



EKONOMSKI FAKULTET – Podgorica

Procjenjivanje bilansnih pozicija





Procjenjivanje bilansnih pozicija

Procjenjivanje bilansnih pozicija
predstavlja utvrđivanje njihove
vrijednosti.



Za procjenjivanje nije samo bitan izbor osnova za procjenjivanje

❑ nabavna, dnevna cijena, fer ili likvidaciona cijena

ve i na in otpisivanja, obra una utroška materijala i utvr ivanja cijene koštanja.



Procjenjivanje bilansnih pozicija

- **Nabavna cijena kao osnov procjenjivanja**
- **Dnevna cijena kao osnov za procjenjivanje**
 - dnevna cijena na dan bilansiranja
 - dnevna cijena na dan ponovne nabavke
 - dnevna cijena na dan prodaje
- **Likvidaciona cijena**
- **Fer vrijednost (fer cijena)**



Nabavna cijena

Nabavna cijena predstavlja sve ono što je prethodno izdato za nabavku realnih dobara, kupovinu hartija od vrijednosti ili kupovinu deviza.

Po strukturi nabavna cijena sadrži fakturisanu vrednost i sve direktne izdatke povezane sa konkretnom pojedina nom nabavkom (transportni troškovi, carine, takse i druge dažbine).

Struktura nabavne cijene jedino je sporna kod materijala i trgova ke robe.

(Saglasno na elu uzro nosti, nabavna cijena materijala i trgova ke robe trebalo bi da obuhvati pored navedenih i interne transportne troškove, troškove lagerovanja i troškove nabavne funkcije.)

- u praksi ovi troškovi tretiraju kao troškovi proizvodnje što zna i da se ne uklju uju u nabavnu cijenu



Dnevna cijena

U ra unovodstvenoj literaturi dnevna cijena se razli ito shvata, naj eš e se javljaju tri shvatanja pojma dnevne cijene:

1. dnevna cijena je vladaju a tržišna cijena na dan bilansiranja;
2. dnevna cijena je vladaju a nabavna cijena na dan ponovne nabavke materijala i osnovnih sredstava, koja se vrši radi zamene utrošenog materijala i dotrajalih osnovnih sredstava (u literaturi ova cijena je poznata pod nazivom ponovna nabavna cijena) i
3. dnevna cijena je vladaju a tržišna cijena na dan prodaje.



Likvidaciona cijena

Likvidaciona cijena je tržišna cijena imovinskih djelova ili itavog preduze a koje se likvidira.

Pojedina ne likvidacione cijene realnih dobara su, po pravilu, niže od vladaju ih tržišnih cijena istih dobara iz prostog razloga što potencijalni kupci znaju da je preduze e u likvidaciji i da je prisiljeno da proda imovinu te e iz tog razloga prihvatiti i nižu cijenu.



Fer vrijednost kao osnov procjenjivanja

Fer vrijednost nekog resursa ili obaveze predstavlja iznos novca za koji bi se oni razmijenili izme u dobro informisanih strana, koje su voljne da izvrše razmjenu.

Procjenjivanje fer vrijednosti zahtijeva sprovođenje odgovarajućih postupaka i procedura kao i iskazivanje efekata procjene.

Procjena fer vrijednosti nekretnina i opreme se vrši pojedinačno, ali ne samo za jedno sredstvo nego najmanje za grupu.

Efekat procjene se iskazuje kao revalorizaciona rezerva u okviru kapitala ili kao obezvrjećenje (ostali rashodi perioda).

Kod obrtnih sredstava razlika utvrđena procjenom fer vrijednosti se iskazuje kao prihod ili rashod po osnovu procjene.



Klasa 0 obuhvata ra une u iji su sadržaj u bilansu stanja uklju ene po etne pozicije odgovaraju eg dijela aktive razvrstane po kriterijumu rastu e likvidnosti. U ovoj klasi evidentira se **neupla eni upisani kapital i stalna sredstva**, koja obuhvataju sredstva:

- koja imaju upotrebn vijek duži od godinu dana
- ija cijena koštanja, odnosno nabavna vrijednost može da bude pouzdano utvr ena.

Sadržaj klase 0 raspore en je u slede e etiri grupe:

- 00 – Neupla eni upisani kapital
- 01 – Nematerijalna ulaganja
- 02 – Nekretnine, postrojenja, oprema i biološka sredstva
- 03 – Dugoro ni finansijski plasmani
- 04 – Stalna sredstva namijenjena prodaji



NEUPLA ENI UPISANI KAPITAL

Neupla eni upisani kapital predstavlja iznos upisanih, a neupla enih akcija ili udjela.

Osnovu za evidenciju neupla enog upisanog kapitala u okviru klase nula predstavlja Direktiva EU 2013/34 Evropskog parlamenta i vijeća od 26. juna 2013. (zamijenila IV Direktivu)

Upisani a neupla eni kapital **se procenjuje po nominalnoj vrednosti.**

Sadrži sledeće račune:

000 – neupla ene upisane akcije

001 – neupla eni upisani udjeli



Primjer 1.

1. Na javni poziv akcionarskog društva za upis nove emisije akcija običnih akcija, 20 akcionara upisalo je po 1.000 akcija, po nominalnoj vrijednosti 2.000 €, što iznosi 2.000.000 €.
2. Po izvodu poslovnog računa uplata je iznos od 800.000 € na ime upisanih običnih akcija



r. br	D	P	Opis	D	P
1.	000		Neupla ene upisane akcije	2.000.000	
		310	Neupla ene upisane akcije		2.000.000

Za upisane akcije

r. br	D	P	Opis	D	P
2.	241		Teku i (poslovni) račun	800.000	
		000	Neupla ene upisane akcije		800.000
	310		Neupla ene upisane akcije	800.000	
		300	Aksijski kapital		800.000

Za upla ene akcije



Procjenjivanje bilansnih pozicija

NEMATERIJALNA ULAGANJA - IMOVINA je nenovana imovina bez fizičke forme.

Definicija po MRS 38 Nematerijalna ulaganja glasi: **Nematerijalna imovina je nemonetarno sredstvo bez fizičke suštine (supstance), koja se može indetifikovati, a sredstvo je resurs koji entitet kontroliše kao rezultat proših događaja i od koga se očekuje priliv budućih ekonomskih koristi u entitetu.**



Procjenjivanje bilansnih pozicija

NEMATERIJALNA IMOVINA

Nematerijalna ulaganja predstavljaju **nemonetarnu imovinu bez materijalnog obilježja**, od koje poslovni subjekat u **budu nosti o ekuje koristi (u periodu dužem od 1 godine)**, bilo u oblasti proizvodnje, isporuke dobara ili usluga, pri izdavanju u zakup drugima ili pri koriš enju za administrativne svrhe.

Ova vrsta imovine obično nije u materijalnom obliku, mada u nekim slučajevima **može imati materijalni oblik**, na primjer, licenca može imati oblik ugovora, a unarski program može biti materijalizovan na hard disku i slično, pri čemu sama ta činjenica ne opredjeljuje ovu vrstu imovine u materijalnu imovinu.



Procjenjivanje bilansnih pozicija

NEMATERIJALNA IMOVINA

Prema MRS 38, nematerijalnu imovinu čine: naučno i tehničko znanje, projektovanje i implementacija novih procesa ili sistema, licence, intelektualna svojina, tržišna znanja (specifikacije kupaca) i trgovačke marke (uključujući i zaštitne znakove i izdavačke naslove).

Pojavni oblici nematerijalne imovine su: **kompjuterski softver; patenti; koncesije; licence; autorska prava; razne dozvole za obavljanje aktivnosti (ribarenje i slično); uvozne kvote; franšize; odnosi prema kupcima, odnosno dobavljačima; lojalnost kupaca; učešća na tržištu i marketinška prava – zaštitni znakovi; goodwill i avansi za nematerijalnu imovinu.**



Procjenjivanje bilansnih pozicija

Da bi se odre ena imovina smatrala nematerijalnom potrebno je da budu ispunjeni slede i uslovi:

- ❑ **da postoji mogu nost njenog identifikovanja i pouzdanog odmjeravanja troškova pribavljanja:** *mogu nost njenog izdvajanja, mogu nost davanja u zakup, zatim mogu nost prodaje, razmjene ili distribuiranja budu ih ekonomskih koristi koje se toj imovini mogu pripisati;*
- ❑ **kontrola nad nematerijalnom imovinom:** ***pribavljanje budu ih ekonomskih koristi koje se zasnivaju** na njenoj upotrebi i mogu nost ograni avanja pristupa drugima za koriš enje tih koristi. To podrazumijeva i zakonska prava ostvarljiva sudskim putem. Tržišno ili tehni ko znanje se štiti autorskim pravima i ograni enjima u trgovinskim ugovorima;*
- ❑ **budu e ekonomske koristi koje poti u od nematerijalnog sredstva mogu da budu uklju ene u prihod od prodaje proizvoda ili usluga, da predstavljaju uštede u troškovima ili druge ekonomske koristi.**



Ra unovodstveni tretman nematerijalnih ulaganja definisan je Me unarodnim ra unovodstvenim standardom:

38 – **Nematerijalna imovina**, kao i

Me unarodnim ra unovodstvenim standardom finansijskog izvještavanja 3 – **Poslovne kombinacije**, kojim se ra unovodstveno definiše goodwill, kao oblik nematerijalne imovine.

Nematerijalna ulaganja se priznaju i vrednuju u skladu sa **MRS 38**, **MRS 36 (Umanjenje vrijednosti sredstava)**, **MSFI 3 (Poslovne kombinacije)**, **MSFI 6 (Istraživanje i procjena mineralnih resursa)**, **MRS 17 (Lizing)** **MSFI 6 – Istraživanje i procjenjivanje mineralnih resursa** i drugim relevantnim standardima. (treba respektovati i **MSFI 13 Odmjeravanje fer vrijednosti**)



Procjenjivanje bilansnih pozicija

Namaterijalna imovina se saglasno MRS može sistematizovati prema:

- na inu sticanja
- prepoznatljivosti
- mogu nosti razmjene
- o ekivanom periodu koriš enja



Procjenjivanje bilansnih pozicija

Na in sticanja

a) nematerijalna imovina koja se pribavlja od drugih (patenti, licence koncesije, franšize i ostala nematerijalna ulaganja)

- - nematerijalna imovina koja se odvojeno stiče (MRS 38, paragraf 25-32),
- - nematerijalna imovina koja se stiče putem poslovnih kombinacija (MRS 38, paragraf 33-44),
- - nematerijalna imovina koja se stiče putem državnih davanja (MRS 38, paragraf 44),
- - nematerijalna imovina koja se stiče putem razmjene, (MRS 38, paragraf 45-47)

b) nematerijalna imovina koja se pribavlja internim putem.



Procjenjivanje bilansnih pozicija

Prepoznatljivost

1. **Odvojiva (koja se može posmatrati odvojeno od subjekta – sva NI osim goodwill)**
2. **Neodvojiva**

Nematerijalna imovina je odvojiva ako se može dati u zakup, prodati, razmijeniti ili kada se mogu distribuirati buduće koristi od korišćenja te imovine.



Procjenjivanje bilansnih pozicija

Razmjenjivost

1. Unov iva
2. Neunov iva

Unov iva imovina je ona koja se može sticati ili prodavati nezavisno od poslovnog subjekta, dok je neunov iva ona koja se ne može sticati ili prodavati nezavisno od poslovnog subjekta.



Procjenjivanje bilansnih pozicija

Period u kom se o ekuje korist

1. Imovina sa definisanim periodom koriš enja
2. Bez definisanog perioda koriš enja



Procjenjivanje bilansnih pozicija

Nematerijalna ulaganja se vrednuju prema nabavnoj vrednosti ili po modelu revalorizacije (fer vrednost).

Priznavanje nematerijalne imovine prestaje po otuđenju ili kad se ne očekuju ekonomske koristi.

Dobitak ili gubitak se priznaje u bilansu uspeha.



član 5 Pravilnika o kontnom okviru i sadržini računa u kontnom okviru za privredna društva i druga pravna lica, nematerijalna ulaganja obuhvataju sledeće računovodstvene pozicije:

- **010 – Ulaganja u razvoj**
- **011 – Koncesije, patenti, licence i slična prava**
- **012 – Goodwill**
- **014 – Ostala nematerijalna ulaganja**
- **015 – Nematerijalna ulaganja u pripremi**
- **016 – Avansi za nematerijalna ulaganja**

U skladu s tim da se na posebnom računovodstvenom okviru, odnosno računovodstvenim okvirima otvorenim u okviru odgovarajućeg računa nematerijalnih ulaganja, iskazuje se ispravka vrijednosti po osnovu obračunate amortizacije i eventualnog obezvrjeđivanja.



Troškovi osnivanja nijesu nematerijalno sredstvo ve rashod.

Troškovi istraživanja nijesu nematerijalno sredstvo ve rashod.

Troškovi probne proizvodnje nijesu nematerijalno sredstvo ve rashod.

Ulaganje u razvoja – nematerijalno sredstvo

Pod razvojem se podrazumijeva primjena rezultata istraživanja ili drugog znanja radi proizvodnje novog proizvoda, značajnijeg poboljšanja materijala, uređaja, procesa, sistema ili usluga, pri pristupanju komercijalnoj proizvodnji ili korištenju.

Ulaganja u razvoj se smatraju nematerijalnim ulaganjem, pod uslovom da postoje dokazi da će izvršeno ulaganje proizvesti buduće ekonomske koristi za poslovni subjekt i ako se pouzdano može procijeniti trošak njihovog sticanja.



Koncesije (dopuštanje, ustupak) predstavlja ovlaštenje (pravo) koje država ili uža jedinica vlasti daje nekom licu, na osnovu propisa, za iskorišćenje nekog prirodnog bogastva (obnovljivog ili neobnovljivog) ili za vršenje neke javne službe.

Koncesijom se ustupa samo pravo korišćenja dok se pravo svojine ne ustupa.



Patent (patere – biti otvoren) podrazumijeva ispravu kojom se štiti isključivo pravo korištenja nekog rešenja, odnosno pronalaska.

1474 Venecija – dokument o zaštiti patenata

Pod patentom se podrazumijeva ukupan iznos ulaganja u istraživanje na osnovu koga je ostvareno pravo na patent.



Primjer 2:

- 1. Pravno lice X je kupilo patent od pravnog lica B za koji je primilo račun na 117.000 €**
- 2. Za registraciju patenta plaćena je taksa u iznosu od 3.000 €**
- 3. Za testiranje patenta plaćen je račun u iznosu od 2.200 €, a potom je patent aktiviran.**
- 4. Uprava je utvrdila korisni vijek upotrebe patenta od 5 godina i korišćenje linearne amortizacije**



r. br	D	P	Opis	D	P
1.	015		Nematerijalna ulaganja u pripremi	100.000	
	270		PDV	17.000	
		433	Dobavlja i u zemlji		117.000

Po primljenom ra unu za patent

r. br	D	P	Opis	D	P
2.	015		Nematerijalna ulaganja u pripremi	3.000	
		241	Teku i (poslovni) ra un		3.000

Po pla anju takse za registraciju patenta



r. br	D	P	Opis	D	P
3.	015		Nematerijalna ulaganja u pripremi	2.200	
		241	Teku i (poslovni) račun		2.200

Po plaćanju za testiranje patenta

r. br	D	P	Opis	D	P
4.	011		Koncesije, patenti, licence i slična prava	105.200	
		015	Nematerijalna ulaganja u pripremi		105.200

Po aktiviranju patenta

r. br	D	P	Opis	D	P
5.	540		Amortizacija (105.200 * 20 %)	21.040	
		0118	Ispravka vrijednosti nematerijalnih ulaganja		21.040

Za amortizaciju obračunatu na kraju 1 godine



Licenca (Litentia – dozvola, pravo na nešto) predstavlja pravo korišćenja tuđe zaštite enog patenta, žiga, uzorka i modela i sli ne zaštite ene nematerijalne imovine uz određene uslove i pretpostavke.



Druga sli na prava (011 koncesije, patenti, licence i sli na prava) koja se iskazuju na ovom računaru:

- Pravo na industrijski uzorak
- Model
- Zaštitni znak (fabrički, uslužni, trgovački i ostali)
- Franšizing i sli na prava



- ❑ **Franšizing** predstavlja pravo koje se stiče kada jedan poslovni subjekat od drugog poslovnog subjekta dobije pravo da prodaje određene proizvode ili pruža usluge uz korištenje uslužnog znaka, organizacije i tehnologije pružanja usluge, odnosno prodaje.
- ❑ **Žig** je pravo kojim se štiti znak koji u prometu služi za razlikovanje robe, odnosno usluga jednog pravnog ili fizičkog lica od roba ili usluga drugih lica.
- ❑ **Model** je pravo po osnovu kojeg se štiti spoljni oblik određenog industrijskog ili zanatskog proizvoda, ili dijela određenog proizvoda.
- ❑ **Zaštitni znak i trgovačko ime** – pravo korištenja različitih simbola, crteža i sl., po čemu je prepoznatljiv privredni subjekt, odnosno njegov proizvod ili usluga.



Na ra unu 014 – Ostala nematerijalna ulaganja, obuhvataju se ulaganja u ostala nematerijalna sredstva za koja nije propisan poseban ra un u okviru grupe 01, a koja ispunjavaju uslove za priznavanje nematerijalnih sredstava u skladu sa MRS 38.

To su:

- zakupnine plaćene po osnovu operativnog lizinga (ukoliko su sredstva iznajmljena za period duži od godinu dana),
- ulaganja u softver,
- izdaci za komasacije i arondacije,
- prava na model i druga nematerijalna ulaganja za koja nijesu predviđeni posebni ra uni u ovoj grupi.



Lizing predstavlja poseban vid zakupa sredstava na period duži od godinu dana, pri čemu se zaključuje ugovor o finansijskom ili ugovor o poslovnom lizingu.

Poslovni lizing

Poslovni lizing podrazumijeva transakciju u kojoj davalac lizinga posredstvom ugovora ustupa na korištenje primaocu lizinga određeno sredstvo, na period duži od jedne godine, a kraji od korisnog vijeka trajanja sredstva koje je predmet lizinga.

Kod poslovnog lizinga, za razliku od finansijskog lizinga, ne postoji opcija povoljnije kupovine po isteku perioda zakupa. Poslovni (operativni) lizing se zaključuje u formi opozivog ugovora, što znači da ugovor o zakupu predmetnog sredstva može da bude raskinut bez plaćanja posebnih kazni i penala od strane koja je inicirala raskid ugovora, što već nije slučaj kod finansijskog lizinga.



Finansijski lizing

Finansijski lizing podrazumijeva kumulativno ispunjenje slede ih uslova:

- da je vlasništvo sa zakupodavca prenjeto na zakupca do kraja trajanja zakupa,
- da zakup sadrži opciju kupovine po znatno nižoj cijeni po isteku perioda zakupa,
- da se trajanje zakupa odnosi na gotovo ukupni korisni vijek upotrebe sredstva,
- da je sadašnja vrijednost minimalnih pla anja zakupa ve a ili jednaka fer vrijednosti sredstva koje je predmet zakupa.



Razvrstavanje ra unovodstvenog softvera u materijalnu ili nematerijalnu imovinu vrši se u zavisnosti od toga da li ra unovodstveni softver kontroliše rad ra unara, kada je on nezamjenljivi dio hardvera, ili je rije o aplikativnom softveru, koji nije sastavni dio hardvera.



Na ra unu ostalih nematerijalnih ulaganja se vrši i evidencija ulaganja u sprovo enje komasacije i arondacije.

Komasacija je skup mjera iz oblasti prostornog planiranja, prava, tehnike, ekonomije i poljoprivrede, koje državni organi sprovode na zemljišnoj teritoriji (izvan urbanih sredina) zarad pospješivanja uslova života i eksploatacije poljoprivrednog zemljišta.

Arondacija (franc. *arrondir*: zaokružiti), mjera agrarne politike, ure enje poljoprivrednog zemljišta radi racionalnije proizvodnje; sastoji se u pripajanju manjih tu ih zemljišta ve emu posjedu. Pravo je vlasnika zemljišta, koje se arondacijom pripaja na naknadu ili na dodjelu drugog zemljišta iste katastarske kulture i klase.



Na račun 012 Goodwill obuhvata se svaki višak nabavne vrijednosti u odnosu na interes sticanja u fer vrijednosti stečenih i identifikovanih sredstava i obaveza na datum transakcije razmjene po osnovu poslovnih kombinacija u skladu sa MSFI 3 Poslovne kombinacije.

(nastaje prilikom kupovine pravnog lica po cijeni koja je viša od poštene (fer) vrijednosti kupljene neto imovine u skladu sa MSFI 3)

Obračun amortizacije za goodwill se ne vrši.



Primjer 3.

Utvrđeno je da je fer vrijednost neto imovine nekog privrednog društva 1.000.000 €. Ugovorena je prodajna cijena od 1.150.000 € koja je plaćena sa tekućeg računa. Kupljeno privredno društvo je pripojeno privrednom društvu sticaocu.



r. br	D	P	Opis	D	P
1.	01 i 02		Sredstva (po kontima aktive)	1.500.000	
		4	Obaveze (po kontima pasive)		500.000
	012		Goodwill	150.000	
		433	Dobavlja i u zemlji		1.150.000

Za kupovinu neto imovine

r. br	D	P	Opis	D	P
2.	433		Dobavlja i u zemlji	1.150.000	
		241	Teku i ra un		1.150.000

Za isplatu kupljenog preduze a



Da bi se priznao goodwill mora biti ste en kupovinom pravnog lica, odnosno mora biti potvr en (realizovan) na tržištu.

Interni goodwill se ne može priznati.

Pri kupovini kapitala u slu aju poslovne kombinacije kada jedno pravno lice (mati no) kupuje neto imovinu drugog pravnog lica (zavisnog pravnog lica), goodwill iz ovog odnosa, mati no pravno lice priznaje i prikazuje u svojim konsolidovanim finansijskim izveštajima.

Pri kupovini neto aktive, kada jedno pravno lice kupuje neto imovinu drugog pravnog lica (sredstva umanjena za obaveze) uklju uju i i goodwill tog pravnog lica i preduzetnika, goodwill se priznaje u pojedina nom bilansu stanja pravnog lica sticaoca - kupca.



Nematerijalna imovina se saglasno MRS 38, inicijalno (u momentu pribavljanja) vrednuje u visini troškova pribavljanja. (**nabavna vrijednost**)

Ukoliko je nematerijalna imovina pribavljena **kupovinom**, trošak njenog pribavljanja predstavlja **nabavna vrijednost (nabavna cijena uveana za zavisne troškove nabavke)**, u koju se uključuju:

- fakturna cijena,
- uvozne carine,
- porez koji se ne refundira (u vezi sa prometom – porez koji nema karakter prethodnog PDV),
- profesionalne nadoknade advokatima, posrednicima i slično i
- bilo koji izdatak koji je bio neophodan za dovođenje nematerijalne imovine u stanje funkcionalne pripravnosti, odnosno koji se direktno može pripisati pripremanju nematerijalne imovine za upotrebu



Kada se vrši **pojedina no pribavljanje nematerijalne imovine, njena nabavna vrijednost se može pouzdano** utvrditi, naročito kada je izmirenje obaveze po osnovu pribavljanja izvršeno plaćanjem u gotovini ili nekom drugom monetarnom obliku.

Kada je nabavka izvršena uz plaćanje putem **kredita**, nabavna vrijednost nematerijalne imovine je cijena koja bi važila za gotovinsko plaćanje u uobičajenom roku.

Razlika između u tog iznosa i ukupnih plaćanja priznaje se kao rashod kamate tokom perioda kreditiranja, ukoliko nije kapitalizovana u skladu sa postupkom kapitalisanja dozvoljenim u MRS 23 – *Troškovi pozajmljivanja*.



Nematerijalna imovina može se pribaviti i **razmjenom za druga sredstva (nekretnina, postrojenja, oprema i druga imovina)**.

Nabavna vrijednost na ovaj način i pribavljenih nematerijalnih ulaganja utvrđuje se u **visini fer vrijednosti datog ili fer vrijednosti primljenog sredstva** (u zavisnosti od toga za koje sredstvo pouzdanije može da se utvrdi fer vrijednost).

Ukoliko se ne može utvrditi fer vrijednost iste imovine razmjenom, njena nabavna vrijednost se odmjerava po knjigovodstvenoj vrijednosti ustupljene imovine.

U slučajevima kada se nematerijalna imovina stiče razmjenom za finansijske instrumente (obveznice, akcije, i sl.), vrijednost nematerijalne imovine se utvrđuje u visini fer vrijednosti tih finansijskih instrumenata



Prilikom pribavljanja nematerijalne imovine u postupku **poslovne kombinacije**, **nabavna vrijednost pribavljene** nematerijalne (odvojeno od goodwill-a) imovine se procjenjuje u skladu sa MSFI 3 – *Poslovne kombinacije*.

Prema navedenim smjernicama, nabavna vrijednost pribavljene nematerijalne imovine ukoliko su ispunjeni uslovi za njeno priznavanje utvrđuje se u iznosu fer vrijednosti te imovine na datum pribavljanja.



Pribavljanje nematerijalne imovine može se vršiti i u vidu **državnih davanja, pri emu takvo pribavljanje** može da bude bez naknade ili uz pla anje djelimi ne naknade. Primjeri ovakvog pribavljanja su licence (dozvole) za rad radio–stanica, uvozne dozvole, dozvole za koriš enje prirodnih resursa, dozvole za gradnju avio–piste i sli no.

Prema **MRS 20 – Ra unovodstvo državnih davanja i objelodanjivanje državnih pomo i, poslovni subjekt može da utvrdi vrijednost nematerijalnog sredstva po fer vrijednosti**, ili da ne utvr uje inicijalnu fer vrijednost, ve vrijednost nematerijalnog sredstva iskaže u **nominalnoj vrijednosti** uve anoj za zavisne troškove nabavke (ak iako je ta nominalna vrijednost nula).



Cjena koštanja interno generisane nematerijalne imovine predstavlja zbir svih izdataka nastalih do datuma kada je nematerijalno sredstvo prvi put ispunilo uslove za priznavanje. MRS 38 **zabranjuje ponovno procjenjivanje i uključivanje u cijenu koštanja troškova priznatih kao rashod u prethodnom finansijskom izvještaju, odnosno zabranjuje retrospektivno priznavanje izdataka, čak i u situacijama kada su ti izdaci značajni.**



Prema paragrafima 65 do 67, MRS 38, troškovi internog pribavljanja naj eš e se odnose na:

- troškove materijala i usluga koriš enih pri internom sticanju nematerijalne imovine;
- zarade, naknade i druge troškove zaposlenih angažovanih direktno na sticanju imovine;
- troškove koji se direktno odnose na nematerijalnu imovinu, kao što su registrovanje zakonskih prava, amortizacija patenata i licenci koje se koriste prilikom sticanja nematerijalne imovine;
- opšte troškove koji su bili neophodni za sticanje nematerijalne imovine (amortizacija osnovnih sredstava koja su bila angažovana pri sticanju nematerijalne imovine, premije osiguranja, zakupnine i sli no), ukoliko se ovi troškovi mogu na razumnoj i doslednoj osnovi pripisati nematerijalne imovine
- troškovi kamate priznate u skladu sa smjernicama MRS 23 – *Troškovi pozajmljivanja.*



Troškovi koji ne ulaze u cijenu koštanja interno pribavljene nematerijalne imovine su:

- rashodi prodaje, administracije i ostali opšti troškovi, ukoliko ne mogu da budu direktno pripisani nematerijalnom sredstvu, niti njegovoj pripremi za korišćenje;
- troškovi koji su posledica neefikasnosti, kao i poslovni gubici koji su nastali prije aktiviranja nematerijalne imovine;
- troškovi obuke zaposlenih u vezi sa upotrebom nematerijalnog sredstva.



Amortizacija

Osnovicu za obra un amortizacije nematerijalnih ulaganja, iji je vijek upotrebe kona an, predstavljaju troškovi pribavljanja odnosno, nabavna vrijednost, cijena koštanja ili tržišna vrijednost nenov ane imovine koja je razmijenjena za nematerijalnu imovinu, (u zavisnosti od na ina pribavljanja nematerijalne imovine), umanjena za ostatak vrijednosti – rezidualnu vrijednost.

Ostatak vrijednosti nematerijalnog sredstva poslije isteka perioda amortizacije, odnosno poslije isteka vijeka upotrebe, trebalo bi da bude jednak nuli, osim ako:

- je ugovorena prodaja tog sredstva na kraju njegovog vijeka upotrebe;
- postoji aktivno tržište za to sredstvo, pa se ostatak vrijednosti može utvrditi pozivanjem na to tržište,
- postoji vjerovatno a da e aktivno tržište postojati na kraju vijeka upotrebe tog sredstava.



Amortizacija

Stopa za obračun amortizacije nematerijalnih ulaganja utvrđuje se na osnovu korisnog vijeka trajanja nematerijalnih ulaganja. Pravno lice treba da procijeni najprije da li je koristan vijek upotrebe nematerijalnog sredstva ograničen ili neograničen. **Ukoliko je korisni vijek nematerijalnog sredstva neograničen (na osnovu analiza svih relevantnih faktora ne može se predvidjeti kraj perioda u kome se očekuje priliv budućih koristi u vezi sa korištenjem sredstva) **ne vrši se obračun amortizacije.****



Naknadni izdaci

Na nematerijalnu imovinu esto mogu da se odnose i naknadni izdaci, koji se, prema MRS 38, ukljuuju u vrijednost nematerijalne imovine iskljuivo pod uslovom:

- da je vjerovatno da e izdatak omogu iti sredstvu da poboljša (a ne održava) budu e ekonomske koristi,
- da se ovaj izdatak pouzdano može izmjeriti i pripisati sredstvu.



Nematerijalna imovina se, kao i ostali oblici stalne imovine, prema MRS 38 vrednuje i nakon po etnog priznavanja ili po modelu nabavne vrijednosti iz paragrafa 74 ili po modelu revalorizacije iz paragrafa 75.

Model nabavne vrijednosti podrazumijeva da se nematerijalno sredstvo nakon po etnog priznavanja evidentira po trošku pribavljanja, umanjenom za ispravku vrijednosti i za akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti.

Model revalorizacije kao postupak podrazumijeva da se nematerijalno sredstvo nakon po etnog priznavanja evidentira u revalorizovanom iznosu, odnosno po njegovoj fer vrijednosti utvrđenoj na datum procjenjivanja, umanjenoj za naknadnu ispravku vrijednosti i za naknadno akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti.



Efekat revalorizacije, kada je **fer vrijednost veća od knjigovodstvene vrijednosti**, prema paragrafu 85. MRS 38, evidentira se direktnim povećanjem kapitala, odnosno odobravanjem računa revalorizacione rezerve, pri čemu se zadužuje konkretan račun nematerijalne imovine (grupa 01/ odgovaraju i analitički račun račun 330). Međutim, povećanje vrijednosti nematerijalnog sredstva treba priznati kao prihod (grupa 01/ račun 681) u slučaju kada je za to isto sredstvo po osnovu revalorizacije prethodno priznat rashod na račun 581, i to do iznosa u kome je evidentiran rashod, a iznos povećanja vrijednosti nematerijalnog sredstva koji premašuje ovaj iznos evidentira se na račun 330.



Ukoliko se ponovnim vrednovanjem, nakon po etnog priznavanja konstatuje **smanjenje fer vrijednosti** u odnosu na knjigovodstvenu vrijednost, tada se zadužuju revalorizacione rezerve, a odobrava se konkretan račun nematerijalnog sredstva. Ukoliko je to smanjenje vrijednosti nematerijalnog sredstva veće od prethodno formirane revalorizacione rezerve (po osnovu ranije fer vrijednosti veće u odnosu na knjigovodstvenu vrijednost), za razliku se direktno terete rashodi (račun 330, grupa 58/ grupa 01).

Kada se nematerijalna imovina povlači iz upotrebe, odnosno kada se vrši njeno rashodovanje ili prodaja, revalorizacione rezerve koje se na nju odnose, direktno se prenose sa revalorizacionih rezervi na neraspoređenu dobit (330/340) saglasno paragrafu 87. MRS 38.

Tokom korištenja nematerijalnog sredstva, koje je revalorizovano mogu da nastanu razlike između amortizacije izračunate na osnovu revalorizovane knjigovodstvene vrijednosti i revalorizacije amortizacije koja bi bila priznata na osnovu nabavne vrijednosti, utvrđene na bazi istorijskog troška. Ove razlike se takođe prenose na neraspoređenu dobit bez evidencija u bilansu uspjeha (330/340)



Umanjenje vrijednosti nematerijalne imovine

Razlozi umanjenja vrijednosti sredstva, prema MRS 36, mogu biti: **fizi ka zastarjelost, ekonomski efekti od koriš enja sredstva su manji od o ekivanih, pa je upotrebna vrijednost sredstva manja od knjigovodstvene, tehnološka zastarjelost, zatim postojanje planova da se smanji ili obustavi neka djelatnost**, usled ega je i upotrebna vrijednost sredstava koriš enih za njeno obavljanje manja i sli no.

Gubitak od umanjenja vrijednosti je iznos koji pokazuje za koliko je knjigovodstvena vrijednost nekog sredstva ve a od njegove nadoknadive vrijednosti, zbog ega je potrebno svoje knjigovodstvene vrijednosti na niži iznos, odnosno priznavanje gubitka od umanjenja vrijednosti.



Umanjenje vrijednosti nematerijalne imovine

Iznos koji se može nadoknaditi treba da bude utvrđen u skladu sa MRS 36 prema kome se **nadoknativa vrijednost utvrđuje za svako pojedina no sredstvo i ona predstavlja ve u od slede e dvije vrijednosti:**

- neto prodajne cijene nematerijalnog sredstva i
- upotrebne vrijednosti sredstva.



Umanjenje vrijednosti nematerijalne imovine

Neto prodajna vrijednost sredstva je iznos koji bi se mogao dobiti od prodaje sredstva, umanjen za troškove prodaje (potrebni su podaci sa aktivnog tržišta i korišćenje najbolje procjene).

Upotrebna vrijednost nematerijalnog sredstva jednaka je sadašnjoj vrijednosti potencijalnih budućih priliva od korišćenja sredstva, uvećanoj za procijenjeni ostatak vrijednosti na kraju obračunskog perioda.



NEKRETNINE, POSTROJENJA, OPREMA- MRS 16

Materijalne stavke koje se drže za korištenje u proizvodnji proizvoda ili pružanju usluga, za koje se očekuje da će se koristiti duže od jednog obračunskog perioda

MRS 16 Nepokretnosti postrojenja i oprema, MRS 17 Lizing, MRS 36 Umanjenje imovine, MRS 40 Ulaganje u nekretnine, MRS 41 Poljoprivreda, MSFI 5 Stalna imovina namijenjena prodaji i poslovanje koje se obustavlja.

Nabavna vrednost ili cijena koštanja priznaju se samo:

- ako je verovatno da će buduće ekonomske koristi biti povezane sa preduzećem
- ako se nabavna vrednost ili cena koštanja mogu pouzdano odmjeriti



Procjenjivanje bilansnih pozicija

Ian 6 Kontnog okvira

020 – zemljiše

021 – šume i višegodišnji zasadi

022 – građevinski objekti

023 – postrojenja i oprema

024 – investicione nekretnine

025 – osnovno stado

026 – ostale nekretnine, postrojenja i oprema

027 – nekretnine, postrojenja, oprema i biološka sredstva u pripremi

028 - avansi za materijalnu imovinu

029 - ulaganja u tuđe imovine, postrojenjima i opremi



Procjenjivanje bilansnih pozicija

MATERIJALNA IMOVINA

Po etno priznavanje materijalne imovine (u momentu nabavke) imovine se vrednuje po nabavnoj ceni.

Nakon po etnog priznavanja po nabavnoj vrednosti gra evinski objekti, postrojenja, oprema izuzimaju i šume, vrednuju se po sadašnjoj vrednosti (nabavna vrednost umanjena za iznos obra unate amortizacije i gubitka po osnovu obezvre enja) ili po fer vrijednosti.



MATERIJALNA IMOVINA

Fer vrednost se utvrđuje procenom a obično je to tržišna vrednost ili vrednost po kome se sredstvo može razmeniti između poznatih strana koje su dovoljno informisane i voljne da sprovedu kupoprodajnu transakciju.

Kada se knjigovodstvena vrednost povećava povećanje se evidentira kao revalorizaciona rezerva.

Kada se knjigovodstvena vrednost smanjuje smanjenje se priznaje kao rashod.

Pozitivni i negativni efekti procjene se ne mogu međusobno prebijati već se odvojeno evidentiraju.



Procjenjivanje bilansnih pozicija

Procena fer vrednosti se vrši na odre eni dan. (važno radi obra una amortizacije).

Naknadna ulaganja se priznaju kao pove anje vrednosti nekretnina i opreme ako se

- **provu ava korisni vijek upotrebe**
- **pove ava kapacitet**
- **unapre uje sredstvo**
- **umanjuju troškovi korištenja**



Procjenjivanje bilansnih pozicija

Sadašnja vrednost građevinskih objekata, postrojenja, opreme i investicione imovine uvećava se za naknadne troškove po osnovu troškova adaptacije, zamene delova i troškova generalnih popravki pod uslovom da se ovi troškovi mogu izmjeriti i da oni produžuju korisni vek ili povećavaju u inak sredstva.



Procjenjivanje bilansnih pozicija

Rezidualna vrednost (ostatak vrednosti) je preostala vrednost osnovnog sredstva ako bi se ono otu ili na kraju svog korisnog veka.

Umanjenje vrednosti, kada je knjigovodstvena vrednost ve a od procenjene ili prihoda od prodaje priznaje se kao gubitak u skladu sa MRS 36- Umanjenje vrednosti imovine.

Prestanak priznavanja vrši se:

- **prilikom otu enja**
- **kad se od korištanja više ne o ekuju koristi**

Dobitak ili gubitak koji nastaje po osnovu prestanka priznavanja utvr uje se po neto principu (prodajna vrednost minus knjigovodstvena).



PROCJENJIVANJE POZICIJA AKTIVE

Priznavanje nekretnina postrojenja, opreme i bioloških sredstava

Kriterijumi priznavanja:

- **Ostvarivanje ekonomskih koristi**
 - Period u kome se očekuje da će poslovni subjekt koristiti sredstvo
 - Broj proizvoda ili jedinica koji će biti ostvareni korišćenjem sredstva

- **Pouzdana mjerenje troškova pribavljanja**
 - Fakturna vrijednost + zavisni troškovi nabavke
 - Direktni i indirektni troškovi nastali u vezi sa proizvodnjom tog sredstva (troškovi materijala, troškovi rada i ostali troškovi)
 - U slučaju donacije mjerenje troškova se vrši na osnovu tržišnih cijena

MRS 40 Investicione nekretnine, MRS 41 Poljoprivreda, MRS 17 Lizing, MSFI 5 Stalna sredstva namijenjena prodaji i MRS 36 Umanjenje vrijednosti imovine



PROCJENJIVANJE POZICIJA AKTIVE

Priznavanje rezervnih djelova i alata

Najve i dio rezervnih djelova i opreme evidentira se kao zalihe i priznaje se kao rashod u momentu upotrebe

Važniji rezervni djelovi priznaju se kao oprema

Rezervni djelovi i servisna oprema ija je upotreba neredovna i koji se mogu koristiti samo uz neko sredstvo koje je priznato mogu da se priznaju kao sredstvo i amortizuju u periodu koji nije duži od korisnog vijeka trajanja sredstva na koje se odnose.

Zaštitna oprema i oprema pribavljena iz sigurnosnih ili ekoloških razloga priznaje se kao oprema ako se koristi u periodu dužem od godinu dana.

Priznavanje djelova postrojenja i opreme



PROCJENJIVANJE POZICIJA AKTIVE

Primjer 1

Vezano za nabavku postrojenja desilo se sledeće:

- dobavlja u postrojenja treba platiti 77.000€
- troškovi prevoza iznose 2.000 €
- prilikom istovara postrojenje je oštećeno – faktura za opravku iznosi 10.000 €
- troškovi montaže postrojenja iznose 4.000 €

Trošak nabavke iznosi ?

(83.000 € ili 93.000 €?)



PROCJENJIVANJE POZICIJA AKTIVE

Primjer 2

Preduzeće je investiralo izgradnju nove zgrade, za sopstveno korišćenje, koja ga je po konačnoj situaciji izvođača koštala 600.000 €. Sastavni dio zgrade je sistem za klimatizaciju čija se cijena može utvrditi iz pozicija ispostavljenih situacija izvođača radova = 40.000 €

Evidentiranje nekretnina postrojenja i opreme?



PROCJENJIVANJE POZICIJA AKTIVE

Primjer 3

Preduzeće je za potrebe izgradnje zgrade pronašlo odgovarajuću lokaciju. Na tom zemljištu nalazi se postojeći objekat koji se mora srušiti jer ne odgovara namjeni.

Preduzeće je kupilo zemljište sa postojećim objektom za 240.000 €. Rušenje zgrade i odvoženje šuta plaćeno je 40.000 €. Dio otpadnog materijala prodato je za 1.200.

Trošak nabavke zemljišta?



PROCJENJIVANJE dugoro nih finansijskih plasmana

Evidentiraju se u eš a i druge HOV raspoložive za prodaju, krediti sa rokom dospje a preko jedne godine, HOV koje se drže do dospje a, i ostali dugoro ni plasmani.

DFP su aktiva koju preduze e drži radi ostvarivanja budu ih prihoda (kamate, dividenda, u eš e u dobiti i sl.)



PROCJENJIVANJE dugoro nih finansijskih plasmana

1. **U eš e u kapitalu**
 1. U eš e u kapitalu zavisnih pravnih lica
 2. U eš e u kapitalu pridruženog pravnog lica
 3. U eš e u kapitalu zajedni ki kontrolisanih subjekata
 4. U eš e u kaptalu ostalih pravnih lica
2. **Dugoro ne HOV**
 1. Obveznice
 2. Blagajni ki zapisi i drugi zapis
 3. Državni zapisi
 4. Depozitni certifikat
 5. Finansijski derivati
3. **Dugoro ni krediti**
 1. Dugoro ni krediti dati mati nim, zavisnim i ostalim povezanim pravnim licima
 2. Dugoro ni krediti u zemlji
 3. Dugoro ni krediti u inostranstvu
4. **Ostali dugoro ni plasmani**
 1. Date dugoro ne kaucije
 2. Dati dugoro ni depoziti
 3. Dugoro na potraživanja po osnovu finansijskog lizinga
 4. Dugoro na potraživanja po osnovu faktoringa
 5. Dugoro ni stambeni krediti



PROCJENJIVANJE dugoro nih finansijskih plasmana

Dugoro ni finansijski plasmani koji se iskazuju na računima grupe 03 mogu da se klasifikuju na sledeće grupe plasmana:

- ***U eša u kapitalu***

- u eša u kapitalu zavisnih pravnih lica,
- u eša u kapitalu pridruženih pravnih lica,
- u eša u kapitalu zajednički kontrolisanih subjekata,
- u eša u kapitalu ostalih pravnih lica;



PROCJENJIVANJE dugoro nih finansijskih plasmana

Dugoro ne hartije od vrijednosti koje imaocu ne obezbje uju u eš e u kapitalu, kao što su:

- obveznice,
- blagajni ki i drugi zapisi,
- državni zapisi,
- certifikati o depozitu,
- finansijski derivati: finansijski terminski ugovori (“fju ers” – futures i “svop” – swap ugovori) |
- opcijski ugovori



PROCJENJIVANJE dugoro nih finansijskih plasmana

Dati dugoro ni krediti, kao što su:

- dugoro ni krediti dati matim, zavisnim i ostalim povezanim pravnim licima,
- dugoro ni krediti u zemlji i
- dugoro ni krediti u inostranstvu;

Ostali dugoro ni finansijski plasmani, kao što su:

- date dugoro ne kaucije,
- dati dugoro ni depoziti,
- dugoro na potraživanja po osnovu finansijskog lizinga,
- dugoro na potraživanja po osnovu faktoringa,
- dugoro ni stambeni krediti i sl



Ulaganje	Kriterijum	Potreban tretman
U zavisna pravna lica	Više od 50% kapitala (kontrola)	MRS 27 - potpuna konsolidacija
U pridružena pravna lica	Više od 20 % kapitala (znaajan uticaj)	MRS 28 - ra unovodstvo udjela
U ostala pravna lica	Manje od 20 % kapitala	MRS 39 - fer vrijednost
U zajedni ko ulaganje (pravno lice koje se zajedni ki kontroliše)	Ugovorni sporazum	MRS 31 – osnovni postupak: proporcijalna konsolidacija Alternativni postupak: Ra unovodstvo udjela



PROCJENJIVANJE dugoro nih finansijskih plasmana

Pošto se u okviru finansijskih plasmana mogu identifikovati i finansijska sredstva, u smislu priznavanja potrebno je razlikovanje:

- finansijskih sredstava koja se drže radi trgovanja – sredstva koja su pribavljena prvenstveno** u cilju ostvarivanja dobitka povodom kratkoro nih oscilacija cijena ili provizije dilera;
- finansijska sredstva koja se drže do dospije a – sredstva sa fiksnim pla anjima, ili pla anjima** koja mogu da se utvrde i sa fiksnim dospije em, za koja pravno lice ima pozitivnu namjeru i sposobnost da ih drži do dospije a, a koja nijesu zajmovi i potraživanja potekla od strane pravnog lica;
- zajmovi i potraživanja koji su potekli od pravnog lica – sredstva koja je stvorilo pravno lice** direktnim obezbje ivanjem novca, robe ili usluga dužniku, a koja nijesu stvorena sa namjerom da budu prodana odmah ili u kratkom roku i koja se klasifikuju kao sredstva koja se drže radi trgovanja;
- finansijska sredstva koja su raspoloživa za prodaju – sredstva koja nijesu zajmovi ni potraživanja** koji su potekli od strane pravnog lica, ulaganja koja se drže radi prodaje.



PROCJENJIVANJE dugoro nih finansijskih plasmana

Dugoro ni finansijski plasmani su, prema članu 7. Pravilnika o Kontnom okviru, raspoređeni u sledeće osnovne razine:

- 030 – Učesništva u kapitalu zavisnih pravnih lica;
- 031 – Učesništva u kapitalu ostalih povezanih (pridruženih) pravnih lica;
- 032 – Učesništva u kapitalu ostalih pravnih lica (učesništva u kapitalu ispod 20%) i druge hartije od vrednosti raspoložive za prodaju;
- 033 – Dugoro ni krediti matičnim, zavisnim i ostalim povezanim pravnim licima;
- 034 – Dugoro ni krediti u zemlji;
- 035 – Dugoro ni krediti u inostranstvu;
- 036 – Hartije od vrednosti koje se drže do dospelosti;
- 038 – Ostali dugoro ni finansijski plasmani i
- 039 – Ispravka vrednosti dugoro nih finansijskih plasmana.



PROCJENJIVANJE dugoro nih finansijskih plasmana

U eša u kapitalu drugih pravnih lica procjenjuju se po nabavnoj vrijednosti ili po tržišnoj cijeni, ako je niža.

Krediti se procjenjuju po nominalnoj vrijednosti, umanjenoj indirektno (kao ispravka vrijednosti) za vjerovatne gubitke vrijednosti, a direktno (kao otpis potraživanja) za nastala dokumentovana smanjenja vrijednosti.

Hartije od vrijednosti i otkupljene sopstvene akcije procjenjuju se po nabavnoj vrijednosti ili po tržišnoj vrijednosti, ako je niža.

Finansijski plasmani i potraživanja u stranoj valuti procjenjuju se po kursu strane valute na dan bilansiranja



PROCJENJIVANJE dugoro nih finansijskih plasmana

Prilikom sastavljanja pojedina nih finansijskih izvještaja koje sastavlja mati no pravno lice, ulaganja u zavisno pravno lice ra unovodstveno saglasno paragrafu 37. MRS 27 (konsolidovani i pojedina ni finansijski izvještaji) se evidentiraju:

- po metodu nabavne vrijednosti ili
- po metodu fer vrijednosti na koji upu uju smjernice MRS 39.

Vrijednosno uskla ivanje u eš a u kapitalu vrši se kao vrednovanje nakon po etnog priznavanja, u smislu uskla ivanja knjigovodstvene vrijednosti sa fer vrijednoš u ulaganja. Ovo uskla ivanje se evidentira na ra unu ulaganja i na ra unu revalorizacionih rezervi.



PROCJENJIVANJE dugoro nih finansijskih plasmana

Ra unovodstveno evidentiranje ulaganja u poslovne subjekte na koje se vrši zna ajan uticaj može da se vrši primjenom jednog od slede ih metoda:

- **metod udjela (equity metod),**
- **kao finansijska sredstva koja su raspoloživa za prodaju, saglasno smjernicama MRS 39 (u momentu pribavljanja vrednuju se po nabavnoj vrijednosti, a nakon po etnog priznavanja po fer vrijednosti).**



PROCJENJIVANJE dugoro nih finansijskih plasmana

Na ra unu 032 – U eš e u kapitalu ostalih pravnih lica i druge hartije od vrijednosti raspoložive za prodaju, evidentiraju se akcije i udjeli u kapitalu drugih pravnih lica (do 20% vrijednosti kapitala subjekata u koje je vršeno ulaganje) i druge hartije od vrijednosti raspoložive za prodaju u skladu sa ra unovodstvenom politikom.

Pri po etnom odmjeravanju HOV raspoložive za prodaju se odmjeravaju po fer vrijednosti uve anoj za troškove trasakcija.



U slučaju u kapitalu **otpisuje** se srazmerno gubitku a **povećava** srazmerno povećanju osnovnog kapitala iz raspodele neto dobitka i jedno i drugo na osnovu izveštaja pravnog lica, kod koga je uloženi kapital otkriven u gubitku odnosno otkriven u povećanju osnovnog kapitala iz raspodele neto dobitka.



PROCJENJIVANJE stalnih sredstva namijenjenih prodaji

Stalna sredstva namijenjena prodaji priznaju se ako entitet očekuje da će njihovu vrijednost nadoknadi prodajom a ne daljim korištenjem za obavljanje djelatnosti.

Procjenjuju se po nižoj vrijednosti od:

- Knjigovodstvene (sadašnje) vrijednost**
- Fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje**



INVESTICIONE NEKRETNINE- MRS 40

Investicione nekretnine su nekretnine koje Društvo koristi za ostvarenje prihoda od zakupnine ili porasta vrednosti nekretnine ili i jednog i drugog.

Investicione nekretnine nakon početnog priznavanja procenjuju se po poštenoj vrednosti – fer (obično je to vladajuća tržišna cena). Dobitak ili gubitak nastao usled promene poštene vrednosti investicione nekretnine uključuje se u rezultat u kome je nastao.

Investicione nekretnine prestaju da se priznaju prodajom ili povlačenjem iz upotrebe.

Prodajom se ostvaruje prihod koji se iskazuje po kriterijumima MRS 18 Prihodi (prihod ili rashod perioda) a ne prema MSFI 5



Procjenjivanje bilansnih pozicija

BIOLOŠKA SREDSTVA - MRS 41

Biološka sredstva odmeravaju se prilikom po etnog priznavanja i na dan svakog bilansa stanja po fer vrednosti umanjenoj za troškove prodaje. Kad se fer vrednost ne može pouzdano odmeriti procenjivanje se vrši po nabavnoj vrednosti.

Fer tržišna vrednost je cena trgovanja na produktnij berzi.

Dobitak ili gubitak koji nastaje pri po etnom priznavanju po fer vrednosti uključuju se u dobitak / gubitak perioda u kom su nastali.

Biološka sredstva se klasifikuju kao: šume, višegodišnji zasadi i osnovno stado.



Biološka sredstva

Procjena šuma

Procjenitelj procjenjuje drvnu masu razloženu na tri dijela:

- Procijenjeno tehni ko drvo
- Procijenjeno celulozno drvo
- Procijenjeno ogrevno drvo



Procjena šuma

Procijenjeno drvo se vrednuje:

$$CV = VC \times (1 - (TP + PD/TS + IT))$$

gdje je:

CV - cijena vrednovanja

VC – vladajuća cijena na dan procjene (aritmetički prosjek ili ponderisana cijena)

TP – troškovi prerada

PD – poslovni dobitak

TS – troškovi sjeme

IT – troškovi izvlačenja i transporta do skladišta



Višegodišnji zasadi

Oni se procjenjuju prinosnom metodom

1. Planira se koli ina roda po godinama preostalog vijeka korisnosti
2. Prodajna cijena na dan procjene
3. Projektovani prihod (1x2)
4. Troškovi proizvodnje po godinama preostalog vijeka korisnosti
5. Troškovi uprave i prodaje
6. Bruto dobitak (3-4-5)
7. Porez na dobitak
8. Neto dobitak (6-7)

$$RVVZ = ND/d$$



Osnovno stado

Procjenjuje se po vladajućoj tržišnoj cijeni.

Na kraju životnog vijeka procijenjena vrijednost osnovnog stada jednaka je klaničnoj cijeni.

$$SRV = (TV - KV) \times k + KV$$

SRV –sadašnja reproduktivna vrijednost

TV –tržišna vrijednost na dan procjene

KV - Klanična vrijednost

k – koeficijent preostale korisnosti



Procjenjivanje bilansnih pozicija

LIZING JE SPORAZUM KOJIM DAVALAC LIZINGA PRENOSI NA PRIMAOCA (KORISNIKA) LIZINGA PRAVO KORIŠTANJA SRDSTAVA NA ODGOVARAJU I PERIOD U ZAMENU ZA PLAĆANJE ILI NIZ PLAĆANJA- MRS 17

Po etno priznavanje po nabavnoj vrednosti

Kamata po lizingu je finansijski rashod perioda.



AMORTIZACIJA – MRS 16

Amortizacija je sistematska alokacija iznosa sredstava koja se amortizuju tokom njihovog korisnog veka.

Stopu i metod amortizacije utv uje svako Društvo u skladu MRS 8. Za unovodstvene politike, promene računovodstvenih procena i greške.

Metodi amortizacije

- **Proporcionalni ili linearni ili jednakih godišnjih kvota.**
- **Degrasivni opadjuce godisnje kvote**
- **Funkcionalni ili o ekivane koristi**



AMORTIZACIJA – MRS 16

Osnovica za obračun amortizacije nematerijalnih ulaganja, nekretnina, postrojenja, opreme, izuzimaju i zemljište i šume je nabavna odnosno revalorizovana nabavna vrednost.

Metod obračuna amortizacije je linearni tj. proporcionalni (paragraf 62 MRS 16 – Nekretnine, postrojenja i oprema).

Za obračun amortizacije Društvo primenjuje sledeće stope:

- **Građevinski objekti: 2%**
- **Oprema: 15-20%**
- **Rakunari: 20%**



FINANSIJSKI PLASMANI I POTRAŽIVANJA

MRS 31(u eš e u zajedni kim poduhvatima)

**MRS 27(konsolidovani i pojedina ni finansijski izveštaji)-
(matino i zavisna pravna lica),**

MRS 28 Investicije u pridružene entitete



Procjenjivanje bilansnih pozicija

Kreditni se procenjuju po **nominalnoj vrednosti**. Kreditni se direktno otpisuju za iznos dokumentovane nenaplativosti, a indirektno po odluci rukovodstva u slu aju ne izvršenja naplate o roku dospe a.



Procjenjivanje bilansnih pozicija

Zastarela potraživanja direktno se otpisuju na teret rashoda.

Porez na dodatu vrednost obra unat od strane dobavlja a i po osnovu uvoza iskazuje se u iznosu koji nije kompenziran sa obra unatim porezom na dodatu vrednost kupcima.



Procjenjivanje bilansnih pozicija

ZALIHE—MRS 2

Zalihe su sredstva

- koja se drže za prodaju u okviru redovnog poslovanja
- u obliku osnovnog ili pomoćnog materijala koji se troši u procesu proizvodnje ili pružanje usluga
- u procesu proizvodnje, namenjena prodaji, gotovi proizvodi i nedovršena proizvodnja



Procenjivanje bilansnih pozicija

ZALIHE—MRS 2

Zalihe materijala, rezervnih delova, inventara sa jednokratnim otpisom i robe procenjuju se po nabavnoj vrednosti, koja obuhvata **fakturnu vrednost dobavlja a i zavisne troškove nabavke.**



Procjenjivanje bilansnih pozicija

ZALIHE—MRS 2

Metode obračuna izlaza zaliha su:

- FIFO (first in – first out)
- metod prose ne ponderisane cene
- **planska cena** (nije definisana) služi kod obračuna troškova i u inakom slučaju.

Obračun izlaza zaliha materijala i rezervnih delova, sitnog inventara i robe vrši se po prosečnoj nabavnoj ceni.



Procjenjivanje bilansnih pozicija

ZALIHE—MRS 2

Zalihe nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda procenjuje se po ceni koštanja ili neto prodajnoj ceni ako je ona niža.

Cena koštanja obuhvata:

- troškove proizvodnje i
- srazmerni deo opštih troškova proizvodnje,

pri emu se iz ovih troškova iskljuuju troškovi neiskorištenja kapaciteta i troškovi uprave i prodaje.



Procjenjivanje bilansnih pozicija

ZALIHE—MRS 2

Neto prodajna cena je prodajna cena na dan procene umanjena za dažbine, troškove prodaje, kao i za troškove dovršavanja proizvoda u slučaju nedovršene proizvodnje. Neto prodajna cena utvrđuje se ovako:

vladajuća prodajna cena na dan bilansa x (troškovi perioda/prihod od prodaje)

U slučaju smanjenja upotrebne vrednosti zaliha za iznos stvarno nastalog i dokumentovanog smanjenja vrednosti vrši se otpis zaliha na teret rashoda.



Procjenjivanje bilansnih pozicija

GOTOVINSKI EKVIVALENTI I GOTOVINA

Hartije od vrednosti koje su neposredno unov ljive i plemeniti metali smatraju se gotovinskim ekvivalentima. Hartije od vrednosti procenjuju se po **nabavnoj vrednosti** a plemeniti metali **procenjuju se po vrednosti izvedenoj iz cena plemenitih metala na svetskom tržištu.**

Hartije od vrednosti, depoziti po vi enju i gotovina u stranoj valuti **procenjuju se po srednjem kursu strane valute na dan bilansa.**



Procjenjivanje bilansnih pozicija

AKTIVNA VREMENSKA RAZGRANIČENJA obuhvataju:

- unapred plaćene odnosno fakturisane troškove i
- prihode tekućeg perioda koji nisu mogli biti fakturisani a za koje su nastali troškovi u tekućem periodu.



Procjenjivanje bilansnih pozicija

KAPITAL OBUHVATA:

osnovni kapital, emisionu premiju, rezervni kapital (zakonske i statutarne rezerve), revalorizacione rezerve i nerasporeni neto dobitak ranijih ili tekuće godine, gubitak iz ranijih godina i tekuće godine (ispravka vrednosti kapitala)

Kapital i gubitak unose se u bilans u visini nominalne knjigovodstvene vrednosti.

Revalorizaciona rezerva datog sredstva prenosi se na nerasporeni dobitak kada se to sredstvo potpuno amortizuje ili proda.



Procjenjivanje bilansnih pozicija

DUGORO NA REZERVISANJA, POTENCIJALNE OBAVEZE I POTENCIJALNA IMOVINA – MRS 37 predstavljaju obaveze za pokriće troškova i rizika proisteklih iz prethodnog poslovanja koji se mogu pojaviti u narednim godinama, a odnose se na:

- rezervisanja za troškove u garantnom roku po osnovu prodatih u inostranstvu i inaka za koje je obračunat prihod u punom iznosu,
- rezervisanja za troškove obnavljanja prirodnih bogatstva,
- rezervisanja za zadržane kaucije i depozite,
- rezervisanja za troškove restrukturiranja,
- rezervisanja za naknade i druge beneficije zaposlenih, i
- ostala rezervisanja za vjerovatne troškove.

Ova rezervisanja Društvo procenjuje na bazi stvarno otkrivenih troškova, a ukida ih u momentu nastanka troškova koji tereti rezervisanje. Neiskorištena dugoročna rezervisanja za pokriće troškova ukidaju se u korist ostalih prihoda.



Procjenjivanje bilansnih pozicija

OBAVEZE

Dugoročne i kratkoročne obaveze proistekle iz finansijskih i poslovnih transakcija procenjuju se po nominalnoj vrednosti. Obaveze u stranoj valuti procenjuju se po srednjem kursu strane strane valute na dan bilansa.

Zastarele obaveze ukidaju se u korist prihoda.



Procjenjivanje bilansnih pozicija

PASIVNA VREMENSKA RAZGRANIČENJA obuhvataju:

- unapred obračunati troškovi,
- obračunati prihodi budućeg perioda,
- odloženi prihodi po osnovu efekata ugovorene zaštite od rizika,
- razgraničeni troškovi nabavke,
- donacije.

Donacije primljene za povećanje prihoda unose se u prihode do visine rashoda, a donacije primljene za nabavljene stvari unose se u prihode u visini troškova nastalih po osnovu utroška ili amortizacije primljenih stvari iz donacija.



Procjenjivanje bilansnih pozicija

OBAVEZE ZA POREZ NA DODATU VREDNOST

Iskazuje se obra unat porez na dodatu vrednost kupcima u iznosu koji nije kompenziran sa obra unatim porezom na dodatu vrednost od strane dobavljača i po osnovu uvoza i nije plaćen fiskusu.



Odložena poreska sredstva i odložene poreske obaveze

Odložena poreska sredstva i odložene poreske obaveze rezultiraju iz primjene **MRS12 – Porez na dobitak**.

Odložena poreska sredstva su iznosi poreza na dobitak nadoknadivi u budu im periodima, koji se odnose na odbitne privremene razlike, neiskoriš ene poreske gubitke prenijete u naredni period i neiskoriš eni poreski kredit prenijet u naredni period.



Odložena poreska sredstva i odložene poreske obaveze

Odložena poreska sredstva i odložene poreske obaveze rezultiraju iz primjene **MRS12 – Porez na dobitak**.

Odložena poreska sredstva nastaju:

- kada je poreska osnovica utvrđena u poreskom bilansu viša od dobitka prije oporezivanja iskazanog u bilansu uspjeha po osnovu razlike između troškova amortizacije u poreskom bilansu i u bilansu uspjeha. Do ove razlike dolazi primjenom različitih stopa amortizacije za potrebe utvrđivanja troškova amortizacije za potrebe bilansa uspjeha i poreskog bilansa.
- kada preduzeće ima poresku olakšicu (poreski kredit) na primjer: po osnovu ulaganja u osnovna sredstva radi zapošljavanja većeg broja radnika.



Odložena poreska sredstva i odložene poreske obaveze

Odložene poreske obaveze su iznosi poreza na dobitak plativi u budu im periodima u odnosu na oporezive privremene razlike.



Odložene poreske obaveze nastaju:

- kada je u poreskom bilansu trošak amortizacije viši od troška amortizacije u bilansu uspjeha
- kada se poveća vrijednost kupljenih dugoročnih HOV (akcija) na nivo tržišne vrijednosti.