

На основу члана 26. став 1. Закона о рачуноводству („Службени гласник РС”, број 73/19)

Министар финансија доноси

**ПРАВИЛНИК О НАЧИНУ
ПРИЗНАВАЊА, ВРЕДНОВАЊА, ПРЕЗЕНТАЦИЈЕ И ОБЕЛОДАЊИВАЊА
ПОЗИЦИЈА У ФИНАНСИЈСКИМ ИЗВЕШТАЈИМА
МИКРО И ДРУГИХ ПРАВНИХ ЛИЦА**

Поглавље 1: ДЕЛОКРУГ ПРАВИЛНИКА

1. Делокруг правилника

Члан 1.

Овим правилником прописује се начин признавања, вредновања, презентације и обелодањивања позиција у финансијским извештајима микро и других правних лица, укључујући и предузетника класификованог у микро правно лице (у даљем тексту: субјект).

Субјект за признавање, вредновање и презентацију позиција у финансијским извештајима, сем захтева садржаног у овом правилнику, примењује и релевантне одредбе Закона о рачуноводству ("Службени гласник РС", број 73/19 - у даљем тексту: Закон) и подзаконских аката донетих на основу Закона и свој акт о рачуноводственим политикама.

За субјекте који су у складу са Законом обавезни да састављају Напомене уз финансијске извештаје, садржај Напомена уз финансијске извештаје одређен је правилником из члана 30. став 1. Закона. Смернице садржане у овом правилнику у вези са информацијама које се обелодањују у Напоменама уз финансијске извештаје нису обавезујуће, али их субјект може применити, уколико процени да ће обелодањивањем и тих информација допринети циљу финансијског извештавања.

Одредбе овог правилника су прилагођене субјектима који примењују систем двојног књиговодства, али се сходно могу применити и код субјеката који нису обвезници овог правилника, а примењују систем простог књиговодства.

Субјект одредбе овог правилника примењује на трансакције, догађаје и околности.

Одредбе овог правилника не односе се на микро и друга правна лица која су, у складу са чланом 22. ст. 2. и 3. Закона, одлучила да у континуитету примењују Међународне стандарде финансијског извештавања (у даљем тексту: МСФИ), односно Међународни стандард финансијског извештавања за мала и средња правна лица (у даљем тексту: МСФИ за МСП).

Овај правилник не регулише садржај финансијских извештаја обвезника примене овог правилника.

2. Дефиниције и изрази

Члан 2.

Значење дефиниција и израза који се користе у овом правилнику објашњено је у смислу овог правилника и дато је за сврхе његове лакше и правилне примене.

У овом поглављу користе се дефиниције и изрази са следећим значењем:

1) **Трансакције** су пословне активности које, у оквиру свог пословања, субјект редовно спроводи и које доводе до промена његових средстава, обавеза и капитала (уз могући настанак прихода и расхода);

2) **Догађаји** - под догађајима се подразумевају догађаји који нису пословни, али доводе до измена на средствима, обавезама или капиталу субјекта, као што су на пример општећења средстава, неликвидност пословних партнера и сл;

3) **Околности** су стања у којима субјект послује, као што су, на пример, општи индекс раста цена на мало, промена курса домаће валуте у односу на стране валуте, пореске олакшице, итд.

Поглавље 2: ЦИЉ И КВАЛИТЕТ ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЕШТАЈА И ПРАВИЛА ЗА ПРИЗНАВАЊЕ СРЕДСТАВА, ОБАВЕЗА, ПРИХОДА И РАСХОДА

1. Циљ и делокруг поглавља

Члан 3.

Циљ овог поглавља је успостављање полазних основа за припремање и приказивање финансијских извештаја.

У овом поглављу регулисана су следећа питања:

- 1) циљ редовних годишњих финансијских извештаја,
- 2) квалитативне карактеристике информација у финансијским извештајима,
- 3) основна правила за признавање елемената финансијских извештаја и
- 4) општа рачуноводствена правила (начела).

2. Дефиниције и изрази

Члан 4.

У овом поглављу користе се дефиниције и изрази (који нису објашњени у претходном поглављу) са следећим значењем:

1) **Имовина (средство)** је ресурс који је, као резултат прошлих трансакција и догађаја, контролисан од стране субјекта и од којег субјект очекује прилив економских користи. Део имовине има физички облик (на пример залихе, некретнине, постројења и опрема), међутим, он није од суштинског значаја за постојање имовине. Имовина може бити и у нематеријалном облику (на пример, нематеријална имовина, потраживања).

2) **Притицање економских користи повезаних са средством** подразумева наклађивање извршеног улагања у средство:

(1) коришћењем средства и то:

- коришћењем средства у процесу пословања за продају роба, за производњу производа (или пружање услуга) који се продају на тржишту и по основу чије продаје ће уследити притицање економских користи у субјект; или

- коришћењем средстава у административне сврхе чиме се помаже раду осталих средстава од чијег рада на директан или индиректан начин пристижу економске користи у субјект; или

- изнајмљивањем, када се врши наплата накнаде за њихово изнајмљивање; или

- држањем средстава ради прикупљања камате; или

(2) продајом средстава и то:

- продајом средстава набављених ради даље продаје (када је у питању трговинска роба); или

- продајом средства које је субјект користио у пословању; или

- продајом средства које је субјект дугорочно држао ради очекиваног пораста цена;

3) **Обавеза** је садашња обавеза субјекта произашла из прошлих догађаја, за чије се измирење очекује да ће резултирати у одливу из субјекта ресурса који садрже економске користи. Обавеза може бити законска и изведена обавеза. Законска обавеза је законски спроводљива као последица обавезујућег уговора или одређених прописа. Изведена обавеза је обавеза која проистиче из поступака субјекта када:

(1) по установљеном моделу претходне праксе, објављеним политикама или довољно специфичној садашњој изјави, субјект указује другим странама да ће прихватити одређене обавезе (одговорности) и

(2) као резултат тога, субјект је створио оправдано очекивање тих других страна да ће он испунити те обавезе (одговорности).

Измирење садашње обавезе обично укључује исплату новца, трансфер друге имовине, пружање услуга, замену те обавезе неком другом обавезом или претварање обавезе у капитал.

(4) **Капитал** је остатак признате имовине субјекта након умањења за признате обавезе. Он се у Билансу стања рашчлањава на подкатегорије: основни капитал, резерве, нераспоређени добитак и губитак (као корективну /наниже/ позицију капитала).

(5) **Обрачунска основа рачуноводства** је правило признавања ставки у финансијским извештајима које подразумева да се ефекти трансакција и других догађаја и околности на средства, обавезе и капитал субјекта признају у периодима у којима су ти ефекти настали, чак и када се, са њима, повезани приливи и одливи готовине дешавају у неком другом извештајном периоду.

(6) **Концепт вероватноће** се користи у вези са критеријумима признавања (или престанком признавања) и вредновања неке ставке, са циљем да одрази степен неизвесности да ће доћи до прилива у субјект, или одлива из субјекта, будуће економске користи повезане са датом ставком. Тај концепт је у складу са неизвесношћу која је својствена окружењу у коме субјект послује.

(7) **Вероватноћа** је мера извесности настанка неке трансакције или догађаја. Може се изражавати као однос броја повољних (или неповољних) исхода у односу на укупан број могућих исхода. Вероватноћа се може изражавати у процентима. Овај правилник користи тзв. "праг вероватноће" који када се пређе сматра се да је нешто вероватно. Праг који се користи за процену вероватноће подразумева вероватноћу већу од 50%. Наиме, према овом правилнику под изразом "вероватан" подразумева се "вероватнијим да се нешто деси него да се не деси".

(8) **Финансијски извештаји опште намене** су финансијски извештаји намењени широком кругу корисника који нису у могућности да утичу на њихов изглед и садржину. Ови извештаји не пружају, нити могу да пруже све информације које су потребне

постојећим и потенцијалним инвеститорима, зајмодавцима и другим повериоцима. Ти корисници би требало да узму у обзир и релевантне информације из других извора, на пример, опште економске услове и очекивања, политичке догађаје и политичку климу и перспективе привреде и субјекта. Намена финансијских извештаја опште намене није да покаже вредност субјекта; они, међутим, пружају информације у циљу помоћи постојећим и потенцијалним инвеститорима, зајмодавцима и другим повериоцима да процене вредност субјекта и перспективу његовог пословања.

(9) **Корисници финансијских извештаја опште намене** су постојећи и потенцијални инвеститори, зајмодавци и други повериоци субјекта. Корисник информација из финансијских извештаја опште намене је и руководство субјекта. Међутим, оно не мора да се ослања само на финансијске извештаје опште намене, зато што је у могућности да интерно прибави финансијске информације које су му потребне.

(10) **Приходи** су повећања економских користи током извештајног периода у облику прилива или повећања средстава или смањења обавеза који доводе до пораста капитала, и то оног који није повезан са уплатама власника капитала.

Дефиниција прихода обухвата и приходе и добитке.

Приход настаје у току редовних активности субјекта и може бити у облику прихода од продаје робе, пружања услуга, камата, дивиденди, тантијема и закупнине.

Добици су облик прихода, тј. то су ставке које задовољавају дефиницију прихода, али не настају по основу редовних пословних активности субјекта. Ради се о повећању капитала (нето средстава) по основу периферних или других инцидентних трансакција субјекта, осим оних које произлазе из прихода или улагања од стране власника. Неки од примера добитака су: добити по основу продаје дугорочних средстава, материјала, као и нереализовани добити који произлазе из повећања књиговодствене вредности одређених дугорочних средстава и ревалоризације хартија од вредности. При исказивању добитака примењује се техника пребијања прихода и расхода насталих у једној пословној трансакцији или догађају. Добити се исказују у износу разлике између износа већих прихода од износа повезаних расхода.

(11) **Расходи** су смањења економских користи током извештајног периода у облику одлива или умањења имовине или стварање обавеза који доводе до смањења капитала, и то оног који није повезан са расподелом власницима капитала.

Дефиниција расхода обухвата и расходе и губитке. Расход настаје у току редовних активности субјекта.

Губици су облик расхода, тј. то су ставке које задовољавају дефиницију расхода, али не настају по основу редовних пословних активности субјекта. Ради се о смањењу капитала (нето средстава) субјекта по основу периферних или других инцидентних трансакција субјекта, осим оних које произлазе из расхода или расподела власницима. Губици на пример настају као резултат продаје дугорочних средстава и материјала, али и из догађаја као што су пожари, земљотреси и поплаве. При исказивању губитака примењује се техника пребијања прихода и расхода насталих у једној пословној трансакцији или догађају. Губици се исказују у износу разлике између износа већих расхода од износа повезаних прихода.

3. Циљ редовних годишњих финансијских извештаја

Члан 5.

Циљ редовних годишњих финансијских извештаја (у даљем тексту: финансијски извештаји опште намене) је пружање финансијских информација о финансијском положају, успешности и токовима готовине субјекта, које су корисне за доношење економских одлука широког круга корисника (постојећи и потенцијални инвеститори, зајмодавци, други повериоци, постојећи и потенцијални пословни партнери и др.), а који нису у положају да захтевају да субјект сачини финансијске извештаје на начин да задовољи њихове потребе за посебним информацијама.

Циљ пружања информација о финансијском положају је обезбеђивање информација корисницима финансијских извештаја (у даљем тексту: корисници) о природи и износима економских ресурса субјекта и захтевима других лица према њему. Ове информације могу да помогну корисницима да процене финансијску снагу и слабости субјекта, као и да процене ликвидност и солвентност субјекта, његове потребе за додатним финансирањем и вероватноћу успешног прибављања потребних финансијских средстава.

Циљ пружања информација о успешности субјекта је обезбеђивање корисницима информација о резултату пословања субјекта током извештајног периода. Ове информације могу да помогну корисницима да разумеју приносе које је субјект остварио коришћењем својих економских ресурса. Информације о приносу који је субјект остварио пружају индикацију о томе колико је руководство субјекта успешно обављало своју дужност ефикасног и ефективног коришћења ресурса субјекта. Информације о варијабилности и компонентама тог приноса такође су важне, посебно за процењивање неизвесности будућих токова готовине.

Циљ пружања информација о **токовима готовине** субјекта је обезбеђивање корисницима информација о токовима готовине субјекта у току извештајног периода, које ће им помоћи да процене способност субјекта да заради будуће приливе и одливе готовине. Ове информације указују на начин како субјект стиче и троши готовину, укључујући и информације о задуживању и отплати дугова, исплати дивиденде у готовини или другим врстама расподеле готовине инвеститорима и о другим факторима који могу да утичу на ликвидност и солвентност субјекта. Информације о токовима готовине могу да помогну корисницима да разумеју пословање субјекта, да оцене његове активности финансирања и инвестирања, да оцене његову ликвидност и солвентност и да интерпретирају друге информације о резултатима његовог пословања.

4. Квалитативне карактеристике информација у финансијским извештајима

Члан 6.

Информација садржана у финансијским извештајима (у даљем тексту: информација) може да утиче на одлуке корисника ако је значајна за предвиђање или се њоме потврђује неко стање или и једно и друго. Информација је значајна чак и ако се неки корисници одреде да је не искористе или ако о њој већ имају сазнања из других извора.

Информација има вредност предвиђања ако може да буде коришћена као инпут у поступцима које корисници примењују за предвиђање будућих исхода.

Информација има вредност потврђивања ако даје повратну информацију (потврду или измену) о претходним проценама.

Информације морају бити квалитетне. Оне су квалитетне када су:

1) релеванте и веродостојне (то су основне квалитативне карактеристике информација); и

2) упоредиве, проверљиве, благовремене и разумљиве (то су унапређујуће квалитативне карактеристике информација); унапређујуће квалитативне карактеристике побољшавају корисност информација које су релевантне и веродостојне.

Релевантност: Информација је релевантна када може да утиче на економске одлуке корисника, тако што им помаже да процене прошле, садашње или будуће трансакције, догађаје и околности или тако што потврђује или исправља њихове претходне процене. Да би информација била релевантна мора бити и **материјално значајна**. Она је материјално значајна ако њено изостављање или погрешно приказивање у финансијским извештајима субјекта може да утиче на одлуке које корисници финансијских извештаја доносе на основу тих финансијских извештаја. То значи да је материјалност аспект релевантности својствен одређеном субјекту и она зависи од природе или величине, или оба, ставки на које се информација односи, у контексту финансијског извештаја конкретног субјекта. Због тога се овим правилником не одређује јединствена квантитативна граница материјалности, нити се дефинише шта може бити материјално значајно у датој ситуацији.

Није дозвољено намерно правити или оставити неисправљена мање значајна одступања од захтева садржаног у овом правилнику како би се постигла жељена презентација финансијског положаја, финансијске успешности или токова готовине субјекта.

Веродостојно приказивање: Финансијски извештаји представљају пословне трансакције, догађаје и околности у форми бројева и речи. Да би финансијске информације биле корисне, сем што морају да буду релевантне, морају и веродостојно да представљају те трансакције, догађаје и околности. Информација је веродостојна (а самим тим и поуздана) када не садржи значајне грешке и пристрасности и када верно одражава оно што треба да представља или што би се могло разумно очекивати да представља. Веродостојност информације зависи од њене три подкарактеристике: потпуности, непристрасности и тачности.

Информација је **потпуна** када садржи све податке потребне кориснику да разуме трансакцију, догађај или околност на који се информација односи, укључујући све неопходне описе и објашњења. У противном информација може да буде нетачна или обмањујућа.

Информација није **непристрасна** када се корисницима представља, или је формулисана, на начин који код њих може да изазове реакцију у правцу у којем то жели творац или преносилац те информације.

Под **тачношћу** информације се подразумева да она не садржи грешку (или грешке). Тачност информације не подразумева њену апсолутну тачност, јер у рачуноводству то није увек могуће постићи. С обзиром да је савршено веродостојно представљање трансакција, догађаја или околности ретко могуће постићи, циљ финансијског извештавања субјекта је да се постигне максимално могуће веродостојно приказивање без грешака. Грешке могу настати као последица погрешних улазних података коришћених за добијање информације и због погрешног начина обраде тачних улазних података.

Упоредивост: Упоредивост је квалитативна карактеристика информација која дозвољава корисницима да утврде и разумеју сличности и разлике између ставки у финансијским извештајима. За разлику од других квалитативних карактеристика информација, упоредивост се не односи само на једну ставку. Упоредивост захтева најмање две ставке. Информације су од веће користи ако се могу поредити са сличним информацијама о другим субјектима или са информацијама о истом субјекту за други извештајни период или други датум. За кориснике је битно да могу да упореде финансијске извештаје субјекта кроз време како би утврдили трендове по питању његовог финансијског положаја и успешности. Корисници, такође, морају имати могућност да упореде финансијске извештаје различитих субјеката, како би проценили њихов релативни финансијски положај, успешност и токове готовине. Због тога, вредновање и објављивање финансијских ефеката сличних трансакција и других догађаја и услова мора бити извршено доследно у целом субјекту и током времена за исти субјект, као и на доследан начин за различите субјекте. Упоредивост је циљ; доследност помаже у остварењу тог циља. Сем тога, корисници морају бити информисани о рачуноводственим политикама коришћеним при састављању финансијских извештаја, као и о свим променама тих политика и ефектима таквих промена (кроз њихов сажети приказ у напоменама). Употреба различитих дозвољених алтернативних рачуноводствених метода може да смањи упоредивост информација.

Проверљивост информације: Информација је проверљива када обавештени и независни посматрачи могу да постигну сагласност, мада не и потпуну, да информација веродостојно описује трансакцију, догађај или околност. Ту сагласност могу да постигну јер им је омогућено или су у могућности да провере информацију (као и инпуте и начин њихове обраде да се дође до информације). Провера може бити директна или индиректна. Директна провера значи да се износ или друго представљање проверава директним посматрањем, на пример, бројањем новца. Индиректна провера значи проверу улазних података, формула или других техника обрачуна и поновни обрачун резултата коришћењем исте методологије. Пример је провера књиговодствене вредности залиха провером инпута (количине и цене) и поновним обрачунавањем закључног стања залиха коришћењем исте претпоставке о токовима трошења (на пример, употребом методе "прва улазна = прва излазна"). У циљу боље проверљивости информација субјект је дужан да обелодани претпоставке на којима су засноване информације, као и методе сачињавања информација и друге факторе и околности на којима су информације засноване.

Правовременост (благовременост): Правовременост значи да су информације на време доступне корисницима, тако да оне могу да утичу на њихове одлуке. Да би информација била благовремена мора постојати довољна временска дистанца од момента њеног обелодањивања до њене употребе. Дакле, корисницима такве информације је на располагању довољно времена да је употребе, тј. да донесу потребне одлуке и предузму одговарајуће акције. Генерално, што су информације старије, тиме су оне мање корисне. Међутим, неке информације могу бити благовремене чак и након истека извештајног периода зато што је, на пример, неким корисницима потребно да утврде и оцене трендове. Ако постоји неоправдано одлагање у извештавању, информација може изгубити свој значај. Руководство субјекта ће можда морати да избалансира релативне предности правовременог извештавања, с једне стране, и пружања поузданих информација, с друге стране. За постизање равнотеже између релевантности и поузданости, најважније је

размотрити како на најбољи начин задовољити потребе корисника приликом доношења економских одлука.

Разумљивост: Разумљива информација је она информација чије тумачење не захтева много времена и која за најкраће време њеног коришћења омогућава кориснику да схвати њен садржај. Класификовање, описивање и презентовање информација на јасан и сажет начин чини их разумљивим. Иста информација ће се друкчије презентовати органима управљања, другачије стручним службама, итд. Финансијски извештаји се припремају за кориснике који су у разумној мери упознати са пословним и економским активностима и који проучавају и анализирају информације са дужном пажњом. Због тога информација треба да буде приказана на начин који је чини разумљивом за кориснике који поседују разумно знање о пословним и економским активностима субјекта и рачуноводству, као и вољу да проучавају информацију са дужном пажњом. Да би корисницима биле разумљиве, информације морају да буду прилагођене нивоу знања корисника, како би њен садржај био наменски искоришћен. Међутим, потреба за разумљивошћу не дозвољава изостављање значајних информација због тога што би неким корисницима могло бити превише тешко да их разумеју. Наиме, и за лица која су у разумној мери упозната са пословним и економским активностима, и која проучавају и анализирају информације са дужном пажњом постоје поједина средства, обавезе, трансакције и догађаји који су због своје природе сложени и не могу се учинити лако разумљивим (на пример, одложена пореска средства и обавезе, резервисања за отпремнине и др.). Иако би искључивање информација о таквим ставкама у финансијским извештајима могло наизглед да такве финансијске извештаје прикажу лакше разумљивијим, такво поступање није дозвољено. Наиме, такви извештаји би били непотпуни и стога потенцијално обмањујући. Због тога повремено, чак и добро информисаним и пажљивим корисницима, може бити потребна помоћ саветника да би разумели информације о сложеним економским феноменима.

5. Основна правила за признавање елемената финансијских извештаја

Члан 7.

Признавање средстава: Да би се неко улагање или право признало као средство морају да буду испуњена сва три следећа услова:

- 1) субјект контролише средство,
- 2) вероватно је да ће доћи до прилива у субјект будуће економске користи повезане са тим средством и
- 3) субјект може поуздано да утврди вредност средства.

С обзиром да обвезници примене овог правилника примењују систем двојног књиговодства приликом признавања средстава или њиховог не признавања субјект је дужан да призна промену стања на најмање још једној позицији из финансијских извештаја (обавези, приходу, расходу, капиталу или неком другом средству).

Контрола над средством: Субјект има контролу над средством када има законско или на неки други начин стечено право, односно могућност, да другим лицима онемогући стицање користи од средства или има право, односно могућност, да другим лицима дозволи коришћење средства уз накнаду. Другим речима, контрола над средством значи да субјект има право, односно могућност, да за себе прибаве све економске користи повезане са тим средством. Контрола над средством најчешће произлази из на закону

заснованом власништву над средством. На пример, потраживања и некретнине су повезани за законским правима, укључујући и право власништва. Контрола над средством може постојати и када субјект није формално власник средства. У таквим случајевима субјект најчешће има контролу над средством:

1) на основу склопљеног уговора са другом страном - на пример, над средством узетим у финансијски лизинг субјект има контролу јер на основу уговора има могућност да стекне све или скоро све економске користи од тог средства (у ситуацији када субјект као купац уредно измирује све своје обавезе по основу уговора има право да средство откупи на крају уговора и да тиме и формално постане његов власник); или

2) по основу суштинске немогућности других страна да без сагласности субјекта добијају економске користи од тог средства - на пример, знање стечено из развојне активности може да задовољи дефиницију средстава када, услед чувања тајности таквог знања, субјект контролише користи чије се притицање очекује по том основу.

Вероватноћа будуће економске користи: Овај услов је испуњен када субјект процени да је вероватно да ће му по основу средства у будућем или будућим извештајним периодима по основу средства притицати економске користи. Процена економске користи произлази из врсте средства и стања у којем се оно налази у моменту процене. Ова процена се прави на основу доказа расположивих у време састављања финансијских извештаја. На пример, када је вероватно да ће потраживање које се дугује субјекту бити наплаћено, онда је оправдано, у одсуству било ког доказа о супротном, да се потраживање призна као имовина. У случају када није могуће поуздано утврдити да ће по основу средства субјекту у будућности притицати економске користи, средство се не признаје у Билансу стања. Уколико је субјект начинио неко улагање износ тог улагања признаје се у Билансу успеха као расход.

Поузданост утврђивања: Трећи услов за признавање неког улагања као средства је да се његова цена коштања или вредност може поуздано утврдити. У неким случајевима, цена коштања или вредност мора да се процени; коришћење разумних процена је кључни део састављања финансијских извештаја и не смањује њихову поузданост. Међутим, када није могуће направити разумну процену, ставка се не признаје ни у Билансу стања, ни у Билансу успеха. На пример, очекивани приливи готовине од судског спора могу испунити дефиницију како имовине, тако и прихода, као и критеријум вероватноће за признавање; међутим, ако није могуће поуздано утврдити износ таквог права, њега не треба признати ни као имовину, ни као приход, али ако је постојање тог права значајно, оно се обелодањује у напоменама, сем у случају ако би се тим обелодањивањем субјекту нанела штета у том спору.

Ставка која у датом временском моменту не испуњава критеријуме за признавање као средство може да се као резултат будућих околности или догађаја у неком наредном извештајном периоду квалификује за признавање као средство.

Признавање обавеза: Да би се нека рачуноводствена обавеза признала у Билансу стања морају да буду испуњена сва три следећа услова:

- 1) обавеза је настала као последица прошлог догађаја;
- 2) за измирење обавезе субјект мора дати неко средство које за њега има економску корист или преузети на себе неку другу рачуноводствену обавезу; и
- 3) субјект може поуздано да утврди износ обавезе.

У случају када износ обавезе не може поуздано да утврди субјект обелодањује информације о тој обавези, сем у случају ако би се тим обелодањивањем субјекту нанела штета.

Ставка која у датом временском моменту не испуњава критеријуме за признавање као обавезе може да се као резултат будућих околности или догађаја у неком наредном извештајном периоду квалификује за признавање као обавеза.

С обзиром да обвезници примене овог правилника примењују систем двојног књиговодства приликом признавања обавезе или њеног не признавања субјект је дужан да призна промену стања на најмање још једној позицији из финансијских извештаја (средству, приходу, расходу, капиталу или некој другој обавези).

Признавање прихода: Приход се признаје у Билансу успеха када настане повећање будућих економских користи, повезаног са повећањем имовине или смањењем обавеза, и које може поуздано да се измери.

Приход се такође признаје у Билансу успеха и у случајевима када средство настане или се добије без признавања (настанка) обавезе.

Признавање расхода: Расход се признаје у Билансу успеха када настане смањење будућих економских користи, повезаног са смањењем имовине или повећањем обавеза, и које може поуздано да се измери. Расходи се признају у Билансу успеха на основу директне повезаности између насталих трошкова и реализације појединачних ставки прихода. Тај процес, који се уобичајено назива "упаривањем расхода са приходима", састоји се од истовременог или комбинованог признавања прихода и расхода који резултирају директно односно заједнички из исте трансакције или догађаја; на пример, различите компоненте расхода које чине трошкове продате робе се признају истовремено са приходима по основу продаје робе. Када се очекује настанак економских користи током неколико извештајних периода и када је могуће успоставити везу са приходима само у општем или индиректном смислу, расходи се признају у Билансу успеха на основу систематичних и рационалних процедура алокације. То је често неопходно у признавању расхода повезаних са коришћењем имовине као што су некретнине, постројења, опрема, патенти, софтвер и др. (у таквим случајевима расход се назива амортизацијом). Такве процедуре алокације имају за циљ признавање расхода у извештајним периодима у којима се економске користи повезане са таквим ставкама троше или престају да постоје.

Расход се одмах признаје у Билансу успеха када издатак не производи било какве будуће економске користи.

Расход се такође признаје у Билансу успеха и у случајевима када обавеза настане без признавања имовине.

Престанак признавања: Када неко постојеће средство или обавеза више не испуњавају услове за њихово признавање, субјект престаје са њиховим признавањем, било у току извештајног периода, било на крају извештајног периода. Престанком признавања средства признаје се настанак расхода у износу садашње вредности средства чије признавање престаје, умањеном за вредност добијених корисних отпадака или насталих потраживања. У случају да је вредност добијених корисних отпадака или насталих потраживања већа од садашње вредности средства признаје се приход у износу разлике између већег збира вредности корисних отпадака и насталих потраживања у односу на садашњу вредност средства чије признавање престаје. Редован престанак признавања обавеза настаје приликом њиховог измирења. При таквом престанку признавања субјект не признаје ни приходе ни расходе. Али у случају када се престаје са признавањем обавезе

а по том основу субјект не даје никакво средство или ако даје средство чија је вредност мања од вредности обавезе, субјект признаје настанак прихода у износу разлике између, с једне стране, износа обавезе са чијим се признавањем престаје и износа средства које субјект даје, с друге стране.

6. Општа рачуноводствена правила (начела)

Члан 8.

Овим правилником прописују се општа рачуноводствена правила (начела) за послове признавања, вредновања, презентације и обелодањивања.

Општа рачуноводствена правила (начела) за послове презентације и обелодањивања садржана су у Поглављу 3: ОПШТА ПРАВИЛА ЗА ПРЕЗЕНТАЦИЈУ И ОБЕЛОДАЊИВАЊЕ.

Општа рачуноводствена правила (начела) за послове признавања и вредновања садржана су у Поглављу 4: ОПШТА ПРАВИЛА ЗА ПРИЗНАВАЊЕ И ВРЕДНОВАЊЕ, РАЧУНОВОДСТВЕНЕ ПОЛИТИКЕ, ПРОМЕНЕ РАЧУНОВОДСТВЕНИХ ПРОЦЕНА И ГРЕШКЕ.

Поглавље 3: ОПШТА ПРАВИЛА ЗА ПРЕЗЕНТАЦИЈУ И ОБЕЛОДАЊИВАЊЕ

1. Циљ и делокруг поглавља

Члан 9.

Циљ овог поглавља је прописивање јединствених правила за презентацију и обелодањивање ставки у финансијским извештајима, како би се обезбедила једнообразност и упоредивост финансијских извештаја различитих обвезника примене овог правилника, али и упоредивост финансијских извештаја субјекта из различитих извештајних периода.

У овом поглављу приказана су правила за презентацију и обелодањивање ставки у финансијским извештајима:

- 1) фер презентација и усаглашеност са захтевима овог правилника;
- 2) период финансијског извештавања;
- 3) доследност презентације и обелодањивања;
- 4) презентација и обелодањивање упоредних информација;
- 5) значајност и сажимање при презентацији и обелодањивању;
- 6) означавање финансијских извештаја;
- 7) пребијање ставки у финансијским извештајима;
- 8) разликовање краткорочних од дугорочних средстава и краткорочних од дугорочних обавеза; и
- 9) обелодањивање информација које нису захтеване овим правилником.

2. Фер презентација

Члан 10.

Финансијски извештаји треба истинито да презентују финансијски положај, финансијску успешност и токове готовине субјекта. Фер презентација подразумева верно

приказивање ефеката трансакција, догађаја и околности и претпоставља се да се она постиже применом свих релевантних одредби овог правилника. У сврхе постизања фер презентације субјект може у Напоменама уз финансијске извештаја (у даљем тексту овог правилника: Напомене) да обелодани и информације препоручене овим правилником за обелодањивање, као и додатне информације које нису препоручене овим правилником, ако би се тим додатним обелодањивањем помогло корисницима да разумеју ефекте одређених трансакција, догађаја и околности на финансијски положај, успешност субјекта и његове токове готовине.

3. Усаглашеност са овим правилником

Члан 11.

Субјект чији су финансијски извештаји усаглашени са овим правилником у Напоменама може експлицитно и безрезервно да обелодани изјаву о тој усаглашености. Финансијски извештаји нису усаглашени са овим правилником уколико нису усаглашени са свим његовим захтевима који су релевантни за те финансијске извештаје.

У изузетно ретким ситуацијама када руководство субјекта закључи да би усаглашеност са захтевима овог правилника довела кориснике у толику заблуду да би то било у супротности с циљем финансијских извештаја (изнетих у Поглављу 2), субјект треба да, у највећој могућој мери, умањи уочене обмањујуће аспекте усаглашавања са тим захтевом објављујући у Напоменама:

1) природу захтева у овом правилнику и разлог због којег је руководство закључило да би усаглашавање с тим захтевом у датим околностима доводило кориснике у толику заблуду да би то било у супротности с циљем финансијских извештаја изнесених у Поглављу 2;

2) за сваки презентовани извештајни период корекције свих ставки у финансијским извештајима за које је руководство закључило да би биле неопходне ради постизања фер презентације.

4. Период финансијског извештавања

Члан 12.

У ситуацији када субјект има пословну годину која се не завршава на 31. децембар може у Напоменама да обелодани информацију о разлозима због којих му се пословна година не завршава на тај дан.

5. Доследност презентације и обелодањивања

Члан 13.

Субјект треба у текућем извештајном периоду да задржи начин презентације и класификације ставки у финансијским извештајима из претходног извештајног периода, осим ако:

1) је очигледно, након значајне промене у природи пословања субјекта или прегледа његових финансијских извештаја, да би другачија презентација или класификација била прикладнија, имајући у виду критеријуме за избор и примену рачуноводствених политика из Поглавља 4: ОПШТА ПРАВИЛА ЗА ПРИЗНАВАЊЕ И

ВРЕДНОВАЊЕ, РАЧУНОВОДСТВЕНЕ ПОЛИТИКЕ, ПРОМЕНЕ РАЧУНОВОДСТВЕНИХ ПРОЦЕНА И ГРЕШКЕ; или

2) овај правилник захтева измену презентације и обелодањивања.

Када је начин презентације или класификације ставки у финансијским извештајима промењен, субјект треба да рекласифује упоредне податке, осим уколико је таква рекласификација неизводљива. Када су упоредни подаци рекласификовани субјект може у Напоменама да обелодани:

1) природу рекласификације,

2) износ сваке ставке или групе ставки које су рекласификоване и

3) разлог за рекласификацију.

Ако је рекласификација упоредних података неизводљива субјект може у Напоменама да обелодани зашто рекласификација није изводљива.

6. Презентација и обелодањивање упоредних информација

Члан 14.

Субјект је дужан, осим када овај правилник не дозвољава или не захтева, односно препоручује супротно, да презентује и обелодани упоредне информације из претходног упоредног извештајног периода за све износе презентоване у финансијским извештајима текућег извештајног периода. Када је то релевантно за разумевање финансијских извештаја текућег извештајног периода субјект у упоредне информације треба да укључи наративну и описну информацију из претходног извештајног периода (на пример информације о правном спору који ни у текућем извештајном периоду није окончан).

7. Значајност и сажимање при обелодањивању

Члан 15.

Информације које су овим правилником препоручене за обелодањивање субјект ће обелоданити у Напоменама ако су по мишљењу његовог руководства материјално значајне, с тим да материјалност не посматра са своје тачке гледишта, већ са тачке гледишта корисника - руководство субјекта треба да процени ко су корисници финансијских извештаја и да покуша да се стави у њихову улогу, ради процене које информације би им биле материјално значајне.

Када се обелодањивање неке информација препоручује у два (или више) поглавља овог правилника субјект само једном у Напоменама обелодањује ту информацију.

Овај правилник се бави значајношћу са становишта обелодањивања информација у Напоменама, као засебном финансијском извештају (овај правилник се не бави питањима значајности и сажимања позиција у осталим финансијским извештајима, што је регулише правилник који прописује садржину и форму образаца финансијских извештаја). Субјект треба одвојено да обелодани информације за сваку значајну ставку из финансијских извештаја. Изостављања или погрешна исказивања ставки су значајна ако би, појединачно или заједно, могла да утичу на економске одлуке корисника донесене на основу финансијских извештаја. За ставке које појединачно нису значајне субјект обелодањује информације по групама тих ставки, ако су као група значајни (за потребе обелодањивања појединачно безначајне ставке треба да буду сумиране са ставкама сличне природе или функције). Значајност зависи од обима и природе ставки, што се процењује у односу на околности њеног изостављања. Приликом доношења одлуке о томе да ли је нека ставка

или група ставки значајна, природа и обим (износ) те ставке процењују се истовремено. Када је у питању обим неке ставке овим правилником се не квантификује значајност (у смислу да, рецимо, све ставке испод 10.000,00 дин. нису значајне). У зависности од околности, одлучујући чинилац може да буде како природа, тако и обим те ставке.

8. Означавање финансијских извештаја

Члан 16.

Уколико субјект уз финансијске извештаје обелодањује и неке друге извештаје и документа (у облику табела или у облику наративног документа) дужан је да такве извештаје означи на начин да корисницима недвосмислено буде јасно да нису у питању финансијски извештаји.

9. Пребијање ставки у финансијским извештајима

Члан 17.

При презентацији финансијских извештаја субјект не пребија имовину, обавезе, приходе и расходе, осим ако се то захтева или дозвољава овим правилником. Вредновање имовине у нето износу, односно умањено за исправку вредности не сматра се пребијањем ставки у финансијским извештајима - на пример, исправка вредности застарелих залиха и исправка вредности сумњивих и спорних потраживања.

Дозвољава се пребијање прихода и расхода насталих при продаји и расходовању:

- 1) сталне имовине;
- 2) залиха материјала; и
- 3) финансијских средстава.

Дозвољено је пребијање прихода и расхода и у случају када се издатак односи на резервисање које је признато у складу са Поглављем 25: РЕЗЕРВИСАЊА, ПОТЕНЦИЈАЛНЕ ОБАВЕЗЕ И ПОТЕНЦИЈАЛНА СРЕДСТВА, а за које је извршена надокнада на основу уговора са трећом страном (на пример, гаранцију даје продавац возила, али има уговорно право да издатке по основу дате гаранције надокнади од произвођача возила).

Поред тога, о добицима и губицима који настају из групе сличних трансакција, извештава се на нето основи, на пример, добици и губици настали по основу трансакција у страниој валути или добици и губици који се односе на финансијске инструменте који се држе за трговање. Међутим, уколико су такви добици и губици материјално значајни, о њима се извештава засебно.

10. Разликовање краткорочних од дугорочних средстава и краткорочних од дугорочних обавеза

Члан 18.

Субјект у свом Билансу стања треба одвојено да презентује краткорочна од дугорочних средстава и краткорочне од дугорочних обавеза.

Краткорочна средства: Субјект као краткорочно средство класификује средство које испуњава бар један од следећих услова:

1) очекује да ће средство бити реализовано, или субјект намерава да га прода или потроши, током свог уобичајеног пословног циклуса (када се не може јасно утврдити

дужина пословног циклуса субјекта, претпоставља се да је његово трајање дванаест месеци);

2) средство држи првенствено за потребе трговања;

3) очекује да ће средство бити реализовано у року од дванаест месеци од датума биланса; или

4) средство је у облику готовине или готовинских еквивалената, осим ако је ограничена његова размена или коришћење за измирење обавезе најмање дванаест месеци од датума биланса.

Субјект сва остала средства треба да класификује као дугорочна.

Уколико му је неки од значајнијих пословних циклуса дужи од 12 месеци субјект у Напоменама може да обелодани информације о томе.

Краткорочне обавезе: Субјект као краткорочну обавезу класификује обавезу која испуњава бар један од следећих услова:

1) очекује да ће обавезу измити током свог уобичајеног пословног циклуса;

2) обавезу држи првенствено за потребе трговања;

3) обавеза доспева за измирење у року од дванаест месеци од датума биланса; или

4) субјект нема безусловно право да одложи измирење обавезе најмање дванаест месеци од датума биланса.

Субјект све остале обавезе треба да класификује као дугорочне.

11. Обелодањивање информација које нису захтеване овим правилником

Члан 19.

Овај правилник се не бави презентацијом информација о сегментима или периодичним финансијским извештајима. Уколико субјект у Напоменама даје таква обелодањивања треба да опише основу за састављање и обелодањивање тих информација.

ПОГЛАВЉЕ 4: ОПШТА ПРАВИЛА ЗА ПРИЗНАВАЊЕ И ВРЕДНОВАЊЕ, РАЧУНОВОДСТВЕНЕ ПОЛИТИКЕ, ПРОМЕНЕ РАЧУНОВОДСТВЕНИХ ПРОЦЕНА И ГРЕШКЕ

1. Циљ и делокруг поглавља

Члан 20.

Циљ овог поглавља је прописивање јединствених правила за избор, примену и промену рачуноводствених политика, промену рачуноводствених процена и исправку рачуноводствених грешака, како би се обезбедила једнообразност и упоредивост финансијских извештаја различитих обвезника примене овог правилника, али и упоредивост финансијских извештаја субјекта из различитих извештајних периода.

Ради остварења наведеног циља, у овом поглављу дате су смернице за:

1) општа правила за признавање и вредновање ставки у финансијским извештајима;

2) избор, примену и промену рачуноводствених политика;

3) поступање при промени рачуноводствених процена; и

4) исправку рачуноводствених грешака.

2. Дефиниције и изрази

Члан 21.

У овом поглављу користе се дефиниције и изрази (који нису објашњени у претходним поглављима) са следећим значењем:

1) **Рачуноводствене политике** су специфични принципи, основе, конвенције, правила и праксе које пословни субјект примењује при састављању и презентацији финансијских извештаја.

2) **Промена рачуноводствене процене** је усаглашавање књиговодствене вредности средстава или обавеза, или износа периодичног трошења средства, која произлази из процене садашњег стања и очекиваних будућих користи и обавеза повезаних с тим средствима и обавезама.

3) **Датум одобрења за обелодањивање финансијских извештаја** је дан који одређује руководство субјекта и то је дан до ког су у финансијске извештаје укључене све трансакције и догађаји који су релевантни за те извештаје, укључујући и трансакције које су се десиле након извештајног периода (за кориснике је важно да знају када су финансијски извештаји одобрени за објављивање, зато што финансијски извештаји не одражавају трансакције и догађаје настале након тог датума).

3. Општа правила за признавање и вредновање ставки у финансијским извештајима

Члан 22.

За признавање и вредновање ставки у финансијским извештајима субјект примењује следећа општа рачуноводствена правила (начела):

1) **Претпоставка да ће субјект пословати континуирано (претпоставка сталности пословања)** - у складу са начелом сталности пословања, финансијски извештаји се састављају уз претпоставку да субјект стално послује и да неће обуставити пословање у периоду краћем од годину дана од датума биланса. Због тога је при припреми финансијских извештаја руководство субјекта дужно да направи процену способности субјекта да настави да послује у складу са претпоставком (начелом) сталности пословања. Претпоставка сталности пословања није прикладна за субјект чије руководство намерава да га ликвидира или да му прекине пословање (кроз стечај), односно које нема реалну алтернативу да поступи другачије. У процењивању да ли је претпоставка сталности пословања прикладна, руководство узима у обзир све доступне информације о будућности за период од најмање дванаест месеци од краја извештајног периода (тај период може бити и дужи). Детаљност и обим разматрања зависи од чињеница у сваком појединачном случају. Ако је пословање субјекта у прошлости било профитабилно и ако је имао непосредан приступ финансијским ресурсима, до закључка да је прикладна рачуноводствена основа начела сталности пословања се може доћи и без детаљне и опширне анализе. У супротном, руководство треба да размотри широк спектар фактора који се односе на садашњу и очекивану профитабилност, распореде отплате дуга и потенцијалне изворе замене финансирања, пре него што закључи да је примена начела сталности пословања прикладна. Када је руководство, приликом прављена процене, свесно значајних неизвесности повезаних са догађајима или условима који стварају значајну сумњу на способност субјекта да одржи сталност пословања, субјект може у Напоменама да обелодани те неизвесности. Догађаји или услови који захтевају

обелодањивање могу да настану након извештајног периода, а до датума одобрења за обелодањивање финансијских извештаја.

Када субјект финансијске извештаје не припрема у складу с принципом неограничености времена пословања, он ту чињеницу може да обелодани, заједно са основом по којем је припремио финансијске извештаје и разлогом због којег се за субјект сматра да нема неограниченост времена пословања.

2) Правило узрочности прихода и расхода (тзв. обрачунска основа рачуноводства): Субјект саставља своје финансијске извештаје, осим извештаја о токовима готовине коришћењем начела узрочности прихода и расхода. Према овом правилу ставке се признају као имовина, обавезе, капитал, приходи и расходи (елементи финансијских извештаја) када они задовољавају дефиниције и критеријуме признавања ових елемената из Поглавља 2: **ЦИЉ И КВАЛИТЕТ ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЕШТАЈА И ПРАВИЛА ЗА ПРИЗНАВАЊЕ СРЕДСТАВА, ОБАВЕЗА, ПРИХОДА И РАСХОДА.**

3) Правила и методе за признавање и вредновање примењују се доследно из године у годину (доследност у избору рачуноводствених политика): Доследност значи употребу истих правила и метода за признавање и вредновање за исте ставке, или иста правила из периода у период за дати извештајни субјект или иста правила у оквиру једног извештајног периода за различите субјекте. Субјект може да промени правила и методе за признавање и вредновање уколико се то захтева овим правилником или уколико руководство субјекта процени да би то значајно побољшало квалитет финансијских извештаја и обезбедило информације које ће бити релевантније и поузданије за кориснике а та промена је дозвољена овим правилником.

4) Начело настанка трансакције и/или догађаја: Субјект припрема своје финансијске извештаје, изузев информације о токовима готовине, у складу са начелом настанка трансакције и/или пословног догађаја. Према том начелу, пословне промене и догађаји признају се и евидентирају у рачуноводственој евиденцији онда када настану (а не приликом пријема или плаћања у готовини или готовинском еквиваленту) и приказују у финансијским извештајима у извештајном периоду на који се односе. У обзир се узимају сви приходи и расходи који се односе на извештајни период без обзира на датум њихове наплате, односно исплате. Ставке финансијских извештаја (средства, обавезе, капитал, приходи и расходи) признају се када задовоље дефиниције и критеријуме за признавање који су примарно дефинисани у Поглављу 2: **ЦИЉ И КВАЛИТЕТ ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЕШТАЈА И ПРАВИЛА ЗА ПРИЗНАВАЊЕ СРЕДСТАВА, ОБАВЕЗА, ПРИХОДА И РАСХОДА.**

5) Начело опрезности: Вредновање приликом просуђивања у условима неизвесности врши се уз примену начела опрезности, тако да имовина или приходи нису прецењени, а обавезе или расходи (и трошкови) нису потцењени. Поштовање начела опрезности нарочито подразумева:

(1) у Билансу стања приказују се обавезе настале у току текућег или претходног(их) извештајног(их) периода, чак и уколико такве обавезе постану евидентне само између датума биланса и датума одобрења за обелодањивање финансијских извештаја; и

(2) у обзир се узимају сва обезвређења, без обзира да ли је резултат извештајног периода добитак или губитак.

При поштовању начела опрезности не сме се вршити намерно потцењивање имовине или прихода, или намерно прецењивање обавеза или расхода.

6) **Начело једнакости почетног биланса текућег извештајног периода са билансом стања на датум биланса претходног извештајног периода:** Биланс отварања за сваки извештајни период мора да буде једнак билансу затварања за претходни извештајни период. Разлика између ова два биланса може да постоји само по основу кориговања почетног стања због ретроактивне исправке материјално значајних грешака и ретроактивне примене промењене рачуноводствене политике.

7) **Начело "суштина испред форме":** Трансакције, догађаји и околности (услови) морају да буду рачуноводствено обухваћени и приказани у складу са својом суштином, а не само на основу њиховог правног облика. Ово повећава поузданост финансијских извештаја.

8) **Начело равнотеже између користи и трошкова:** Користи које се добију од информације треба да буду веће од трошкова добијања те информације. Процена користи и трошкова је, у суштини, процес просуђивања. Примена овог начела нарочито је значајна за оне ставке у финансијским извештајима за које у овом правилнику постоји прописани поступак, али би због њихове природе и величине у конкретном субјекту било нерационално применити те поступке (на пример обрачунавати амортизацију за средство које се може користити дужи низ година а појединачно гледано има релативно малу вредност, као што је ситан инвентар). Наиме, због мале материјалности тих ставки одступање од прописаних поступака не би угрозило квалитет финансијских извештаја субјекта.

9) **Прекомерни трошкови или напори:** За неке захтеве у овом правилнику предвиђа се изузетак по основу прекомерних трошкова или напора. Овај изузетак се не користи за друге захтеве у овом правилнику. Разматрање да ли би прибављање или утврђивање информације неопходне за испуњавање неког захтева подразумевало прекомерне трошкове или напоре зависи од посебних околности субјекта и од процене руководства о трошковима и користима од примене тог захтева. Ова процена изискује разматрање начина на који би непоседовање те информације могло утицати не економске одлуке оних за које се очекује да користе финансијске извештаје. Примена неког захтева би подразумевала прекомерне трошкове или напоре од стране субјекта ако би додатни трошкови (на пример накнаде за рад проценитеља) или додатни напори (на пример активности запослених) знатно премашили користи које би они за које се очекује да користе финансијске извештаје добили од поседовања информације. Такве ситуације су могуће, на пример, код обрачуна резервисања за отпремнине или обрачуна одложених пореских средстава и обавеза. Процена да ли би неки захтев подразумевао прекомерне трошкове или напоре приликом почетног признавања у финансијским извештајима, на пример на датум трансакције, треба да се заснива на информацијама о трошковима и користима тог захтева у моменту тог почетног признавања. Ако се изузетак по основу прекомерних трошкова или напора за неку ставку примењује и након њеног почетног признавања (на пример на накнадно вредновање неке ставке), нова процена прекомерних трошкова или напора треба да се ради на датум накнадног вредновања, на основу информација доступних на тај датум. У случају када субјект користи изузетак по основу прекомерних трошкова или напора дужан је да информацију о томе обелодани у Напоменама.

4. Избор, примена и промена рачуноводствених политика и повезана обелодањивања

Члан 23.

Избор рачуноводствених политика: При избору рачуноводствених политика субјект треба да се придржава општих рачуноводствених начела, принципа из Поглавља 2 и правила признавања и вредновања конкретних ставки финансијских извештаја која су прописана овим правилником и која су применљива на ту ставку. На пример, ако је субјект добио условљено државно давање у за њега безначајном износу, може одлучити да на ово додељивање не примени правила о условљеним државним додељивањима, већ да одмах призна приход у износу добијеног додељивања. Наведена правила субјект не мора да примени када је ефекат њихове примене безначајан/нематеријалан. Међутим, субјект не сме намерно да прави, или оставља неисправљена, безначајна/нематеријална одступања од захтева овог правилника да би постигао жељену презентацију финансијског положаја, финансијских перформанси или токова готовине.

У случају када за конкретну трансакцију, догађај или околност нису овим правилником прописана одговарајућа начела и правила, субјект треба да, применом просуђивања, развије и примени рачуноводствену политику чијом ће применом обезбедити информације које су:

- 1) релевантне за потребе доношења економских одлука од стране корисника,
- 2) поуздане, у смислу да финансијски извештаји:
 - (1) верно представљају финансијски положај, финансијску успешност и токове готовине субјекта;
 - (2) одражавају економску суштину трансакција, догађаја и околности, а не само правну форму;
 - (3) буду неутралне, тј. лишене субјективности;
 - (4) буду опрезне; и
 - (5) буду потпуне у свим значајним аспектима.

Приликом просуђивања о избору рачуноводствене политике (када у овом правилнику за конкретну трансакцију, догађај или околност нема предвиђене рачуноводствене политике) руководство субјекта треба да узме у обзир и да размотри примењивост следећих извора, и то наведеним редом:

- 1) захтеве и упутства из овог правилника који се баве сличним и повезаним питањима,
- 2) дефиниције и критеријуме за признавање имовине, обавеза, прихода и расхода из Поглавља 2: **ЦИЉ И КВАЛИТЕТ ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЕШТАЈА И ПРАВИЛА ЗА ПРИЗНАВАЊЕ СРЕДСТАВА, ОБАВЕЗА, ПРИХОДА И РАСХОДА**, као и општа правила за признавање и вредновање ставки у финансијским извештајима из овог поглавља; и
- 3) захтеве и упутства МСФИ који се баве сличним и повезаним питањима.

Доследност примене рачуноводствене политике: Субјект треба за сличне трансакције, догађаје и околности да изабере и доследно примењује рачуноводствену политику, осим када овај правилник посебно захтева или дозвољава категоризацију ставки за које би различите политике могле бити прикладне. Уколико овај правилник захтева или дозвољава овакву категоризацију, прикладна рачуноводствена политика треба да буде одабрана и примењена за сваку такву категорију.

Промене рачуноводствених политика: Под променом рачуноводствене политике сматра се следеће поступање субјекта: у односу на досадашњи начин признавања и

вредновања неке ставке у финансијским извештајима он мења начин тог признавања и вредновања.

Субјект треба да промени своју постојећу рачуноводствену политику ако је промена:

- 1) захтевана овим правилником или
- 2) је у питању добровољна промена политике која ће довести до тога да финансијски извештаји пружају поуздане и релевантније информације о ефектима трансакција, догађаја или околности на финансијски положај субјекта, његов финансијски резултат или токове готовине.

Субјект мења рачуноводствене политике и због захтева матичног правног лица, како би се усагласиле рачуноводствене политике на нивоу групе.

Не сматра се променом рачуноводствене политике у смислу одредби овог поглавља:

- 1) примена рачуноводствене политике на трансакције, догађаје или околности који се суштински разликују од оних који су се јављали раније;
- 2) примена нове рачуноводствене политике за трансакције, догађаје или околности који се нису јављали раније или нису били значајни; и
- 3) прелазак на примену модела набавне вредности када поуздано утврђивање фер вредности више није доступно за имовину за коју би овај правилник иначе захтевао или дозвољавао вредновање по фер вредности (или обрнуто).

Примена промењене рачуноводствене политике: Приликом промене рачуноводствене политике субјект у вези са њом поступа на следећи начин:

- 1) ако је промена рачуноводствене политике настала као резултат промене у захтевима овог правилника, ту промену обухвата у складу са прелазним одредбама наведеним у тој измени (ако за ту измену постоји прелазна одредба); и
- 2) све остале промене рачуноводствених политика (укључујући и ситуацију када нема прелазних одредби за ту промену) рачуноводствено обухвата ретроактивном применом промењене рачуноводствене политике.

Када се промењена (нова) рачуноводствена политика примењује ретроактивно субјект нову рачуноводствену политику треба да примени на упоредне информације из претходних извештајних периода и то до најранијег датума за који је то изводљиво, као да је нова рачуноводствена политика одувек примењивана. У финансијским извештајима ретроактивна примена промењене рачуноводствене политике се одражава кроз промену упоредних података, тј. не спроводи се књижење на књиговодственим рачунима у годинама у којима се ретроактивно примењује промењена рачуноводствена политика. Књижење се не спроводи у тим годинама јер су књиговодствени рачуни тих година закључени и на њима више није могуће никакво књижење, већ се књижење спроводи корекцијом почетног стања текућег извештајног периода. Ретроактивна примена промењене рачуноводствене политике не значи и поновно састављање образаца финансијских извештаја и њихову предају Регистру финансијских извештаја.

Када је неизводљиво утврдити ефекте промене рачуноводствене политике појединог периода на упоредне информације за један или више претходних презентираних периода, субјект нову рачуноводствену политику примењује на књиговодствени износ имовине и обавеза од почетка најранијег периода за који је ретроактивна примена изводљива, што може бити и текући извештајни период, и треба да изврши одговарајућа усклађивања почетног стања сопственог капитала за тај период. У оквиру сопственог

капитала обично се врши прерачунавање нераспоређене добити (или непокривеног губитка), сем уколико неки захтев у овом правилнику не захтева прилагођавање неке друге ставке капитала (на пример: ревалоризационих резерви).

Сматра се да је неизводљиво извршити ретроактивну примену промене рачуноводствене политике ако:

1) се ефекти ретроактивне примене или ретроактивног прерачунавања не могу утврдити;

2) ретроактивна примена или ретроактивно прерачунавање захтева претпоставке о томе какве су биле намере руководства субјекта у том периоду;

3) ретроактивна примена, односно ретроактивно прерачунавање захтева спровођење значајних процена износа, а није могуће објективно од осталих расположивих информација разликовати информације о тим проценама које:

(1) пружају доказе о околностима које су постојале на датум (или датуме) на које те износе треба признати, вредновати или обелоданити; и

(2) би биле на располагању када су финансијски извештаји за тај период били одобрени за обелодањивање.

Од субјекта се не захтева да ретроактивно примени промену рачуноводствене политике преласка са модела трошка набавке на модел ревалоризације за некретнине, постројења и опрему. Дозвољено је да се таква промена проспективно примени.

Обелодањивања у вези са променом рачуноводствене политике: Када субјект промени рачуноводствену политику може да обелодани следеће информације:

1) природу и разлоге за промену рачуноводствене политике;

2) износ усклађивања за сваку промену ставку финансијског извештаја за текући и сваки претходни презентовани извештајни период, у мери у којој је то изводљиво;

3) износ(е) усклађивања који се односи(е) на периоде пре оних који су презентовани, у мери у којој је то изводљиво; и

4) уколико је неизводљиво да утврди износе које би требало објавити под 2) и 3) објашњење зашто је то неизводљиво.

Уколико је у питању добровољна промена рачуноводствене политике субјект је дужан да обелодани и информацију зашто сматра да нова рачуноводствена политика пружа поузданије и релевантније информације.

Субјект није дужан да у финансијским извештајима наредних извештајних периода понавља ова објављивања.

5. Промена рачуноводствених процена и повезана обелодањивања

Члан 24.

Промена рачуноводствених процена: Велики број ставки у финансијским извештајима вреднује се процењивањем: на пример, процењује се предвиђени век употребе средстава (за потребе обрачуна амортизације), фер вредност некретнина, постројења и опреме, обезвређеност потраживања, обезвређеност застарелих и оштећених залиха, фер вредности финансијских средстава, износи резервисања, итд. Дакле, субјект при процени неке ставке из финансијског извештаја не процењује само њену вредност, већ и параметре (улазне податке) које користи за одређивање њене вредности (као што је процена начина коришћења средства за одређивање методе за обрачун амортизације). Ако

се при процењивању користе прикладне методе процена и одговарајући улазни подаци, процењивање ставки у финансијским извештајима не умањује њихову поузданост.

Субјект мења своју процену неке ставке ако се промене околности на којима се процена заснивала, као и због нових информација или нових догађаја у вези са том ставком и због свог новог искуства у процењивању. Због тога се промена процене не односи на претходне извештајне периоде и не сматра се рачуноводственом грешком.

У промену рачуноводствене процене не спада промена раније примењене основице вредновања, већ таква промена спада у промену рачуноводствене политике (на пример, ставку више не вреднује по набавној вредности, већ по фер вредности). У промену процене не спада ни промена начина признавања ставки у финансијским извештајима, било почетног, било накнадног признавања (на пример, трошкови одржавања које не спада у текуће одржавање се више не третирају као расход периода, већ увећавају књиговодствену вредност средства).

Када је тешко разликовати промену рачуноводствене политике од промене рачуноводствене процене, промена се третира као промена рачуноводствене процене.

У мери у којој из промене рачуноводствене процене произилазе промене у средствима и обавезама или се та промена односи на неку ставку капитала, такву промену треба признати усклађивањем књиговодствених износа одговарајуће ставке средства, обавеза или капитала у извештајном периоду у којем је промена настала. Када је признавање и вредновање ставки средстава и обавеза повезано са признавањем и вредновањем прихода и расхода, промена процене утиче и на те ставке:

1) у текућем извештајном периоду, ако промена утиче само на тај период - на пример, промена процене износа сумњивих и спорних потраживања утиче само на добитак или губитак текућег периода и за ту сврху је призната у текућем извештајном периоду; или

2) текућем извештајном периоду и наредним извештајним периодима, ако промена утиче на обоје - на пример, промена процењеног века употребе или очекиваног трошења будућих економских користи садржаних у средству која се амортизује утиче на расход амортизације у текућем извештајном периоду и у сваком будућем извештајном периоду током преосталог века употребе тог средства.

Обелодањивања у вези са променом рачуноводствене процене: Када субјект промени рачуноводствену процену може да обелодани природу и вредносни утицај промене рачуноводствене процене на имовину, обавезе, капитал, приходе и расходе текућег извештајног периода. Уколико је изводљиво субјект може у Напоменама да обелодани процењени ефекат те промене на финансијске извештаје будућих извештајних периода.

6. Исправка рачуноводствених грешака и повезана обелодањивања

Члан 25.

Исправка рачуноводствених грешака: Грешке могу настати у вези са признавањем, вредновањем, презентацијом или обелодањивањем ставки у финансијским извештајима.

Грешке настале у текућем извештајном периоду се исправљају пре одобрења финансијских извештаја за њихово обелодањивање. Техника исправке грешке зависи од

њене природе. Примењују се технике црвеног сторна или докњижавања или комбинација ове две технике.

Овај правилник прописује начин исправки грешака из ранијих извештајних периода које су откривене у текућем извештајном периоду. Такве грешке могу бити ненамерне и намерне. Уколико у финансијским извештајима постоји намерно направљена грешка, такви финансијски извештаји нису састављени у складу са овим правилником, чак и да је таква грешка материјално безначајна. Ненамерно направљене грешке могу бити последица математичких грешака, грешака у примени рачуноводствених политика, превида или због немогућности коришћења или погрешног коришћења поузданих информација које су:

1) биле доступне када су финансијски извештаји за те периоде били одобрени за обелодањивање; и

2) ако је то било разумно очекивати, могле бити прибављене и узете у обзир приликом састављања и презентације тих финансијских извештаја.

Субјект је дужан да у вези са откривеном грешком из ранијих извештајних периода одреди о каквој се врсти грешке ради: материјално значајној грешци или оној која то није.

Материјално значајно изостављање или материјално погрешно приказивање ставки у финансијским извештајима постоји када оне појединачно или збирно, могу да утичу на одлуке корисника донете на основу тих извештаја. Значајност зависи од величине изостављене или погрешно приказане ставке, о чему се просуђује у конкретним околностима. Величина или врста ставке или њихова комбинација могу бити одлучујући чинилац за утврђивање значајности грешке. Конкретне критеријуме или процедуре за утврђивање материјално значајне грешке субјект уређује својим општим актом.

Грешке из ранијих извештајних периода које нису материјално значајне субјект исправља у текућем извештајном периоду кориговањем стања одговарајућих ставки и исказивањем те корекције као промета стања на тим позицијама у текућем извештајном периоду (дакле, не као корекцију почетног стања текућег извештајног периода).

Грешке из ранијих извештајних периода које су класификоване као материјално значајне, субјект, у мери у којој је то изводљиво, ретроактивно исправља, кориговањем почетног стања извештајног периода у којем је грешка откривена. Уколико је грешка утицала на приходе или расходе ранијег(их) извештајног(их) периода при књижењу исправке у облику корекције почетног стања коригује се резултат ранијих година. При састављању финансијских извештаја за извештајни период у којем је грешка и исправљена кориговањем његовог почетног стања, субјект коригује упоредне податке у тим финансијским извештајима и то на следећи начин:

1) прерачунавањем упоредних износа за презентован(е) ранији(е) период(е) у којем(има) се грешка догодила; или

2) ако се грешка догодила пре најранијег презентованог претходног извештајног периода, прерачунавањем почетног стања средстава, обавеза и капитала за најранији презентовани претходни извештајни период.

Када је неизводљиво да утврди ефекте грешке из одређеног извештајног периода на упоредне информације из једног или више претходних презентованих извештајних периода, субјект треба да прерачуна почетна стања имовине, обавеза и капитала за најранији период за који је ретроактивна објава изводљива (што може бити и текући извештајни период).

Обелодањивања у вези са исправком рачуноводствених грешака: У вези са исправљеним грешкама из претходног(их) извештајног(их) периода субјект може у Напоменама да обелодани следеће информације:

- 1) природу грешке из претходног(их) извештајног(их) периода,
- 2) за сваки претходни презентирани извештајни период, у мери у којој је то изводљиво, износ исправке за сваку исправљену ставку финансијског извештаја,
- 3) у мери у којој је то изводљиво, износ исправке на почетку најранијег претходног презентованог извештајног периода,
- 4) уколико је неизводљиво да утврди износе које би требало објавити под 2) и 3) објашњење зашто је то неизводљиво.

Субјект није дужан да у финансијским извештајима наредних извештајних периода понавља ова објављивања.

ПОГЛАВЉЕ 5: ФЕР ВРЕДНОСТ: УТВРЂИВАЊЕ ФЕР ВРЕДНОСТИ И ПОВЕЗАНА ОБЕЛОДАЊИВАЊА

1. Циљ и делокруг поглавља

Члан 26.

Циљ овог поглавља је да се на једном месту (у оквиру овог поглавља):

- 1) дефинише фер вредност;
- 2) пропишу правила за утврђивање (процењивање) фер вредности средстава и обавеза; и
- 3) пропишу захтевана обелодањивања у вези са утврђивањем (процењивањем) фер вредности.

Ово поглавље субјект примењује при:

- 1) утврђивању фер вредности коју он, у складу са одредбама других поглавља, користи за почетно и/или накнадно вредновање ставки у финансијским извештајима и
- 2) обелодањивању информација битних за схватање начина утврђивања фер вредности.

Ово поглавље се примењује и за одређивање вредности које су засноване на фер вредности, као што је фер вредност умањена за трошкове продаје.

2. Дефиниције и изрази

Члан 27.

У овом поглављу користе се дефиниције и изрази (који нису објашњени у претходним поглављима) са следећим значењем:

1) **Активно тржиште** је тржиште на коме се трансакције са средствима и обавезама одвијају довољно често и у обиму који обезбеђује информације о њиховим ценама на континуираној основи (такво је, на пример, тржиште возила, грађевинских машина, животиња, огревног дрвета, итд.);

2) **Примарно тржиште** је тржиште са највећим обимом и нивоом активности у вези са конкретним средством или обавезом. У одсуству доказа о супротном, тржиште на коме би субјект уобичајено обавио трансакцију продаје средства или преноса обавезе се

сматра примарним тржиштем или, у одсуству примарног тржишта, најповољнијим тржиштем;

3) **Најповољније тржиште** је тржиште које максимизира износ који се може наплатити од продаје средства или минимизира износ који се мора платити за пренос обавезе, након узимања у обзир трошкова трансакције и трошкова транспорта;

4) **Трошкови трансакције продаје средства или преноса обавезе** су трошкови који се могу директно приписати отуђењу средства или преносу обавезе и који испуњавају оба следећа критеријума:

(1) они директно произилазе из трансакције и суштински су њен део;

(2) они не би настали за субјект да није дошло до одлуке да отуђи средство или пренесе обавезу.

У трошкове трансакције продаје средства не улазе трошкови транспорта средства.

5) **Трошкови транспорта средства** су трошкови који би настали због транспортовања средства са његове тренутне локације до његовог примарног (или најповољнијег) тржишта;

6) **Тржишни учесници** су купац и продавац на примарном (или најповољнијем) тржишту за средство или обавезу који имају све следеће особине:

(1) они су независни једни од других, тј. нису повезане стране по дефиницији из Поглавља 28 ОБЕЛОДАЊИВАЊЕ ПОВЕЗАНИХ СТРАНА;

(2) они су информисани, имају одговарајуће разумевање средства или обавезе и трансакције, користећи све расположиве информације, укључујући и информације које се могу добити у анализи и оцени трансакције која је редовна и уобичајена;

(3) они имају способност да спроведу трансакцију са средством или обавезом; и

(4) они су вољни да спроведу трансакцију са средством или обавезом, тј. мотивисани су, али нису под принудом или на неки други начин приморани да у њој учествују;

7) **Редовна трансакција** је трансакција која представља део свакодневног пословања субјекта у периоду у којем је за његово пословање примерена претпоставка сталности пословања; то није присилна трансакција (на пример, изнуђена због ликвидације субјекта или продаје из нужде);

8) **Улазна цена** је цена која се плаћа за стицање (куповину) средства или се наплаћује за преузимање обавезе у трансакцији размене;

9) **Излазна цена** је цена која се наплаћује за продају средства или се плаћа за пренос обавезе;

10) **Фер вредност** је цена која би била наплаћена за продају средстава, односно плаћена за пренос обавезе у редовној трансакцији између учесника на тржишту (примарном или најповољнијем) на датум њеног утврђивања, по текућим тржишним условима (у питању је, дакле, излазна цена), независно од тога да ли је та цена директно уочљива или процењена употребом неке од прихватљивих техника процене.

Фер вредност се понекад разликује од продајне (тржишне) вредности. Наиме, продајна вредност представља нето износ који субјект очекује да оствари од продаје средства у редовном току пословања. Фер вредност одражава цену по којој би се у редовној трансакцији продаје тог средства на примарном (или најповољнијем) тржишту за то средство трансакција обавила између тржишних учесника на датум њеног утврђивања. Разлика је, дакле, у томе што је прва вредност (продајна вредност) везана за конкретан

субјект, а друга (фер вредност) није везана за конкретан субјект, већ за тржишне учеснике - купце и продавце објашњене у оквиру термина под редним бројем 6);

11) **Застарелост** средства обухвата физичко трошење, функционалну (технолошку) застарелост и економску (екстерну) застарелост и шири је појам од појма рачуноводствене амортизације;

12) **Услужни капацитет средства** је способност средства да својим коришћењем пружи економске користи субјекту. Изражава се у врсти, количини и квалитету услуга (учинака) које може да пружи, висини трошкова по јединици учинка, итд. На пример, капацитет производне линије је 10.000 боца на сат. Цена коштања услуге пуњења је 0,03 дин. по комаду. Линија је 30% амортизована;

13) **Трошкови приступ** је техника процене фер вредности средства која одражава износ који је тренутно потребан да се замени услужни капацитет средства (често се назива садашњи трошак замене). То је цена коју треба платити да се купи или изгради такво средство и која се наниже коригује за процењену застарелост средства;

14) **Очекивани токови готовине** су просечна пондерисана вероватноћа (тј. средња вредност дистрибуције) могућих будућих токова готовине;

15) **Приходни приступ** је техника процене фер вредности која конвертује будуће износе (на пример, токове готовине или приходе и расходе) у јединствен садашњи (тј. дисконтовани) износ. Будући износи (токова готовине или резултата) се утврђују на основу тренутних очекивања тржишта о таквим будућим износима;

16) **Највећа и најбоља искоришћеност нефинансијског средства** је употреба нефинансијског средства од стране тржишних учесника који су способни да средство искористе на оптималан начин, али и поступају на тај начин;

17) **Тржишни приступ** је техника процене која користи цене и друге релевантне информације генерисане у тржишним трансакцијама са идентичним или упоредивим (тј. сличним) средством, обавезом или групама средстава и обавеза, као што су пословања;

18) **Ризик неизвршења** је ризик да субјект неће испунити своју обавезу;

19) **Премија за ризик** је надокнада коју траже тржишни учесници који нису склони ризику за прихватање неизвесности својствене токовима готовине од средства или обавезе;

20) **Улазни подаци (инпути)** су претпоставке које тржишни учесници користе у одређивању цене средства или обавезе, укључујући и претпоставке о ризику, као што су:

(1) ризик својствен датој техници процене која се користи у утврђивању фер вредности; и

(2) ризик својствен улазним подацима (инпутима) за технику процене.

Улазни подаци (инпути) могу бити:

(1) уочљиви (улазни подаци нивоа 1 и 2); и

(2) неуочљиви (улазни подаци нивоа 3);

21) **Улазни подаци поткрепљени тржиштем** су они подаци који су примарно изведени из, или потврђени уочљивим тржишним подацима, корелацијом или другим методама;

22) **Уочљиви улазни подаци (уочљиви инпути)** су подаци који су развијени коришћењем тржишних података, као што су јавно доступне информације о стварним догађајима или трансакцијама, и које одражавају претпоставке које тржишни учесници могу да користе у одређивању цене средства или обавезе;

23) **Улазни подаци (инпути) нивоа 1** су некориговане котиране цене на активном тржишту за идентично средство или обавезу, а које субјект може непосредно да прибави на датум утврђивања фер вредности;

24) **Улазни подаци (инпути) нивоа 2** су улазни подаци који нису котиране цене укључене у ниво 1, али које су уочљиве за средство или обавезу, било директно или индиректно.

Примери улазних података нивоа 2 могу бити:

(1) котиране цене за слично средство или обавезу на активном тржишту;

(2) котиране цене за идентично или слично средство или обавезу на тржиштима која нису активна;

(3) подаци који нису котиране цене, а који су уочљиви за средство или обавезу, на пример:

- каматне стопе и криве приноса уочљиве у уобичајено објављеним интервалима;

- подразумеване променљивости цена и др,

(4) остали улазни подаци (инпути) поткрепљени тржиштем.

25) **Неуочљиви улазни подаци (неуочљиви инпути) - улазни подаци (инпути) нивоа 3** су подаци који нису на тржишту доступни и који су развијени коришћењем најбољих доступних информација о претпоставкама које би тржишни учесници користили у утврђивању цене средства или обавезе. Неуочљиви улазни подаци одражавају претпоставке које би користили учесници на тржишту приликом утврђивања цене средства или обавезе, укључујући и претпоставке о ризику. Примери улазних података нивоа 3 за појединачна средства и обавезе могу бити:

(1) историјска променљивост цена, тј. променљивост цена акција изведена из података о променама цена акција у претходним периодима;

(2) садашња процена заснована на сопственим подацима субјекта о будућим одливима готовине који ће бити плаћени за извршење обавезе - ова процена се користи ако не постоје разумно расположиве информације које указују на то да би тржишни учесници користили другачије претпоставке.

3. Поступање субјекта у складу са овим поглављем

Члан 28.

Приликом утврђивања (процене) фер вредности средства или обавезе субјект треба да уради следеће:

1) да идентификује средства или обавезе за које утврђује фер вредност (идентификовање ради доследно са њиховом обрачунском јединицом, тј. нивоом на коме се средство или обавеза групише или рашчлањава за сврхе признавања). У том смислу средство или обавеза за које се утврђује фер вредност могу бити:

(1) засебно средство или обавеза (на пример, финансијски инструмент или нефинансијско средство: некретнина, постројење, опрема...); или

(2) група средстава, група обавеза или група средстава и обавеза (на пример, пословни подухват);

2) да утврди примарно (или најповољније) тржиште за средство или обавезу;

3) за нефинансијско средство да утврди претпоставке процене које су одговарајуће за утврђивање његове фер вредности (доследно са његовим најбољим и највећим коришћењем);

4) да, с обзиром на расположивост података, изабере најприкладнију/е технику(е) процене утврђивања фер вредности - следеће три технике утврђивања (процене) фер вредности се најчешће употребљавају:

- (1) тржишни приступ,
- (2) трошковни приступ и
- (3) приходни приступ;
- 5) да прикупи улазне податке потребне за примену изабране технике;
- 6) да правилно примени изабрану технику процене; и
- 7) у Напоменама да пружи потребна обелодањивања.

4. Основна правила за утврђивање фер вредности

Члан 29.

Приликом утврђивања (процене) фер вредности средства или обавезе субјект примењује следећа правила:

1) Циљ утврђивања (процене) фер вредности је да се утврди цена по којој би била реализована редовна трансакција продаје средства или преноса обавезе између учесника на тржишту на датум утврђивања, по текућим тржишним условима (тј. излазна цена на датум утврђивања из перспективе учесника на тржишту који поседује имовину или има обавезу);

2) Поступања за утврђивање фер вредности описана у овом поглављу примењује се како приликом њеног почетног утврђивања, тако и накнадног утврђивања фер вредности, уколико је она захтевана или дозвољена по другим поглављима овог правилника;

3) Фер вредност је на тржишту засновано утврђивање, а не утврђивање засновано на специфичном субјекту - зато је у дефиницији фер вредности наведено да је то цена која се постиже између тржишних учесника. Утврђивање фер вредности се ради под претпоставком да су средство или обавеза размењени (или би били размењени) у редовној трансакцији између тржишних учесника приликом продаје средства или преноса обавезе на датум утврђивања, по текућим тржишним условима;

4) Субјект фер вредност средства може поуздано да утврди ако:

(1) варијабилност у распону разумних утврђивања фер вредности за то средство није значајна, или

(2) вероватноће разних процена у оквиру распона може разумно да процени и користи при утврђивању фер вредности.

5) С обзиром да фер вредност утврђује за конкретно средство или обавезу, при њеном утврђивању субјект узима у обзир карактеристике тог средства или обавезе, ако би тржишни учесници узели у обзир те карактеристике приликом одређивања цене тог средства или обавезе на датум утврђивања. Те карактеристике укључују, на пример, следеће:

(1) стање и локацију средства - да ли је у исправном стању, колико је старо, какав је капацитет, очуваност, колико је технолошки савремено, да ли је на приступачном месту и др.; и

(2) ограничења, ако постоје, за продају или коришћење средства - непостојање употребне дозволе, старост средства и категорија испуштања штетних гасова који онемогућавају његову регистрацију и др;

6) С обзиром да је фер вредност на тржишту засновано утврђивање, она се утврђује коришћењем претпоставки које би користили учесници на тржишту приликом одређивања

цене средства или обавезе, укључујући и претпоставке о ризику. Као резултат тога, намера субјекта да држи средство или да измири или на други начин испуни обавезу није релевантна приликом утврђивања фер вредности;

7) Субјект утврђује фер вредност средства или обавезе користећи претпоставке које би учесници на тржишту користили приликом утврђивања цене средства или обавезе, под претпоставком да тржишни учесници поступају у свом најбољем економском интересу;

8) Субјект није у обавези да спроведе свеобухватно истраживање свих могућих тржишта у циљу идентификовања примарног тржишта или, у одсуству примарног тржишта, најповољнијег тржишта, али ће узети у обзир све информације које су му, уз разуман напор да их прибави, расположиве;

9) Утврђивање фер вредности се ради под претпоставком да се трансакција продаје средства или преноса обавезе одвија или:

(1) на примарном тржишту за средство или обавезу; или

(2) у одсуству примарног тржишта, на најповољнијем тржишту за средство или обавезу;

10) У случају да за средство или обавезу постоји примарно тржиште, фер вредност ће представљати цена на том тржишту (било да је цена директно уочљива или процењена коришћењем друге технике процене), чак и ако је цена на другом тржишту потенцијално повољнија на датум утврђивања;

11) Цена на примарном (или најповољнијем) тржишту, примењена за утврђивање фер вредности средства или обавезе, не коригује се за трошкове трансакције. Трошкови трансакције се рачуноводствено обухватају у складу са другим поглављима овог правилника, јер они нису карактеристика средства или обавезе; уместо тога, они су специфични за трансакцију и разликоваће се у зависности од начина на који субјект учествује у трансакцији са средством или обавезом. Трошкови трансакције не укључују трошкове транспорта, јер се они укалкулисавају при утврђивању фер вредности. На пример, ако је локација карактеристична средству (што може бити случај, на пример, са шумом), цена (фер вредност) на примарном (или најповољнијем) тржишту се коригује за трошкове, ако постоје, који би настали у транспортовању средства са његове тренутне локације до тржишта. То значи да ће фер вредност шуме која је ближе путу бити већа од фер вредности исте такве шуме која је на неприступачнијем месту;

12) Субјект треба да користи технику процене вредности која је одговарајућа за дате околности и за коју су доступни подаци довољни за утврђивање фер вредности, при чему максимално користи релевантне уочљиве улазне податке и на минимум своди коришћење неуочљивих улазних података. Када цена за истоветно средство или обавезу није уочљива, субјект утврђује фер вредност користећи технику процене која максимално користи уочљиве улазне податке и минимално користи неуочљиве;

13) Субјект треба доследно да примењује изабране технике процене вредности које користи за утврђивање фер вредности. Промена технике процене или њене примене (на пример, промена у њеном пондерисању када се користи већи број техника или промена корекције која се примењује на технику процене) је, међутим, примерена ако она доводи да процењивање једнако, или боље одражава фер вредност у датим околностима. То може бити случај ако, на пример, настане неки од следећих догађаја:

(1) развој нових тржишта;

(2) нове информације постану доступне;

(3) претходно коришћене информације више нису доступне;

(4) технике процене су унапређене; или

(5) тржишни услови се промене;

Измене које су последица промене у техници утврђивања (процене) фер вредности или њеној примени се рачуноводствено обухватају као промена у рачуноводственој процени, у складу са Поглављем 4: ОПШТА ПРАВИЛА ЗА ПРИЗНАВАЊЕ И ВРЕДНОВАЊЕ, РАЧУНОВОДСТВЕНЕ ПОЛИТИКЕ, ПРОМЕНЕ РАЧУНОВОДСТВЕНИХ ПРОЦЕНА И ГРЕШКЕ.

14) Утврђивање фер вредности нефинансијског средства се ради узимањем у обзир могућности тржишног учесника да оствари економске користи највећим и најбољим искоришћењем средства или његовом продајом другом тржишном учеснику који би највише и најбоље искористио средство.

Највеће и најбоље искоришћење средства се одређује из перспективе тржишних учесника, чак и ако субјект намерава другачије да користи средство. Претпоставља се, међутим, да је текуће коришћење нефинансијског средства од стране субјекта највише и најбоље његово искоришћење, осим ако тржишни или други фактори указују да би другачије коришћење од стране тржишних учесника максимизирало вредност тог средства. Наиме, да би заштитио своју конкурентску позицију или из других разлога, субјект се може одлучити да не користи активно стечено нефинансијско средство или се може одлучити да не користи средство на нивоу његове највеће и најбоље искоришћености. Примера ради, то може бити случај са нематеријалним средством који је субјект стекао са циљем да спречи друге да га користе и субјект планира да средство не користи у пуном капацитету. Или субјект исправну опрему замењује са новом, савременијом. Иако његова стара опрема има купце на тржишту који су спремни да плате њену реалну цену, субјект се одлучује да средство исече у "старо гвожђе", јер би продајом тог средства у исправном стању стекао нову конкуренцију. И поред оваквих ситуација и намера субјекта у вези са средством, он при утврђивању његове фер вредности примењује претпоставку највеће и најбоље искоришћености тог средства од стране тржишних учесника.

Највеће и најбоље искоришћење нефинансијске имовине узима у обзир коришћење средства које је:

(1) физички могуће - коришћење које је физички могуће узима у обзир физичке особине средства које би тржишни учесници узели у обзир приликом одређивања цене средства (на пример, локација или величина непокретности);

(2) законски дозвољено - коришћење које је законски дозвољено узима у обзир сва законска ограничења за коришћење средства које би тржишни учесници узели у обзир приликом одређивања цене средства (на пример, грађевински прописи који се односе на непокретност); и

(3) финансијски изводљиво - под финансијски изводљивим коришћењем подразумева се таква употреба средства (у границама његових физичких и законских могућности) која ствара приходе или токове готовине (узимајући у обзир трошкове привођења средства таквој намени) које би тржишни учесници захтевали од улагања у то средство;

15) Субјект не врши корекцију улазних података нивоа 1, осим у следећим околностима:

(1) када субјект држи велики број сличних (али не идентичних) средстава или обавеза (на пример, дужничке хартије од вредности) који се вреднују по фер вредности и котирана цена на активном тржишту је расположива, али не и лако доступна за свако такво појединачно средство или обавезу (тј. с обзиром на велик број сличних средстава или обавеза које држи субјект, тешко би било добити информације о цени за свако појединачно средство или обавезу на датум утврђивања фер вредности). У том случају, у виду практичне мере, субјект може да одмери фер вредност користећи алтернативну методу утврђивања цене која се не заснива искључиво на котираним ценама (на пример, одређивање цене помоћу матрице);

(2) када котирана цена на активном тржишту не представља фер вредност на датум утврђивања фер вредности - То може да буде случај ако, на пример, значајни догађаји (као што су трансакције на тржишту на којима инвеститори директно између себе тргују, трговина на брокерском тржишту или јавно објављивање) наступе након затварања тржишта, а пре датума утврђивања фер вредности. Субјект утврђује и доследно примењује политику идентификовања таквих догађаја који могу утицати на утврђивање фер вредности;

(3) када се утврђује фер вредност обавезе или инструмента капитала субјекта коришћењем котиране цене за идентичне ставке којима се тргује као средством на активном тржишту, а ту цену треба кориговати за факторе који су специфични тој ставци;

16) Ако субјект држи позицију у само једном средству или обавези (укључујући позицију која се састоји од великог броја идентичних средстава или обавеза, као што је поседовање финансијских инструмената), а средством или обавезом се тргује на активном тржишту, фер вредност имовине или обавезе се утврђује множењем котиране цене за појединачно средство или обавезу са количином коју субјект држи. То је случај чак и кад уобичајени дневни обим трговања на тржишту није довољан да апсорбује количину коју субјект поседује, а давање налога за продају те позиције у једној трансакцији би могло да утиче на котирану цену.

5. Фер вредност приликом почетног признавања средстава и обавеза

Члан 30.

Приликом провере да ли је фер вредност при почетном признавању једнака цени трансакције (набавној вредности), субјект узима у обзир факторе који су специфични за трансакцију и за средство или обавезу. Ситуације у којима цена трансакције не мора да представља фер вредност средства или обавезе приликом почетног признавања би могле да буду:

1) Трансакција се одвија између повезаних страна - могуће су ситуације да цена у трансакцији између повезаних страна може да се користи као улазни податак за одмеравање фер вредности ако субјект има доказ да је трансакција обављена по тржишним условима;

2) Трансакција се обавља под принудом или је продавац приморан да прихвати цену трансакције. На пример, то може бити случај ако је продавац у финансијским проблемима, па је принуђен да прода средство како би дошао до готовине потребне за измирење обавеза;

3) Обрачунска јединица која је представљена у цени трансакције се разликује од обрачунске јединице средства или обавезе вредноване по фер вредности. На пример, то

може бити случај ако је по фер вредности вредновано средство или обавеза само један од елемената у трансакцији (на пример, у пословној комбинацији - наиме, таква трансакција укључује и средства која се, у складу са другим поглављима, не могу појединачно идентификовати или цена трансакције укључује и трошкове трансакције);

4) Тржиште на коме се трансакција обавља је различито од примарног (или најповољнијег) тржишта. На пример, таква тржишта се могу разликовати ако је субјект дилер који обавља трансакције са купцима на малопродајном тржишту, док је примарно (или најповољније) тржиште за продајну трансакцију дилерско тржиште, тј. продаја другим дилерима.

6. Обелодањивање

Члан 31.

Субјект у Напоменама може да обелодани информације које омогућавају корисницима његових финансијских извештаја да разумеју:

- 1) технике коришћене за утврђивање фер вредности;
- 2) која су примарна тржишта (или најповољнија);
- 3) начин утврђивања улазних података за примену изабраних техника утврђивања фер вредности;
- 4) ризике изабраних техника и коришћених улазних података за примену тих техника; и
- 5) промене у примењеним техникама за утврђивање фер вредности.

ПОГЛАВЉЕ 6: ДОГАЂАЈИ НАКОН ИЗВЕШТАЈНОГ ПЕРИОДА

1. Делокруг поглавља

Члан 32.

Ово поглавље субјект користи за рачуноводствено обухватање догађаја насталих након извештајног периода. У поглављу су уостављена правила за признавање, вредновање и обелодањивање таквих догађаја. Поголавље се бави и утицајем накнадних догађаја на претпоставку сталности пословања субјекта постављену на датум биланса.

2. Дефиниције и изрази

Члан 33.

У овом поглављу користе се дефиниција (која није објашњена у претходним поглављима) са следећим значењем:

Догађај након извештајног периода - ради се о догађајима, повољним и неповољним по субјект, који су се догодили између датума биланса и датума на који су ти извештаји одобрени за обелодањивање. Две су врсте ових догађаја:

- 1) догађаји који пружају доказ стања која су постојала на датум биланса; по основу ових догађаја врши се усклађивање појединих ставки у финансијским извештајима (а самим тим и одговарајућих обелодањивања) - ради се о тзв. усклађујућим (корективним) догађајима; и

2) догађаји који указују на стања која су настала након датума биланса (тј. након извештајног периода); по основу ових догађаја се не врши усклађивање појединих ставки у финансијским извештајима - ради се о тзв. неусклађујућим (некорективним) догађајима. У оквиру ове врсте догађаја постоје две подврсте тих догађаја:

- (1) догађаји за које се не врши обелодањивање, јер нису материјално значајни; и
- (2) догађаји за које се у напоменама врши обелодањивање информација о њима, јер су материјално значајни.

3. Рачуноводствено обухватање усклађујућих (корективних) догађаја

Члан 34.

По основу настанка усклађујућих догађаја субјект усклађује до тада признате износе у финансијским извештајима или признаје ставке које раније нису биле признате, укључујући и повезана обелодањивања, како би се у финансијским извештајима на прави начин приказао утицај тих догађаја. Под изразом "усклађује до тада признате износе у финансијским извештајима" подразумева се да субјект признавање (књижење) у вези са догађајем спроводи под последњим даном извештајног периода, иако се догађај десио у наредном извештајном периоду.

У наставку су наведени неки од примера усклађујућих догађаја:

1) пријем информација након извештајног периода које указују на то да је постојало умањење вредности одређених средстава на крају извештајног периода или да износ претходно признатог губитка по основу обезвређења тих средстава треба кориговати. На пример:

(1) отварање поступка стечаја над купцем након извештајног периода - ова ситуација, обично, потврђује да је губитак у вези са потраживањем већ постојао на крају извештајног периода и да субјект на датум биланса треба да усклади књиговодствену вредност тог потраживања; и

(2) продаја залиха након извештајног периода може да пружи доказ о њиховој продајној вредности на крају извештајног периода за сврхе процене обезвређења на тај датум;

(2) правоснажно разрешење судског спора након извештајног периода, којим се потврђује да је субјект имао садашњу обавезу на крају извештајног периода (или потраживање). У случају постојања садашње обавезе субјект усклађује било које претходно признато резервисање која се односи на тај судски спор, у складу са Поглављем 25: РЕЗЕРВИСАЊА, ПОТЕНЦИЈАЛНЕ ОБАВЕЗЕ И ПОТЕНЦИЈАЛНА СРЕДСТВА, или признаје ново резервирање. У случају настанка потраживања субјект признаје потраживање (или коригује постојећи износ потраживања), уз признавање прихода или расхода (ако постојеће потраживање коригује наниже). Сем признавање ставки (или кориговања износа признатих ставки) у финансијским извештајима субјект у Напоменама може да обелодани и потребне информације;

3) добијање након извештајног периода информације о обиму враћања робе од стране купца (робе која је продата пре краја извештајног периода, уз право купца да робу може да врати ако му не одговара);

4) утврђивање након извештајног периода уговорене висине рабата који треба дати купцу или који добављач одобрава субјекту на основу активности из извештајног периода;

5) откривање грешака или криминалних радњи које указују на то да су финансијски извештаји нетачни.

4. Рачуноводствено обухватање неусклађујућих (некоригујућих) догађаја

Члан 35.

По основу настанка неусклађујућих (некоригујућих) догађаја субјекат не усклађује износе признате у финансијским извештајима, нити признаје нове ставке у њима. Субјект у вези са неусклађујућим догађајима процењује да ли је њихова природа и интензитет таква да је у Напоменама потребно да о њима пружи одговарајуће информације.

У наставку су наведени неки од примера неусклађујућих догађаја:

1) оштећења на средствима субјекта због непажње запосленог или неког другог лица или због елементарне непогоде - у питању је неусклађујући догађај јер та средства на датум биланса нису била оштећена, нити је њихово стање на тај дан довело до њиховог каснијег оштећења;

2) склапање нових уговора са пословним партнерима - у питању је неусклађујући догађај јер по основу тог догађаја тек треба да дође до промене на средствима субјекта;

3) покретање судских спорова због трансакција или догађаја који су се десили након датума биланса; у случају да је спор покренут због трансакција или догађаја који су се десили пре датума биланса покретање судског спора је неусклађујући догађај ако није могуће поуздано утврдити исход спора;

4) продаја сталних средстава - у питању је неусклађујући догађај јер су та средства постојала на датум биланса; међутим, подаци о продаји тих средстава могу бити од значаја за проверу реалности вредновања тих средстава на датум биланса;

5) смањење или повећање цена производа субјекта по основу околности које су наступиле након извештајног периода.

5. Разматрање претпоставке сталности до дана одобрења за обелодањивање финансијских извештаја

Члан 36.

Субјект је дужан да у периоду од датума биланса до дана одобрења за обелодањивање финансијских извештаја проверава оправданост претпоставке сталности пословања. Погоршање пословних резултата и финансијског положаја субјекта након извештајног периода може да укаже на потребу да се размотри да ли је претпоставка сталности пословања још увек примерена. Ако претпоставка сталности пословања више није примерена, субјект за признавање и вредновање свих ставки у финансијским извештајима не може више да примењује рачуноводствену основу засновану на узрочности прихода и расхода. То мора да уради јер не би било довољно само кориговање износа признатих према рачуноводственој основи узрочности прихода и расхода - потребна је потпуна промена рачуноводствене основе, тј. прелазак на вредновање средстава и обавеза по ликвидационим вредностима.

6. Рачуноводствено обухватање одлуке о расподели добити

Члан 37.

Ако субјекат након краја извештајног периода донесе одлуку о расподели добити и праву власника капитала на дивиденду он ову своју обавезу неће признати као обавезу на крају извештајног периода, већ као обавезу у извештајном периоду у којем је донео одлуку.

7. Обелодањивања

Члан 38.

Овим поглављем препоручује се субјекту да у Напоменама обелодани:

- 1) датум одобрења за обелодањивање финансијских извештаја и ко је то одобрио;
- 2) обелодањивања у вези са неусклађујућим догађајима након извештајног периода - субјект треба за сваку врсту неусклађујућих догађаја да обелодани:

(1) природу догађаја; и
(2) процену његовог финансијског учинка или напомену да се таква процена не може урадити.

У наставку су наведени неки од примера неусклађујућих догађаја за које би субјект у Напоменама могао дати одговарајуће информације:

- 1) велике статусне промене;
- 2) продаја значајних зависних правних лица;
- 3) објављивање плана за прекид дела свог пословања;
- 4) веће набавке средстава, отуђивање или доношење плана за отуђивање средстава;
- 5) уништење главног производног постројења у пожару;
- 6) најаве или почетак спровођења значајног реструктурирања;
- 7) емитовање или откуп дужничких инструмената или инструмената капитала;
- 8) неуобичајено велике промене цена средстава или девизних курсева;
- 9) промене прописа који значајно утичу на пореске обавезе субјекта и на начин признавања и вредновања ставки у финансијским извештајима;
- 10) преузимања значајних обавеза или потенцијалних обавеза, као што је давање значајних гаранција; и
- 11) почетак веће судске парнице настале искључиво у вези са догађајима насталим након извештајног периода.

ПОГЛАВЉЕ 7: ТРОШКОВИ ПОЗАЈМЉИВАЊА

1. Делокруг поглавља

Члан 39.

Ово поглавље субјект примењује при рачуноводственом обухватању трошкова позајмљивања. Њиме се у вези са трошковима позајмљивања регулише:

- 1) шта се подразумева под трошковима позајмљивања;
- 2) почетак, обустављање и престанак капитализовања трошкова позајмљивања;
- 3) начин капитализовања трошкова позајмљивања;
- 4) обелодањивања у вези са трошковима позајмљивања; и
- 5) начин започињања примене овог поглавља.

Субјект може, али се од њега не захтева, да примењује ово поглавље на трошкове позајмљивања који су директно приписиви стицању, изградњи или производњи:

1) квалификованог средства које се вреднује по фер вредности (на пример, биолошког средства); и

2) залиха које се континуирано производе у великим количинама (на пример, индустријска производња кекса).

Ово поглавље се примењује и у случају стицања средства са одложеним плаћањем.

2. Дефиниције и изрази

Члан 40.

У овом поглављу користе се дефиниције и изрази (који нису објашњени у претходним поглављима) са следећим значењем:

1) **Позајмљивање** - коришћење уз накнаду туђег финансијског потенцијала, обично у виду коришћења кредита;

2) **Позајмљивање за опште намене** - позајмљивање које није стриктно намењено за финансирање набавке неког средства. Пример за оваква позајмљивања могу да буду позајмљивања намењена одржавању ликвидности субјекта;

3) **Трошкови позајмљивања** - обухватају трошкове камата и друге трошкове који настају у вези са позајмљивањем финансијских средстава. Детаљније рашчлањени трошкови позајмљивања могу се класификовати на:

(1) камате на краткорочне и дугорочне позајмице (најчешће кредите), на прекорачења на банкарском рачуну, амортизацију попушта (дисконта) или премија који се односе на позајмљивања (трошкови камата и дисконта се израчунавају коришћењем методе ефективне каматне стопе); и

(2) финансијске трошкове у вези са финансијским лизингом;

4) **Капитализација** - формирање набавне вредности средства, а у контексту овог поглавља укључивање трошкова позајмљивања у набавну вредност средства;

5) **Квалификовано средство** - са становишта овог поглавља ради се о средству које се опособљава за употребу (набавља, гради, производи) и у чију се набавну вредност (или цену коштања) укључују трошкови позајмљивања. То су средства за које је потребан знатан временски период да би била спремна за намеравану употребу или продају. Ради се рецимо о:

(1) залихама које захтевају знатан временски период да се доведу у стање погодно за продају (залихе у хладњачама, залихе вина и др.);

(2) производним постројењима;

(3) енергетским постројењима;

(4) улагањима у некретнине (улагања у зграде, земљишта);

(5) улагањима у вишегодишње засаде;

(6) нематеријалној имовини, итд.

Финансијска средства, укључив и улагања у капитал у зависних правних лица, придружених друштава и заједничких улагања, као и залихе које се производе рутински или на други начин (циклично у великим количинама, у кратком временском периоду) не сматрају се квалификованим средствима. Сем тога, квалификованим средствима не сматрају се ни средства која су спремна за њихову намеравану употребу или продају одмах или у кратком року када су набављена.

6) **Стопа капитализације** је пондерисани просек трошкова позајмљивања, применљива на позајмљивања субјекта неизмирена у току извештајног периода. Утврђује се стављањем у однос трошкова позајмљивања са износом неизмирених обавеза по основу

позајмљивања. Приликом утврђивања стопе капитализације не узимају се у обзир неизмирене обавезе за позајмљивања која су учињена искључиво за стицање квалификованих средстава, као ни трошкови позајмљивања који се директно могу повезати са квалификованим средствима;

7) **Датум почетка капитализације** је дан на који је субјект по први пут испунио сваки од наведених услова:

(1) начинио издатке за средство - Издаци у вези са средством које се квалификује укључују само издатке који су имали за резултат готовинске исплате, трансфере других средстава или преузимање обавеза на које се зарачунава камата. Издаци се умањују за свако примљено плаћање и примљена давања у вези са средством (што регулише Поглавље 9: РАЧУНОВОДСТВЕНО ОБУХВАТАЊЕ ДРЖАВНЕ ПОМОЋИ);

(2) начинио трошкове позајмљивања; и

(3) предузео активности неопходне да би се средство припремило за планирану употребу или продају - неопходне активности припреме средства за планирану употребу или продају обухватају физичку изградњу средства, али и технички и административни рад који претходи започињању физичке изградње, као што су активности у вези са стицањем дозвола пре започињања физичке изградње. Ипак, такве активности искључују држање средства када се не врши никаква производња или развој којим се мења стање средства. На пример, трошкови позајмљивања настали у току припреме земљишта капитализују се у периоду предузимања тих активности. Међутим, трошкови позајмљивања настали док се земљиште, стечено за сврхе изградње, држи без икакве активности у вези са припремама за коришћење, не квалификују се за капитализацију.

Сваки од ова три услова се може испунити на различите датуме и не морају се испуњавати редоследом који су наведени у дефиницији овог термина. Под датумом почетка капитализације се подразумева дан на који је по први пут испуњен последњи од наведена три услова.

3. Основни принцип за рачуноводствено обухватање трошкова позајмљивања

Члан 41.

Трошкови позајмљивања који су директно приписиви стицању, изградњи или производњи квалификованог средства чине део набавне вредности/цене коштања тог средства. Ти трошкови позајмљивања се капитализују као део набавне вредности средства када је вероватно да ће они имати за резултат будуће економске користи за субјект и када се трошкови могу поуздано утврдити. Други трошкови позајмљивања се признају као расход периода у којем су настали.

4. Одређивање трошкови позајмљивања који се могу капитализовати

Члан 42.

Субјект капитализује трошкове позајмљивања који су директно приписиви стицању, изградњи или производњи квалификованог средства. Ради се о трошковима позајмљивања који би били избегнути (не би настали) да субјект не стиче, гради или производи то средство. У случају да субјект позајмљена средства привремено инвестира, уз накнаду, трошак позајмљивања се умањује за сваки приход од инвестирања по основу привременог инвестирања тих позајмљивања.

У ситуацији када субјект позајмљује новчана средства само за стицање одређеног средства трошкови позајмљивања у вези са тим средством могу одмах да се идентификују. У обиму у коме су новчана средства позајмљена искључиво ради стицања квалификованог средства, износ трошкова позајмљивања који се могу капитализовати по основу тог средства се одређује као стварни трошкови позајмљивања настали услед тог позајмљивања, током периода, умањени за, евентуални, приход од инвестирања по основу привременог инвестирања тих позајмљивања.

У ситуацији када су новчана средства позајмљена не само за финансирање стицања, изградње или производње квалификованог средства, већ и за друге намене износ трошкова позајмљивања који се може капитализовати утврђује се применом стопе капитализације на издатке у вези са тим средством. Износ трошкова позајмљивања који је капитализован у току периода не сме да превазилази износ трошкова позајмљивања насталих током тог извештајног периода.

5. Вишак књиговодствене вредности изнад надокнадивог износа средства које се квалификује

Члан 43.

Када књиговодствена вредност или очекивана крајња набавна вредност квалификованог средства, превазилази њен надокнадиви износ или нето оствариву вредност, између осталог и због капиталозовања трошкова позајмљивања, књиговодствена вредност средства се по основу обезвређења умањује или отписује у складу са захтевима других поглавља овог правилника.

6. Почетак капитализације

Члан 44.

Субјект започиње са капитализацијом трошкова позајмљивања, као део набавне вредности квалификованог средства на датум почетка капитализације.

7. Обустављање капитализације

Члан 45.

Субјект обуставља капитализацију трошкова позајмљивања током периода у којима је прекинут активан рад на изради (развоју) квалификованог средства. Међутим субјект не престаје са капитализацијом трошкова позајмљивања:

- 1) у периоду у коме се врши значајан технички и административни рад;
- 2) ако је привремено обустављање активног рада на изради (развоју) квалификованог средства нужни део процеса припреме средства за планирану употребу или продају; и
- 3) ако је привремено обустављање активног рада на изради (развоју) квалификованог средства последица временских прилика уобичајених у тој географској области током периода у којем се врши изградња (на пример, снег на планини онемогућава зидање хотела, висок ниво реке у кишном периоду онемогућава радове у речном кориту, и др.).

8. Престанак капитализације

Члан 46.

Субјект престаје са капитализацијом трошкова позајмљивања када су у суштини завршене све активности неопходне да би се квалификовано средство припремило за планирану употребу или продају. Сматра се да је неко средство спремно за планирану употребу или продају када је физичка изградња тог средства завршена, чак и уколико уобичајени административни рад можда још увек траје. Уколико мање измене, као што је украшавање некретнине према спецификацијама купца или корисника, представљају све што је неизвршено, то указује да су у суштини све активности завршене.

Када субјект завршава изградњу средства које се квалификује по деловима, а сваки део је могуће користити док се изградња наставља на осталим деловима, капитализација трошкова позајмљивања престаје када су у суштини завршене све активности неопходне за припрему тог дела за његову планирану употребу или продају.

9. Обелодањивање

Члан 47.

Субјект може у Напоменама да обелодани:

- 1) капитализовани износ трошкова позајмљивања у току извештајног периода; и
- 2) стопу капитализације коришћену за утврђивање износа трошкова позајмљивања који се могу капитализовати.

10. Прелазне одредбе

Члан 48.

Када почетна примена овог поглавља за субјект представља промену рачуноводствене политике, датум почетка капитализације за квалификована средства која су у финансијским извештајима призната на датум почетка примене овог правилника треба да буде датум ступања на снагу овог правилника. Дозвољава се субјекту да одредбе овог поглавља примени ретроактивно.

ПОГЛАВЉЕ 8: РАЧУНОВОДСТВЕНО ОБУХВАТАЊЕ СРЕДСТАВА, ОБАВЕЗА И КАПИТАЛА У СТРАНОЈ ВАЛУТИ

1. Делокруг поглавља

Члан 49.

Ово поглавље субјект примењује при рачуноводственом обухватању средстава, обавеза и капитала у страниј валути и при прерачунавању у динаре финансијских извештаја повезаног лица исказаних у страниј валути. Одредбе овог поглавља се не примењују на финансијске инструменте који изводе своју вредност из промене одређеног девизног курса (на пример, форвард уговор о размени стране валуте) и рачуноводство заштите ставки у страниј валути (то регулише Поглавље 23: ФИНАНСИЈСКИ ИНСТРУМЕНТИ).

2. Дефиниције и изрази

Члан 50.

У овом поглављу користе се дефиниције и изрази (који нису објашњени у претходним поглављима) са следећим значењем:

1) **Функционална валута** је валута примарног економског окружења у којем субјект послује. За потребе састављања финансијских извештаја опште намене обвезника примене овог правилника функционална валута је динар;

2) **Страна валута** је било која валута осим функционалне валуте субјекта;

3) **Трансакција у иностраној валути** је трансакција која је приказана или захтева измирење у иностраној валути, укључујући и трансакције које настају када субјект:

(1) купи или прода добра или услуге чије су цене исказане у иностраној валути;

(2) позајмљује или даје позајмицу када су износи обавеза или потраживања исказани у иностраној валути; или

(3) на неки други начин стиче или отуђује средства или ствара или измирује обавезе исказане у иностраној валути;

4) **Девизни курс** је однос размене између две валуте. За сврхе примене овог поглавља под овим изразом подразумева се однос размене функционалне валуте (динара) у односу на неку страну валуту;

5) **Курсна разлика** је износ повећања или смањења ставки финансијских извештаја који произлази из разлика у курсу функционалне валуте према другој валути у различитим периодима (под различитим периодима подразумевају се периоди између дана настанка трансакције и дана њеног подмирења или дана настанка трансакције и датума биланса, ако она на тај дан још није подмирена);

6) **Признавање курсних разлика** је рачуноводствени поступак којим се неки обрачунати износ третира у финансијским извештајима као курсна разлика и по потреби рашчлањава између два извештајна периода;

7) **Датум трансакције** је датум на који се трансакција по први пут квалификује за признавање у складу са овим правилником;

8) **Инострано пословање** је субјект који је зависно правно лице, придружени субјект, заједнички аранжман или филијала извештајног субјекта, чија је делатност смештена или се обавља у земљи или валути различитој од земље или валуте извештајног субјекта;

9) **Монетарне ставке** представљају готовину коју субјект поседује, као и имовину и обавезе субјекта које ће бити примљене или плаћене у фиксном или утврдивом броју новчаних јединица. Примери монетарних средстава су: готовина у динарима или иностраној валути, готовина и девизе на рачунима, краткорочна и дугорочна потраживања и обавезе у динарима и у иностраној валути. У монетарне ставке не спадају дати и примљени аванси (динарски и девизни);

10) **Немонетарне ставке** су ставке код којих постоји одсуство права примања (или обавезе издавања) фиксног или одредивог броја новчаних јединица. Примери немонетарних средстава су: некретнине, постројења и опрема, нематеријална имовина, учешћа у капиталу других правних лица (укључујући и нето инвестирање у инострано пословање), залихе, примљени и дати аванси и др;

11) **Нето инвестирање у инострано пословање** представља износ учешћа извештајног субјекта у нето средствима тог пословања. Саставни део тог учешћа чини и

монетарна ставка у облику дугорочног потраживање од иностраног пословања за које се нити планира, нити је вероватно да ће се наплатити у догледној будућности.

3. Почетно исказивање трансакција у страниој валути

Члан 51.

Трансакција у страниој валути се код почетног признавања евидентира у динарима тако што се износ у страниој валути прерачунава у динаре применом девизног курса на датум трансакције.

4. Накнадно признавање и вредновање ставки исказаних у страниој валути

Члан 52.

Курсна разлика при наплати или измирењу монетарне ставке исказане у страниој валути настаје када се девизни курс на дан наплате или измирења те ставке разликује од девизног курса по којем је монетарна ставка почетно призната у том извештајном периоду или се разликује од девизног курса по којем је монетарна ставка вреднована на претходни датум биланса (ако је та монетарна ставка била призната у Билансу стања претходног извештајног периода). Ова курсна разлика се признаје у текућем извештајном периоду као приход (ако је у питању позитивна курсна разлика) или као расход (ако је у питању негативна курсна разлика).

На крају сваког извештајног периода:

1) **монетарне ставке у страниој валути** се прерачунавају у динаре коришћењем курса на датум биланса - курсна разлика код прерачунавања на крају извештајног периода монетарних ставки исказаних у страниој валути настаје када се девизни курс на датум биланса разликује од девизног курса по којем је монетарна ставка почетно призната у том извештајном периоду или се разликује од девизног курса по којем је монетарна ставка вреднована на претходни датум биланса (ако је та монетарна ставка била призната у Билансу стања претходног извештајног периода). Ова курсна разлика се признаје у текућем извештајном периоду као приход (ако је у питању позитивна курсна разлика) или као расход (ако је у питању негативна курсна разлика);

2) **немонетарне ставке вредноване по историјском трошку у страниој валути** се на датум биланса вреднују коришћењем курса на датум трансакције (на датум биланса се за ове ставке не врши никакав прерачун по основу чињенице да је дошло до промене курса стране валуте у односу на динар) - на пример, у току извештајног периода купљен је материјал од инодобављача. Материјал је почетно вреднован по курсу на датум трансакције. На датум биланса материјал се налази на залихама. Поглавље 12: ЗАЛИХЕ не дозвољава прерачунавање вредности оваквих средстава на курс те стране валуте на датум биланса. Међутим, то поглавље налаже да се провери обезвређеност таквих средстава на датум биланса, поређењем њихове књиговодствене вредности са нето продајном ценом на датум биланса. При утврђивању нето продајне цене материјала узима се у обзир курс стране валуте на датум биланса. Евентуална промена курса у односу на курс који је био на датум куповине материјала може довести до признавања обезвређености материјала (обезвређеност може настати и због застарелости материјала, његовог оштећења, промена на тржишту и др.). Међутим, тај расход се не признаје као расход по основу курсних разлика, већ као расход обезвређења; и

3) немонетарне ставке које се вреднују по фер вредности у страниј валути се на датум биланса вреднују коришћењем курса на датум када је фер вредност процењена (на датум биланса, сем ако на тај дан није процењена фер вредност, за ове ставке се не врши никакав прерачун) - На пример, у Поглављу 14: НЕКРЕТНИНЕ, ПОСТРОЈЕЊА И ОПРЕМА предвиђена је могућност накнадног вредновања некретнина, постројења и опреме по фер вредности. Одредбе Поглавља 14 предвиђају да се добици или губици настали приликом ревалоризације некретнина, постројења и опреме признају у укупном осталом резултату. При том вредновању утицај на фер вредност има и промена курса валуте у којој је средство купљено или која се примарно користи за процењивање фер вредности тих средстава (као што се, на пример, за некретнине, најчешће користи евро). Међутим, иако промена фер вредности може да буде у целости или делимично последица промене курса стране валуте у односу на динар, целокупан износ промене фер вредности се признаје у укупном осталом резултату (тј. не исказује се као курсна разлика).

4. Обелодањивање

Члан 53.

Субјекат у Напоменама може да обелодани информације о износу курсних разлика признатих као приход или расход током извештајног периода, осим оних курсних разлика које су настале на финансијским инструментима која се вреднују по фер вредности кроз добит или губитак.

ПОГЛАВЉЕ 9: РАЧУНОВОДСТВЕНО ОБУХВАТАЊЕ ДРЖАВНЕ ПОМОЋИ

1. Циљ и делокруг поглавља

Члан 54.

Ово поглавље субјект примењује при рачуноводственом обухватању и обелодањивању државне помоћи.

При састављању својих финансијских извештаја субјект треба да буде свестан утицаја државне помоћи на његов финансијски положај, успешност и токове готовине и да те ефекте правилно искаже у својим финансијским извештајима, како би корисницима његових финансијских извештаја омогућио упоредивост тих финансијских извештаја из различитих периода, као и упоредивост са финансијским извештајима других субјеката. Због тога је циљ овог поглавља да пропише јединствена правила за признавање, вредновање, приказивање и обелодањивање државне помоћи, како би корисници финансијских извештаја могли да сагледају утицај државне помоћи на пословање субјекта.

У вези са државном помоћи ово поглавље регулише:

- 1) признавање државних давања и других облика државне помоћи;
- 2) вредновање неновчаних државних давања;
- 3) приказивање државних давања;
- 4) отплату (враћање) државних давања; и
- 5) обелодањивања информација о државним давањима и другим облицима државне помоћи.

Ово поглавље се не бави:

1) државном помоћи у форми олакшица које субјект, као и сви други субјекти који испуњавају законом прописане услове, може да користи: на пример, могућност коришћења пореског губитка за умањење износа пореза на добит који треба платити, дозвољена убрзана амортизација и др;

2) рачуноводственим поступцима којима се одражавају ефекти промена цена при рачуноводственом обухватању државних давања (на пример, не бави се курсним разликама у ситуацијама када је државна помоћ добијена у страниј валути); и

3) државним учешћем у власништву над субјектом.

2. Дефиниције и изрази

Члан 55.

У овом поглављу користе се дефиниције и изрази (који нису објашњени у претходним поглављима) са следећим значењем:

1) **Држава** - под овим изразом се подразумевају влада, државне агенције и слична тела, било да су локална, национална или међународна;

2) **Државна помоћ** је поступак државе са циљем пружања економске користи појединим субјектима или низу субјеката који задовољавају одређене критеријуме. То поступање може бити у облику:

(1) **државних давања**: давања субјекту условљене помоћи (уз испуњење одређених постављених услова) - на пример, давање новчане помоћи за изградњу погона у неразвијеном подручју земље; или

(2) **друге врсте државне помоћи** (све врсте државне помоћи у делокругу овог поглавља изузев државних давања): ради се о давању субјекту безусловне помоћи - на пример, давање помоћи због елементарне непогоде која је нанела штету субјекту. У суштини би се радило о хитној финансијској подршци субјекту а не о подстицају субјекта да начини одређене издатке (на пример, започне или прошири неку делатност).

За примену овог поглавља под државном помоћи се не подразумевају индиректне користи које настају кроз активности државе којима она утиче на опште услове пословања, као што су:

(1) увођење одређених мера које могу да имају утицај на субјекте који су субјектови конкуренти (на пример, повећање или снижавање царинских стопа); или

(2) изградња инфраструктуре (путем побољшања опште путне мреже и мреже комуникација, изградњу система за наводњавање или водоводне мреже) која је доступна целој локалној заједници и свим субјектима који послују на тој територији.

Под државном помоћи у смислу овог поглавља не подразумевају се ни:

(1) они облици државне помоћи којима није могуће утврдити вредност - на пример, бесплатни технички или маркетиншки савети и обезбеђење гаранција; и

(2) субјектове трансакције са државом које се не могу разликовати од уобичајених пословних трансакција са другим субјектима - на пример, држава купује од субјекта његове производе, као сви други субјектови купци;

3) **Државна давања** су помоћ државе у облику преноса (трансфера) средстава субјекту по основу прошлих или будућих испуњења одређених услова који се односе на његово пословање. Дакле, државно давање је облик државне помоћи, али код којег субјект мора да испуни (или је већ испунио), од стране државе, постављене услове. Државна помоћ има карактер државног давања чак и ако не постоје услови који се директно односе на пословне активности субјекта, осим захтева за пословањем у одређеним подручјима

или привредним секторима. Примери таквих давања могу бити трансфери државних средстава субјектима који:

- (1) послују у одређеној привредној грани;
- (2) настављају пословање у недавно приватизованој привредној грани; или
- (3) почињу или настављају да обављају своје пословање у неразвијеним подручјима земље.

Најчешћи облици државних давања су:

- (1) подстицаји за производњу: премије и дотације;
- (2) подстицаји којима се смањују улазни трошкови: регреси, субвенције, компензације; и

(3) донације.

Државна давања се према појавном облику сврставају у:

- (1) државна давања у новцу;
 - (2) државна давања у стварима (тзв. немонетарна државна давања);
 - (3) државна давања у облику смањења обавеза субјекта према држави;
 - (4) државна давања у виду субвенционисане каматне стопе на позајмљена средства.
- Са становишта начина рачуноводственог обухватања државног давања она се деле

на:

- (1) државна давања повезана са дугорочним средствима; и
- (2) државна давања повезана са приходима;

4) **Државно давање повезано са дугорочним средствима** је давање код кога је примарни услов да субјект који за њих конкурише треба да купи, изгради или на други начин прибави дугорочно средство (земљиште, објекат, постројење или опрему, биолошко средство). Могући су додатни услови који ограничавају врсту или смештај средства или временски период у којем се мора набавити или држати (поседовати) или користити то средство. Овај облик давања обухвата и ситуацију у којој субјект бесплатно добија дугорочно средство;

5) **Државно давање у виду прихода** је државно давање које није државно давање повезано са дугорочним средствима (на пример, државно давање у новцу, материјалу, кроз смањење обавеза, кроз нижу каматну стопу од тржишне и др.);

6) **Кредити (и зајмови) који су предмет опроста** су кредити (и зајмови) за које се давалац одриче од права на враћање под уговореним условима. Бесповратни кредити од државе сматрају се државним давањем када постоји поуздана гаранција да ће субјект задовољити услове за ослобађање од обавезе враћања кредита;

7) **Државно давање у облику ниже каматне стопе од тржишне** је корист коју субјект има у обиму који одговара износу снижења трошкова позајмљивања. Сам кредит (или зајам) се признаје и вреднује у складу са Поглављем 23: ФИНАНСИЈСКИ ИНСТРУМЕНТИ, а корист се обрачунава у складу са овим поглављем.

3. Државна помоћ - признавање и вредновање

Члан 56.

У вези са државном помоћи субјект спроводи следећа рачуноводствена поступања:

- 1) почетно признавање и вредновање државне помоћи, при чему:
- (1) одређује да ли се ради о државној помоћи у делокругу овог поглавља;

(2) ако се ради о државној помоћи у делокругу овог поглавља одређује да ли је у питању државно давање или друга врста државне помоћи;

(3) ако се ради о другој врсти државне помоћи признаје приходе уз признавање средства или смањење обавезе;

(4) ако се ради о државном давању одређује облик државног давања - одређује да ли је у питању:

- државно давање повезано са средствима; или

- државно давање повезано са приходима;

(5) након тога идентификује услове које треба да испуни да би добио државно давање и да ли је испунио те услове;

(6) у случају испуњења услове, или у мери у којој су они испуњени, субјект признаје државно давање и одређује рачуне на којима признаје то добијено државно давање;

(7) у случају државног давања повезаног са приходима признаје приходе уз признавање одговарајућег средства или смањење обавезе;

2) накнадно признавање и вредновање државног давања повезаног са средствима:

(1) субјект проверава услове за наставак признавања државног давања и утврђивање о каквој врсти дугорочног средства се ради (да ли се ради о биолошком средству које се вреднује по фер вредности или су у питању остала дугорочна средства);

(2) утврђује испуњеност услова у вези са државним давањем и одређује износ државног давања које треба да пренесе у Биланс успеха текућег извештајног периода по основу испуњења услова у вези са тим државним давањем;

(3) у случају враћања државног давања, престаје са његовим признавањем уз истовремено признавање расхода и обавеза (или престанак признавања средства које враћа).

3.1. Почетно признавање и вредновање друге врсте државне помоћи и државног давања

Члан 57.

Субјект другу врсту државне помоћи признаје по њеном добијању или по стицању безусловног права на њено добијање. У вези са другом врстом државне помоћи субјект признаваје приходе у текућем извештајном периоду, уз признавање добијених средстава (по њиховој фер вредности) или, евентуално, смањење обавеза.

Субјект државна давања, укључујући и неновчана давања вреднована по фер вредности, признаје тек ако су испуњени следећи услови:

1) давање је добијено или је субјект стекао право на њега; и

2) субјект је испунио све постављене услове за добијање давања - понекад се испуњавање услова протеже на одређени временски период. У том случају се признавање врши паралелно и у сразмери са испуњавањем постављених услова.

Дакле, примање давања, само по себи, није довољан услов за његово потпуно признавање, тј. оно не пружа коначан доказ да су услови који се тичу давања испуњени или да ће то бити.

У случају немонетарног државног давања субјект треба да процени фер вредност немонетарних средстава и да давање и средство прокњижи по фер вредности.

Начин на који се прима државно давање не утиче на рачуноводствену методу која ће се применити у вези са тим давањем. Тако се на исти начин обрачунава давање примљено у новцу (или неком другом средству) и давање у виду смањења обавезе према држави.

Свака потенцијална обавеза или потенцијално средство у вези са примљеним државним давањем третира се у складу са Поглављем 25: РЕЗЕРВИСАЊА, ПОТЕНЦИЈАЛНЕ ОБАВЕЗЕ И ПОТЕНЦИЈАЛНА СРЕДСТВА.

Зајам који је предмет опроста од стране државе третира се као државно давање када постоји оправдана увереност да ће субјект испунити услове за опрост зајма.

Субјект при почетном признавању државног давања повезаног са средствима, укључујући и немонетарна давања по фер вредности, признаје то давање у Билансу стања као одложени приход по основу давања (тј. као пасивно временско разграничење). Истовремено признаје и добијена средства (по њиховој фер вредности) или, евентуално, смањење обавеза.

Субјект при почетном признавању државног давања повезаног са приходима признаје то давање као приход у текућем извештајном периоду, уз признавање добијених средстава (по њиховој фер вредности) или, евентуално, смањење обавеза.

3.2. Накнадно вредновање државног давања повезаног са средствима и престанак његовог признавања

Члан 58.

Основно правило за накнадно вредновање државног давања повезаног са средствима, изузев државног давања повезаног са биолошким средствима која се накнадно вреднују по фер вредности умањеној за тошкове продаје, је да се државно давање признаје као одложени приход, који се на систематској основи признаје као приход током века употребе средства, тј. током периода у којима субјект признаје као расход повезане трошкове које покрива из тог давања. Овакво поступање субјекта у складу је са рачуноводственим правилом узрочности прихода и расхода (што је регулисано у Поглављу 4: ОПШТА ПРАВИЛА ЗА ПРИЗНАВАЊЕ И ВРЕДНОВАЊЕ, РАЧУНОВОДСТВЕНЕ ПОЛИТИКЕ, ПРОМЕНЕ РАЧУНОВОДСТВЕНИХ ПРОЦЕНА И ГРЕШКЕ). Од њега се одступа само, у изузетним случајевима, када није могуће утврдити основу за алоцирање давања на извештајне периоде, осим на периоде његовог примања.

Државна давања повезана са средствима која се амортизују признају се као приход током периода и у сразмери са признавањем трошкова амортизације тих средстава. За државна давања повезана са средствима која се не амортизују, субјект признаје приход на основу испуњавања обавеза које су повезане са тим средством, тј. у сразмери са настанком трошкова који су повезани са испуњавањем тих обавеза. На пример, давање земљишта (за које субјект не обрачунава амортизацију) може бити условљено изградњом објекта на њему и због тога може бити примерено да се то давање признаје као приход током, од стране субјекта, века коришћења тог објекта. Ако је земљиште добијено без икаквог директног или индиректног услова није у питању државно давање, већ друга врста државне помоћи.

Када се државно давање прима као део пакета финансијске или фискалне помоћи за коју је потребно испунити бројне услове, субјект треба да идентификује услове који узрокују трошкове и расходе на основу којих се утврђују периоди током којих се

остварују приходи по основу тог давања. Могуће је да у таквој ситуацији део државног давања буде распоређиван на приходе по једној, а други део по некој другој основи.

Када је државно давање повезано са биолошким средством које се накнадно вреднује по фер вредности умањеној за трошкове продаје, субјект признаје државно давање као приход тек по испуњењу услова повезаних са тим државним давањем. На пример, у оквиру државног давања од субјекта се захтева да узгаја стоку на одређеној локацији током пет година и да ако период узгоја на тој локацији буде краћи од пет година мора да врати целокупан износ давања. У овом случају, државно давање се не признаје као приход све док не истекне пет година, када се једнократно укида до тада признато пасивно временско разграничење и признаје приход. Субјект овако поступа и у случају када се државно давање добија да се субјект током договореног временског периода не ангажује у одређеној пољопривредној активности. Међутим, ако услови државног давања дозвољавају да се по основу протеклог времена одговарајући део давања задржи, субјект признаје државна давања као приход на основу протока времена, уз истовремени постепени престанак признавања пасивног временског разграничења.

4. Враћање државних давања

Члан 59.

У ситуацији када субјект не испуни све услове у вези са добијеним државним давањем и мора да га у целости или делимично врати престаје са признавањем тог давања. Такво рачуноводствено поступање се третира као промена рачуноводствене процене (што је у складу са Поглављем 4: ОПШТА ПРАВИЛА ЗА ПРИЗНАВАЊЕ И ВРЕДНОВАЊЕ, РАЧУНОВОДСТВЕНЕ ПОЛИТИКЕ, ПРОМЕНЕ РАЧУНОВОДСТВЕНИХ ПРОЦЕНА И ГРЕШКЕ. Повраћај давања се признаје као смањивање салда одложених прихода за износ отплате, уз признавање обавезе за отплату. Кумулативна додатна амортизација која би на тај датум, да није било давања, била призната у Билансу успеха, одмах се признаје у Билансу успеха.

5. Обелодањивање

Члан 60.

Субјект у Напоменама може да обелодани следеће информације:

- 1) природу и обим државних давања признатих у финансијским извештајима и указивање на друге облике државне помоћи од којих је субјект имао директне користи; и
- 2) неиспуњене услове и друге потенцијалне обавезе повезане са државном помоћи која је призната.

6. Прелазне одредбе

Члан 61.

Субјект који први пут примењује ово поглавље треба:

- 1) да испуни захтеве обелодањивања где је то примерено; и
- 2) да изабере између следећа два поступања:
 - (1) коригује своје финансијске извештаје због промене рачуноводствене политике у складу Поглављем 4: ОПШТА ПРАВИЛА ЗА ПРИЗНАВАЊЕ И ВРЕДНОВАЊЕ,

РАЧУНОВОДСТВЕНЕ ПОЛИТИКЕ, ПРОМЕНЕ РАЧУНОВОДСТВЕНИХ ПРОЦЕНА И ГРЕШКЕ; или

(2) примени рачуноводствене одредбе овог поглавља само на она давања, или делове давања, које има право да прими, или које мора да врати, после датума ступања на снагу овог правилника.

ПОГЛАВЉЕ 10: СПЕЦИФИЧНИ НАЧИНИ СТИЦАЊА СРЕДСТАВА И ОБАВЕЗА

1. Делокруг поглавља

Члан 62.

Овим поглављем прописује се начин рачуноводносног обухватања стицања средстава и обавеза:

- 1) разменом;
- 2) поклоном, осим стицања путем државне помоћи; и
- 3) плаћањем повезаним са капиталом субјекта.

Овим поглављем прописују се обелодањивања у вези са стицањем средстава путем размене, поклоном и плаћањима повезаним са капиталом субјекта.

2. Дефиниције и изрази

Члан 63.

У овом поглављу користе се дефиниције и изрази (који нису објашњени у претходним поглављима) са следећим значењем:

1) **Трансакција размене са комерцијалном суштином** је трансакција при којој:

(1) се структура (ризик, временски распоред и износ) тока готовине од примљеног средства разликује од структуре тока готовине од замењеног средства; или

(2) се као резултат размене мења специфична вредност субјекта за онај део пословања субјекта на који утиче трансакција; и

(3) разлика под (1) или (2) је значајна у односу на фер вредност размењених средстава.

За потребе утврђивања да ли трансакција размене има комерцијалну суштину, специфична вредност дела пословања субјекта на који утиче трансакција одражава токове готовине након опорезивања.

Резултат тих анализа може да буде јасан и без обавезе субјекта да врши детаљне калкулације - на пример, субјект је стекао разменом камион, за који је добављачу дао свој материјал; очито је да ће субјект имати другачије токове готовине од употребе камиона, у односу на употребу материјала, да га је задржао.

2) **Стицање средства на поклон** - овим начином стицања сматра се добијање средства бесплатно или уз накнаду која значајно одступа од његове фер вредности на дан његовог добијања.

3. Стицање средства разменом

Члан 64.

Субјект може да стекне средство разменом за друга своја средства. При тој размени могуће су ситуације у којој субјект другој страни треба да доплати уговорену разлику или да друга страна субјекту доплати уговорену разлику.

Средство стечено разменом субјект почетно вреднује по његовој фер вредности на дан његовог стицања. За средства за која је овим правилником прописано да се почетно вреднују по набавној вредности (односно цени коштања) утврђена фер вредност представља набавну вредност (односно цену коштања).

Субјект одступа од правила почетног вредновања по фер вредности средства стеченог разменом само у следећим случајевима:

- 1) трансакција размене нема комерцијалну суштину; и
- 2) када не може поуздано да утврди фер вредност ни примљеног, ни датог средства.

У овим случајевима субјект стечено средство почетно вреднује по књиговодственој вредности датог средства, увећаној за доплату коју субјект треба да да другој страни или умањеној за доплату коју друга страна треба да да субјекту.

Уколико субјект не може поуздано да утврди фер вредност примљеног средства, а може да утврди фер вредност датог средства, онда се фер вредност датог средства користи за мерење набавне вредности примљеног средства.

Дато средство се искњижава по његовој књиговодственој вредности на дан размене.

Разлика која се утврди између, с једне стране, фер вредности примљеног средства и добијених доплата и, с друге стране, књиговодствене вредности датог средства и датих доплата, одмах се исказује у Билансу успеха, као приход или расход, односно добитак или губитак ако је дато средство оно за које се при његовом престанку признавања признају добици или губици (стална средства, материјал и сл.).

Одредбе овог поглавља које се односе на стицање средства путем размене сходно се примењују и на такво стицање услуга.

4. Стицање средства поклоном, осим стицања путем државне помоћи

Члан 65.

Субјект може стећи средство његовим добијањем на поклон. У случају када то добијање не спада у делокруг Поглавља 9: РАЧУНОВОДСТВЕНО ОБУХВАТАЊЕ ДРЖАВНЕ ПОМОЋИ субјект примењује одредбе овог поглавља и добијено средство вреднује по његовој фер вредности на датум добијања.

Разлика која се утврди између, с једне стране, фер вредности примљеног средства и обавезе плаћања за то средство одмах се исказује у Билансу успеха као приход (добитак).

Одредбе овог поглавља које се односе на добијање средства на поклон сходно се примењују и на бесплатно добијање услуга.

5. Стицање средства уз надокнаду чија је висина повезана са ценом капитала субјекта или се обавеза измирује капиталом субјекта

Члан 66.

Субјект може стећи средство куповином од добављача, с тим да та трансакција буде повезана са капиталом субјекта. Могуће су следеће врсте трансакција повезаних са капиталом субјекта:

1) **трансакција плаћања капиталом** - субјект купује средство или користи туђу услугу а као надокнаду даје свој инструмент капитала (на пример, своје уделе);

2) **трансакција плаћања базирана на капиталу код које се обавеза измирује готовином** - висина обавезе је повезана са вредношћу сопственог капитала а поверилац своје потраживање наплаћује у готовини;

3) **трансакција плаћања капиталом са могућношћу готовинског плаћања** – субјект купује средство или користи туђу услугу а услови споразума (уговора) са повериоцем обезбеђују и субјекту и повериоцу могућност избора да субјект измири обавезу:

(1) у готовини; или

(2) издавањем својих инструмената капитала.

Купљена средстава и добијене услуге у трансакцији плаћања капиталом субјект вреднује по њиховој фер вредности, осим у случају када се она не може поуздано утврдити. Уколико субјект не може поуздано да утврди фер вредности купљених средстава или добијених услуга (укључујући и услуге запослених) вреднује их индиректно - у висини фер вредности додељених инструмената капитала на датум додељивања. Када прибављена средства или услуге посредно вреднује по фер вредности додељених инструмената капитала субјект при одређивању фер вредности додељених инструмената капитала не узима у обзир услове који нису тржишни. При одређивању фер вредност додељених инструмената капитала субјект треба да узме у обзир рокове и услове под којима је доделио инструменте капитала. Уколико не постоје тржишне цене, фер вредност на дан вредновања субјект утврђује уз помоћ техника процене цена тих инструмената узимајући у обзир трансакције извршене између обавештених и вољних споразумних страна.

Код трансакције плаћања базиране на капиталу код које се обавеза измирује готовином субјект вреднује купљена средства или коришћене услуге (а самим тим и настали трошак) по њиховој фер вредности. Субјект у истом износу признаје и обавезу. Уколико обавезу не измири до датума биланса, поново је вреднује и то у еквивалентној вредности уговореног капитала. Утврђену разлику признаје у Билансу успеха, као добитак или губитак. Субјект обавезу накнадно вреднује и на датум измирења обавезе, и тада утврђену разлику признаје у Билансу успеха, као добитак или губитак тог извештајног периода.

Код трансакције плаћања капиталом са могућношћу готовинског плаћања услови споразума обезбеђују било субјекту, било повериоцу могућност избора измирења трансакције било емитовањем новог капитала (или плаћање постојећим откупљеним сопственима капиталом), било готовином. Субјект такве трансакције или компоненте такве трансакције обрачунава као:

1) трансакцију плаћања базирану на капиталу код које се обавеза измирује готовином уколико и у мери у којој се субјект обавезао да ће намирење трансакције урадити готовином (а не неким инструментом капитала); или

2) трансакцију плаћања капиталом уколико и у мери у којој се субјект није обавезао да ће намирење трансакције урадити готовином (а не неким инструментом капитала).

6. Обелодањивања у вези са стицањем средстава путем размене, поклоном и плаћањима повезаним са ценом капитала субјекта

Члан 67.

Субјект у Напоменама може да обелодани следеће информације у вези са стицањем средстава путем размене, поклоном и плаћањима повезаним са ценом капитала субјекта:

1) обим стицања средстава путем размене и на који начин су вреднована тако стечена средства;

2) обим стицања средстава путем поклона и од кога су средства стечена и по ком основу; и

3) обим и услове стицања средстава повезаних са капиталом субјекта.

ПОГЛАВЉЕ 11: ЛИКВИДАЦИЈА, СТЕЧАЈ И СТАТУСНЕ ПРОМЕНЕ

1. Делокруг поглавља

Члан 68.

Овим поглављем прописује се рачуноводствено поступање при састављању ванредних финансијских извештаја и финансијских извештаја опште намене субјекта који су у поступку ликвидације и стечаја, као и састављање ванредних финансијских извештаја у вези са статусним променама.

Циљ овог поглавља је једнообразност поступања субјекта при састављању ванредних финансијских извештаја у ликвидацији, стечају и статусним променама, као и побољшање релевантности, поузданости и упоредивости информација које о ликвидацији, стечају и статусним променама и њиховим ефектима на финансијски положај, успешност и токове готовине субјект приказује у својим финансијским извештајима опште намене.

У делокругу овог поглавља није пословна комбинација у којој се успоставља однос матично-зависно правно лице, а стизалац (матично правно лице) мора да саставља консолидоване финансијске извештаје. Наиме, таква матична правна лица нису обвезници примене овог правилника.

2. Дефиниције и изрази

Члан 69.

У овом поглављу користе се дефиниције и изрази (који нису објашњени у претходним поглављима) са следећим значењем:

1) **Ликвидација друштва** је процес који подразумева следеће активности:

(1) обустављање његовог пословања (или смањивање обима пословања на минамални ниво и на крају потпуно обустављање пословања);

- (2) продају средстава (ради измирења обавеза) и измирење обавеза,
- (3) пренос преосталих средстава власницима капитала; и
- (4) спровођење правних поступака брисања правног лица из регистра субјеката;

2) **Метода ликвидационе вредности** је метода процене вредности средстава и обавеза чија је полазна претпоставка да субјект престаје да постоји и да треба у релативно кратком року да прода средства ради стицања новчаних средстава за измирење својих обавеза.

При утврђивању ликвидационе вредности средства треба имати у виду функционалност средства и могућност промене његове намене, као и додатне трошкове промене намене средства и тражњу на тржишту за таквом врстом средстава.

При утврђивању ликвидационе вредности обавеза полази се од претпоставке да обавезу треба измити одмах (на дан процене).

3) **Стечај друштва** је процес његовог финансијског оздрављења, јер оно није у стању да измири своје обавезе. Спроводи се поступком:

(1) банкрутства - намирењем поверилаца продајом целокупне имовине стечајног дужника, односно продајом стечајног дужника као правног лица; или

(2) поступком реорганизације - намирењем поверилаца према усвојеном плану реорганизације и то редефинисањем дужничко-поверилачких односа, статусним променама дужника или на други начин који је предвиђен планом реорганизације;

4) **Статусна промена** је реорганизација друштва, тако што на друго друштво преноси средства и обавезе, док оно/или његови чланови у том друштву стичу уделе, односно акције. Више је врста статусних промена:

(1) **припајање** - једно или више друштава може се припојити другом друштву преношењем на то друштво целокупне имовине и обавеза, чиме друштво које се припаја престаје да постоји без спровођења поступка ликвидације; са рачуноводствене тачке гледишта, тј. са становишта ко има обавезу састављања и достављања ванредних финансијских извештаја статусна промена постоји код друштва које се припаја;

(2) **спајање** - два или више друштава могу се спојити оснивањем новог друштва и преношењем на то друштво целокупне имовине и обавеза, чиме друштва која се спајају престају да постоје без спровођења поступка ликвидације; са рачуноводствене тачке гледишта, тј. са становишта ко има обавезу састављања и достављања ванредних финансијских извештаја статусна промена постоји код друштава која се спајају;

(3) **подела** - друштво се може поделити тако што ће истовремено пренети **целокупну** имовину и обавезе на:

- два или више новооснованих друштава (тзв. подела уз оснивање); или
- два или више постојећих друштава (тзв. подела уз припајање); или
- једно или више новооснованих друштава и једно или више постојећих друштава (тзв. мешовита подела).

У овом случају друштво које се дели по спроведеној статусној промени престаје да постоји без спровођења поступка ликвидације; са рачуноводствене тачке гледишта, тј. са становишта ко има обавезу састављања и достављања ванредних финансијских извештаја статусна промена постоји код друштва које се дели и са рачуноводствене тачке гледишта то је друштво које има статусну промену;

(4) **издвајање** - друштво се може поделити тако што ће пренети део своје имовине и обавеза на:

- једно или више новооснованих друштава (тзв. издвајање уз оснивање); или

- једно или више постојећих друштава (тзв. издвајање уз припајање); или
- једно или више новооснованих друштава и једно или више постојећих друштава (тзв. мешовито издвајање);

5) **Пословна комбинација** је трансакција или догађај у којој стицалац стиче контролу над једним или више пословања. Под пословним комбинацијама се такође подразумевају и трансакције које се класификују као спајајање правних лица или спајање капитала;

6) **Стицалац** је онај субјект који је као учесник у пословној комбинацији идентификован као онај учесник који је стекао контролу над другим (стеченим) правним лицем (или лицима) или пословањем (или пословањима) која учествују у пословној комбинацији;

7) **Стечени субјект** је субјект или пословање који је у пословној комбинацији преузет (купљен, стечен) од стране стицаоца. Дакле, сваки учесник у пословној комбинацији осим стицаоца је стечени субјект;

8) **Учешће које не обезбеђује контролу** је део капитала зависног правног лица који се не може ни директно ни индиректно приписати матичном правном лицу;

9) **Гудвил** чине економске користи које проистичу из средстава која се не могу појединачно идентификовати и одвојено признати. Може се дефинисати и као плаћање које је извршио стицалац очекујући будуће економске користи од средстава која се не могу појединачно идентификовати и одвојено признати.

3. Рачуноводствено обухватање ликвидације

Члан 70.

За субјект у ликвидацији при састављању финансијских извештаја није примерено користити претпоставку сталности пословања. Због тога такав субјект средства и обавезе при састављању својих ванредних финансијских извештаја и финансијских извештаја опште намене током трајања поступка ликвидације, вреднује по њиховим ликвидационим вредностима.

Уколико за средство или обавезу није могуће поуздано утврдити њихову ликвидациону вредност они се вреднују по њиховој књиговодственој вредности.

Субјект у ликвидацији не обрачунава амортизацију за своја стална средства, за која је, иначе, до тада обрачунавао амортизацију.

Смањење вредности средства субјект одмах признаје у Билансу успеха као расход (губитак), а евентуално повећање вредности признаје као приход (добитак) - овако поступа и са средствима за чије је накнадно вредновање изабрао модел ревалоризације. Повећање вредности обавезе признаје одмах у Билансу успеха као расход (губитак), а евентуално смањење обавезе као приход (добитак).

У случају да субјект обустави поступак ликвидације, а над њим се не отвори поступак стечаја, дужан је да на дан обустављања поступка ликвидације изврши прерачун вредности средстава и обавеза на вредности које би средства и обавезе имале да није био отворен поступак ликвидације, тј. као да је и за период ликвидације важила претпоставка сталности пословања. Све проишле разлике признаје одмах у Билансу успеха (као добитке или губитке).

4. Рачуноводствено обухватање стечаја

Члан 71.

За субјект у стечају путем банкротства при састављању финансијских извештаја није примерено користити претпоставку сталности пословања. Због тога такав субјект при састављању својих ванредних финансијских извештаја и финансијских извештаја опште намене током трајања поступка стечаја, поступа сходно субјекту који је у поступку ликвидације.

За субјект у стечају путем реорганизације треба проценити примереност претпоставке сталности пословања. У случају да је та претпоставка примерена субјект за признавање и вредновање својих средстава и обавеза у ванредним финансијским извештајима и финансијским извештајима опште намене током трајања поступка стечаја, примењује одредбе свих релевантних поглавља овог правилника. У случају да та претпоставка није примерена такав субјект при састављању својих ванредних финансијских извештаја и финансијских извештаја опште намене током трајања поступка стечаја, поступа сходно субјекту који је у поступку ликвидације.

5. Рачуноводствено обухватање статусних промена

5.1. Рачуноводствено обухватање статусне промене припајања

Члан 72.

У статусној промени припајања субјект који се припаја престаје да постоји, али не престају привредне активности којима се он бавио. Због тога је вероватно да се за тај субјект, при састављању ванредних финансијских извештаја због статусне промене, може применити претпоставка сталности пословања и он признавање и вредновање ставки у тим ванредним финансијским извештајима треба да уради применом правила прописаних у другим, за ставке у тим финансијским извештајима, релевантним поглављима овог правилника.

Субјект који спроводи припајање не саставља ванредне финансијске извештаје по основу ове статусне промене, али у својим пословним књигама књижи статусну промену припајања: у своје пословне књиге укључује средства, обавезе и, у одређеним врстама припајања, повећање капитала. У првом годишњем финансијском извештају опште намене субјект ће приказати ефекте преузимања, а посебна обелодањивања о преузимању приказаће у напоменама.

Ради одређивање начина укњижавања стечених средстава, обавеза и капитала субјект који спроводи припајање треба прво да утврди да ли је између њега и припојеног субјекта постојао однос матично-зависно правно лице и ако је постојао по ком основу је настао: оснивањем или куповином. У случају када је постојао однос матично-зависно правно лице које је настало оснивањем зависног правног лица од стране субјекта који спроводи припајање, он то припајање рачуноводствено спроводи применом методе потпуне консолидације: своје учешће у капиталу зависног правног лица пребија са основним капиталом зависног правног лица; пребија и сва међусобна потраживања и обавезе; из вредности међусобно размењених залиха и других средстава искључује зарачунате марже (коригујући приходе или расходе текућег извештајног периода или добитак, односно, губитак ранијих периода уколико су та средства размењена у ранијим извештајним периодима); укључивање ставки из пословних књига зависног правног лица

у своје пословне књиге спроводи техником "ред по ред", тј. додавањем истоврсних ставки на своје постојеће ставке.

У случају када је постојао однос матично-зависно правно лице које је настало куповином зависног правног лица од стране субјекта који спроводи припајање, он то припајање рачуноводствено спроводи применом методе стицања. Суштина ове методе се огледа у следећим захтевима:

- 1) идентификује се стицалац, а то је најчешће субјект који спроводи припајање;
- 2) стицалац идентификује и признаје идентификована стечена средства, идентификоване преузете и потенцијалне обавезе;
- 3) стицалац идентификована стечена средства, идентификоване преузете обавезе и потенцијалне обавезе вреднује по њиховој фер вредности, након чега утврђује фер вредност стечене идентификоване нето имовине;
- 4) поређењем:
 - (1) збира плаћеног износа, учешћа које не обезбеђује контролу и, у пословној комбинацији која се фазно одвија, фер вредности учешћа у капиталу стеченог субјекта које је стицалац имао на датум стицања са
 - (2) нето идентификованом стеченом имовином утврђује да ли је настао гудвил (ако је збир под (1) већи од износа под (2)) или приход (ако је збир под (1) мањи од износа под (2)).

Током спроведеног припајања стицалац би елиминисао и међусобна потраживања и обавезе са стеченим субјектом.

Постоје ситуације када је у пословној комбинацији тешко идентификовати стицаоца, као и ситуације у којима реално стање у пословној комбинацији (конкретно, статусној промени припајања) не одговара формално приказаном стању у правним документима која прате ову пословну комбинацију. У таквим ситуацијама стицаоц се може идентификовати на основу следећих индикатора:

- 1) ако је фер вредност нето имовине једног од субјеката који се комбинују значајно већа од фер вредности нето имовине другог субјекта који се комбинује, субјект са већом фер вредношћу нето имовине је стицалац;
- 2) ако се у пословној комбинацији стицање остварује давањем готовине (или других средства) у замену за инструменте капитала с правом гласа, субјект који даје готовину или друга средства је стицалац; и
- 3) ако пословна комбинација доведе до тога да руководство једног субјекта који се комбинује може да утиче на избор руководства новонасталог комбинованог субјекта, стицалац је субјект чије руководство бира руководство новонасталог субјекта.

5.2. Рачуноводствено обухватање статусне промене спајања

Члан 73.

У статусној промени спајања правна лица престају да постоје, али не престају привредне активности којима су се она бавила. Због тога је вероватно да се за те субјекте може применити претпоставка сталности пословања и они признавање и вредновање ставки у ванредним финансијским извештајима треба да ураде применом правила прописаних у другим, релевантним, поглављима овог правилника.

Уколико се ова врста статусне промене одвија између матичног и зависног правног лица које је основало то матично правно лице, спајање се спроводи применом методе потпуне консолидације.

Уколико се ова статусна промена одвија између капиталом неповезаних правних лица или између матичног правног лица и његовог зависног правног лица које је оно стекло куповином примењује се метода стицања. То значи да се између лица која се спајају мора одредити стицалац и да он, сходно, примењује одредбе овог поглавља које се односе на статусну промену припајања.

5.3. Рачуноводствено обухватање статусне промене поделе

Члан 74.

У статусној промени поделе учествује једно лице. С обзиром да субјект престаје да постоји, али не престају привредне активности којима се оно бавило вероватно је да се за тај субјект, при састављању ванредних финансијских извештаја због статусне промене, може применити претпоставка сталности пословања. Због тога субјект признавање и вредновање ставки у тим ванредним финансијским извештајима треба да уради применом правила прописаних у другом, за ставке у тим финансијским извештајима, релевантним поглављима овог правилника. У случају да се статусна промена поделе одвија кроз припајање постојећим друштвима, друштво којем се припаја део подељеног друштва рачуноводствено би обухватио то припајање на начин прописан за статусну промену припајања.

5.4. Рачуноводствено обухватање статусне промене издвајања

Члан 75.

У статусној промени издвајања из субјекта се издваја један његов део, али субјект и тај, издвојени, део и надаље настављају да послују. С обзиром да субјект наставља да послује, као и део који се из њега издвојио, вероватно је да се за субјект, при састављању ванредних финансијских извештаја због статусне промене, може применити претпоставка сталности пословања. Због тога субјект признавање и вредновање ставки у тим ванредним финансијским извештајима треба да уради применом правила прописаних у другом, за ставке у тим финансијским извештајима, релевантним поглављима овог правилника. У случају да се статусна промена издвајања одвија кроз припајање постојећим друштвима, друштво којем се припаја издвојени део рачуноводствено би обухватио то припајање на начин прописан за статусну промену припајања.

6. Обелодањивања у вези са ликвидацијом, стечајем и статусним променама

Члан 76.

При састављању финансијских извештаја опште намене субјекти који су у поступку ликвидације или стечаја, као и субјекти који су у том извештајном периоду имали статусну промену, могу у Напоменама да пруже све релевантне информације које ће корисницима омогућити да схвате утицај тих активности на финансијски положај, успешност и токове готовине субјекта.

ПОГЛАВЉЕ 12: ЗАЛИХЕ

1. Циљ и делокруг поглавља

Члан 77.

Циљ овог поглавља је да пропише начин рачуноводственог обухватања залиха и то:

- 1) прописивањем садржине и начина утврђивања набавне вредности материјала и робе и цене коштања недовршене производње и готових производа;
- 2) одређивањем прихватљивих метода за обрачун излаза са залиха (по основу њихове потрошње, продаје или расходања);
- 3) одређивањем начина обрачуна и признавања обезвређења залиха;
- 4) прописивањем правила за признавање расхода по основу залиха; и
- 5) прописивањем информација које субјект у вези са залихама које су делокругу овог поглавља може да обелодани у Напоменама.

Субјект не примењује ово поглавље на:

- (1) финансијске инструменте (они су у делокругу Поглавља 23: ФИНАНСИЈСКИ ИНСТРУМЕНТИ); и
- (2) пољопривредне производе у тренутку убирања (они су у том тренутку у делокругу Поглавља 13: ПОЉОПРИВРЕДА). Ово поглавље се примењује на пољопривредне производе након њиховог почетног признавања и вредновања применом одредби Поглавља 13. Ово поглавље се на те производе примењује све до њихове продаје, потрошње или расходања. Ово поглавље се примењује и на производе који се добијају прерадом пољопривредних производа.

2. Дефиниције и изрази

Члан 78.

У овом поглављу користе се дефиниције и изрази (који нису објашњени у претходним поглављима) са следећим значењем:

- 1) **Залихе** - Под залихама се подразумевају:

(1) средства која се набављају ради редовне продаје током пословања - залихе робе. При сврставању неког средства у робу пресудна је намера субјекта са тим средством а не његов физички изглед или век трајања. Наиме, под робом се могу подразумевати и земљиште и грађевински објекти ако су они набављени за даљу продају у током уобичајеног пословног циклуса субјекта.

Купљену робу субјект може сортирати, упакovati у амбалажу или препаковати у нову амбалажу, укључујући и другачија тежинска и запреминска паковања. Уколико се оваквим активностима не стварају суштински нова средства није у питању производња и та средства се и даље третирају као роба, док се такво поступање са робом не сматра производњом;

(2) средства у облику материјала или делова залиха, која се набављају ради трошења у процесу производње или при пружању услуга - залихе материјала, резервних делова, амбалаже, ауто гума, ситног инвентара;

- (3) средства која редовно настају у процесу производње, а користе се за:

- даљу потрошњу (употребу) у процесу пословања - залихе недовршене производње, које могу бити у облику ствари или у облику недовршених услуга (код услужних

делатности, залихе укључују трошкове пружања услуга за које субјект још није признао одговарајуће приходе - што регулише Поглавље 24: ПРИХОДИ ПО ОСНОВУ ПРОДАЈЕ РОБЕ, ГОТОВИХ ПРОИЗВОДА И ПРУЖАЊА УСЛУГА); и

- продају током пословања - залихе готових производа;

2) **Нето продајна вредност** је износ који се може постићи продајом залиха на тржишту у току редовног пословања, умањен за евентуалне процењене трошкове довршења и умањен за процењене неопходне трошкове реализације;

3) **Процењени неопходни трошкови реализације** - Ради се о неопходним трошковима реализације по јединици неког средства. Ови трошкови обухватају, како директне, тако и сразмеран део индиректних трошкова реализације. Уколико у пословању у сфери продаје у односу на претходни извештајни период није дошло до значајнијих промена, полазну основу за израчунавање процењених трошкова реализације може да чини дотадашњи ниво тих трошкова по 1 динару продајне вредности залиха које су продаване;

4) **Индиректно отписивање вредности залиха** - врши се у случају када им је нето продајна вредност нижа од њихове набавне вредности (односно цене коштања);

5) **Књиговодствена вредност залиха** је вредност по којој се залихе признају у Билансу стања. Ова вредност се добија као разлика између њихове набавне вредности (или цене коштања) и исправке вредности по основу индиректног умањивања њихове вредности (због њихове обезвређености);

6) **Уобичајени услови куповине** - у овом поглављу овај израз се употребљава у контексту рока који купац има за измирење својих обавеза према добављачу. Овим поглављем се не квантификује који би то број дана подразумевао нормалне услове куповине, већ се то ради посредно - нормални услови куповине подразумевају да је уговорени број дана плаћања мањи од броја дана за који би се могло рећи да се ради о кредитирању купца од стране добављача (чак и у условима када формално није обрачуната камата);

7) **Уобичајени капацитет** представља производњу за коју се очекује да ће у просеку бити остварена у оквиру већег броја периода или сезона у уобичајеним условима, узимајући при том у обзир умањење капацитета производње услед планираног одржавања;

8) **Стандардна цена коштања учинка** је цена коштања учинка утврђена применом система обрачуна по стандардним трошковима. Стандардни трошкови узимају у обзир уобичајени ниво коришћења основног и помоћног материјала, рада, ефикасности и капацитета;

9) **Каса сконто** је попуст који дужник добија од повериоца по основу измирења своје обавезе пре уговореног рока плаћања;

10) **Рабат** је попуст који продавац даје купцу у виду смањења фактурне вредности купљених добара или услуга.

3. Вредновање залиха

Члан 79.

Ово поглавље у вези са вредновањем залиха регулише:

1) почетно вредновање залиха;

2) обрачун излаза са залиха;

- 3) вредновање залиха на датум биланса; и
- 4) признавање расхода у вези са залихама.

3.1. Почетно вредновање залиха

Члан 80.

Материјал и роба се почетно вреднују по набавној вредности а недовршена производња и готови производи по билансној цени коштања (у наставку: цена коштања).

а) Набавна вредност материјала и робе

Члан 81.

Набавна вредност обухвата фактурну вредност, увозне царине и друге дажбине (осим оних које субјект може касније да поврати од пореских власти) и друге директне трошкове настале у процесу довођења залиха на локацију и у стање у којем су били при њиховом смештању на залихе или при директном стављању робе у продају (ако роба није смештана на залихе, већ је директно продата купцу). Друге директне трошкове набавке чине, на пример, трошкови превоза, утовара, истовара и други трошкови који се могу директно приписати стицању (или директној продаји) залиха.

Трговачки попусти, рабати и друге сличне ставке се одузимају при утврђивању набавне вредности. У случају накнадног добијања оваквих попушта субјект умањује набавну вредност неутрошених залиха и сразмерно (за количину утрошених, односно продатих залиха) коригује расходе по основу њиховог трошења, односно продаје. На овај начин поступа уколико је то изводљиво. У случају да то није изводљиво добијене попусте, рабате и друге сличне ставке признаје као приход (добитак) у извештајном периоду у којем је остварено право на те попусте.

Остварени каса сконтно субјект признаје као финансијски приход извештајног периода у којем је то право остварио.

Када субјект залихе материјала и робе набавља на одложено плаћање такав аранжман суштински садржи елемент финансирања: разлика између фактурне цене при уобичајеним условима куповине и плаћеног износа, признаје се као расход камате током периода финансирања. У Поглављу 8: ТРОШКОВИ ПОЗАЈМЉИВАЊА дефинишу се услови под којима је дозвољено укључивање трошкова позајмљивања у набавну вредност залиха. Субјект може, као практично решење, да одлучи да све набавке чији је рок плаћања краћи од дванаест месеци да третира као набавке са уобичајеним условима куповине и да за њих не утврђује да ли садрже ставку финансирања.

б) Цена коштања недовршене производње и готових производа

Члан 82.

Цена коштања обухвата све трошкове које је било неопходно учинити да би се залихе недовршене производње и готових производа (учинака) произвеле и довеле на локацију и у стање у којем су били при њиховом смештању на залихе или ако нису смештене на залихе на локацију и стање које их чини спремним за испоруку купцу.

Цену коштања учинака чине:

- 1) трошкови материјала за израду;

- 2) трошкови производње (прераде, конверзије); и
- 3) остали трошкови.

Трошкове материјала за израду чине трошкови основног материјала (и сировина) и трошкови помоћног материјала.

Трошкови производње обухватају трошкове радне снаге, енергије, амортизације, одржавања опреме и друге производне трошкове, као и трошкове управљања и администрације који се односе на производњу. За потребе распоређивања трошкова производње на учинке трошкови се класификују на:

1) директне варијабилне трошкове производње - то су трошкови производње који се директно могу распоредити на учинке који су их изазвали, као што су директни трошкови рада и директни трошкови енергије;

2) опште варијабилне трошкове - то су индиректни трошкови производње који се мењају директно или су скоро у директној зависности са обимом производње (као што су индиректан материјал и индиректан рад); и

3) опште фиксне трошкове производње - то су индиректни трошкови производње који остају релативно исти, независно од обима производње (као што су амортизација и одржавање производних објеката и опреме и трошкови управљања и администрације који се односе на производњу).

Општи варијабилни трошкови производње распоређују се на сваку јединицу производње на основу стварног коришћења производних капацитета.

Распоред општих фиксних трошкова производње на учинке заснива се на уобичајеном капацитету производње - стварни ниво производње може се користити ако је приближан уобичајеном капацитету. Износ општих фиксних трошкова који се распоређује на сваку јединицу производње се не повећава услед нижег обима производње или неискоришћеног производног капацитета. Нераспоређени општи трошкови признају се као расход периода у којем су настали. У периодима неуобичајено велике производње износ општих фиксних трошкова смањује се по јединици учинка, тако да се учинци не вреднују изнад своје цене коштања.

Када се у производном процесу истовремено производи више различитих врста учинака општи трошкови производње се на учинке распоређују на разумној и доследној основи.

Остали трошкови се укључују у цену коштања учинака само до износа у ком су настали због довођење учинака на њихову садашњу локацију и у садашње стање. На пример, у цену коштања учинака могу да се укључе и трошкови дизајнирања производа за одређеног купца.

Примери трошкова који се не укључују у цене коштања учинака, већ се признају као расход периода у којем су настали су:

1) неуобичајено високи износи утрошеног материјала, рада и други производни трошкови - трошкови изнад висине норматива;

2) трошкови складиштења, осим ако су ти трошкови неопходни у производном процесу пре следеће фазе производње;

3) општи административни трошкови који не доприносе довођењу учинака на садашњу локацију и у садашње стање; и

4) трошкови продаје.

У складу са Поглављем 13: ПОЉОПРИВРЕДА залихе пољопривредних производа које је субјект убрао као плод својих биолошких средстава вреднују се приликом почетног

признавања по фер вредности умањеној за процењене трошкове продаје у време њиховог убирања. Ово је цена коштања тих залиха на тај датум за потребе примене овог поглавља.

За почетно вредновање залиха учинака могу се користити и стандардне цене коштања учинака, али само под условом да су приближне ценама коштања учинака и да се редовно преиспитују и, ако је потребно, мењају у складу са текућим околностима.

3.2. Методи обрачуна излазне вредности залиха

Члан 83.

За утврђивање набавне вредности, односно цене коштања, утрошеног или продатог средства, у делокругу овог поглавља, субјект примењује једну од следећих метода:

1) методу специфичне идентификације - према овој методи трошак утрошеног или продатог средства једнак је његовој набавној вредности, односно цени коштања. Ову методу је могуће користити код средстава која се могу појединачно евидентирати и где је то економски исплативо. На пример, код возила, грађевинских машина, електронске опреме и сл.;

2) ФИФО методу - ова метода полази од претпоставке да се ставке залиха које су најраније набављене или произведене, прве и продају, из чега произилази да су ставке, које остају на залихама на крају извештајног периода, последње набављене или произведене;

3) методу просечних пондерисаних цена - ова метода одређује излазну вредност сваке ставке на основу пондерисаног просека вредности идентичних ставки на почетку извештајног периода и вредности идентичних ставки купљених или произведених током текућег извештајног периода. Просек се може израчунавати периодично (тзв. нето метода) или приликом примања сваке наредне испоруке (тзв. бруто метода), зависно од околности у самом субјекту; или

4) методу продаје на мало - ова метода се често користи у трговини на мало, за утврђивање залиха великог броја ставки које имају брз обрт, сличне марже и за које је неизводљиво користити друге методе. Набавна цена/цена коштања залиха одређује се умањењем продајне вредности залиха за одговарајући проценат бруто марже. Пожељно би било користити просечни проценат за свако малопродајно одељење.

Субјект користи исту методу за све залихе које су сличне природе или које субјект користи у сличне сврхе. Када су у питању залихе различите природе или употребе може да буде оправдана примена различитих метода обрачуна излазне вредности залиха. На пример, намена залиха које субјект користи у једном сегменту пословања може се разликовати од намене исте врсте залиха у другом сегменту пословања. Међутим, различитост географских локација залиха (или релевантних пореских прописа), сама по себи, не оправдава примену различитих метода обрачуна излазне вредности залиха.

3.3. Накнадно вредновање залиха

Члан 84.

Субјект залихе на датум биланса вреднује по нижој од следеће две вредности:

- 1) набавној вредности, односно цени коштања; или
- 2) нето продајној вредности.

На крају извештајног периода субјект треба да провери да ли су залихе обезвређене. Обезвређеност настаје када су залихе оштећене или потпуно или делимично застареле или је дошло до пада њихових продајних цена. Залихе су обезвређене ако је њихова нето продајна вредност нижа од њихове набавне вредности, односно, цене коштања. У случају обезвређености залиха субјект своди књиговодствену вредност залиха на њихову, нижу, нето продајну вредност. При овом свођењу субјект у Билансу успеха текућег извештајног периода признаје расход (губитак). Пракса свођења залиха испод њихове набавне вредности/цене коштања до нето продајне вредности у складу је са принципом да средство не треба да се евидентира по износу вишем од износа чије се остварење очекује његовом продајом или употребом.

Залихе се најчешће свode на нето продајну вредност по принципу ставка по ставка. Међутим, дозвољено је груписање сличних или повезаних ставки, ако би се на тај начин посао обрачуна обезвређења олакшао и убрзао, али под условом да се ефекти таквог поступања не разликују значајно од процене њихове обезвређености по принципу ставка по ставка.

Субјект при процени нето продајне вредности узима у обзир најпоузданије доказе расположиве у време процене износа по којима се залихе могу реализовати. Ове процене узимају у обзир флукуације цена или трошкове директно повезане са догађајима након завршетка извештајног периода у мери у којој такви догађаји потврђују околности које постоје на крају извештајног периода.

Приликом процене нето продајне вредности субјект узима у обзир и сврху држања залиха. На пример, нето остварива вредност залиха које се држе ради испуњења фиксних уговора о продаји или пружању услуга заснива се на уговорној цени. Ако се уговори о продаји односе на количину залиха која је мања од укупне количине залиха на стању, нето остварива вредност вишка залиха заснива се на општим продајним ценама. Резервисања могу настати по основу фиксних уговора о продаји количине која је већа од количине залиха које се држе или по основу фиксних уговора о набавци. Таква резервисања обухватају се у складу са Поглављем 25: РЕЗЕРВИСАЊА, ПОТЕНЦИЈАЛНЕ ОБАВЕЗЕ И ПОТЕНЦИЈАЛНА СРЕДСТВА.

Основни и помоћни материјал чија је нето продајна вредност нижа од набавне вредности не отписује се испод своје набавне вредности ако се очекује да ће се готови производи, у којима ће они бити садржани, продавати по цени која је једнака цени коштања или виша од ње. У оваквим ситуацијама свођење књиговодствене вредности материјала на његову нето продајну вредност ради се само у случају његовог оштећења или квара. Овакво поступање са залихама материјала сходно се примењује и на залихе недовршене производње.

У сваком наредном извештајном периоду на датум биланса ради се нова процена нето продајне вредности залиха. Кад више не постоје околности које су раније условљавале свођење залиха испод набавне вредности/цене коштања, или кад постоје јасни докази о повећању нето продајне вредности услед промењених економских околности, отписани износ се враћа (овакво враћање ограничено је на износ првобитног отписа) тако да је нова књиговодствена вредност једнака набавној вредности/цени коштања, или промењеној нето продајној вредности, у зависности од тога која је нижа. Ово се дешава, на пример, када се ставка залиха која је исказана по нето продајној вредности, због смањења њене продајне цене, још увек налази у складишту у наредном периоду, али је дошло до повећања продајне цене.

Уколико залихама којима је у претходним извештајним периодима индиректним отписивањем умањивана вредност у текућем извештајном периоду порасте нето продајна вредност, треба кориговати њихову књиговодствену вредност и то смањењем стања на рачуну исправке вредности (кориговање се може извршити само за износ раније признате исправке вредности). За износ смањења на овом рачуну признају се приходи (добити) у текућем извештајном периоду.

3.4. Признавање расхода у вези са залихама

Члан 85.

Субјект у вези са залихама признаје расходе:

- 1) када залихе прода - њихова књиговодствена вредност се признаје као расход периода у ком се признаје и приход повезан са њима;
- 2) приликом њиховог уништења (расходовања) - износ било ког директног отписа залиха субјект признаје као расход у извештајном периоду у ком спроводи тај отпис; и
- 3) приликом њиховог обезвређења.

Субјект може да одлучи да трошење залиха за изградњу својих сталних средстава не признаје као расход, већ директно као повећање вредности тих сталних средстава. У том случају залихе које су укључене у вредност сталног средства признаће се као расход током корисног века трајања тог средства (кроз његове трошкове амортизације).

4. Обелодањивање

Члан 86.

Субјект у Напоменама може да обелодани:

- 1) усвојене рачуноводствене политике за признавање и вредновање залиха, укључујући и коришћени метод обрачуна излазне вредности залиха;
- 2) укупну књиговодствену вредност залиха и књиговодствену вредност по одговарајућим класификацијама субјекта;
- 3) износе признатих расхода у вези са залихама по основу њиховог трошења и продаје;
- 4) износе отписа залиха признатих као расход током извештајног периода;
- 5) износе укидања отписа залиха који је признат као приход у текућем извештајном периоду;
- 6) околности или догађаје који су довели до укидања отписа залиха; и
- 7) књиговодствена вредност залиха заложених као гаранција за измирење обавеза.

ПОГЛАВЉЕ 13: ПОЉОПРИВРЕДА

1. Циљ и делокруг поглавља

Члан 87.

Циљ овог поглавља је да пропише начин рачуноводственог обухватања пољопривредне делатности и са њом повезаних обелодањивања.

Ово поглавље се примењује на рачуноводствено обухватање следећих ставки, када су повезане са пољопривредном делатношћу:

- 1) биолошких средстава; и
- 2) пољопривредних производа у моменту убирања (након тога, на њих се примењује Поглавље 12: ЗАЛИХЕ).

Ово поглавље се не бави прерадом пољопривредних производа након убирања (пример такве прераде може да буде прерада јабука ради добијања концентрата јабуке, прерада кукуруза ради добијања сточне хране, итд).

Ово поглавље се не бави класификовањем биолошких средстава у текућа или стална средства. Смернице за ту класификацију садржане су у Поглављу 3: ОПШТА ПРАВИЛА ЗА ПРЕЗЕНТАЦИЈУ И ОБЕЛОДАЊИВАЊЕ.

За одређивање фер вредности биолошких средстава и пољопривредних производа примењују се смернице Поглавља 5: ФЕР ВРЕДНОСТ: УТВРЂИВАЊЕ ФЕР ВРЕДНОСТИ И ПОВЕЗАНА ОБЕЛОДАЊИВАЊА. У овом поглављу садржане су само специфичне смернице за одређивање фер вредности биолошких средстава и пољопривредних производа.

2. Дефиниције и изрази

Члан 88.

У овом поглављу користе се дефиниције и изрази (који нису објашњени у претходним поглављима) са следећим значењем:

1) **Биолошко средство** је жива животиња или биљка. Биолошка средства се могу класификовати по више критеријума. На пример:

- (1) конзумна и неконзумна;
- (2) плодносна и неплодносна;
- (3) зрела и незрела;

2) **Конзумна (потрошна) биолошка средства** су средства која ће бити убрана као пољопривредни производи или продата као биолошка средства. Примери потрошних биолошких средстава су стока намењена производњи меса, стока која се држи ради продаје, риба у рибњацима, житарице (као што су кукуруз и пшеница) или дрвеће које се гаји због дрвне грађе.

Неконзумна (основна) биолошка средства су она која нису потрошна. У делокругу овог поглавља су привремено неконзумна биолошка средства. То су биолошка средства која се гаје ради редовног убирања пољопривредних производа од њих, као што су млечне краве, стоне јунице, воћњаци, виногради, шуме (ако се из њих секу стабла, али не и цела шума), итд. Трајно неконзумна биолошка средства, с обзиром да субјект од њих не може да има економске користи, не потпадају под дефиницију биолошких средстава онако како се она дефинишу у овом поглављу.

3) **Плодносна биолошка средства** су средства од којих се убирањем добијају пољопривредни производи: краве дају млеко, винова лоза грозђе, стабла воћа плодове воћа, итд. У периоду у којем се користе као плодносна биолошка средства не користе се као конзумна. На пример: за време док се користе за добијање млека, краве се не користе за клање;

4) **Плодносна (основна) биљка** је жива биљка:

(1) која се користи у производњи или за обезбеђивање пољопривредних производа (они се убирају са ње и са престанком њених животних процеса она постаје пољопривредни производ);

(2) од које се очекује да ће рађати (доносити) производе током више од једног (вегетационог) периода; и

(3) за коју тек у дужем временском периоду постоји вероватноћа да ће бити продата као пољопривредни производ, осим спорадичне продаје у облику отпадака.

Следеће биљке нису плононосне (основне) биљке:

- биљке које се гаје ради њиховог убирања (жетве, сече) као пољопривредних производа (на пример, дрвеће које се плантажно узгаја за употребу као грађе или дрвне масе /на пример, засад брзорастућих топола/ - оваква пољопривредна производња је у делокругу овог поглавља);

- биљке које се гаје ради производње пољопривредних производа, али и због продаје саме биљке на крају њиховог продуктивног животног века - није дакле у питању спорадична (отпадна) продаја (пример за овакве биљке може бити засад ораха: гаји се због браћа производа ораха, али и због вредне грађе која се добија на крају продуктивног живота дрвећа. Ако је добијање вредне дрвне грађе на крају продуктивног живота дрвећа део циља њиховог узгајања мала је вероватноћа да се средство класификује као плоносна (основна) биљка и због тога би у овом случају орах дрво био у делокругу овог поглавља);

- годишње културе (на пример, кукуруз и пшеница).

Када плоносна биљка због своје старости (или из неког другог разлога) више не може да се користи за добијање пољопривредних производа она се расходује (престаје њен биолошки живот) и продаје (на пример, стабла шљиве се продају као огревно дрво). Такве продаје код тих биљних врста не доводе до престанка класификовања преосталих живих биљака као плоносних биљака;

5) **Зрела биолошка средства** су она која су достигла карактеристике зрелости за жетву (ако су у питању плоносна биолошка средства) и/или средства која могу да буду непосредно коришћена за даљу прераду (ако су у питању конзумна биолошка средства);

6) **Жетва (убирање)** је одвајање производа од биолошког средства или престанак животних процеса (живота) биолошког средства;

7) **Пољопривредни производ** је пожњевен/убран производ од субјектових биолошких средстава (пшеница, грозђе, јабуке, итд.), као и само биолошко средство коме су престали животни процеси (на пример, посечено дрво). Субјект може за потребе процеса производње поред својих пољопривредних производа да користи и купљене, туђе, пољопривредне производе: на пример, поред сопственог грозђа, може да користи и откупљено грозђе других произвођача - са рачуноводствене тачке гледишта субјекта откупљено грозђе није пољопривредни производ који је у делокругу овог поглавља, већ материјал који је у делокругу Поглавља 12: ЗАЛИХЕ.

*

* *

У наредној табели дат је приказ неких врста биолошких средстава, пољопривредних производа који се од њих добијају и производа који се добијају прерадом пољопривредних производа.

Биолошка средства	Пољопривредни производи	Производи који су резултат прераде пољопривредних производа
основно стадо за производњу млека	млеко	пастеризовано млеко, стерилизовано млеко, јогурт, кисело млеко, сир...
виногради	грожђе	вино, ракија...
воћке у воћњаку	свеже воће	сокови, џемови, ракије
свиње у тову	месо, изнутрице, кожа	предњи черек, задњи черек, кобасице, паштете, сланина...
шећерна репа	корен шећерне репе	шећер, меласа
пшеница	пшеница	хлеб, пецива
засад дувана	дуван	цигарете
кукуруз	кукуруз	прекрупa, сточни концентрати ...

8) Биолошка трансформација обухвата:

(1) физичке промене биолошких средства кроз њихов:

(а) **раст**: повећање количине (на пример, добијање свиња на тежини) или побољшање квалитета животиње или биљке (на пример, повећање садржаја воћног шећера у грожђу);

(б) **дегенерацију**: смањење количине (на пример, мршављење свиња) или погоршање квалитета животиње или биљке (на пример, старење крава које због тога не могу више да служе за расплод, или опадање квалитета грожђа због неповољних климатских услова пред бербу); или

(в) **размножавање**: стварање нових живих животиња или биљака: (на пример, тељење код крава); и

(2) **производњу пољопривредних производа**, као што су млеко, пшеница, кукуруз, кромпир, итд;

9) **Пољопривредна делатност** је управљање од стране субјекта биолошком трансформацијом биолошких средстава у пољопривредне производе (намењене продаји или преради) или у нова биолошка средства. Ради се о широком спектру активности, као што су, на пример, узгајање стоке, шумарство, ратарство, обрађивање воћњака и плантажа, гајење цвећа, као и гајење биљака и животиња у води (укључујући и гајење риба). Свим овим активностима заједничке су следеће одлике:

(1) **способност промене** - живе животиње и биљке имају способност биолошке трансформације;

(2) **управљање променом** - управљање омогућава биолошку трансформацију кроз побољшање или макар стабилизацију услова који су потребни да би до тог процеса дошло (на пример, ђубрењем се одржава ниво хранљивих материја, заливањем ниво влажности, загревањем стаклених башти и пластеника одржава се потребна температура, замрачивањем обезбеђују се услови за производњу шампињона, итд.). Пољопривредна делатност се по таквој врсти управљања разликује од других делатности. На пример, жетва из извора којима се не управља (као што је риболов у рекама и крчење неузгојених шума) није пољопривредна делатност; и

(3) **мерење промена у квалитету** (на пример, генетских квалитета, густине, зрелости, слоја масноће, садржаја протеина, јачине влакна, итд.) **и/или квантитету** (на пример потомства животиње, тежине, кубикаже, дужине или пречника влакна, броја

пупољака, итд.) које су настале путем биолошке трансформације; ове промене се мере и прате као да се ради о активности која се рутински обавља у оквиру функције управљања;

10) **Група биолошких средстава** је скуп сличних живих животиња или биљки које субјект заједно гаји;

11) **Неузгојене шуме** су оне код којих од стране субјекта није заступљено управљање променом било кроз побољшање или кроз стабилизацију услова који су потребни за правилан узгој шума. Неке од активности које узгајане шуме разликују од неузгајаних су: заштита од губара, хигијенска сеча стабала, изградња саобраћајница, итд. Под дефиницију неузгојених шума потпададе би, рецимо, прашуме;

12) **Рибарство у мору и рекама** подразумева активности изловљавања риба и осталих морских и речних плодова. Ради се о пољопривредној активности у смислу овог поглавља само ако се убирају пољопривредни производи створени узгајањем у мору, као што су гајене шкољке, итд;

13) **Активно тржиште** је тржиште које испуњава све следеће услове:

- (1) предмети којима се тргује на тржишту су хомогени;
- (2) вољни купци и продавци се могу пронаћи у свако време; и
- (3) цене су познате јавности;

14) **Књиговодствени износ** је износ по којем се неко средство признаје у Билансу стања;

15) **Фер вредност** је износ за који средство може бити продато или размењено између обавештених и вољних странака у трансакцији на слободном тржишту (вољна странка је она која добровољно приступа трансакцији продаје или размене). Када су у питању биолошка средства и пољопривредни производи, промене фер вредности настају услед њихових физичких промена и промена њихових цена на тржишту.

16) **Трошкови продаје** (на месту узгајања или жетве) обухватају додатне (инкременталне) трошкове директно приписиве отуђењу средства, изузев трошкова финансирања и пореза на добит. Ради се, дакле, о провизијама које би требало платити брокерима и дилерима, дажбинама које би требало платити регулаторним органима и робној берзи, као и порезима и дажбинама које би субјект требало да плати држави у случају да дође до трансакције продаје биолошког средства или пољопривредног производа (ако се порези и таксе плаћају, изузев пореза на добит). Трошкови продаје не укључују транспортне и друге трошкове који су потребни да би се средство изнело на тржиште. Када су у питању биолошка средства ради се о процењеним трошковима продаје на месту узгајања, а код пољопривредних производа о процењеним трошковима продаје на месту жетве.

17) **Јединица мере** је начин рачуноводственог обухватања средстава: да ли се истоврсна средства евидентирају као једно средство, са означавањем количине у аналитичкој евиденцији тог средства (на пример, појединачна средства би била кошница модел "полошка" са ознаком на картици броја таквих кошница, кошница модел "ЛР" са ознаком на картици броја таквих кошница, итд. - аналитичких картица би било онолико колико има различитих модела кошница), или се у аналитичкој евиденцији за свако средство отвара посебан аналитички рачун (на пример, за сваку кошницу, понаособ, отворила би се аналитичка картица - аналитичких картица би било онолико колико има комада кошница). У вези са биолошким средствима субјект бира јединицу мере

2. Признавање и вредновање биолошких средстава и пољопривредних производа

2.1. Признавање биолошких средстава и пољопривредних производа

Члан 89.

За признавање биолошких средстава и пољопривредних производа неопходно је да буду испуњени општи услови за признавање средстава (из Поглавља 2: ЦИЉ И КВАЛИТЕТ ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЕШТАЈА И ПРАВИЛА ЗА ПРИЗНАВАЊЕ СРЕДСТАВА, ОБАВЕЗА, ПРИХОДА И РАСХОДА). Након испуњења тих услова, субјект на основу дефиниције биолошког средства и пољопривредног производа одређује које средство је у питању.

Издаци за стварање и развој биолошких средстава се укључују у вредност тих средстава (тј. капитализују се).

Наведени критеријуми за признавање примењују се и на улагања која у вези са већ признатим средствима накнадно настају као резултат:

1) текућег пословања - издаци који настају у вези са коришћењем биолошких средстава у употреби признају се као расход периода у којем настају (на пример, трошкови исхране стада млечних крава); и

2) лечења, неге и одржавања биолошких средстава - издаци за свакодневно лечење, негу и одржавање биолошких средстава не укључују се у књиговодствену вредност биолошких средстава (не капитализују се), већ се признају као расход периода у којем настају.

Овим поглављем се не прописује јединица мере за рачуноводствено обухватање средстава у делокругу овог поглавља.

2.2. Вредновање биолошких средстава и пољопривредних производа

Члан 90.

Биолошко средство се приликом почетног признавања, као и на сваки датум биланса, вреднује по својој фер вредности на месту узгајања, умањеној за процењене трошкове продаје, осим у случају када се фер вредност не може поуздано утврдити. При почетном признавању биолошког средства субјект признаје добитке у висини разлике између с једне стране, фер вредности тог средства умањене за процењене трошкове његове продаје и с друге стране књиговодствене вредности тог средства ако је до тада било евидентирано као биолошко средство у припреми. У обрнутом (јако ретком) случају, настаје губитак (расход).

Приликом накнадног вредновања биолошког средства (вредновања на датум биланса) субјект признаје промену фер вредности умањену за трошкове продаје као добитке или губитке на дан тог накнадног вредновања. За биолошка средства која се вреднују по фер вредности умањеној за трошкове продаје не обрачунава се амортизација. Овим поглављем се од субјекта захтева да за биолошко средство утврди фер вредност умањену за трошкове продаје на датум биланса, али му се не забрањује да ту вредност утврђује и у току године.

Пољопривредни производ који је пожњевен од субјектовог биолошког средства мери се (вреднује) на исти начин као и биолошко средство - по својој фер вредности умањеној за трошкове продаје на месту жетве и то у тренутку жетве. На тај начин

утврђена вредност пољопривредног производа се надаље третира као његова набавна вредност и пољопривредни производ од тог тренутка прелази у делокруг Поглавља 12: ЗАЛИХЕ. Уколико субјект убире пољопривредни производ у одређеном временском периоду (на пример, жање пшеницу током јула месеца) из практичних разлога дозвољава му се да за фер вредност тог производа не користи дневно одређене фер вредности умањене за трошкове продаје, већ да користи просечну фер вредност умањену за трошкове продаје која је била у том временском периоду. Субјект може на овај начин да поступи под условом да вредност залиха тог пољопривредног производа утврђена коришћењем просечне фер вредности умањене за трошкове продаје буде иста или приближно иста вредности коју би добио да је примењивао дневне фер вредности умањене за трошкове продаје.

Када су у питању **пољопривредни производи** добитак или губитак може настати само приликом њиховог почетног признавања, тј. по основу жетве (убирања). У том случају добитак или губитак је једнак разлици између фер вредности и процењених трошкова њихове продаје на месту жетве и увентуално умањен за процењене трошкове потребне за уништавање пољопривредног производа уколико није могуће његово коришћење (из здравствених или неких других разлога).

Ради лакшег утврђивања фер вредности биолошког средства или пољопривредних производа субјект треба да их групише према њиховим значајним особинама: на пример, по старости или по квалитету. Субјект треба да изабере оне особине које одговарају особинама које се користе на тржишту као основ за утврђивање цена. На пример, говеда могу да се групишу у следеће групе: телад, јунад, музне краве, итд. Множењем њихових количина са тржишним вредностима добила би се њихова фер вредност.

Фер вредност биолошког средства умањена за трошкове продаје може се мењати како због физичких промена, тако и због промена цена на тржишту. Овим поглављем се од субјекта не захтева одвојено приказивање тих промена, али је дозвољено, јер је одвојено приказивање физичких промена од промена цена корисно код процене успешности субјекта у текућем извештајном периоду и будућег успеха, посебно када је производни циклус дужи од једне године. Овакве информације су обично мање корисне када је производни циклус краћи од једне године (на пример, када се узгајају житарице).

С обзиром да фер вредност биолошких средстава и пољопривредних производа треба да одсликава тренутно стање на тржишту, на којем вољни купац и вољни продавац ступају у купопродајну трансакцију, за одређивање њихових фер вредности нису нужно релевантне цене из уговора које субјект може да склопи (или је склопио) у вези са продајом биолошких средстава или пољопривредних производа на неки будући датум (тзв. терминска продаја).

У случајевима када се уговор о продаји биолошког средства или пољопривредног производа може на датум биланса квалификовати као неповољан за његово рачуноводствено обухватање примењују се одредбе Поглавља 25: РЕЗЕРВИСАЊА, ПОТЕНЦИЈАЛНЕ ОБАВЕЗЕ И ПОТЕНЦИЈАЛНА СРЕДСТВА.

Субјект при утврђивању фер вредности биолошког средства не узима у обзир токове готовине у вези са финансирањем средстава, опорезивањем или поновним стварањем биолошких средстава након жетве. Не укључује, на пример, трошкове поновног сађења дрвећа у шумским засадама након сече.

Ово поглавље одражава становиште да се фер вредност пољопривредних производа у моменту убирања увек може поуздано утврдити. Због тога се пољопривредни производи

сем по фер вредности умањеној за трошкове продаје на месту убирања не могу почетно вредновати по некој другој вредности.

При утврђивању фер вредности биолошких средстава могуће је постојање ситуације да није могуће поуздано утврдити фер вредност на месту узгајања. Под поузданим утврђивањем фер вредности не подразумева се само утврђивање те вредности на активном тржишту, већ утврђивање и примереним техникама процене, у складу са смерница Поглавља 5: **ФЕР ВРЕДНОСТ: УТВРЂИВАЊЕ ФЕР ВРЕДНОСТИ И ПОВЕЗАНА ОБЕЛОДАЊИВАЊА**. Примери таквих ситуација постоје код посејаних озимих усева (пшенице, уљане репице). У таквој ситуацији, биолошко средство се почетно вреднује по својој набавној вредности или цени коштања, уз проверу његове обезвређености. За утврђивање набавне вредности или цене коштања субјект примењује смернице Поглавља 12: **ЗАЛИХЕ** и Поглавља 14: **НЕКРЕТНИНЕ, ПОСТРОЈЕЊА И ОПРЕМА**. Уколико се за то биолошко средство ни на датум биланса не може поуздано да утврди фер вредност, субјект за то средство проверава да ли треба да обрачуна амортизацију, за шта примењује одредбе Поглавља 14. Субјект проверава и да ли је средство обезвређено, применом одредби Поглавља 22: **ОБЕЗВРЕЂЕЊЕ СРЕДСТАВА**. У наредним извештајним периодима за оваква средства субјект најмање једном годишње, на датум биланса, проверава да ли може поуздано да им утврди фер вредност. Од тренутка када фер вредност таквог биолошког средства може поуздано да утврди, субјект започиње са његовим вредновањем по фер вредности на месту узгајања умањеној за процењене трошкове продаје. То подразумева и престанак обрачуна амортизације за такво средство.

Субјект који је претходно вредновао биолошко средство по његовој фер вредности, умањеној за процењене трошкове продаје на месту узгајања, наставља на тај начин да вреднује то средство све до његовог отуђења (или расхоровања). Ово поглавље у оваквим случајевима не дозвољава прелазак на вредновање по набавној вредности или цени коштања.

Цена коштања понекад може да буде приближна фер вредности, нарочито у случају:

1) када је дошло до мање биолошке трансформације од настанка почетних трошкова (на пример, мале су промене на садницама воћа ако су оне засађене непосредно пре датума биланса); или

2) када се не очекује да биолошка трансформација значајно утиче на цену (на пример, раст у првој години у циклусу производње на плантажи ораха незнатно повећава дрвну масу тих стабала).

3. Обелодањивање

Члан 91.

Субјект у Напоменама може да обелодани:

1) опис сваке групе биолошких средстава коју поседује;

2) укупан добитак или губитак настао током текућег извештајног периода по основу почетног признавања биолошких средстава и пољопривредних производа, као и добитак или губитак настао као резултат промене фер вредности умањене за трошкове продаје биолошких средстава;

3) постојање и књиговодствену вредност биолошких средстава над којима је ограничено право својине и књиговодствену вредност биолошких средстава која су заложена као гаранција за обавезе; и

4) податке о усклађивању промена књиговодствене вредности биолошких средстава између краја и почетка текућег извештајног периода, и то:

(1) добитак или губитак настао услед промене фер вредности умањене за трошкове продаје;

(2) повећања услед куповине;

(3) смањења приписива продаји;

(4) смањења услед убирања; и

(5) остале промене.

Ако субјект на датум биланса вреднује биолошка средства по набавној вредности умањеној за акумулирану амортизацију и акумулиране губитке по основу обезвређења за таква биолошка средства субјект може у Напоменама да обелодани:

1) опис биолошких средстава;

2) објашњење разлога због којих фер вредност не може поуздано да утврди;

3) ако је могуће, распон процена у ком ће се фер вредност највероватније налазити;

4) коришћену методу амортизације;

5) коришћени користан век употребе или стопе амортизације; и

6) бруто књиговодствену вредност и акумулирану амортизацију (заједно са акумулираним губицима по основу обезвређења) на почетку и на крају извештајног периода.

Ако фер вредност биолошких средстава која су раније вреднована по набавној вредности умањеној за акумулирану амортизацију и евентуалне губитке по основу обезвређења постане поуздано утврдива током текућег извештајног периода, субјект за таква биолошка средства може у Напоменама да обелодани:

1) опис биолошких средстава;

2) објашњење разлога због ког је фер вредност постала поуздано утврдива; и

3) ефекат промене.

Субјект се подстиче да сачини квантификовани опис сваке групе биолошких средстава, уз одговарајућа раздвајања на конзумна и неконзумна биолошка средства или на биолошка средства по степену употребне зрелости.

Уколико у неком другом документу који је објавио заједно са финансијским извештајима није обелоданио следеће информације, субјект може у Напоменама да обелодани:

1) природу својих активности везаних за сваку групу биолошких средстава; и

2) нефинансијска мерења или процене физичких количина за:

(1) сваку групу биолошких средстава субјекта на крају извештајног периода; и

(2) излазне јединице (аутпут) пољопривредних производа током извештајног периода.

ПОГЛАВЉЕ 14: НЕКРЕТНИНЕ, ПОСТРОЈЕЊА И ОПРЕМА

1. Циљ и делокруг поглавља

Члан 92.

Циљ овог поглавља је прописивање рачуноводствених поступака за признавање и вредновање некретнина, постројења и опреме, као и прописивање обелодањивања у вези

са тим средствима, како би корисници финансијских извештаја добили, за њих релевантне информације, о улагањима и променама улагања у наведена средства. У овом поглављу прописане су смернице за:

- 1) признавање некретнина, постројења и опреме;
- 2) почетно вредновање некретнина, постројења и опреме;
- 3) признавање накнадних трошкова за некретнине, постројења и опрему;
- 4) накнадно вредновање некретнина, постројења и опреме;
- 5) обрачун амортизације;
- 6) рачуноводствено обухватање обезвређења некретнина, постројења и опреме;
- 7) повлачење и отуђење некретнина, постројења и опреме; и
- 8) обелодањивања.

Ово поглавље се примењује на некретнине (изузев инвестиционих некретнина), постројења и опрему субјекта. У делокругу овог поглавља су и плодноносне биљке (у тексту овог поглавља када се наводе некретнине, постројења и опрема мисли се и на плодноносне биљке, тј. оне нису у овом поглављу посебно навођене).

2. Дефиниције и изрази

Члан 93.

У овом поглављу користе се дефиниције и изрази (који нису објашњени у претходним поглављима) са следећим значењем:

1) **Некретнине, постројења и опрема** су материјална средства:

(1) **која субјект поседује са циљем коришћења у производњи производа или испоруци роба или услуга, за изнајмљивање другима (ако су у питању постројења и опрема) или у административне сврхе** - средства која су набављена и држе се ради продаје третирају се као роба, без обзира што физички могу бити у облику некретнина, постројења и опреме. Некретнине, постројења и опрема које је субјект набавио и користио у процесу пословања, а због њихове истрошености или из неких других разлога, жели да прода, до тренутка продаје и даље се третирају као некретнине, постројења и опрема, а не као залихе; од овог правила одступа субјект коме је редовно пословање чини продаја таквих врста средстава (на пример, продавац возила који користи возило као заменско возило или за презентацију купцима, при продаји тог возила прекласификује га са опреме на залихе робе);

(2) **за која се очекује да ће се користити дуже од једне године (и која су, по својим физичким карактеристикама спремна да буду коришћена дуже од једне године):**

- под **некретнинама** се подразумевају: земљиште (грађевинско, пољопривредно и друга земљишта) и грађевински објекти (производне хале и остале зграде, путеви, мостови, пруге и сл.);

- под **постројењима** се подразумевају производне линије (на пример, линија за флаширање пива, пећи у челичани и сл.);

- под **опремом** се подразумевају: транспортна средства, машине (стругови, глодалице, и сл.), грађевинске машине, намештај и канцеларијска опрема и др.

Као саставни део неке некретнине, постројења или опреме класификује се и нематеријално средство ако је саставни, тј. неодвојиви, део тих средстава. На пример, софтвер у компјутеру путничког аутомобила представља саставни део вредности тог аутомобила као опреме;

2) **Амортизација (отписивање)** је поступак:

(1) обрачунавања износа трошкова по основу трошења средстава - тј. обрачунавање трошкова амортизације; и

(2) распоређивање тих износа на припадајуће извештајне периоде;

3) **Износ који се амортизује** је трошак набавке средства умањен за остатак његове вредности. У ситуацији када субјект за средство промени процену преосталог века употребе износ који се амортизује утврђује се као разлика између садашње вредности тог средства на дан промене процене преосталог века употребе и процењеног остатка његове вредности;

4) **Остатак вредности (резидуална вредност) на датум биланса** је износ који би субјект на тај дан добио евентуалном продајом средства уз претпоставку да се средство налази у стању у којем ће се налазити на крају његовог века коришћења у субјекту (подразумева се и продаја средства у отпад, тј. као секундарне сировине), по одбитку очекиваних трошкова отуђења (рецимо, трошкова лицитације) или демонтаже средства (ако ти трошкови падају на терет субјекта који средство продаје);

5) **Физички век трајања средства** је временски период у којем се оно теоретски посматрано може користити, тј. до кога са физичке тачке гледишта може да функционише;

6) **Економски век трајања средства** је временски период у којем средство коришћењем може пружати економске користи субјекту. Коришћењем преко тог временског рока може се десити да трошкови коришћења средства буду већи од користи које оно пружа (на пример, трошкови поправки могу значајно порастати). Економски век трајања је углавном краћи од физичког;

7) **Век употребе (коришћења)** - у зависности од начина обрачунавања амортизације век употребе је:

(1) временски период у којем се очекује да ће субјект користити неко средство (у овом периоду треба у потпуности распоредити на извештајне периоде основицу за амортизацију - признавањем трошкова амортизације); или

(2) број производа или сличних јединица који се очекује да ће субјект произвести коришћењем тог средства (на тај обим производње треба у потпуности распоредити основицу за амортизацију).

Дакле, при употреби израза век употребе мисли се на употребу од стране извештајног субјекта.

8) **Очекивање руководства о начину функционисања средства** исказује се у очекиваном капацитету средства, квалитету производа који се на њему израђују и другим значајним карактеристикама средства (ова очекивања су углавном прецизирана уговором о набавци или изградњи средства);

9) **Губитак по основу обесвређења** постоји када је књиговодствена вредност средства већа од његовог надокнадивог износа. Губитак по основу обесвређења је разлика између ове две вредности;

10) **Надокнадиви износ** је виши износ од: фер вредности средства умањене за процењене трошкове његове продаје или његове употребне вредности;

11) **Фер вредност средства умањена за процењене трошкове његове продаје** је вредност за коју средство може бити продато или размењено између обавештених и вољних страна у трансакцији на слободном тржишту (вољна страна је она која

добровољно приступа трансакцији продаје или размене), умањена за процењене трошкове његовог отуђења (продаје);

12) **Употребна вредност средства** је садашња вредност процењених будућих нето токова готовине који се очекују од:

(1) наставка његове употребе; и

(2) његовог отуђења или отуђења његових остатака на крају његовог века употребе у субјекту;

13) **Капитализовање накнадних трошкова који настају у вези са средством** је поступак укључивања ових трошкова у књиговодствену вредност средстава. Капитализовањем наведених износа они "добивају" обрачунску шансу да преко Биланса стања (кроз књиговодствену вредност средства) буду пренети у наредни извештајни период, тј. неће се одмах исказати као расход;

14) **Одржавање производне способности средства** - ради се о активностима на редовном сервисирању, одржавању или подмазивању средстава. На примеру камиона те активности би биле: замена уља, филтера, каишева, сијалица и сл;

15) **Обнављање производне способности средства** - отклањање кварова на средству, који су довели до онемогућавања његовог коришћења (или су му умањила могућност коришћења). На примеру камиона, то би биле: све поправке, укључујући и генералну поправку мотора и каросерије.

3. Признавање и вредновање некретнина, постројења и опреме

3.1. Признавање некретнина, постројења и опреме

Члан 94.

За признавање неког улагања као некретнине, постројења и опреме неопходно је да буду испуњени општи услови за признавање средстава (из Поглавља 2: ЦИЉ И КВАЛИТЕТ ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЕШТАЈА И ПРАВИЛА ЗА ПРИЗНАВАЊЕ СРЕДСТАВА, ОБАВЕЗА, ПРИХОДА И РАСХОДА). Након испуњења тих услова, субјект на основу дефиниције некретнина, постројења и опреме одређује које средство је у питању.

Наведени критеријуми за признавање примењују се и на трошкове који у вези са већ признатим средствима накнадно настају као резултат:

1) сервисирања и поправке средства - издаци за свакодневне поправке или одржавање средстава не укључују се у његову књиговодствену вредност (не капитализују се) већ се признају као расход периода у којем настају: углавном се ради о трошковима рада, потрошног материјала и ситних резервних делова;

2) доградње средства - издаци за доградњу средства се капитализују;

3) замене његовог дела - издаци за замену дела средства се капитализују, осим ако није у питању појединачна замена ситнијих делова у оквиру свакодневног одржавања;

4) генерални преглед средстава и генерални ремонт средства - издаци за ове сврхе се капитализују.

Овим поглављем се не прописује јединица мере за рачуноводствено обухватање средстава у делокругу овог поглавља.

Имајући у виду да ово поглавље не прописује јединицу мере у којој се врши признавање средства, у појединим околностима се једно средство (посматрано као

технолошка целина) може признати (књиговодствено евидентирати) као два или више средстава. То се ради у случају када делови средстава:

- 1) имају различит корисни век трајања; или
- 2) пружају користи субјекту на различите начине, чиме нужно захтевају примену различитих стопа и метода амортизације.

Пример за овакво третирање средстава може бити зграда и котао за њено етажно грејање.

Земљиште и зграде које се налазе на том земљишту третирају се као засебна средства, чак и када су заједно стечени.

3.2. Вредновање некретнина, постројења и опреме

3.2.1. Почетно вредновање некретнина, постројења и опреме

Члан 95.

Када је неко средство испунило услове да буде признато као некретнина, постројење или опрема, почетно се вреднује по трошку набавке, тј. по:

- 1) набавној вредности (ако је купљено на тржишту); или
- 2) цени коштања (ако је створено у субјекту).

Трошак набавке неког средства (некретнине, постројења и опреме) чине:

1) фактурна вредност умањена за све одобрене трговачке попусте и рабате, плус увозне дажбине (царине, накнаде за услуге царинског органа, таксе и сл.), порез на додату вредност (ако се обрачунава и ако субјект нема право на одбитак - ако субјект улазни ПДВ не може да користи као одбитну ставку при обрачуна своје обавезе за ПДВ, онда тај улазни ПДВ чини саставни део набавне вредности набављеног средства) и порез на пренос апсолутних права (ако се обрачунава);

2) сви трошкови који се директно могу приписати довођењу средства на његово место и у радно стање за намеравању употребу, како би средство могло да функционише на начин на који то очекује руководство субјекта. Примери ових трошкова би могли бити:

(1) трошкови припреме места на коме ће средство бити постављено:

- ако је у питању изградња зграде пример тих трошкова би могли бити издаци за рашчишћавање терена и његову нивелацију,

- ако је у питању монтирање машине пример тих трошкова би могли бити издаци за бетонирање места где ће машина бити постављена, обезбеђење прикључка инсталације електричне енергије, компримованог ваздуха и сл;

(2) трошкови испоруке и манипулативни трошкови - на пример, издаци за утовар, превоз, складиштење, истовар, посреднички трошкови, шпедитерски трошкови, трошкови пратње превоза специјалних терета, трошкови лома у транспорту;

(3) трошкови инсталисања и монтаже - на пример, издаци за услуге инсталисања и монтаже средства;

(4) накнаде стручњацима, као што су архитекте и инжењери - радило би се, на пример, о накнадама које се плаћају стручњацима наведених струка за услуге у вези са набавком и инсталисањем средстава;

(5) трошкови провере да ли средство нормално функционише, умањени за нето приходе од продаје било којег производа који је произведен у току довођења средства на дату локацију и стање (као што су примерци који су произведени у току тестирања

опреме) - за нека средства је неопходно по њиховом инсталирању извршити проверу како функционишу;

(б) почетно процењене трошкове демонтажа, уклањања и након тога обнављања места на којем ће средство бити лоцирано, тј. процену висине обавеза које субјект стиче када средство набави или их стиче као последицу коришћења средства у току одређеног периода у сврхе које се разликују од производње залиха у том периоду. Процењивање и признавање ових (будућих) трошкова демонтаже, уклањања средства и након тога обнављања места на којем ће средство бити (у износу који се може признати као резервисање) врши се у складу са Поглављем 25: РЕЗЕРВИСАЊА, ПОТЕНЦИЈАЛНЕ ОБАВЕЗЕ И ПОТЕНЦИЈАЛНА СРЕДСТВА. Ови будући трошкови могу да се укључе у трошак набавке само под условом да субјект монтирањем средства више нема другу алтернативу већ да га на крају његовог века коришћења (или у неком другом року) демонтира, премести и обнови место на којем је било, што ће изазвати трошкове.

Следећи трошкови се не укључују у набавну вредност (или цену коштања) некретнине, постројења и опреме:

1) трошкови отварања новог погона - на пример, трошкови припреме производње нису саставни део трошка набавке средства, сем ако нису потребни ради његовог довођења у радно стање. Сем тога почетни пословни губици настали пре него што је средство постигло планирани капацитет признају се као умањење резултата извештајног периода у којем су настали - не могу се капитализовати;

2) трошкови увођења новог производа или услуге (укључујући трошкове рекламирања и промотивних активности) - на пример, на линији за флаширање сокова субјект планира да започне флаширање новог сока. У ту сврху инвестира у нови дизајн амбалаже и трошкове рекламирања;

3) трошкови вођења послова на новој локацији или са новом групом купаца (укључујући трошкове обуке особља) - на пример, субјект пресељава машине на нову локацију, што условљава додатне трошкове за обуку новозапослених радника, као и додатне трошкове за боравак руководиоца на новој локацији (смештај у хотелу, трошкове превоза и др.);

4) административне и друге трошкове - административни и други општи трошкови се не укључују у трошкове набавке средства, осим ако се могу директно приписати његовој набавци или довођењу у радно стање; и

5) издаци за куповину додатне гаранције за средство.

Признавање трошкова у књиговодствену вредност некретнине, постројења и опреме (капитализовање) престаје када се средство налази на локацији и у стању, које је неопходно за његово функционисање, на начин на који то предвиђа руководство субјекта. Дакле, трошкови који се јављају код коришћења или премештања средстава, не укључују се у књиговодствену вредност тог средства.

Трошак набавке (изградње, производње) средства у сопственој режији утврђује се на истим начелима као и код купљеног средства. Ако је средство произведено у редовној производњи производа за продају, његов трошак је, најчешће, једнак:

1) трошку производње средстава намењених за продају, тј. цени коштања (како то регулише Поглавље 12: ЗАЛИХЕ);

2) плус сви трошкови неопходни да се средство доведе у радно стање (на пример, трошкови инсталисања и монтаже).

У цену коштања не укључују се интерни профити. У директне трошкове спадају трошкови материјала за израду, плата за израду и слични трошкови који могу директно да се укључе у цену коштања. Индиректне трошкове производње чине трошкови амортизације, електричне енергије, осигурања и сл. Прекомерно трошење материјала, рада и других ресурса не укључују се у трошак набавке средства.

У случају стицања средства у облику некретнине, постројења или опреме разменом за неку друго средство субјекта почетно вредновање се врши применом одредби Поглавља 10: СПЕЦИФИЧНИ НАЧИНИ СТИЦАЊА СРЕДСТАВА И ОБАВЕЗА.

Када је плаћање за стицање некретнине, постројења или опреме одложено дуже од уобичајених рокова плаћања разлика између еквивалентне цене за готовину и укупних плаћања представља камату. Поглавље 7: ТРОШКОВИ ПОЗАЈМЉИВАЊА регулише поступање са овом каматом (капитализовање или исказивање као расхода периода). Субјект може, као практично решење, да одлучи да све набавке чији је рок плаћања краћи од дванаест месеци да третира као набавке са уобичајеним условима куповине и да за њих не утврђује да ли садрже ставку финансирања.

Субјект за почетно вредновање средства у облику некретнине, постројења или опреме стеченог:

- 1) уз државно додељивање примењује одредбе Поглавља 9: РАЧУНОВОДСТВЕНО ОБУХВАТАЊЕ ДРЖАВНЕ ПОМОЋИ;
- 2) на лизинг субјект примењује одредбе Поглавља 17: ЛИЗИНЗИ; и
- 3) пословном комбинацијом примењује одредбе Поглавља 11: ЛИКВИДАЦИЈА, СТЕЧАЈ И СТАТУСНЕ ПРОМЕНЕ.

3.2.2. Накнадно вредновање некретнина, постројења и опреме

Члан 96.

За вредновање некретнина, постројења и опреме након њиховог почетног признавања субјект примењује:

- 1) модел трошка набавке; и/или
- 2) модел ревалоризације.

Субјект може паралелно, али за различите групе средстава, да користи и модел трошка набавке и модел ревалоризације. На пример, за земљиште и грађевинске објекте може да користи модел ревалоризације, а за постројења и опрему модел трошка набавке.

а) Модел трошка набавке

Члан 97.

Примена модела трошка набавке на неко средство значи да се након његовог почетног признавања као некретнине, постројења или опреме оно вреднује по свом трошку набавке умањеном за исправку вредности (акумулирану амортизацију) и губитке по основу обезвређења.

1) Обрачун амортизације

Члан 98.

Субјект обрачун амортизације ради одвојено за свако средство (некретнину, постројење и опрему), сем за алат и инвентар за који је овим поглављем дозвољен групни обрачун амортизације.

У оквиру средства субјект ради обрачун амортизације одвојено за сваки део тог средства (некретнине, постројења или опреме) чије је учешће у набавној вредности (или цени коштања) средства значајно и ако је век употребе тог дела значајно различит од века употребе самог средства (чији је оно део) - на пример, посебно би радио обрачун амортизације за лифтове (ако је њихова вредност материјално значајна), а посебно обрачун амортизације за преосталу вредност зграде. Ако се за потребе обрачуна амортизације неког средства посебно прати неки његов значајан део, остали његови делови који нису појединачно значајни заједно се третирају као преостали други део средства. Ако у оквиру неког средства два или више његових значајних делова имају исти век употребе и ако се за њих примењује иста метода за обрачун амортизације, могу се за потребе обрачуна амортизације обрачунски третирати као један део.

За средства која се коришћењем не троше не обрачунава се амортизација. Пример таквих средстава могу бити: уметничка дела и земљиште. У вези са земљиштем могуће су ситуације у којем се оно троши и када је потребно обрачунавати амортизацију:

1) ако су у питању каменоломи и депоније, где земљиште има ограничени век трајања - век амортизовања земљишта заснива се на процењеном времену рада каменолома;

2) ако набавна вредност земљишта садржи и трошкове демонтаже, уклањања и рестаурације подручја, обрачунава се његова амортизација, с тим да је основица за обрачун амортизације износ наведених трошкова - он се амортизује у периоду у којем се стичу користи од наведеног улагања;

3) ако земљиште и поред правилног коришћења може имати ограничен век употребе, оно се амортизује динамиком која одражава користи које се од њега очекују - на пример, земљиште треба периодично калцификовати; трошкови калцификације се могу укључити у набавну вредност земљишта и за то улагање се обрачунава амортизација по стопи која се заснива на дужини периода између две калцификације.

Износ који се амортизује (основица за обрачун амортизације) неког средства у облику некретнине, постројења или опрема распоређује се редовно на извештајне периоде током његовог века употребе, уз признавање расхода у Билансу успеха.

Са обрачуном амортизације се започиње када је средство расположиво за коришћење, тј. када је на локацији и у стању које је неопходно да оно функционише на начин на који то очекује руководство субјекта (ради се о истом услову који се користи и за почетно признавање средства). Због дужег века употребе средстава (дуже од једне године) субјект из практичних разлога може одлучити да обрачун амортизације не почне од дана када је средство расположиво за коришћење на начин како то очекује руководство субјекта, већ од првог дана наредног месеца.

Са обрачуном амортизације средства се престаје када је испуњен било који од следећих услова:

1) када је садашња вредност средства једнака или мања од његовог остатка вредности: са обрачуном амортизације се престаје чим се садашња вредност спусти на

износ остатка вредности; међутим, могуће је да у наредном извештајном периоду порасте остаток вредности средства и да он буде већи од његове садашње вредности - то не значи да треба вршити сторнирање обрачунатог износа амортизације како би се садашња вредност довела на ниво остатка вредности; ако се у неком од наредних извештајних периода остаток вредности смањи испод књиговодствене вредности средства наставило би се са обрачунавањем његове амортизације; или

2) средство је расходовано или продато (са обрачуном амортизације се престаје даном расходовања или продаје средства или се она, из практичних разлога, обрачунава закључно са задњим даном месеца у којем је средство расходовано или продато); или

3) средство се не користи а за обрачун његове амортизације примењује се метода функционалног обрачуна амортизације - кад се започне са коришћењем средства наставиће се са обрачунавањем његове амортизације (уколико се средство не користи а за обрачун његове амортизације се примењује метода пропорционалног отписивања или метода дегресивног отписивања, не престаје се са обрачуном амортизације, али чињеница да се средство не користи захтева од субјекта да преиспита стопе за обрачун амортизације).

Са амортизацијом средства се не престаје ни уколико је његова процењена фер вредност већа од његове садашње вредности.

Трошење средстава са становишта обрачуна амортизације настаје његовим:

- 1) коришћењем;
- 2) технолошким застаревањем; и
- 3) физичким старењем (и када се средство не користи оно може губити од својих производних способности - на пример, кородира, гумени делови губе еластичност, итд.).

При утврђивању века употребе средства у субјекту он треба узме у обзир следеће чињенице:

- 1) почетна очекивана употреба средства у субјекту;
- 2) очекивано физичко трошење које зависи од производних фактора, као што су број смена у којима ће се средство користити, програм поправки и одржавања у субјекту и брига о одржавању средстава док се не користи (на пример, конзервирање средстава);
- 3) техничко старење које проистиче из промена или побољшања производње или због промене потражње на тржишту за производом или услугом за чије се стварање користи средство (очекивана будућа смањења продајне цене предмета који је произведен коришћењем средства може да наговести очекивање техничког или економског застаревање средства, што би, пак, могло да се одрази кроз смањење будућих економских користи садржаних у средству);

4) законска или слична ограничења у вези са коришћењем средстава, као што је, на пример, датум истека дозвољеног периода коришћења средства ако је за постављање средства добијена привремена, временски ограничена, дозвола.

Преостали век употребе средства процењује се посматрано од почетка извештајног периода године за коју се врши обрачун амортизације.

Износ који се амортизује, алоцира се на систематској основи у току века употребе средства.

Резидуална вредност и преостали век употребе средства проверавају се барем на крају сваког извештајног периода. Уколико дође до промене у процени, промене се обрачунавају проспективно, у складу са Поглављем 4: ОПШТА ПРАВИЛА ЗА ПРИЗНА-

ВАЊЕ И ВРЕДНОВАЊЕ, РАЧУНОВОДСТВЕНЕ ПОЛИТИКЕ, ПРОМЕНЕ РАЧУНОВОДСТВЕНИХ ПРОЦЕНА И ГРЕШКЕ.

Износ који се амортизује утврђује се након одузимања резидуалне вредности средства. У пракси, резидуална вредност средства је често безначајна и у таквим околностима је небитна код израчунавања износа који се амортизује.

Субјект за обрачун амортизације може да користи следеће методе:

- 1) методу пропорционалног (линеарног) отписивања;
- 2) методу дегресивног отписивања; и
- 3) методу функционалног отписивања.

Овим поглављем није дозвољена примена методе амортизације која би се заснивала на приходу оствареном од активности за коју се користи средство.

Методе амортизације које се примењују треба преиспитивати у редовним временским размацама и ако постоји знатна промена очекиваног обима економских користи од средстава, треба методу променити како би реалније одражавала очекивне промене обима економских користи. Ако је таква промена методе амортизације нужна, треба је обрачунати као промену рачуноводствене процене, а износ амортизације за текући и будуће извештајне периоде треба ускладити (дакле, не би се вршило никакво ретроактивно прилагођавање).

2) Обрачун обезвређења

Члан 99.

Обрачун обезвређења некретнина, постројења и опреме регулише Поглавље 22 ОБЕЗВРЕЂЕЊЕ СРЕДСТАВА.

б) Модел ревалоризације

Члан 100.

Примена модела ревалоризације за накнадно вредновање средства у облику некретнине, постројења или опреме подразумева да се на датум биланса средство вреднује по фер вредности на тај дан или се вреднује по својој књиговодственој вредности ако се она битно не разликује од фер вредности тог средства на тај дан.

Уколико субјект примењује модел ревалоризације дужан је да средства на која примењује тај модел сврста у ревалоризационе групе.

Ревалоризационе групе обједињују средства сличне врсте, сличне употребе у пословању субјекта и средства чије се тржишне цене слично мењају. Примери ревалоризационих група могу бити:

- 1) земљиште;
- 2) зграде;
- 3) машине;
- 4) камиони;
- 5) грађевинске машине;
- 6) моторна возила;
- 7) намештај и опрема;
- 8) канцеларијска опрема;
- 9) плодноносне биљке...

Модел ревалоризације се не може применити на некретнине, постројења и опрему који претходно нису признати као имовина (односно, не може се ревалоризацијом уводити неко средство у пословне књиге).

Примена модела ревалоризације подразумева следеће активности у вези са средствима за који се примењује овај модел:

- 1) обрачун амортизација (ако је амортизацију потребно обрачунати);
- 2) процену да ли је средству или неком другом средству у оквиру ревалоризационе групе којој средство припада фер вредност значајније одступила од његове књиговодствене вредности; у случају да је одговор потврђан ради се процена фер вредности свих средстава у тој ревалоризационој групи и књиговодствене вредности се своде на процењене фер вредности; и
- 3) провера евентуалне обезвређености средства (применом смерница Поглавља 22 ОБЕЗВРЕЂЕЊЕ СРЕДСТАВА).

У наредном извештајном периоду утврђена фер вредност средства умањена за његов процењени остатак вредности (резидуалну вредност) биће основица за обрачун амортизације у том и наредним извештајним периодима (све до нове процене фер вредности средства).

За утврђивање фер вредности примењују се смернице из Поглавља 5: **ФЕР ВРЕДНОСТ: УТВРЂИВАЊЕ ФЕР ВРЕДНОСТИ И ПОВЕЗАНА ОБЕЛОДАЊИВАЊА.**

Ревалоризација се може радити на било који датум у току извештајног периода. Пре обрачуна ревалоризације субјект обрачунава амортизацију (уколико се за средство обрачунава амортизација).

Ревалоризацију треба радити довољно често да књиговодствени износ не би значајније одступао од износа фер вредности на датум биланса. Овим поглављем се не врши квантификовање "значајнијег одступања", па субјект треба сам да просуди када је време да врши ревалоризацију.

Ако се субјект определио за модел ревалоризације, треба на датум сваког биланса да врши проверу да ли су се стекли услови да ревалоризује средства.

Ако је субјект ревалоризацију урадио на неки датум у току извештајног периода, на крају тог извештајног периода треба да обрачуна амортизацију за средства од дана ревалоризације до краја извештајног периода и након тога треба да провери да ли добијене књиговодствене вредности средстава значајније одступају од њихових фер вредности које би се утврдиле на дан на који саставља обрачун, тј. на датум биланса. Ако је у питању значајније одступање дужан је да уради ревалоризацију и на датум биланса.

Ефекти ревалоризације се обухватају на следећи начин:

1) ако је вредност средства повећана као резултат ревалоризације, повећање се третира као ставка резултата повезана са капиталом, и кумулира се у капиталу, као ставка ревалоризационих резерви. Међутим, повећање се признаје у Билансу успеха у мери (износу) у којој оно представља сторнирање смањења по основу ревалоризације истог средства претходно признатог у Билансу успеха (као расход);

2) ако је књиговодствена вредност средства смањена као резултат ревалоризације, смањење се признаје у Билансу успеха. Међутим, смањење се признаје као ставка резултата повезана са капиталом до износа до којег у вези са средством постоји ревалоризациона резерва. Смањење признато као ставка резултата повезана са капиталом смањује износ ревалоризационе резерве.

С обзиром да већина средства за која се ради ревалоризација имају набавну и отписану вредност, субјект бира један од следећа два поступка књижења:

1) сразмерно се коригују набавна и отписана вредност средства тако да садашња вредност (нето књиговодствени износ средства) након ревалоризације буде једнака његовој процењеној фер вредности; и

2) набавна вредност се своди на процењену фер вредност а отписана вредност се своди на нулу (на овај начин садашња вредност се своди на процењену фер вредност).

Ревалоризацине резерве формиране по основу примене модела ревалоризације укидају се (преносе се) на нераспоређену добит у следећим случајевима:

1) због продаје или расходовања средства; и

2) током обрачуна амортизације средства - избор да се ревалоризациона резерва преноси на нераспоређену добит текуће године сразмено обрачуна амортизације представља изабрану рачуноводствену политику субјекта (износ пренете резерве представља разлику између амортизације засноване на ревалоризованој књиговодственој вредности средства и амортизације засноване на првобитној набавној вредности средства).

4. Накнаде по основу обезвређења средства

Члан 101.

У случајевима обезвређења средстава због њиховог оштећења, губитка или престанка коришћења субјект као приход признаје износ накнада које му припадају од треће стране када те накнаде постану наплативе. Настанак права на добијање накнаде независно се евидентира у односу на настанак обезвређења средстава, тј. не доводи до умањења расхода по основу обезвређења средстава.

По основу обезвређења средстава и права на накнаду по основу тог обезвређења може настати више различитих пословних промена (трансакција):

1) обезвређење средстава (у облику некретнина, постројења и опреме) које се обрачунава и признаје у складу са Поглављем 22: ОБЕЗВРЕЂЕЊЕ СРЕДСТАВА (на пример, оштећење средстава или смањено коришћење због недостатка посла);

2) искњижавање средстава (у облику некретнина постројења или опреме) која се више не користе или се расходују;

3) стицање права на накнаде од трећих страна за средства (у облику некретнина, постројења и опреме) која су обезвређена (на пример, оштећена), украдена или изгубљена или се више не користе - признају се као приход када права постану наплатива; и

4) реконструкција, поправка или изградња средстава или набавка новог - промене набавне вредности (или цене коштања) средстава (у облику некретнине, постројења или опреме) и његове отписане вредности утврђују се у складу са овим поглављем (издаци се капитализују).

5. Престанак признавања (искњижавање)

Члан 102.

Приликом рачуноводственог обухватања замене дела некретнине, постројења и опреме (и престанка признавања тог замењеног дела) примењују се правила за признавање из Поглавља 2: ЦИЉ И КВАЛИТЕТ ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЕШТАЈА И ПРАВИЛА ЗА ПРИЗНАВАЊЕ СРЕДСТАВА, ОБАВЕЗА, ПРИХОДА И РАСХОДА. Ако, према тим

правилима за признавање субјект у књиговодствену вредност некретнине, постројења и опреме призна трошкове замене неког дела, онда он престаје да признаје књиговодствену вредност замењеног дела, без обзира да ли је замењени део амортизован одвојено или није амортизован одвојено од средства чији је саставни део био. Ако субјекту није изводљиво утврђивање књиговодствене вредности замењеног дела, он може да вредност замењеног дела процени у висини његове фер вредности (ако тај замењени део може да се прода као такав или као отпадни материјал).

Субјект престаје са признавањем средства у облику некретнине, постројења или опреме:

1) по његовом отуђењу - добици или губици који настају отуђењем средства признају се као приход или расход онда када су испуњени услови за признавање прихода од продаје (услови су дефинисани у Поглавље 24: ПРИХОДИ ПО ОСНОВУ ПРОДАЈЕ РОБЕ, ГОТОВИХ ПРОИЗВОДА И ПРУЖАЊА УСЛУГА); ако се отуђење врши у облику финансијског лизинга (продајног или повративог) примењује се Поглавље 17 ЛИЗИНЗИ; и

2) када се од његовог евентуалног коришћења или отуђења не очекују будуће економске користи (његовом продајом се не може постићи никаква цена). Ако се очекује да ће се продајом тог средства остварити будуће економске користи, на дан његовог повлачења из активне употребе оно се у пословним књигама и даље исказује по својој дотадашњој књиговодственој вредности. Најмање једном годишње, и то на датум биланса, субјект проверава вредност средства ради утврђивања да ли је обезвређено (у складу са Поглављем 22: ОБЕЗВРЕЂЕЊЕ СРЕДСТАВА).

Добици или губици који проистичу од повлачења или отуђења неког средства (у облику некретнине, постројења и опреме) утврђују се као разлика између његове нето продајне вредности или нето процењене продајне вредности отпадака (ако се у таквом стању продаје) и његове књиговодствене вредности. Ови добитици или губици не исказују се у оквиру прихода или расхода из редовних активности субјекта, већ као добитици и губици (онако како су они дефинисани у Поглављу 2: ЦИЉ И КВАЛИТЕТ ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЕШТАЈА И ПРАВИЛА ЗА ПРИЗНАВАЊЕ СРЕДСТАВА, ОБАВЕЗА, ПРИХОДА И РАСХОДА).

Уколико је наплата потраживања по основу отуђења средства (у облику некретнине, постројења или опреме) одложена, уговорена накнада се почетно признаје у еквиваленту готовинске цене. Разлика између номиналног износа накнаде и еквивалента готовинске цене признаје се као приход од камате (поштујући принцип ефективног приноса по основу потраживања). Субјект може, као практично решење, да одлучи да све продаје некретнина, постројења и опреме чији је рок наплате краћи од дванаест месеци да третира као продаје са уобичајеним условима продаје и да за њих не утврђује да ли садрже ставку финансирања (приход од камате).

6. Обелодањивања

Члан 103.

Субјект у Напоменама за некретнине, постројења и опрему може да обелодани:

- 1) рачуноводствену политику за почетно и накнадно вредновање;
- 2) коришћене методе амортизације;
- 3) коришћени користан век трајања или стопе амортизације;

4) бруто књиговодствену вредност и акумулирану амортизацију (заједно са акумулираним губицима по основу обезвређења) на почетку и на крају извештајног периода; и

5) промене књиговодствене вредности у току извештајног периода по основу:

- (1) стицања средстава;
- (2) стицање путем пословних комбинација;
- (3) капитализовања накнадних издатака;
- (4) повећања и смањења која су настала као резултат ревалоризације, и као резултат обрачуна обезвређења;

(5) амортизације; и

(6) осталих промена.

Субјект може у Напоменама да обелодани и постојање и износе ограничења власништва, као и некретнине, постројења и опреме који су заложени као гаранција за обавезе.

Ако се некретнине, постројења и опрема исказују у ревалоризованим износима субјект може у Напоменама да обелодани и датум на који је извршена ревалоризација и да ли је у њој учествовао независни проценитељ.

ПОГЛАВЉЕ 15: ИНВЕСТИЦИОНЕ НЕКРЕТНИНЕ

1. Циљ и делокруг поглавља

Члан 104.

Циљ овог поглавља је прописивање рачуноводствених поступака за признавање и вредновање инвестиционих некретнина, као и прописивање обелодањивања у вези са тим средствима, како би корисници финансијских извештаја добили информације о улагањима и променама улагања у наведена средства. У овом поглављу прописане су смернице за:

- 1) признавање улагања у инвестиционе некретнине;
- 2) вредновање улагања у инвестиционе некретнине;
- 3) промену намене (превођење) некретнине;
- 4) престанак признавања инвестиционих некретнина и делова инвестиционих некретнина;

5) штете на инвестиционим некретнинама; и

6) обелодањивања,

У делокругу овог поглавља нису некретнине које користи власник. Поглавље се не примењује ни на опрему која је заједно са некретнином дата у закуп (или се намерава да буде дата у закуп), сем уколико субјект одлучи да је рачуноводствено обухвата као део вредности те некретнине.

2. Дефиниције (и изрази)

Члан 105.

У овом поглављу користе се дефиниције и изрази (који нису објашњени у претходним поглављима) са следећим значењем:

1) **Некретнина коју користи власник** је некретнина која се (од стране власника или корисника по основу финансијског лизинга) држи ради коришћења у производњи или продаји добара, пружању услуга или за административне сврхе;

2) **Инвестициона некретнина** - врсте средстава које се могу сврстати у инвестиционе некретнине су земљишта и грађевински објекти. У инвестициону некретнину се могу сврстати и делови ових средстава (на пример, једно "крило" зграде, итд.). Да би се ова средства сврстала у инвестициону некретнину неопходно је да буду испуњени следећи услови:

- (1) да субјект поседује средство због зараде од његовог давања у закуп или/и
- (2) због, дугорочно, очекиваног пораста вредности те некретнине.

Супротни услови су, дакле, да субјект ова средства: не користи за производњу или продају добара, пружање услуга или у административне сврхе, или/и за продају тог средства у нормалном току пословања.

Разлика између инвестиционе некретнине и некретнине коју користи власник је у томе што инвестициона некретнина самостално заради готовину (и приход), углавном независно од других средстава субјекта, док то није случај са некретнинама које користи власник. Наиме, те некретнине не зарађују самостално готовину, већ готовински ток произлази из заједничког коришћења свих средстава субјекта или одређене групе средстава.

Примери инвестиционих некретнина су:

- земљиште које субјект држи због очекивања (дугорочно посматраног) раста његове вредности;
- земљиште које се држи и за које тренутно није одређена употреба (уколико субјект за земљиште није утврдио намену, тј. да ли ће га користити као некретнину коју користи власник, или је намењено за продају у кратком року током нормалног тока пословања, сматра се да се држи због повећања вредности);
- грађевински објекат који се даје у закуп путем једног или више оперативних лизинга (без обзира да ли је у власништву или је стечен путем финансијског лизинга);
- грађевински објекат који није дат у закуп, али је намењен за давање у закуп;
- инвестициона некретнина на којој субјект изводи капиталне радове (реконструкцију) у циљу наставка њеног коришћења као инвестиционе некретнине (у периоду трајања радова некретнина и даље остаје инвестициона некретнина).

3. Признавање и вредновање инвестиционих некретнина

3.1. Признавање инвестиционих некретнина

Члан 106.

За признавање неког улагања као инвестиционе некретнине неопходно је да буду испуњени општи услови за признавање средстава (из Поглавља 2: **ЦИЉ И КВАЛИТЕТ ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЕШТАЈА И ПРАВИЛА ЗА ПРИЗНАВАЊЕ СРЕДСТАВА, ОБАВЕЗА, ПРИХОДА И РАСХОДА**). Након испуњења тих услова, субјект на основу дефиниције инвестиционе некретнине одређује да ли је у питању инвестициона некретнина.

Овим поглављем дају се смернице за специфичне ситуације за одређивање да ли је средство инвестициона некретнина:

1) Део неке некретнине служи за остваривање прихода од закупнине (или се држи ради очекиваног пораста вредности некретнине), док је други део те некретнине намењен за коришћење у производњи или набавци производа или услуга или у административне сврхе - у оваквим ситуацијама признавање дела некретнине као инвестиционе некретнине врши се:

(1) ако се ти делови некретнине могу засебно продати (рецимо спрат зграде, неке канцеларије и сл.);

(2) а уколико то није могуће средство се признаје као инвестициона некретнина само ако се безначајан део те некретнине користи или је намењен за коришћење у производњи или продаји добара, пружању услуга или у административне сврхе (субјект треба да изврши процену значајности дела некретнине дате у закуп);

2) субјект закупцу своје некретнине пружа и одређене услуге - у оваквим случајевима некретнина дата у закуп се третира као инвестициона некретнина, под условом да су те услуге релативно безначајна компонента целокупног уговора. Субјект треба да изврши процену значајности пружања услуга у односу на целину уговора. У случају када пружене услуге нису релативно безначајна компонента целокупног уговора, то значи да се та средства користе и за његово пословање, па се она третирају као некретнине које користи власник (и према томе у делокругу су Поглавља 14: НЕКРЕТНИНЕ, ПОСТРОЈЕЊА И ОПРЕМА).

Следећа средства могу чинити саставни део инвестиционе некретнине:

1) опрема која је саставни део објекта (који је инвестициона некретнина) - попут лифтова или клима уређаја;

2) намештај који се издаје заједно са некретнином (приход од закупа није приход од празног, већ од намештеног простора).

Ако су наведена средства призната као посебна средства, приликом утврђивања фер вредности инвестиционих некретнина, да би се избегло дупло вредновање појединих средстава, у фер вредност инвестиционе некретнине се не укључује вредност наведених средстава. Потреба за њиховим посебним исказивањем постоји у случају да субјект за вредновање инвестиционе некретнине користи модел трошка набавке - субјект ће ова средства исказати као засебна средства, јер имају век употребе различит у односу на инвестиционе некретнине.

Наведени критеријуми за признавање примењују се и на трошкове који у вези са већ признатим средствима накнадно настају као резултат:

1) сервисирања и поправке средства - издаци за свакодневне поправке или одржавање средстава не укључују се у његову књиговодствену вредност (не капитализују се), већ се признају као расход периода у којем настају: углавном се ради о трошковима рада, потрошног материјала и ситних резервних делова;

2) доградње средства - издаци за доградњу средства се капитализују;

3) замене његовог дела - издаци за замену дела средства се капитализују, осим ако није у питању појединачна замена ситнијих делова у оквиру свакодневног одржавања;

4) генерални преглед средстава и генерални ремонт средства - издаци за ове сврхе се капитализују.

Земљиште и зграде које се налазе на том земљишту третирају се као засебна средства, чак и када су заједно прибављени.

3.2. Вредновање инвестиционих некретнина

3.2.1. Почетно вредновање инвестиционе некретнине

Члан 107.

За почетно вредновање инвестиционе некретнине субјект сходно примењује смернице садржане у Поглављу 14: НЕКРЕТНИНЕ, ПОСТРОЈЕЊА И ОПРЕМА).

3.2.2. Накнадно вредновање инвестиционих некретнина

Члан 108.

За вредновање свих својих инвестиционих некретнина након њиховог почетног признавања субјект примењује:

- 1) модел фер вредности; или
- 2) модел трошка набавке.

Субјекту није дозвољено да истовремено примењује оба два модела накнадно вредновања инвестиционих некретнина, сем у случају изузетка, због немогућности поузданог утврђивања фер вредности, који је прописан овим поглављем.

Субјект који за инвестиционе некретнине примењује модел трошка набавке, сходно примењује смернице за тај модел садржане у Поглављу 14: НЕКРЕТНИНЕ, ПОСТРОЈЕЊА И ОПРЕМА.

Уколико субјект за инвестиционе некретнине примењује модел трошка набавке дозвољено му је да промени рачуноводствену политику и да започне са применом модела фер вредности. Промену политике рачуноводствено обухвата применом смерница Поглавља 4: ОПШТА ПРАВИЛА ЗА ПРИЗНАВАЊЕ И ВРЕДНОВАЊЕ, РАЧУНОВОДСТВЕНЕ ПОЛИТИКЕ, ПРОМЕНЕ РАЧУНОВОДСТВЕНИХ ПРОЦЕНА И ГРЕШКЕ.

Када субјект примењује модел трошка набавке, у појединим околностима се једна инвестициона некретнина може признати (књиговодствено евидентирати) као два или више средстава. То се ради у случају да делови инвестиционе некретнине:

- 1) имају различит корисни век трајања; или
- 2) пружају користи субјекту на различите начине, чиме нужно захтевају примену различитих стопа и метода амортизације.

Пример за овакво третирање средстава може бити зграда и катао за њено етажно грејање.

Субјект који за накнадно вредновање својих инвестиционих некретнина примењује модел фер вредности дужан је да тај модел примењује све док инвестициону некретнину поседује или док је не прекласификује у другу врсту средства. Овим поглављем се успоставља необорива претпоставка да када се за инвестициону некретнину једном поуздано утврди фер вредност до краја њеног коришћења или поседовања увек је могуће поуздано утврдити њену фер вредност.

Субјекти који примењују модел фер вредност за вредновање инвестиционих некретнина обавезно на датум биланса процењују њихове фер вредности и свode књиговодствене вредности инвестиционих некретнина на њихове процењене фер вредности - повећање књиговодствене вредности признају као добитак, а смањење као губитак; за ове инвестиционе некретнине субјект не обрачунава амортизацију.

Субјект утврђује фер вредности применом смерница Поглавља 5: **ФЕР ВРЕДНОСТ: УТВРЂИВАЊЕ ФЕР ВРЕДНОСТИ И ПОВЕЗАНА ОБЕЛОДАЊИВАЊА**. Сем тих смерница субјект за процену фер вредности инвестиционих некретнина користи и следеће смернице:

1) фер вредност треба да одражава, између осталог, приходе од закупа по основу постојећих уговора о закупу и друге претпоставке које би тржишни учесници користили у одређивању цене инвестиционе некретнине по тренутним тржишним условима;

2) субјект се подстиче, али се од њега не захтева, да утврди фер вредност инвестиционе некретнине на основу процене независног проценитеља, који је професионално и стручно оспособљен и који има скорашње искуство у вези са локацијом и врстом инвестиционе некретнине која је предмет вредновања;

3) при утврђивању фер вредности инвестиционих некретнина не узима се обзир вредност средства или обавеза који су признати као одвојена средства или обавезе: на пример: у фер вредност инвестиционе некретнине не укључују се унапред наплаћени или обрачунати приходи од закупнине, јер их је субјект признао као засебну обавезу, односно средство;

4) уколико субјект издаје опремљену некретнину (намештену) а опрему (намештај) није признао као засебна средства, при утврђивању фер вредности инвестиционе некретнине у њену вредност укључује вредност те опреме (намештаја);

5) фер вредност инвестиционих некретнина које су под лизингом, одражава очекиване токове готовине (укључујући потенцијалну закупнину за коју се очекује да доспе за наплату). У складу с тим, ако израчуната вредност некретнине не укључује плаћања за која се очекује да ће бити извршена, неопходно је поново додати све признате обавезе по основу лизинга како би се израчунала књиговодствена вредност инвестиционе некретнине применом модела фер вредности;

6) инвестиционе некретнине у припреми се на датум биланса вреднују по фер вредности, која је једнака трошковима насталим за довођење инвестиционе некретнине на место и у стању у каквом је на датум биланса, сем уколико не постоје очигледни показатељи који доказују супротно, да настали трошкови не одражавају реално њену фер вредност - у ком случају субјект врши процену фер вредности тог улагања.

Када субјект процени да ће садашња вредност његових издатака у вези са инвестиционом некретнином премашити садашњу вредност прилива од ње, он за утврђену разлику у складу са Поглављем 25: **РЕЗЕРВИСАЊА, ПОТЕНЦИЈАЛНЕ ОБАВЕЗЕ И ПОТЕНЦИЈАЛНА СРЕДСТВА** признаје настанак обавезе (резервисања) и по том основу расхода (сем тога, вредност инвестиционе некретнине своди на нулу и за износ њене дотадашње књиговодствене вредности признаје расходе по основу смањења њене вредности).

Немогућност поузданог утврђивања фер вредности може настати у изузетним случајевима: када субјект први пут стекне инвестициону некретнину (или када се постојећа некретнина по први пут користи као инвестициона некретнина, након промене у начину коришћења) могуће је да субјект неће бити у могућности да поуздано утврди фер вредност инвестиционе некретнине. Таква ситуација може настати само када је тржиште за упоредиве некретнине неактивно (на пример, мали број недавних трансакција, расположиве цене нису актуелне или уочљиве цене трансакција указују на то да је продавац био принуђен на продају) и када не постоје алтернативни начини поузданог утврђивања фер вредности (на пример, на основу пројекције дисконтованих токова

готовине). Уколико субјект има инвестициону некретнину у припреми за коју не може поуздано да утврди фер вредност, вредноваће је по моделу набавне вредности све док не буде у могућности да фер вредност поуздано утврди. Уколико ни на датум активирања инвестиционе некретнине није могуће поуздано утврдити њену фер вредност, субјект за такву некретнину примењује модел трошка набавке све док поседује ту некретнину или док јој не промени намену, тј. до дана престанка њеног коришћења као инвестиционе некретнине. При обрачуна амортизације не узима у обзир њену резидуалну вредност.

4. Превођење у инвестиционе некретнине и из инвестиционих некретнина

Члан 109.

Превођење у инвестициону некретнину или из ње ради се искључиво када дође до промене у намени те некретнине, што се доказује:

- 1) започињањем коришћења некретнине од стране власника - када се врши превођење инвестиционе некретнине у некретнину коју користи власник;
- 2) престанком коришћења некретнине од стране власника - када се врши превођење некретнине коју користи власник у инвестициону некретнину; или
- 3) давањем некретнине неком другом лицу у закуп (оперативни лизинг) - када се врши превођење са залиха у инвестициону некретнину.

Када субјект користи модел набавне вредности за накнадно вредновање инвестиционе некретнине, преноси који се врше између инвестиционих некретнина, некретнина које користи власник и залиха не мењају књиговодствену вредност пренетих некретнина и не мењају набавну вредност тих некретнина за потребе вредновања или обелодањивања.

При превођењу инвестиционе некретнине, која је исказана по фер вредности у некретнину коју користи власник, набавна вредност некретнине за потребе даљег вредновања у складу са Поглављем 14: НЕКРЕТНИНЕ, ПОСТРОЈЕЊА И ОПРЕМА представља фер вредност на дан када је та некретнина променила намену.

Ако некретнина коју користи власник постане инвестициона некретнина, која ће бити исказана по фер вредности, субјект примењује Поглавље 14 све до дана када је та некретнина променила намену. На разлику између исказаног износа некретнине, процењене у складу са Поглављем 14 и њене фер вредности, субјект примењује исти поступак као да се ради о ревалоризацији извршеној у складу са Поглављем 14:

- 1) повећање књиговодствене вредности се обухвата на следећи начин:

(1) у мери у којој повећање сторнира раније признати губитак по основу обезвређења за ту некретнину, повећање се признаје у Билансу успеха (износ признат у Билансу успеха не сме да премаши износ који је потребан да се књиговодствена вредност врати на ону књиговодствену вредност која би била утврђена (без амортизације) да није било признавања губитка по основу обезвређења);

(2) евентуални преостали део повећања се признаје у укупном осталом резултату и повећава ревалоризационе резерве у оквиру капитала. По каснијем отуђењу инвестиционе некретнине, ревалоризационе резерве укључене у капитал преносе се на нераспоређену добит. Пренос из ревалоризационих резерви у нераспоређену добит се не врши кроз Биланс успеха;

2) евентуално смањење књиговодствене вредности некретнине се признаје у целости у Билансу успеха, осим ако за ту некретнину постоји, одраније, формирана

ревалоризациона резерва, у ком случају се смањење прво спроводи на терет тих резерви, а износ смањења који није могуће покрити ревалоризационим резервама признаје се у Билансу успеха.

За пренос са залиха на инвестиционе некретнине које ће се књижити по фер вредности, било која разлика између фер вредности инвестиционе некретнине на дан преноса и њене раније књиговодствене вредности се признаје у добитку, односно губитку.

Када субјект заврши изградњу инвестиционе некретнине или заврши са капиталним накнадним издацима у инвестициону некретнину у сопственој режији коју ће књижити по фер вредности, било која разлика између фер вредности некретнине на тај дан и њене раније књиговодствене вредности се признаје у добитку, односно губитку.

5. Накнаде по основу обезвређења средства

Члан 110.

За рачуноводствено обухватање обезвређења инвестиционих некретнина и права на накнаду по основу обезвређења инвестиционих некретнина субјект сходно примењује смернице из Поглавља 14: НЕКРЕТНИНЕ, ПОСТРОЈЕЊА И ОПРЕМА.

6. Престанак признавања (искњижавање)

Члан 111.

За рачуноводствено обухватање престанка признавања инвестиционе некретнине (по основу продаје или расхоровања) субјект примењује смернице из Поглавља 14: НЕКРЕТНИНЕ, ПОСТРОЈЕЊА И ОПРЕМА.

Приликом рачуноводственог обухватања замене дела инвестиционе некретнине примењују се правила за признавање из Поглавља 2: ЦИЉ И КВАЛИТЕТ ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЕШТАЈА И ПРАВИЛА ЗА ПРИЗНАВАЊЕ СРЕДСТАВА, ОБАВЕЗА, ПРИХОДА И РАСХОДА. Субјект у књиговодствену вредност инвестиционе некретнине треба да призна трошкове замене неког дела, као и да престане са признавањем књиговодствене вредности замењеног дела, без обзира да ли је замењени део амортизован одвојено. Ако субјекту није изводљиво утврђивање књиговодствене вредности замењеног дела, он може вредност замењеног дела да процени у висини његове фер вредности (ако тај замењени део може да се прода као такав или као отпадни материјал).

Када је у питању престанак признавања дела инвестиционе некретнине, по основу замене тог дела а инвестициона некретнина се вреднује по фер вредности може се десити да фер вредност инвестиционе некретнине већ одражава да је део који треба да се замени изгубио своју вредност. У другим случајевима може бити тешко утврдити колико треба умањити фер вредност дела који се замењује. Алтернатива смањењу фер вредности за замењени део, када то није изводљиво, је да се трошкови замене укључе у књиговодствену вредност средства и да се затим поново процени фер вредност, као што би се захтевало у случају додатних улагања у инвестициону некретнину који не подразумевају замену.

7. Обелодањивања

Члан 112.

Субјект у вези са инвестиционим некретнинама може у Напоменама да обелодани:

1) да ли примењује модел фер вредности или модел набавне вредности;
2) када је класификација отежана, критеријуме које субјект користи за разликовање инвестиционе некретнине од некретнине коју користи власник;

3) у којој мери је фер вредност инвестиционе некретнине заснована на процени независног проценитеља који има признате и релевантне стручне квалификације, и недавно искуство са локацијом и категоријом инвестиционе некретнине која се процењују. Ако такве процене није било, ту чињеницу може да обелодани;

4) износе признате у Билансу успеха за:

(1) приход од закупа инвестиционе некретнине;
(2) директне пословне расходе (укључујући поправке и одржавање) који произилазе из инвестиционе некретнине која је генерисала приход од закупа током извештајног периода; и

(3) директне пословне расходе (укључујући поправке и одржавање) који произилазе из инвестиционе некретнине која није генерисала приход од закупа током извештајног периода;

(4) постојање и обим терета везаних за реализацију инвестиционе некретнине или за дозначавање прихода и прилива од отуђења имовине; и

(5) значајне уговорне обавезе у вези са куповином, изградњом или доградњом инвестиционих некретнина или са њиховом поправком, одржавањем и унапређењем.

За инвестиционе некретнине за које примењује модел фер вредности субјект поред претходно наведених обелодањивања, такође може да обелодани усаглашавање промена износа инвестиционих некретнина на почетку и на крају извештајног периода, приказујући следеће:

1) повећања, посебно обелодањујући она која су резултат стицања и капитализованих накнадних издатака;

2) повећања која су произлазе из пословних комбинација;

3) отуђења;

4) нето добитке или нето губитке настале због корекција фер вредности;

5) преносе са или на залихе и некретнине које користи власник; и

6) остале промене.

Ова усаглашавања субјект не треба да приказује за претходне извештајне периоде.

Уколико субјект примењује модел набавне набавне вредности може да обелодани следеће информације:

1) примењени метод амортизације;

2) процењени век употребе или примењене стопе амортизације;

3) бруто књиговодствену вредност и исправку вредности (заједно са исправкама вредности по основу обезвређења средстава) на почетку и на крају извештајног периода;

4) усаглашавање исказаног износа инвестиционе некретнине на почетку и на крају периода, приказујући следеће:

5) повећања, посебно обелодањујући она која су резултат стицања или капитализовања накнадних издатака;

6) повећања која су настала стицањем путем пословних комбинација;

- 7) отуђења;
 - 8) амортизацију;
 - 9) износ признатих губитака насталих по основу обезвређења средстава, као и износ укинutih губитака, током извештајног периода;
 - 10) преносе са или на залихе и некретнине које користи власник; и
 - 11) остале промене.
- Ова усаглашавања субјект не треба да приказује за претходне извештајне периоде.

ПОГЛАВЉЕ 16: НЕМАТЕРИЈАЛНА ИМОВИНА

1. Циљ и делокруг поглавља

Члан 113.

Циљ овог поглавља је прописивање рачуноводствених поступака за признавање и вредновање нематеријалне имовине, као и прописивање обелодањивања у вези са тим средствима, како би корисници финансијских извештаја добили информације о улагањима и променама улагања у наведена средства.

У овом поглављу прописане су смернице за:

- 1) дефинисање нематеријалне имовине;
- 2) признавање и почетно вредновање нематеријалне имовине;
- 3) вредновање нематеријалне имовине након почетног признавања;
- 4) повлачења и отуђења нематеријалне имовине; и
- 5) обелодањивања.

Ово поглавље се примењује на нематеријалну имовину, сем нематеријалне имовине у делокругу других поглавља, као што су нематеријална имовина која субјект држи ради продаје у редовном току пословања (ова средства су у делокругу Поглавља 12 ЗАЛИХЕ).

Ово поглавље се примењује и на издатке за оглашавање, обуке, започињање пословања, истраживање и развој, осим издатака за истраживање и развој минералних ресурса.

2. Дефиниције (и изрази)

Члан 114.

У овом поглављу користе се дефиниције и изрази (који нису објашњени у претходним поглављима) са следећим значењем:

1) **Монетарна средства** су новац који се држи и средства која треба да се добију у фиксним или одредивим новчаним износима. Сва остала средства су немонетарна;

2) **Идентификовано средство** је средство које се може јасно распознати (које се разликује) од других средстава субјекта и таксативно побројати (на пример: патент за производ "А", лиценца за производ "Б", рачунарски софтвер за финансијско књиговодство, итд.).

3) **Нематеријално (неопипљиво) средство (улагање)** је немонетарно средство које се може идентификовати иако нема физичко обележје и које се може појединачно идентификовати. Финансијски инструменти иако немају материјалну садржину не спадају у нематеријалну имовину.

За разлику од материјалних средстава, као што су некретнине, постројења и опрема, нематеријална имовина своју вредност добија из права и привилегија које обезбеђују субјекту путем њихове употребе или поседовања. У појединим случајевима нематеријална имовина може имати физички облик, као што је софтвер наснимљен на ЦД-у. Међутим, при одређивању да ли је средство материјално или није, пресудна је његова преовлађујућа компонента. Конкретно, у случају софтвера на ЦД-у далеко је већа његова вредност, него вредност ЦД-а на коме је тај софтвер снимљен. Али, ако је у питању софтвер који је инсталисан у неко средство и чини безначајан део вредности тог средства, тај софтвер би представљао саставни део тог средства и чинио би део набавне вредности тог материјалног средства.

За разлику од материјалних средстава, поједина нематеријална имовина због своје природе обезбеђује субјектима могућност да их копирају у неограниченом броју примерака, што им омогућава да их продају, али и да их истовремено задрже за себе. На пример, субјект који поседује неки патент, може га у виду лиценце продати већем броју купаца, задржавајући при томе за себе право на патент. Ово је битна разлика у односу на материјална средства, као што су на пример основна средства, готови производи у материјалном облику или трговинска роба у материјалном облику - њиховом продајом субјект више нема контролу над њима, тј. не поседује их више.

Следеће врсте средстава могу испунити критеријуме из дефиниције нематеријалне имовине: патенти, лиценце, концесије, заштитни знаци (жигови) и трговачка имена, услужне марке, колективне марке и марке потврђивања, рачунарски софтвер, права на издавање и публикување одређених књига, музичких дела и сл., франшиза, плаћене закупнине, називи Интернет домена, препознатљива обележја знака (јединствена боја, облик или дизајн паковања), базе података, наслови новина, пословне тајне, као што су хемијске формуле, процеси или рецептуре, прототипови, тј. знање садржано у њима;

4) **Истраживање** је оригинално и планирано испитивање које је предузето са намером да се дође до нових научних и техничких сазнања и информација и постоји одређена вероватноћа да ће до тога и доћи. Примери активности истраживања би могли да буду:

- (1) активности на стицању нових фундаменталних научних знања;
- (2) изналагање алтернатива за материјале, производе, поступке и услуге и др;
- 5) **Фаза истраживања** је период у коме се обављају послови истраживања;

6) **Развој** је примена налаза истраживања или других знања у планирању или дизајнирању нових или битно побољшаних материјала, уређаја, производа или услуга, технолошких процеса пре почетка комерцијалне производње или употребе. Примери активности развоја би могли да буду:

- (1) дизајн, конструкција и тестирање пре производње или употребе прототипова и модела;
- (2) дизајн алата, узорака, модела и матрица које обухватају нову технологију;
- (3) дизајн, конструкција и обављање пробне производње која и није формирана као економски исплатива целина, већ само ради пробе;
- (4) дизајн, конструкција и тестирање изабраних алтернатива нових или побољшаних материјала, проналазака, производа, поступака, система или услуга;
- 7) **Фаза развоја** је период у коме се обављају послови развоја.

3. Признавање и вредновање нематеријалне имовине

3.1. Признавање нематеријалне имовине

Члан 115.

За признавање неког улагања као нематеријалног средства неопходно је да буду испуњени општи услови за признавање средстава (из Поглавља 2: ЦИЉ И КВАЛИТЕТ ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЕШТАЈА И ПРАВИЛА ЗА ПРИЗНАВАЊЕ СРЕДСТАВА, ОБАВЕЗА, ПРИХОДА И РАСХОДА). Након испуњења тих услова, субјект на основу дефиниције нематеријалне имовине и додатних смерница за признавање нематеријалне имовине, из овог поглавља, одређује да ли је у питању и која нематеријална имовина.

Овим поглављем дају се додатне смернице за признавање:

- 1) нематеријалне имовине по основу могућности његове идентификације;
- 2) интерно створене нематеријалне имовине;
- 3) интерно створеног гудвил-а;
- 4) интерно створеног Веб-сајта; и
- 5) издатака за рекламу и пропаганду, за премештање пословања и сл.

Могућност идентификације: Дефиниција нематеријалне имовине захтева да се она може идентификовати да би се јасно разликовала од гудвила који се признаје по основу пословне комбинације. Нематеријално средство се може идентификовати ако је или:

1) одвојиво, односно када се може одвојити или оделити од субјекта и продати, пренети, лиценцирати, изнајмити или разменити, било појединачно или заједно са повезаним уговором, препознатљивим средством или обавезом, без обзира да ли субјект има намеру да то уради; или

2) настаје по основу уговорних или других законитих права, без обзира да ли су та права преносива или одвојива од субјекта или од других његових права и обавеза.

Интерно створена нематеријална имовина: У вези са интерно створеном нематеријалном имовином овим поглављем се дају смернице да ли средства која настану активностима субјекта треба признати као нематеријалну имовину или као расход.

Ниједан резултат фазе истраживања се не може признати као нематеријална имовина. Издаци настали у фази истраживања признају се као расход у периоду у ком су настали.

Ако субјект не може да разликује фазу истраживања од фазе развоја пројекта на којем ради, а при којем се добијају одређени резултати, ти резултати се не могу признати као средство, већ се сви издаци у вези са пројектом признају као расходи у периоду у ком су настали.

Нематеријално средство које произлази из развоја (или фазе у развоју једног интерног пројекта) признаје се као средство ако, и само ако, субјект може да докаже све следеће услове:

- 1) могућност техничког комплетирања нематеријалног средства, тако да оно буде расположиво за употребу или продају;
- 2) своју намеру да комплетира нематеријално средство за његову употребу или продају;
- 3) способност да користи или прода нематеријално средство;
- 4) начин на који ће нематеријално средство стварати вероватне будуће економске користи. Субјект, између осталог, треба да докаже постојање тржишта производа који се

добиају од нематеријалног средства, или тржишта самог нематеријалног средства или, уколико се средство користи у сопственој режији, корисност нематеријалног средства;

5) расположивост одговарајућих техничких, финансијских и других ресурса за комплетирање развоја и употребу или продају нематеријалног средства; и

6) његову способност за веродостојно утврђивање издатка који могу да се припишу нематеријалном средству за време његовог развоја.

Интерно признати заштитни знаци, ознаке и слична права не признају се као нематеријална имовина. Издаци за ове намене одмах се третирају као расход периода у коме су настали.

Интерно створени гудвил не испуњава услове да буде признат као нематеријално средство (не може се идентификовати, нити поуздано вредновати по трошку набавке).

Интерно створени Веб-сајт се признаје као нематеријално средство ако и само ако поред испуњавања општих захтева у вези са признавањем и почетним вредновањем средстава, субјект може да задовољи услове за признавање интерно створене нематеријалне имовине. Конкретно, субјект може да задовољи захтев да ће Веб-сајт генерисати вероватне будуће економске користи када, на пример, Веб-сајт може да остварује приходе, укључујући директне приходе по основу могућности да купци преко њега наручују производе и услуге субјекта. Претпоставка је да субјект не може да покаже како ће Веб-сајт који је развијен једино или примарно за промоцију и рекламирање његових производа и услуга генерисати вероватне будуће економске користи, и у складу с тим, сви издаци у вези са развојем таквог Веб-сајта се признају као расход када настану.

Овим поглављем није дозвољено признавање као нематеријалне имовине издатака за:

1) започињање пословања (трошкови покретања посла), осим ако овај издатак није укључен у набавну вредност (цену коштања) неке некретнине, постројења и опреме у складу са Поглављем 14: НЕКРЕТНИНЕ, ПОСТРОЈЕЊА И ОПРЕМА или неким другим поглављем. Трошкови започињања пословања се могу састојати од трошкова оснивања, као што су правни и административни трошкови настали при оснивању субјекта као правног субјекта, издатак отварања новог објекта или правног лица (трошкови пре започињања пословања) или издаци започињања нових пословних активности или лансирања нових производа или процеса;

2) активности обуке запослених;

3) рекламне и промотивне активности (укључујући каталоге за поручивање путем поште); и

4) премештања неког дела или целог субјекта на другу локацију или њихове реорганизације.

3.2. Вредновање нематеријалне имовине

3.2.1. Почетно вредновање нематеријалне имовине

Члан 116.

За почетно вредновање нематеријалне имовине субјект сходно примењује смернице садржане у Поглављу 14: НЕКРЕТНИНЕ, ПОСТРОЈЕЊА И ОПРЕМА и смернице садржане у овом поглављу за почетно вредновање интерно створеног нематеријалног средстава.

Трошак интерно створеног нематеријалног средства обухвата све издатке који се директно могу приписати стварању тог средства, као и оне опште издатке који се поуздано могу приписати његовом стварању (производњи) и припреми за намеравању употребу:

1) издаци за материјал и услуге који су утрошени у стварање нематеријалног средства;

2) зараде и накнаде зарада запосленог особља који су директно укључени у стварање тог средства;

3) издаци који се директно могу приписати стварању тог средства, као што су накнаде за регистровање патената и сл; и

4) општи трошкови који су неопходни да се средство створи (али под условом да се доследно принципу узрочности могу распоредити на то средство). Ради се, на пример, о амортизацији некретнина, постројења и опреме који су коришћени за стварање средства, издаци за премије осигурања и др. Распоред ових трошкова врши се сходно распоређивању општих трошкова на залихе, што је регулисано Поглављем 12: ЗАЛИХЕ.

Евентуално признавање камата као дела трошкова интерно створених нематеријалне имовине регулисано је Поглављем 7: ТРОШКОВИ ПОЗАЈМЉИВАЊА.

Трошкови који не могу да се укључе у трошкове интерно створених нематеријалне имовине би били:

1) трошкови продаје, административни и други општи трошкови, осим ако се ти трошкови могу директно приписати припремању те нематеријалне имовине;

2) јасно идентификоване неефикасности и почетно признати губици настали пре него што је имовина постигла планирани степен успешности; и

3) издаци за увежбавање особља за употребу имовине.

Издатак за нематеријално средство који је почетно признат као расход не признаје се као део набавне вредности (цене коштања) тог средства на неки каснији датум (на пример, када се испуне услови за признавање тог средства).

3.2.2. Накнадно вредновање нематеријалне имовине

Члан 117.

За вредновање свих своје нематеријалне имовине након њеног почетног признавања субјект примењује:

1) модел трошка набавке; или

2) модел ревалоризације.

За избор и примену наведена два модела накнадног вредновања субјект:

1) сходно примењује смернице из Поглавља 14: НЕКРЕТНИНЕ, ПОСТРОЈЕЊА И ОПРЕМА; и

2) примењује додатне смернице из овог поглавља за:

(1) нематеријалну имовину која има неограничени век употребе;

(2) резидуалну вредност;

(3) процењени век употребе; и

(4) примену модела ревалоризације.

Нематеријално средство које има неограничени век употребе се не амортизује. Од субјекта се захтева да најмање једном годишње (обавезно на датум биланса) тестира на обесвређење такву нематеријалну имовину. Век употребе нематеријалног средства које се не амортизује обавезно се проверана на датум биланса, како би се утврдило да ли догађаји

и околности и даље подржавају претпоставку неограниченог века употребе тог средства. Уколико то није случај, промена процене века употребе из неограниченог у ограничени представља промену рачуноводствене процене (у складу са Поглављем 4: ОПШТА ПРАВИЛА ЗА ПРИЗНАВАЊЕ И ВРЕДНОВАЊЕ, РАЧУНОВОДСТВЕНЕ ПОЛИТИКЕ, ПРОМЕНЕ РАЧУНОВОДСТВЕНИХ ПРОЦЕНА И ГРЕШКЕ).

Претпоставља се да нематеријално средство са коначним веком употребе нема резидуалну вредност, осим ако:

1) не постоји обавеза треће стране да купи средство на крају његовог века употребе у субјекту; или

2) за средство постоји активно тржиште (у складу са дефиницијом активног тржишта из Поглавља 5: ФЕР ВРЕДНОСТ: УТВРЂИВАЊЕ ФЕР ВРЕДНОСТИ И ПОВЕЗАНА ОБЕЛОДАЊИВАЊА), па се:

(1) резидуална вредност може утврдити позивањем на то тржиште; и

(2) вероватно је да ће такво тржиште постојати на крају века употребе средства.

Уколико се нематеријално средство рачуноводствено обухвата применом модела ревалоризације, сва друга нематеријална имовина из његове ревалоризационе групе се такође вреднују применом истог модела, осим ако не постоји активно тржиште за та друга средства. Уколико се нематеријално средство из групе ревалоризоване нематеријалне имовине не може ревалоризовати због тога што не постоји активно тржиште за ово средство, оно се вреднује по набавној вредности (цени коштања) умањеној за амортизацију и евентуалне губитке по основу обезвређења. Уколико се фер вредност ревалоризованог нематеријалног средства више не може утврђивати позивањем на активно тржиште, књиговодствена вредност средства је ревалоризована вредност на дан последње ревалоризације спроведене с позивањем на активно тржиште, умањена за накнадно обрачунату амортизацију и накнадне обрачунате губитке по основу обезвређења. Чињеница да више не постоји активно тржиште за ревалоризовано нематеријално средство, може указати на то да је вредност средства можда обезвређена и да је треба тестирати у складу са Поглављем 22: ОБЕЗВРЕЂЕЊЕ СРЕДСТАВА. Уколико се фер вредност таквог средства на неки следећи датум вредновања може утврдити са позивањем на активно тржиште, модел ревалоризације се примењује од тог датума.

4. Престанак признавања (искњижавање)

Члан 118.

За рачуноводствено обухватање престанка признавања нематеријалне имовине (по основу продаје или расходања) субјект сходно примењује смернице из Поглавља 14: НЕКРЕТНИНЕ, ПОСТРОЈЕЊА И ОПРЕМА.

5. Обелодањивања

Члан 119.

Субјект за сваку групу нематеријалне имовине може у Напоменама да обелодани следеће информације:

1) да ли је век употребе неограничен или ограничен и ако је ограничен: век употребе или коришћене стопе амортизације;

2) коришћене методе амортизације за нематеријалну имовину са коначним веком употребе;

3) бруто књиговодствену вредност и акумулирану амортизацију (заједно са акумулираним губицима по основу обезвређења) на почетку и на крају извештајног периода;

4) усклађивање књиговодствене вредности на почетку и на крају извештајног периода приказујући:

(1) стицање нематеријалне имовине, са одвојеним приказивањем интерно развијене нематеријалне имовине;

(2) амортизацију признату током извештајног периода;

(3) губитке по основу обезвређења; и

(4) остале промене књиговодствене вредности током извештајног периода.

Субјект за нематеријално средство за које је процењено да има неограничен век употребе може да обелодани његову књиговодствену вредности и разлоге који подржавају процену да то средство има неограничен век употребе.

За нематеријалну имовину коју вреднује по ревалоризованим вредностима субјект може у Напоменама да обелодани следеће информације:

1) које групе нематеријалне имовине је тако вредновао;

2) датум када је извршена ревалоризација;

3) износ ревалоризационих резерви на почетку и на крају извештајног периода.

ПОГЛАВЉЕ 17: ЛИЗИНЗИ

1. Циљ и делокруг поглавља

Члан 120.

Циљ овог поглавља је прописивање рачуноводствених поступака за признавање, вредновање и обелодањивање у вези са лизинзима код даваоца и корисника лизинга, како би корисници финансијских извештаја могли да добију неопходне информације о утицају лизинга на финансијски положај, успешност и токове готовине учесника у лизингу.

У овом поглављу прописане су смернице за:

1) класификовање лизинга;

2) финансијски лизинг;

3) пословни лизинг; и

4) трансакције продајног и повратног лизинга.

Ово поглавље се примењује у рачуноводственом обухватању свих лизинга, осим:

1) уговора о лизингу који се односе на истраживање или коришћење минерала, нафте, природног гаса и сличних обновљивих ресурса; и

2) уговора о давању лиценци за предмете као што су филмови, видео снимци, представе, рукописи, патенти и ауторска права.

Ово поглавље се примењује и на уговоре о лизингу који садрже и пружање услуга.

Овим поглављем дозвољава се субјекту да уместо овог поглавља примени МСФИ 16 Лизинзи.

2. Дефиниције (и изрази)

Члан 121.

У овом поглављу користе се дефиниције и изрази (који нису објашњени у претходним поглављима) са следећим значењем:

1) **Давалац лизинга (закупавац)** је лице које даје средство у лизинг. Може се радити о произвођачу тих средстава, субјектима којима је лизинг делатност (ови субјекти купују средства да би их давали у лизинг), али и субјектима који своја коришћена средства продају по условима који одговарају финансијском лизингу или их дају у пословни лизинг.

2) **Корисник лизинга (закупац)** је лице које средство узима у лизинг;

3) **Лизинг** је споразум (најчешће у облику уговора) између даваоца лизинга и корисника лизинга на основу кога давалац лизинга преноси кориснику лизинга право коришћења неког средства у договореном временском периоду, а заузврат давалац лизинга добија од корисника лизинга накнаду. Под лизингом се подразумева и сам пословни аранжман између даваоца лизинга и корисника лизинга. Постоје најмање две врсте лизинга: финансијски и пословни (оперативни) лизинг;

4) **Финансијски лизинг** је лизинг којим се већим делом преносе са даваоца лизинга на корисника лизинга сви ризици и користи повезани са власништвом над средствима. На крају истека лизинга власништво над средством се може, али и не мора, пренети на корисника лизинга (куповином или поклоном). Уколико корисник лизинга не купи средство (или му се бесплатно не пренесе) враћа то средство даваоцу лизинга. Накнада коју корисник лизинга плаћа даваоцу лизинга састоји из два дела:

(1) закупнине; и

(2) камате;

5) **Пословни (оперативни) лизинг** је онај лизинг који није сврстан у финансијски лизинг. Ради се о лизингу код кога нису већим делом пренети сви ризици и користи повезани са власништвом над средствима. Овај лизинг се не разликује од класичног закупа. Накнада коју корисник лизинга плаћа даваоцу лизинга састоји се из отплате закупнине;

6) **Минимум плаћања (наплате) за лизинг** су плаћања у току трајања лизинга која се захтевају или се могу захтевати од корисника лизинга, искључујући условне закупнине, трошкове за услуге и порезе које треба да плати давалац лизинга а који ће му бити надокнађени. Овако утврђен износ није коначан износ минимума плаћања за лизинг. Он се коригује са становишта:

(1) корисника лизинга, са сваким износом гарантованим са његове стране или од лица повезаног са њим; и

(2) даваоца лизинг, са било којим остатком вредности који му гарантује:

- корисник лизинга;

- лице повезано са корисником лизинга;

- треће лице које није повезано са њим, а које је финансијски способно да изврши ту гаранцију.

У случају када корисник лизинга има опцију (уговорену могућност) да средство које је предмет лизинга купи по цени за коју се очекује да ће бити знатно нижа од његове фер вредности на датум када опција куповине постане остварива и када је на почетку лизинга

извесно да ће ту могућност искористити, минимална плаћања по основу лизинга обухватају:

- минимална плаћања у току трајања лизинга до очекиваног датума реализације опције куповине плус;

- плаћање потребно за реализацију те опције.

Уговор о лизингу може да садржи одредбу да се плаћања за лизинг коригују за промене у трошковима изградње или набавке закупљеног средства, за промене неког другог мерила трошкова или вредности, као што су општи нивои цена или за промене у трошковима финансирања лизинга од стране закупаоца у периоду између почетка лизинга (када се врши класификација лизинга) и почетка трајања лизинга (када се лизинг рачуноводствено признаје). Ако је то случај, ефекти оваквих промена се у сврху примене овог поглавља третирају као да су се десили на почетку лизинга;

7) **Садашња вредност минималних плаћања за лизинг** се утврђује дисконтовањем анuitета, коришћењем одговарајуће дисконтне стопе. Као дисконтна стопа користи се каматна стопа садржана у лизингу или ако она није позната, ни утврдива, користи се инкрементална (приписива) каматна стопа;

8) **Каматна стопа садржана у лизингу** је дисконтна стопа која на почетку лизинга рачунски обезбеђује израчунавање укупне садашње вредности лизинга и то утврђивањем садашњих вредности:

- (1) минималних плаћања за лизинг; и
- (2) негарантованог остатка вредности.

Висина каматне стопе садржане у лизингу се рачунски одређује на следећи начин: то је стопа чијом би применом укупна садашња вредност лизинга (збир садашњих вредности минималних плаћања за лизинг и негарантованог остатка вредности) била једнака збиру фер вредности средства узетог у лизинг и почетних директних трошкова корисника лизинга. Каматна стопа садржана у лизингу је циљна стопа повраћаја улагања у лизинг;

9) **Инкрементална каматна стопа позајмљивања** за корисника лизинга је каматна стопа коју би он морао да плати за сличан лизинг, или уколико то није одредиво, стопа којој би се на почетку лизинга изложио корисник лизинга да је купио таква средства (са роком отплате који одговара року у лизингу и сличним гаранцијама које је морао да пружи даваоцу лизинга);

10) **Олакшице кориснику пословног лизинга** су олакшице које давалац лизинга даје да би привукао нове кориснике или да би постојеће задржао или их даје из неких сличних разлога. Ове олакшице могу да буду у облику:

- (1) надокнада трошкова за преуређење закупљеног простора;
- (2) надокнада трошкова за премештање корисника лизинга (на пример, његове селидбе у нови пословни простор); или
- (3) ослобађања корисника лизинга од плаћања неких рата закупнине и др.

11) **Трансакција продаје и повратног лизинга** обухвата продају средства и поновно узимање истог средства на лизинг. Плаћање лизинга и продајна цена обично су међусобно зависни, с обзиром да се о њима преговара у пакету;

12) **Почетак лизинга** је ранији од следећих датума: датум потписивања споразума о лизингу или датум обавезивања странака (корисника лизинга и даваоца лизинга) на придржавање главних одредби споразума о лизингу;

13) **Трајање (време) лизинга** је неопозив период за који је корисник лизинга уговорио да ће унајмити средство, плус период у коме корисник лизинга може да настави

лизинг средства са или без додатног плаћања, с тим да је на почетку лизинга прилично сигурно да ће корисник лизинга ту могућност искористити (мисли се на могућност продужења лизинга);

14) **Условна (потенцијална) закупнина** је део плаћања лизинга који није одређен у фиксном износу, већ се заснива на чиниоцу који се не односи само на проток времена - на пример, износ закупнине се одређује као проценат од продаје или на основу количине коришћења /количина произведених производа, пружених услуга и сл./ или на основу индекса цена или на основу тржишне каматне стопе, итд;

15) **Гарантовани остатак вредности** је износ који са становишта:

(1) корисника лизинга он или са њим повезано треће лице гарантују даваоцу лизинга да ће му бити исплаћен (гарантовани износ је максимални износ који би у сваком случају могао бити плаћен); и

(2) даваоцу лизинга гарантује корисник лизинга или са њим повезано треће лице (које није повезано са даваоцем лизинга и које је финансијски способно да исплати обавезе по гаранцији).

3. Класификовање лизинга

Члан 122.

Субјект класификује лизинг на финансијски или пословни (оперативни). Лизинг је финансијски ако се њим суштински преносе сви ризици и користи повезани са власништвом над средством које је предмет лизинга. Лизинг се класификује као пословни лизинг, ако се њим не преносе суштински сви ризици и користи повезани са власништвом над средством које је предмет лизинга.

На класификовање лизинга није пресудна форма лизинга, већ његова суштина.

Лизинг се као финансијски класификује у следећим ситуацијама:

1) лизингом ће власништво над средством бити пренето на корисника лизинга до краја трајања лизинга;

2) корисник лизинга има опцију да купи средство по цени за коју се очекује да ће бити знатно нижа од фер вредности средства на датум када се опција може искористити, и када је на почетку лизинга разумно очекивати да ће опцију искористити;

3) трајање лизинга се односи на већи део економског века средства, чак иако се власништво над њим не преноси;

4) на почетку лизинга садашња вредност минималних плаћања за лизинг већа је или једнака укупној фер вредности средства које је предмет лизинга; и

5) средства која су предмет лизинга су специфичне природе, тако да их без значајних модификација може користити само корисник лизинга.

Следећи индикатори (појединачно или у комбинацији) могу да упућују на класификовање лизинга као финансијског:

1) уколико корисник лизинга може да опозове лизинг, губитке даваоца лизинга због овог опозива сноси корисник лизинга;

2) добици или губици од флукуација резидуалне вредности средства које је предмет лизинга падају на терет корисника лизинга (на пример, попуст на закупнину који је једнак највећем делу прихода од продаје на крају трајања лизинга); и

3) корисник лизинга има могућност да настави лизинг у наредном периоду, уз закупнину која је знатно нижа од тржишне закупнине.

Ако је јасно на основу осталих карактеристика, да се лизингом не преносе суштински сви ризици и користи својствени власништву, лизинг се класификује као пословни лизинг.

Разврставање лизинга врши се на његовом почетку. Ако се у било које време трајања лизинга корисник лизинга и давалац лизинга сложе да промене одредбе лизинга на начин који би довео до различитог сврставања лизинга, ревидирани споразум се третира као нови споразум о лизингу. Промене у проценама економског века или остатка вредности средстава у лизингу или промене у околностима (на пример, корисник лизинга не извршава новчане обавезе према даваоцу лизинга) не доводе до нове класификације лизинга за рачуноводствене сврхе.

Када уговор о лизингу садржи и компоненту која није лизинг, као што је на пример пружање услуга које не може да се класификује као лизинг, давалац и корисник лизинга су дужни да такве компоненте уговора обрачунају одвојено од лизинга садржаног у том уговору. Уколико та компонента уговора није материјално значајна, давалац и корисник лизинга могу, као практично решење, да се определе да такав уговор обрачунавају у целости као уговор о лизингу.

4. Рачуноводствено обухватање финансијског лизинга

4.1. Финансијски лизинг код корисника финансијског лизинга

Члан 123.

Корисник финансијског лизинга треба на почетку трајања лизинга да призна средство и обавезу који произилазе из тог посла. Признаје их у износу фер вредности средства које је предмет лизинга или по садашњој вредности минималних плаћања за лизинг, ако је ова вредност нижа. Сви иницијални директни трошкови корисника лизинга (инкрементални трошкови који су директно приписиви преговорима и договорима о лизингу) додају се вредности признатог средства, уз признавање обавеза или смањење готовине по основу ових трошкова.

Корисник лизинга треба током трајања лизинга да сва плаћања даваоцу лизинга распореди на смањење обавезе по основу финансијског лизинга и на финансијски расход извештајног периода у којем се плаћање врши (или је обавеза за плаћање доспела у том извештајном периоду). Овај распоред ради коришћењем методе ефективне каматне стопе. Корисник лизинга треба да изврши алокацију финансијског трошка на сваки период током трајања лизинга тако да се остварује стална периодична каматна стопа на преостали износ обавезе. Корисник лизинга евидентира потенцијалне закупнине као расходе у периодима у којима су настале.

Корисник финансијског лизинга амортизацију средства које је предмет финансијског лизинга обрачунава у складу са релевантним поглављем овог правилника: Поглављем 14: НЕКРЕТНИНЕ, ПОСТРОЈЕЊА И ОПРЕМА, Поглављем 16: НЕМАТЕРИЈАЛНА ИМОВИНА и другим поглављима. Уколико није извесно да ће корисник лизинга стећи право власништва над средством које је предмет лизинга до краја трајања лизинга, то средство се у потпуности амортизује у краћем периоду од: трајања лизинга или корисног века трајање средства.

Корисник финансијског лизинга на сваки датум биланса проверава обезвређеност средства применом одреби Поглавља 22: ОБЕЗВРЕЂЕЊЕ СРЕДСТАВА.

Корисник финансијског лизинга може у Напоменама у вези са финансијским лизингом да обелодани информације које у вези са средствима узетим у лизинг захтевају друга поглавља овог правилника, као и да обелодани следеће информације:

1) књиговодствену вредност на крају извештајног периода сваке групе средстава узете у финансијски лизинг;

2) укупна будућа минимална плаћања за лизинг на крају извештајног периода, за сваки од следећих периода:

(1) плаћања које ће се обавити у року до једне године,

(2) плаћања које ће се обавити у року од једне године до пет година и

(3) плаћања које ће се обавити у року преко пет година; и

3) општи опис значајних уговора о финансијском лизингу, укључујући, на пример, информације о потенцијалним закупнинама, услове обнављања или куповне опције и клаузуле повећања цена, подзакупе, као и ограничења наметнута уговором о лизингу.

4.2. Финансијски лизинг код даваоца финансијског лизинга

Члан 124.

Давалац финансијског лизинга при почетном признавању финансијског лизинга престаје са признавањем средства које је дао у финансијски лизинг и уместо њега признаје потраживање у износу једнаком нето инвестицији у лизинг. Финансијски лизинг средстава од стране произвођача или посредника, узрокује две врсте прихода:

1) добитак или губитак који је једнак добитку или губитку од директне продаје средства које је предмет лизинга, по уобичајеним продајним ценама, које одражавају могуће количинске или трговинске попусте; и

2) приход од финансирања током трајања лизинга.

Приход од продаје који произвођач или посредник као давалац финансијског лизинга признаје на почетку лизинга представља фер вредност средства или, ако је она нижа, садашњу вредност минималних плаћања лизинга приписивих даваоцу лизинга, израчунату по тржишној каматној стопи. Трошкови продаје признати на почетку трајања лизинга представљају набавну вредност, или ако је она различита, књиговодствену вредност средства које је предмет лизинга умањену за садашњу вредност негарантоване резидуалне вредности. У складу са одредбама релевантних поглавља овог правилника и врсте средства датог у финансијски лизинг, давалац финансијског лизинга исказује засебно приходе и расходе од продаје или врши њихово пребијање.

Код финансијских лизинга, изузев оних у које су као даваоци лизинга укључени произвођачи и посредници, иницијални директни трошкови (инкрементални трошкови који су директно приписиви преговорима и договорима о лизингу) се укључују у иницијално одмеравање потраживања по основу финансијског лизинга и умањују износ прихода признатих током трајања лизинга.

Трошкови које направи произвођач или давалац лизинга посредник у вези са преговарањем и закључивањем лизинга треба да се признају као расход када се признаје добитак од продаје.

Ако су у уговору о финансијском лизингу договорене нереално ниске каматне стопе, добитак од продаје треба да се ограничи на ону стопу која би се применила да су употребљене тржишне каматне стопе.

Давалац финансијског лизинга треба да призна финансијски приход применом модела обрачуна који одражава константну периодичну стопу приноса на његово нето улагање у финансијски лизинг. Наплате лизинга за извештајни период, искључујући наплате трошкова услуга, се обрачунавају према бруто инвестицији у лизинг како би се смањили и главница и незарађени финансијски приход. Ако постоји назнака да се значајно променила процењена негарантована резидуална вредност коришћена у израчунавању бруто инвестиције даваоца финансијског лизинга у лизинг, алокација прихода током трајања лизинга се проверава и свако смањење акумулираних износа се одмах признаје у Билансу успеха.

Давалац финансијског лизинга може у Напоменама да обелодани следеће информације:

1) повезивање укупних бруто улагања у лизинг на датум биланса и садашње вредности потраживања за минималне наплате закупнина на датум биланса;

2) укупна бруто улагања у лизинг и садашњу вредност потраживања за минималне наплате закупнине на датум биланса за свако следеће раздобље:

- (1) наплате које ће се обавити у року до једне године;
- (2) наплате које ће се обавити у року од једне године до пет година; и
- (3) наплате које ће се обавити у року преко пет година;
- 3) незарађени финансијски приход;
- 4) негарантован остатак вредности обрачунат у корист даваоца лизинга;
- 5) кумулирана одобрења за ненаплаћена потраживања за минимална плаћања по основу лизинга;
- 6) условне закупнине признате у извештајном периоду као приход; и
- 7) општи опис значајних уговора о лизингу.

5. Рачуноводствено обухватање пословног лизинга

5.1. Пословни лизинг код корисника пословног лизинга

Члан 125.

Корисник пословног лизинга средства узета у закуп евидентира ванбилансно.

Корисник пословног лизинга треба расходе за закупнину да призна равномерно током трајања лизинга, осим ако нека друга систематска основа није примеренија за признавање расхода закупа (на пример, ако је уговорено да се закупнина за транспортно средство плаћа према броју пређених километара).

Издаци за услуге осигурања, уговарања лизинга и одржавања средстава признају се у периоду у ком настају. Издаци за уговарање лизинга се у случају значајнијих износа могу разграничити (преко рачуна временских разграничења) на период трајања лизинга.

Уколико давалац пословног лизинга пружи кориснику пословног лизинга олакшицу (и/или стимулацију) та олакшица представља одбитну ставку од износа закупнине. Корисник пословног лизинга за добијени износ олакшица треба да умањи свој укупно уговорени износ закупнина и да тако добијени износ закупа равномерно распореди на временски период за који је закуп уговорен.

У вези са пословним лизингом корисник лизинга може у Напоменама да обелодани:

1) укупна будућа минимална плаћања закупнине према неопозивим пословним лизинзима за сваки од следећих периода:

- (1) плаћања која ће се обавити у року до једне године;
- (2) плаћања која ће се обавити у року од једне до пет година и
- (3) плаћања која ће се обавити у року преко пет година;
- 2) збир на датум биланса будућих минималних плаћања (наплата) у вези са подлизингом, која субјект очекује да ће добити по основу неопозивих подлизинга;
- 3) наплате у вези са лизингом и подлизингом које су признате као приходи периода, с тим да одвојено исказе минимална плаћања (наплате) лизинга и подлизинга и условне закупнине; и
- 4) општи опис значајних уговора о лизингу садржи најмање следеће:
 - (1) основу према којој се условне закупнине утврђују;
 - (2) постојање и услови обнављања лизинга или опција куповине и клаузула којом је предвиђено повећање цена; и
 - (3) ограничење наметнуто споразумом о лизингу, као што су исплате дивиденди, додатно задуживање и даљи закуп.

5.2. Пословни лизинг код даваоца пословног лизинга

Члан 126.

Давалац пословног лизинга треба да настави са признавањем и вредновањем средства датих у пословни лизинг (закуп) у складу са природом тих средстава и релевантним поглављем овог правилника (укључујући и обрачун амортизација тих средстава).

Почетни директни трошкови који су настали при уговарању лизинга додају се књиговодственој вредности средства датог у лизинг и признају се као расход у току трајања лизинга на истој основи на којој се признају приходи.

Давалац пословног лизинга треба приход од пословног лизинга да признаје равномерно током времена трајања лизинга, изузев ако не постоји нека друга систематска основа која би правилније него временска основа, обезбедила признавање прихода током периода трајања лизинга (ако је, на пример, закупнина повезана са обимом коришћења средства од стране корисника лизинга).

Давалац пословног лизинга, применом одредби Поглавља 22: ОБЕЗВРЕЂЕЊЕ СРЕДСТАВА, најмање на датум сваког биланса проверава да ли су средства дата у пословни лизинг обезвређена.

У вези са пословним лизингом давалац тог лизинга може у својим Напоменама да обелодани:

- 1) укупне будуће минималне наплате закупнине према неопозивим пословним лизинзима за сваки од следећих периода:
 - (1) наплате које ће се обавити у року до једне године;
 - (2) наплате које ће се обавити у року од једне до пет година;
 - (3) и наплате које ће се обавити у року преко пет година;
- 2) укупне условљене закупнине које су признате као приход периода; и
- 3) општи опис значајних уговора о лизингу који треба да садржи најмање следеће:
 - (1) основу према којој се условљене закупнине утврђују;
 - (2) постојање и услове обнављања лизинга или опција куповине и клаузула којом је предвиђено повећање цена; и

(3) ограничења наметнута споразумом о лизингу, као што су ограничење исплата дивиденди, додатног задуживања, давањем у подзакуп и сл.

6. Трансакције продаје и повратног лизинга

Члан 127.

Уколико трансакција продаје и повратног лизинга има за резултат финансијски лизинг продавац – корисник лизинга не треба да призна одмах као приход сваки вишак прихода од продаје изнад књиговодствене вредности средства. Тај износ се признаје као пасивно временско разграничење и амортизује током трајања лизинга.

Уколико трансакција продаје и повратног лизинга има за резултат пословни лизинг, начин признавања зависи од тога да ли је трансакција обављена по фер вредности или није:

1) уколико је трансакција обављена по фер вредности, продавац - корисник лизинга треба одмах да призна сваки добитак или губитак;

2) уколико је продајна цена испод фер вредности, продавац - корисник лизинга треба одмах да призна сваки добитак или губитак, осим у случају ако се губитак компензује будућим плаћањима лизинга по цени нижој од тржишне - у том случају, продавац - корисник лизинга треба тај губитак да призна као активно временско разграничење и да га амортизује сразмерно плаћањима лизинга током периода у ком се очекује коришћење средства (признавањем расхода);

3) уколико је продајна цена изнад фер вредности, продавац - корисник лизинга треба да вишак изнад фер вредности призна као пасивно временско разграничење и да га амортизује током периода у ком се очекује коришћење средства (признавањем прихода).

Субјекти који су учесници трансакције продаје и повратног лизинга треба у напоменама да обелодане информације о неуобичајеним одредбама уговора или услова трансакција.

ПОГЛАВЉЕ 18: УЧЕШЋЕ У КАПИТАЛУ ЗАВИСНИХ ПРАВНИХ ЛИЦА

1. Циљ и делокруг поглавља

Члан 128.

Циљ овог поглавља је прописивање рачуноводствених поступака за признавање и вредновање учешћа у капиталу зависних правних лица у ситуацији када матично правно лице, које је обвезник примене овог правилника, не саставља консолидоване финансијске извештаје.

Ово поглавље примењују матична правна лица обвезници овог правилника која, у складу са Законом, не састављају консолидоване финансијске извештаје.

2. Дефиниције (и изрази)

Члан 129.

У овом поглављу користе се дефиниције и изрази (који нису објашњени у претходним поглављима) са следећим значењем:

1) Матично правно лице је правно лице које над другим правним лицем (зависним правним лицем) има контролу. Матично правно лице има контролу над једним или више својих зависних правних лица.

2) Зависно правно лице је правно лице над којим друго правно лице (матично правно лице) има контролу.

3) Контрола матичног правног лица над зависним правним лицем постоји када оно над њим има:

(1) моћ;
(2) изложено је, или има права на, варијабилне приносе по основу свог учешћа у том зависном правном лицу; и

(3) има способност да користећи своју моћ утиче на те приносе, како би на тај начин утицало на износ приноса који му припада.

Моћ матичног правног лица у односу на друго правно лице најчешће постоји када оно:

- има већину акција или гласачких права чланова у том правном лицу (зависном правном лицу);

- има право да именује или разреши већину чланова административног, управљачког или надзорног тела тог правног лица (зависног правног лица), а истовремено је акционар или члан тог правног лица;

- има право да врши преовлађујући утицај на правно лице (зависно правно лице) чији је акционар или члан, у складу са уговором склопљеним са тим правним лицем или у складу са одредбама оснивачког акта или статута тог правног лица; или

- је акционар или члан правног лица и у складу са споразумом са другим акционарима или члановима тог правног лица (зависног правног лица), самостално контролише већину акционара или гласачких права чланова у том правном лицу (зависном правном лицу).

3. Рачуноводствено обухватање учешћа у капиталу зависног правног лица

Члан 130.

Субјект сва своја учешћа у капиталу зависних правних лица почетно вреднује по набавној вредности, а на датум биланса их вреднује применом:

1) модела набавне вредности; или

2) модела фер вредности.

Модел фер вредности се може користити уколико је могуће поуздано утврдити фер вредност учешћа у капиталу. У случају када је субјект изабрао модел фер вредности за накнадно вредновање својих учешћа у капиталу зависних правних лица, он тај модел користи за сва своја таква улагања, осим за улагања код којих је неизводљиво поуздано утврђивање фер вредности, без прекомерних трошкова и напора. Уколико учешћа у капиталу зависних правних лица накнадно вреднује по фер вредности промене фер вредности у односу на књигоовствену вредност учешћа исказује као добитак или губитак.

Субјект признаје дивиденду од зависног правног лица у свом Билансу успеха када је установљено његово право да прими дивиденду, уз признавање потраживања. Уколико је зависно правно лице пренело добит директно у свој основни капитал, субјект признаје финансијске приходе у Билансу успеха, уз повећање вредности свог учешћа у капиталу зависног правног лица.

У случају добијања учешћа у капиталу зависног правног лица на поклон или заменом за друга средства субјект то учешће почетно вреднује по његовој фер вредности

(применом одредби Поглавља 10: СПЕЦИФИЧНИ НАЧИНИ СТИЦАЊА СРЕДСТАВА И ОБАВЕЗА).

4. Обелодањивање

Члан 131.

Субјект у Напоменама може да обелодани следеће информације:

- 1) чињеницу да не саставља консолидоване финансијске извештаје и разлоге за то;
- 2) име и седиште зависног(их) правног(их) лица, са процентом учешћа у власништву и ако је различит, проценат гласачких права; и
- 3) опис методе коришћене за рачуноводствено обухватање учешћа у зависним правним лицима.

ПОГЛАВЉЕ 19: УЧЕШЋЕ У КАПИТАЛУ ПРИДРУЖЕНИХ ДРУШТАВА

1. Циљ и делокруг поглавља

Члан 132.

Циљ овог поглавља је прописивање рачуноводствених поступака за признавање и вредновање учешћа у капиталу придружених друштава у ситуацији када субјект не саставља консолидоване финансијске извештаје.

Ово поглавље примењују субјекти који имају учешће у капиталу придружених друштава и који, у складу са Законом, не састављају консолидоване финансијске извештаје.

2. Дефиниције (и изрази)

Члан 133.

У овом поглављу користе се дефиниције и изрази (који нису објашњени у претходним поглављима) са следећим значењем:

1) Придружено друштво је правно лице над којим друго правно лице (инвеститор) има значајан утицај;

2) Значајан утицај је моћ учествовања у одлучивању о финансијским и пословним политикама субјекта који је предмет улагања, али та моћ не обезбеђује контролу, нити је у питању заједничка контрола над тим политикама. Значајан утицај постоји када инвеститор има, директно или индиректно (на пример, преко зависних субјеката), 20% или више гласачке моћи код субјекта који је предмет улагања, осим када се може јасно доказати нема значајан утицај (ако је, на пример, придружено друштво постало предмет контроле државе, суда, административног или неког другог регулаторног тела). И обрнуто, ако субјект има, директно или индиректно (на пример, преко зависних субјеката), мање од 20 процената гласачке моћи у субјекту у који је инвестирано, сматра се да субјект нема значајан утицај, осим ако се такав утицај може јасно доказати. Значајно или већинско власништво од стране другог инвеститора не мора неопходно искључивати значајан утицај субјекта.

Постојање значајног утицаја од стране субјекта обично се доказује на један или више следећих начина:

- (1) заступљеност у управном одбору или еквивалентном управљачком телу субјекта у који је инвестирано;
- (2) учешће у процесима, успостављању политика, укључујући учешће у доношењу одлука о дивидендама или другим расподелама добити;
- (3) материјално значајне трансакције између субјекта и субјекта у који је инвестирао;
- (4) размена руководећих лица; или
- (5) пружање суштинских стручних информација.

Када постоје потенцијална гласачка права или други деривати који садрже потенцијална гласачка права, учешће субјекта у придруженом друштву се одређује искључиво на основу постојећих власничких удела и не одражава могуће остварење или конверзију потенцијалних гласачких права и других дериватних инструмената;

3) **Метода удела** је рачуноводствена метода према коме се инвестиција прво признаје по набавној вредности (у висини инвестиције), а затим се за промене које настану након датума стицања врши кориговања инвеститоровог удела у нето имовини субјекта у који је инвестирано. Добитак или губитак инвеститора укључује његово учешће у добитку или губитку субјекта у који је инвестирано а укупни остали резултат инвеститора укључује његово учешће у укупном осталом резултату субјекта у који је инвестирано.

3. Рачуноводствено обухватање учешћа у капиталу придруженог друштва

Члан 134.

Субјект сва своја учешћа у капиталу придружених друштава почетно вреднује по набавној вредности, а на датум биланса их вреднује применом:

- 1) модела набавне вредности;
- 2) модела фер вредности; или
- 3) методе учешћа (методе удела).

Модел набавне вредности и модел фер вредности се примењује сходно примени тих модела на вредновање учешћа у капиталу зависних правних лица, описаном у Поглављу 18: **УЧЕШЋЕ У КАПИТАЛУ ЗАВИСНИХ ПРАВНИХ ЛИЦА**.

Субјект (инвеститор) улагање у придружено друштво које он оснива почетно на дан улагања (оснивања) вреднује у висини извршеног улагања (тј. по његовој набавној вредности).

Ако је стицање улагања у придружено правно лице (друштво) извршено у оквиру пословних комбинација (на пример, куповина дела неког постојећег правног лица) а субјект (инвеститор) за рачуноводствено обухватање улагања примењује методу учешћа, он сваку разлику (позитивну или негативну) између набавне вредности и свог удела у фер вредности идентификоване нето имовине придруженог правног лица рачуноводствено обухвата у складу са Поглављем 11: **ЛИКВИДАЦИЈА, СТЕЧАЈ И СТАТУСНЕ ПРОМЕНЕ** - третира се као гудвил или као приход текућег извештајног периода; овако обрачунати гудвил се не исказује као посебна ставка у финансијским извештајима друштва, већ чини саставни део књиговодствене вредности улагања у придружено друштво.

Накнадним вредновањем улагања у придружено друштво применом методе учешћа књиговодствена вредност тог улагања се повећава или смањује. Ове промене настају због промена капитала придруженог друштва по основу:

1) промена које су повезане са приходима и расходима (тј. са Билансом успеха) - по основу оваквих промена капитала придруженог друштва субјект коригује своје учешћа у капиталу придруженог друштва на следећи начин:

(1) у случају исказивања добитка придруженог друштва субјект признаје повећање свог учешћа у капиталу придруженог друштва, уз признавање прихода;

(2) у случају исказивања губитка придруженог друштва субјект признаје смањење свог учешћа у капиталу придруженог друштва, уз признавање расхода; и

2) промена које су повезане са Билансом стања, као што су ревалоризација некретнина, постројења, опреме, признавање курсних разлика по основу прерачуна финансијских извештаја на домаћу валуту и сл. - по основу оваквих промена капитала придруженог друштва субјект коригује своје учешћа у капиталу придруженог друштва на следећи начин:

(1) у случају повећања вредности улагања субјект поред повећања свог улога у придружено друштво признаје и повећање својих нереализованих добитака или губитака;

(2) у случају смањења вредности улагања субјект смањује нереализоване добитке формиране по основу ранијег повећања вредности тог улагања, а уколико је износ смањења већи од износа раније формираних нереализованих добитака за разлику признаје настанак нереализованих губитака.

Уколико је придружено друштво исказало губитак изнад висине капитала или му је основни капитал смањен испод законом дозвољеног нивоа, а његови оснивачи имају обавезу да покрију губитак или спроведу докапитализацију, субјект исказује своју обавезу за наведено чињење, уз признавање расхода.

4. Обелодањивање

Члан 135.

Субјект у Напоменама може да обелодани следеће информације:

- 1) своју рачуноводствену политику за улагања у придружене субјекте;
- 2) књиговодствени износ улагања у придружене субјекте;
- 3) фер вредност улагања у придружене субјекте који се вреднују применом методе удела, а за које постоје објављене цене на активном тржишту; и
- 4) за улагања у придружене субјекте који се вреднују применом модела набавне вредности износ дивиденди и осталих расподела признатих као приход.

ПОГЛАВЉЕ 20: УЧЕШЋА У ЗАЈЕДНИЧКИМ ПОДУХВАТИМА

1. Циљ и делокруг поглавља

Члан 136.

Циљ овог поглавља је прописивање рачуноводствених поступака за признавање и вредновање учешћа у заједничким подухватима, како би корисници финансијских извештаја могли да добију неопходне информације о утицају таквих учешћа на финансијски положај, успешност и токове готовине учесника у заједничким подухватима.

Ово поглавље примењују субјекти који имају учешће у заједничким подухватима у облику заједничког пословања, заједнички контролисаних средстава и заједничког правног лица.

2. Дефиниције (и изрази)

Члан 137.

У овом поглављу користе се дефиниције и изрази (који нису објашњени у претходним поглављима) са следећим значењем:

1) **Заједнички подухват (улагање)** је уговорни аранжман којим две или више страна (учесника у заједничком улагању и инвеститора у заједничком улагању) предузимају привредну активност која подлеже заједничкој контроли. Ради се о три врсте заједничких улагања:

- (1) заједнички контролисаном пословању;
- (2) заједнички контролисаном(им) средству(има) и
- (3) заједнички контролисаном правном лицу.

Све три врсте заједничких улагања имају следеће заједничке карактеристике:

- два или више учесника у заједничком улагању повезани су уговорним аранжманом;

и

- уговорним аранжманом успостављају заједничку контролу.

2) **Заједничка контрола** је уговором усаглашена подела контроле над економском активношћу. Да би се подела контроле спровела, морају постојати бар две стране у заједничком улагању;

3) **Стране у заједничком улагању** чине учесници у заједничком улагању, а њима се могу придружити и инвеститори;

4) **Учесник у заједничком улагању** је страна у заједничком улагању која учествује у заједничкој контроли над, тим, заједничким улагањем;

5) **Инвеститор у заједничко улагање** је страна у заједничком улагању која не учествује у заједничкој контроли над тим заједничким улагањем. Инвеститор може имати значајан утицај. Заједничко улагање може постојати и без инвеститора;

6) **Заједнички контролисано пословање** је заједничко обављање одређених послова (делатности, активности), при чему сваки од учесника у том пословању за обављање свог дела посла користи своја средства (некретнине, опрему) и води своје залихе недовршене производње, готових производа или робе;

7) **Заједнички контролисана средства** су облик заједничког улагања код кога два или више учесника у заједничком улагању имају заједничку контролу, а најчешће и заједничко власништво над неким средствима (било да су она заједнички купљена или су их учесници у заједничком улагању укључили у заједничко улагање као заједничку имовину) - пример за овакав облик заједничког улагања би могао бити заједнички водовод или, рецимо, заједнички индустријски железнички колосек;

8) **Заједничко правно лице** је правно лице настало по основу уговора о заједничком улагању у коме учесници у заједничком улагању имају уговорену заједничку контролу.

3. Заједничко пословање

Члан 138.

Учесници у заједничком пословању уговором (или споразумом) регулишу начин поделе прихода од продаје заједничког производа (робе или услуге). Уговором се може регулисати и начин расподеле дела насталих трошкова (рецимо, трошкова рекламирања и сл.).

Сваки учесник у заједничком улагању у својим финансијским извештајима исказује:

- 1) своја средства и обавезе, како она која настају у вези са заједничким улагањем, тако и сва остала средства и обавезе; и
- 2) расходе који настају и свој удео у приходима од продаје производа, роба и услуга у заједничком пословању.

4. Заједнички контролисана средства

Члан 139.

За заједничко улагање у облику заједнички контролисаних средстава његови учесници не састављају финансијске извештаје, осим обрачуна за интерне потребе - на пример, сваки учесник заједничког улагања за своје руководство исказује ефекте које је постигао у заједничком улагању.

Учесник у заједничком улагању у својим финансијским извештајима исказује:

- 1) свој удео у заједнички контролисаним средствима, разврстан према врстама средстава и то само у висини у којој је он власник средства;
- 2) све обавезе које су у вези са заједничким улагањем настале код њега;
- 3) потраживања од других учесника у заједничком улагању у вези са делом обавеза за заједничко улагање које је он примарно евидентирао у свом књиговодству - за део наведених трошкова који се односе на друге учеснике у заједничком улагању и инвеститоре, учесник би исказао потраживање од њих, уз истовремено сторнирање стања на рачуну одговарајућег трошкова;
- 4) свој удео у укупним обавезама које су настале код других учесника у заједничком улагању, а према уговору их он сноси;
- 5) сваки приход од продаје или коришћења свог удела од производње у заједничком улагању, заједно са својим уделом у сваком расходу насталом у заједничком улагању; и
- 6) све расходе у вези са заједничким улагањем који су настали код њега и које он сноси.

5. Заједнички контролисано правно лице

Члан 140.

Субјект своје учешће у заједнички контролисаном правном лицу рачуноводствено обухвата сходном применом одредби Поглавља 19: УЧЕШЋЕ У КАПИТАЛУ ПРИДРУЖЕНИХ ДРУШТАВА.

6. Трансакције између учесника у заједничком улагању и заједничког улагања

Члан 141.

Када учесник у заједничком улагању уноси или продаје средство у заједничко правно лице добитак у вези са продатим средствима у својим финансијским извештајима исказује само у износу који је сразмеран учешћу других учесника у капиталу заједнички контролисаног правног лица. Дакле, из финансијских извештаја би се по основу примене методе учешћа, искључио износ добитка који је сразмеран његовом учешћу у капиталу заједнички контролисаног правног лица. Неостварени добици или губици се не могу приказивати као одложени добици или губици, тј. не могу се преносити преко рачуна временског разграничења.

Када учесник у заједничком улагању купује средства од заједнички контролисаног правног лица, не сме у својим финансијским извештајима да искаже свој удео у добити заједнички контролисаног правног лица све док не прода та купљена средства независној страни (било којем правном или физичком лицу, сем заједнички контролисаном правном лицу). Односно, део добитка заједнички контролисаног правног лица који сразмерно учешћу у капиталу припада улагачу а садржан је у основним средствима и непродатим залихама набављеним у току извештајног периода од заједнички контролисаног правног лица учесник у заједничком улагању у поступку израде финансијских извештаја искључује смањењем вредности одговарајућих позиција основних средстава и залиха и смањењем прихода и расхода у Билансу успеха (а самим тим и резултата), као и смањењем добити (или повећањем губитка) у Билансу стања.

7. Извештавање о учешћу у заједничком улагању у финансијским извештајима инвеститора

Члан 142.

Инвеститор који нема значајан утицај у заједничком улагању у својим финансијским извештајима свој удео у заједничком улагању исказује у складу са Поглављем 23: ФИНАНСИЈСКИ ИНСТРУМЕНТИ, а ако има значајан утицај свој удео исказује у складу са Поглављем 19: УЧЕШЋЕ У КАПИТАЛУ ПРИДРУЖЕНИХ ДРУШТАВА.

8. Обелодањивања

Члан 143.

Учесник у заједничком улагању у вези са заједничким улагањем може у Напоменама да обелодани:

- 1) списак и опис својих удела у значајнијим заједничким улагањима и проценат власништва које има у заједнички контролисаним правним лицима;
- 2) рачуноводствену политику за инвестиције у заједнички контролисане субјекте;
- 3) књиговодствену вредност инвестиција у заједнички контролисане субјекте;
- 4) фер вредност инвестиција у заједнички контролисане субјекте које се рачуноводствено обухватају коришћењем методе удела за које постоје објављене котације цена; и

5) укупан износ свих обавеза повезаних са заједничким улагањима, укључујући потенцијалне обавезе и свој удео у капиталним обавезама које су направљене заједно са другим учесницима, као и свој удео у капиталним обавезама самих заједничких улагања.

ПОГЛАВЉЕ 21: ИСТРАЖИВАЊЕ МИНЕРАЛНИХ РЕСУРСА

1. Циљ и делокруг поглавља

Члан 144.

Циљ овог поглавља је прописивање правила која субјект примењује за финансијско извештавање за истраживање и процењивање минералних ресурса, како би корисницима финансијских извештаја пружио информације значајне за сагледавање врсте, износа, временског оквира и неизвесности прихода и новчаних токова који произлазе из тог истраживања.

Субјект примењује ово поглавље на издатке настале у вези са истраживањем и процењивањем минералних ресурса. Ово поглавље не примењује пре започињања истраживања и процењивања минералних ресурса, нити након доказивања техничке изводљивости и економске оправданости екстракције минералних ресурса.

2. Дефиниције (и изрази)

Члан 145.

У овом поглављу користе се дефиниције и изрази (који нису објашњени у претходним поглављима) са следећим значењем:

1) Минерални ресурси су све органске и неорганске минералне сировине које се налазе у примарном лежишту, у наносима, рударским ископинама и одлагалиштима, као и подземне воде из којих се добијају корисне минералне сировине и геотермална енергија, као и подземне воде у вези са рударском технологијом и гасовима који се са њима јављају;

2) Истраживање и процењивање минералних ресурса обухвата активности на откривању минерала, нафте, природног гаса и сличних необновљивих ресурса након што је субјект добио легално право за истраживање у одређеном подручју, као и испитивање техничких могућности и економске исплативости експлоатације минералних ресурса;

3) Улагања у истраживање и процењивање минералних ресурса обухватају улагања субјекта настала у вези са истраживањем и процењивањем минералних ресурса пре очигледне техничке изводљивости и комерцијалне исплативости експлоатације минералних ресурса;

4) Средства призната по основу истраживања и процењивања минералних ресурса су улагања у истраживање и процењивање минералних ресурса призната као средства у складу са рачуноводственом политиком субјекта. Не ради о средствима у облику минералних ресурса које се налазе у природи а које су биле предмет истраживања и процењивања, већ у облику знања и информација о тим минералним ресурсима или у облику материјалних средстава која су настала као последица истраживања и процењивања минералних ресурса (на пример, лежишта, истражне бушотине и др.);

5) Експлоатација минералних ресурса подразумева извођење радова на отварању, припреми, разради и откопавању лежишта, као и транспорт минералних сировина и

извођење других рударских радова у земљи и на њеној површини. Под експлоатацијом минералних ресурса сматра се и извођење радова на припреми и оплемењивању минералних сировина, а код експлоатације нафте и земних гасова и радови на сепарацији нафте и гаса, припреми нафте и гаса на експлоатационом пољу за транспорт и ускладиштење, итд.

3. Почетно признавање улагања у истраживање и процењивање минералних ресурса

Члан 146.

Субјект средство признато у вези са истраживањем и процењивањем минералних ресурса почетно вреднује по набавној вредности учињених издатака. У набавну вредност могу се укључити следећи издаци:

- 1) стицање права на истраживање;
- 2) топографска, геолошка, геохемијска и геофизичка истраживања;
- 3) истраживачко бушење;
- 4) ископавање;
- 5) узимање узорака; и
- 6) активности повезане са процењивањем техничке изводљивости и економске оправданости екстракције минералних ресурса.

Уколико субјект има обавезу уклањање постројења којима је обављао истраживање и обнављање места на којем је обављао истраживање и процењивање минералних ресурса дужан је да у складу са Поглављем 25: РЕЗЕРВИСАЊА, ПОТЕНЦИЈАЛНЕ ОБАВЕЗЕ И ПОТЕНЦИЈАЛНА СРЕДСТВА призна све настале такве обавезе - које признаје као резервисање, уз капитализовање тих износа у средству признатом по основу тог истраживања и процењивања.

Расходи који су повезани са развојем минералних ресурса не треба да се признају као средства за истраживање и процену минералних ресурса.

Субјект средство признато у вези са истраживањем и процењивањем минералних ресурса одвојено евидентира у односу на средства која су коришћена у том истраживању (као што су на промер постројења за бушење, возила, лабораторије и сл.).

Субјект класификује средства призната у вези са истраживањем и процењивањем минералних ресурса као материјална или нематеријална имовина у складу са природом стечених средстава и доследно примењује ту класификацију (на пример, истражне бушутине може класификовати као материјалне средство, док резултате тог истраживања може класификовати као нематеријално средство).

4. Накнадно вредновање улагања у истраживање и процењивање минералних ресурса

Члан 147.

Субјект средства призната у вези са истраживањем и процењивањем минералних ресурса на датум биланс вреднује применом модела набавне вредности или модела ревалоризације (сходно примени тих модела у Поглављу 14: НЕКРЕТНИНЕ, ПОСТРОЈЕЊА И ОПРЕМА и Поглављу 16: НЕМАТЕРИЈАЛНА ИМОВИНА).

Субјект на датум биланса проверава обезвређеност средстава признатих у вези са истраживањем и процењивањем минералних ресурса. Проверу обезвређењости и

књижење обезвређености ради применом одредби Поглавља 22: ОБЕЗВРЕЂЕЊЕ СРЕДСТАВА и то нарочито ако постоје следеће чињенице и околности:

1) период у којем субјект има право истраживања у одређеној области је истекао, или ће истећи у блиској будућности и не очекује се да ће бити обновљен;

2) значајни издаци даљег истраживања и процене минералних ресурса у одређеној области нису предвиђени буџетом, нити су планирани;

3) истраживање и процена минералних ресурса у одређеној области нису довели до открића економски оправдане количине минералних ресурса и субјект је одлучио да обустави такве активности у одређеној области; или

4) иако ће се вероватно наставити развој у одређеној области, постоји довољно података који указују да је мало вероватно да ће се књиговодствена вредност средства за истраживање и процену надокнадити у потпуности даљим успешним развојем или продајом.

5. Обелодањивања

Члан 148.

Субјект у Напоменама може да обелодани информације којима се објашњавају износи приказани у финансијски извештајима који се односе на истраживање и процењивање минералних ресурса:

1) изабране рачуноводствене политике за признавање улагања за истраживање и процењивање минералних ресурса; и

2) износе средстава, обавеза, прихода, расхода и токова готовине из пословних и инвестиционих активности који су у вези са истраживањем и процењивањем минералних ресурса.

ПОГЛАВЉЕ 22: ОБЕЗВРЕЂЕЊЕ СРЕДСТАВА

1. Циљ и делокруг поглавља

Члан 149.

Циљ овог поглавља је прописивање поступака које субјект примењује да би обезбедио вредновање средстава по вредностима које нису веће од њихових надокнадивих износа. Циљ поглавља је и да се корисницима пружи информације о обиму и природи обезвређености субјектових средстава и утицају тог обезвређења на будуће субјектово пословање.

Ово поглавље се бави:

1) идентификовањем средстава која могу бити обезвређена,

2) утврђивањем надокнадивог износа таквих средстава,

3) признавањем и вредновањем губитака по основу обезвређења средстава;

4) престанком признавања (сторнирањем) раније признатих губитака због обезвређења средстава; и

5) обелодањивањем информација у вези са обрачуном обезвређености средстава.

Субјект примењује ово поглавље на сва средства, осим на:

1) залихе (обухватање њиховог обезвређења регулише Поглавље 12: ЗАЛИХЕ);

2) финансијска средства (обухватање њиховог обезвређења регулише Поглавље 23: ФИНАНСИЈСКИ ИНСТРУМЕНТИ);

3) инвестиционе некретнине које се вреднују по фер вредности (обухватање њиховог обезвређења регулише Поглавље 15: ИНВЕСТИЦИОНЕ НЕКРЕТНИНЕ); и

4) биолошка средства која се вреднују по фер вредности умањеној за процењене трошкове продаје (обухватање њиховог обезвређења регулише Поглавље 13: ПОЉОПРИВРЕДА).

2. Дефиниције (и изрази)

Члан 150.

У овом поглављу користе се дефиниције и изрази (који нису објашњени у претходним поглављима) са следећим значењем:

1) **Надокнадиви износ** је виши износ од следећих износа: нето фер вредности средства (фер вредности умањене за процењене трошкове продаје) или његове употребне вредности;

2) **Употребна вредност средства** је садашња вредност процењених будућих нето токова готовине који се очекују од:

(1) наставка употребе средства; и

(2) отуђења средства или његових остатака, на крају његовог века употребе у субјекту;

2) **Губитак по основу обезвређења средства** је износ улагања у средство које не може да се поврати. Утврђује се као разлика између веће књиговодствене вредности средства у односу на мању надокнадиву вредност тог средства;

3) **Јединица која самостално зарађује готовину** је најмања група средстава која се може идентификовати да релативно самостално зарађује токове готовине од своје непрекинуте употребе и која је увелико независна од токова готовине других средстава или групе средстава - на пример, један погон може чинити јединицу која самостално зарађује готовину, ако су његови токови готовине у значајној мери независни од токова готовине других јединица (погона) које зарађују готовину.

3. Идентификовање обезвређених средстава

Члан 151.

Субјект треба на крају сваког извештајног периода да процени да ли постоје било какви индикатори (показатељи) да је неко средство обезвређено. Ако постоје такви индикатори (показатељи), субјект треба да изврши процену надокнадивог износа за такво средство.

За следећа средства субјект на крају сваког извештајног периода утврђује надокнадиви износ без обзира да ли постоје индикатори (показатељи) о његовом обезвређењу:

1) нематеријална имовина са неограничено дугим корисним веком трајања;

2) нематеријална имовина која још није стављена у употребу; и

3) гудвил.

При процени да ли је средство обезвређено субјект треба да узме у обзир индикаторе (показатеље) из екстерних и интерних извора информација.

Примери екстерних извора индикатора могу да буду:

1) значајни пад тржишне вредности средства у току извештајног периода, који је већи него што би се то очекивало као резултат протока времена или уобичајене употребе средства;

2) значајне промене, са негативним дејством на субјект, настале у току извештајног периода, или ће настати у блиској будућности, у технолошком, тржишном, економском или законском окружењу у коме субјект послује, или на тржишту коме је дато средство намењено;

3) пораст тржишних каматних стопа или других тржишних стопа приноса на инвестиције током извештајног периода, који ће се вероватно значајно одразити на дисконтну стопу примењену код обрачуна употребне вредности средства и значајно умањити његову надокнадиву вредност;

4) књиговодствена вредност капитала субјекта је већа од његове тржишне вредности. Примери интерних извора индикатора могу да буду:

1) расположиви докази о застарелости или физичком оштећењу средства;

2) настанак значајних промена са негативним дејством на субјект у току извештајног периода, или очекивање да ће такве промене настати у блиској будућности, у мери у којој или на начин који се средство користи сада или се очекује да ће се користити у будућности. Ове промене могу да услове престанак коришћења средства, обустављање или реструктурирање пословања дела субјекта којем дато средство припада, или могу да доведу до отуђивања средства пре претходно очекиваног датума;

3) расположиви докази из интерних извештаја који указује на то да је економски учинак средства лошији, или ће бити лошији од очекиваног;

4) изостанак дивиденди (и других врста приноса) од зависног правног лица, заједничког подухвата или придруженог субјекта или смањење износа тих дивиденди;

5) смањење тржишних вредности зависних правних лица, заједничких подухвата или придружених субјеката.

Уколико постоје показатељи да је средство обезвређено субјект за то средство треба да провери преостали век употребе, метод за обрачун амортизације, као и резидуалну вредност (примењујући одредбе релевантних поглавља овог правилника).

4. Утврђивање надокнадивих износа средстава

Члан 152.

Надокнадиви износ средства је виши од следећа два износа:

1) фер вредности умањене за трошкове продаје (нето фер вредности); и

2) употребне вредности средства.

Субјект одређује да ли ће надокнадиву вредност рачунати за појединачно средство или за јединицу која самостално зарађује готовину. Смернице овог поглавља које се примењују за појединачно средство сходно се примењују и на јединице које самостално зарађују готовину, осим када је овим поглављем за јединице које самостално зарађују готовину прописан другачији поступак.

Уколико је нето фер вредност средства виша од књиговодствене вредности средства субјект не мора за то средство да утврђује употребну вредност. Исто важи и уколико је употребна вредност већа од књиговодствене вредности средства.

Уколико нема разлога да се сматра да је употребна вредност средства материјално значајно већа од његове нето фер вредности, као надокнадиви износ се може узети нето фер вредност.

Субјект не утврђује употребну вредност средства (или јединице која зарађује готовину), ако би то утврђивање довело до прекомерних напора и трошкова (у складу са Поглављем 4: ОПШТА ПРАВИЛА ЗА ПРИЗНАВАЊЕ И ВРЕДНОВАЊЕ, РАЧУНОВОДСТВЕНЕ ПОЛИТИКЕ, ПРОМЕНЕ РАЧУНОВОДСТВЕНИХ ПРОЦЕНА И ГРЕШКЕ).

4.1. Фер вредност умањена за трошкове продаје

Члан 153.

Субјект за утврђивање фер вредности умањене за трошкове продаје примењује смернице садржане у Поглављу 5: ФЕР ВРЕДНОСТ: УТВРЂИВАЊЕ ФЕР ВРЕДНОСТИ И ПОВЕЗАНА ОБЕЛОДАЊИВАЊА.

4.2. Утврђивање употребне вредности

Члан 154.

Поступак утврђивања употребне вредност састоји се од следећих корака:

1) процењивање будућих готовинских прилива и одлива, који ће настати по основу континуираног коришћења средства и његовог коначног отуђења; и

2) примена одговарајуће дисконтне стопе на те будуће нето токове готовине.

Субјект у будуће токове готовине не укључује:

1) приливе или одливе готовине од финансијских активности; и

2) приливе или плаћања по основу пореза на добитак (због тога субјект користи дисконтну стопу пре опорезивања).

Субјект будуће токове готовине за средство (и јединицу која самостално зарађује готовину) треба да процењује имајући у виду тренутно стање средства. У процењене будуће токове готовине не укључује готовинске приливе или одливе за које се очекује да ће настати по основу:

1) будућег реструктурирања за које субјект још није преузео обавезу; и

2) унапређења или повећања учинка средства.

При утврђивању висине дисконтне стопе субјект узима у обзир временску вредност новца (приказану путем текуће безризичне тржишне каматне стопе), ризик токова готовине својствен средству и друге релеванте факторе.

Дисконтна стопа (стопе) која се користи за утврђивање употребне вредности средства не треба да одражава ризике због којих су процене будућих токова готовине кориговане, како би се избегло дупло рачунање.

4.3. Признавање и одмеравање губитка по основу обезвређења јединице која самостално зарађује готовину

Члан 155.

Субјект признаје губитак по основу обезвређења јединице која самостално зарађује готовину ако, и само ако, је надокнадиви износ јединице мањи од њене књиговодствене вредности.

Субјект утврђени губитак распоређује на средства која припадају тој јединици следећим редоследом:

- 1) смањује књиговодствену вредности гудвила алоцираног на јединицу која самостално зарађује готовину, а након тога;
- 2) смањује књиговодствену вредност другим средствима јединице и то пропорционално на основу њихових књиговодствених вредности.

Субјект не сме да смањи књиговодствену вредност средства у јединици која зарађује готовину испод највише од следећих вредности:

- 1) нето фер вредности средства (ако може да се утврди);
- 2) употребне вредности средства (ако може да се утврди); и
- 3) нуле.

Сваки вишак износа од губитка по основу обезвређења који не може да се распореди на средство због наведених ограничења субјект треба да распореди на друга средства јединице пропорционално њиховим књиговодственим вредностима.

5. Сторнирање губитка по основу обезвређења

Члан 156.

На крају извештајног периода субјект за сва средства и јединице које самостално зарађују готовину за која је у текућем или претходним извештајним периодима признао губитак по основу обезвређења проверава да ли постоје индикатори да тај губитак више не постоји или да га треба смањити. Уколико такви индикатори постоје, субјект треба да одреди да ли део или целокупан губитак по основу обезвређења треба да сторнира.

5.1. Сторнирање губитка по основу обезвређења појединачног средства

Члан 157.

Када процењени надокнадиви износ средства (за који је раније признат губитак због обезвређења) прелази његову књиговодствену вредност, субјект треба да повећа књиговодствену вредност средства до његовог надокнадивог износа, уз признавање добитка, осим у случају када се средство накнадно вреднује моделом ревалоризације прописаним Поглављем 14: НЕКРЕТНИНЕ, ПОСТРОЈЕЊА И ОПРЕМА, у ком случају се сторнирање губитка насталог услед обезвређења ревалоризованог средства третира као ревалоризационо повећање. Сем тога, сторнирање губитка по основу обезвређења не сме да повећа књиговодствену вредност средства изнад књиговодствене вредности која би била утврђена да губитак по основу обезвређења није био признат за то средство. За средства за која субјект обрачунава амортизацију сторнирање губитка по основу обезвређења значи да за наредне извештајне периоде то средство има нову основицу за обрачун амортизације.

5.2. Сторнирање губитка по основу обезвређења јединице која зарађује готовину

Члан 158.

Када процењени надокнадиви износ јединице која зарађује готовину (за коју је признат губитак по основу обезвређења) прелази њену тренутну књиговодствену вредност, тај вишак представља сторнирање губитка по основу обезвређења. Субјект тај износ распоређује на средства јединице, осим на гудвил, пропорционално књиговодственим вредностима тих средстава, уз признавање добитка, осим у случају када се средства накнадно вреднују моделом ревалоризације прописаним Поглављем 14: НЕКРЕТНИНЕ, ПОСТРОЈЕЊА И ОПРЕМА, у ком случају се сторнирање губитка насталог услед обезвређења ревалоризованих средстава третира као ревалоризационо повећање. Сем тога распоред сторнирања губитка по основу обезвређења јединице која зарађује готовину не сме да повећа књиговодствену вредност средства изнад нижег од следећих износа:

- 1) његовог надокнадивог износа; и
- 2) његове књиговодствене вредности која би била утврђена да губитак по основу обезвређења није био признат за то средство.

Износ сторнирања губитка по основу обезвређења који не може да се распореди на неко средство због наведеног ограничења субјект треба пропорционално да распореди на друга средства јединице, осим гудвила. За средства за која субјект обрачунава амортизацију сторнирање губитка по основу обезвређења значи да за наредне извештајне периоде то средство има нову основицу за обрачун амортизације.

6. Обелодањивања

Члан 159.

Субјект може у Напоменама за сваку врсту средстава која су у делокругу овог поглавља да обелодани следеће информације:

- 1) износ губитака по основу обезвређења признатих у Билансу успеха; и
- 2) износ сторнирања губитака по основу обезвређења признањем прихода у Билансу успеха или повећањем ревалоризационих резерви.

ПОГЛАВЉЕ 23: ФИНАНСИЈСКИ ИНСТРУМЕНТИ

1. Циљ и делокруг поглавља

Члан 160.

Циљ овог поглавља је да утврди правила финансијског извештавања о финансијским средствима и финансијским обавезама, како би се корисницима финансијских извештаја презентовале за њих важне и корисне информације на основу којих би могли да процене износ, време, као и неизвесности будућих новчаних токова субјекта повезаних са финансијским средствима и финансијским обавезама.

Субјект примењује ово поглавље на све врсте финансијских инструмената, осим:

1) удела у зависним правним лицима, придруженим субјектима и заједничким подухватима - ови удели се обрачунавају у складу са Поглављем 18: УЧЕШЋЕ У КАПИТАЛУ ЗАВИСНИХ ПРАВНИХ ЛИЦА, Поглављем 19: УЧЕШЋЕ У КАПИТАЛУ ПРИДРУЖЕНИХ ДРУШТАВА и Поглављем 20: УЧЕШЋА У ЗАЈЕДНИЧКИМ ПОДУХВАТИМА;

2) права и обавезе у оквиру лизинга на које се примењује Поглавље 17: ЛИЗИНЗИ. Међутим одредбе овог поглавља се примењују на:

(1) потраживања по основу закупа која признаје закуподавац;
(2) обавезе на основу закупа које признаје закуподавац и
(3) дериватне инструменте који су уграђени у закупе;
3) финансијских инструмената, уговора и обавеза који произлазе из трансакције плаћања повезаним са акцијама, на које се примењује Поглавље 10: СПЕЦИФИЧНИ НАЧИНИ СТИЦАЊА СРЕДСТАВА И ОБАВЕЗА;

4) права на плаћања којима се субјекту надокнађују издаци потребни за подмирење обавезе коју признаје као резервисање у складу са Поглављем 25: РЕЗЕРВИСАЊА, ПОТЕНЦИЈАЛНЕ ОБАВЕЗЕ И ПОТЕНЦИЈАЛНА СРЕДСТВА или за коју је у претходном извештајном периоду признао резервисање у складу са Поглављем 25;

5) права и обавезе које су у делокругу Поглавља 24: ПРИХОДИ ПО ОСНОВУ ПРОДАЈЕ РОБЕ, ГОТОВИХ ПРОИЗВОДА И ПРУЖАЊА УСЛУГА, а који су финансијски инструменти, осим оних који се обрачунавају у складу са овим поглављем, на основу смерница Поглавља 24.

Овим поглављем регулише се:

1) признавање и престанак признавања финансијских средстава и финансијских обавеза;

2) вредновање финансијских средстава и финансијских обавеза;

3) рекласификовање финансијских средстава и финансијских обавеза;

4) обелодањивања у вези са финансијским средствима и финансијским обавезама; и

5) прелазне одредбе.

За рачуноводствено обухватање хеџинга повезаног са финансијским инструментима субјект треба, као своју рачуноводствену политику, да изабере или релевантне одредбе МСФИ 9 Финансијски инструменти или МРС 39 Финансијски инструменти: признавање и мерење.

За рачуноводствено обухватање дериватних финансијских инструмената субјект треба, као своју рачуноводствену политику, да изабере релевантне одребе МСФИ 9 Финансијски инструменти.

2. Дефиниције (и изрази)

Члан 161.

У овом поглављу користе се дефиниције и изрази (који нису објашњени у претходним поглављима) са следећим значењем:

1) **Финансијски инструмент** је уговорни однос између субјеката на основу којег настаје финансијско средство једног субјекта и финансијска обавеза или инструмент капитала неког другог субјекта;

2) **Финансијска трансакција** је спровођење уговорних односа у вези са финансијским инструментима (на пример, давање готовинског кредита, продаја и куповина потраживања, итд.);

3) **Финансијско средство** је средство субјекта (углавном стечено кроз финансијску трансакцију) које примарно може бити у облику:

(1) готовине (у благајни, на текућем рачуну, у домаћој или у иностраној валути, депозити) - новац је финансијско средство јер представља непосредно средство размене и основу на којој се вреднују и приказују све трансакције у финансијским извештајима;

(2) уговорног права на примање новца или другог финансијског средства од другог субјекта - потраживања од купаца, запослених, потраживања по основу меница, потраживања по основу датих кредита и по основу купљених обавезница. У сваком од ових случајева уговорно право субјекта је да прими готовину или неко друго финансијско средство;

(3) уговорног права на размену финансијских инструмената са другим субјектом под условима који су потенцијално повољни за субјект; или

(4) инструмента капитала других правних лица, осим поседовања инструмената капитала које обезбеђује контролу, значајан утицај и заједничку контролу.

Под финансијским средствима се не подразумевају унапред плаћени расходи, ни издаци чије будуће економске користи произлазе из примитка робе и услуга, а не из права примитка готовине или неког другог финансијског средства (на пример, дати аванси за набавку робе не сматрају се финансијским средством).

Средство које произлази из законом прописаних захтева наметнутих од стране државе није финансијско средство (на пример, одложена пореска средства).

4) **Финансијска обавеза** је обавеза којом је уговорена:

(1) предаја новца или другог финансијског средства другом субјекту или

(2) размена финансијских инструмената с другим субјектом према условима који су за њега потенцијално неповољни.

Под финансијском обавезом се не подразумевају одгођени остварљив приход, као ни унапред примљени аванси, јер ће у тим случајевима одлив економских вредности бити у облику испорука добара и услуга.

Обавезе које произлазе из законом пописаних захтева наметнутих од стране државе нису финансијске обавезе (на пример, обавезе за порез на добит или одложене пореске обавезе).

5) **Портфељ финансијских инструмената** је група финансијских средстава или финансијских обавеза којима се управља као деловима једне заједничке групе;

6) **Инструмент капитала** је уговорни однос који доказује преостали износ учешћа у имовини другог правног лица;

7) **Амортизовани трошак финансијског средства или финансијске обавезе** је износ који се добија када се од износа по којем се финансијско средство или финансијска обавеза мери (вреднује) при почетном признавању, одузму износи отплаћене главнице и увећа или умањи за кумулативну амортизацију свих разлика између почетног износа и износа при доспећу (применом методе ефективне каматне стопе). Када је у питању финансијско средство овај износ се усклађује и за сва укалкулисана обезвређења тог средства.

8) **Метода ефективне каматне стопе** је метода обрачуна амортизованог трошка финансијског средства или финансијске обавезе и распоређивања и признавања прихода од камата или трошкова камата у Билансу успеха током одређеног временског периода;

9) **Ефективна каматна стопа** је стопа којом се тачно дисконтују процењена будућа плаћања у новцу или примитак новца током очекиваног века трајања финансијског средства или финансијске обавезе на бруто књиговодствену вредност финансијског средства или на амортизовани трошак финансијске обавезе. При обрачуна ефективне каматне стопе субјект процењује очекиване новчане токове узимајући у обзир све уговорене услове финансијског инструмента (на пример превремено плаћање, продужење, опцију куповине и сличне опције), али не узима у обзир очекиване кредитне губитке. У обрачун се укључују све накнаде и износи плаћени или примљени између уговорених страна који су саставни део ефективне каматне стопе, трансакцијски трошкови, као и све остале премије или дисконти;

10) **Кредитни губитак** је разлика између свих уговорених новчаних токова који се дугују субјекту у складу с уговором и свих новчаних токова чији примитак субјект очекује, односно сви новчани губици, дисконтовани по изворној ефективној каматној стопи (или ефективној каматној стопи усклађеној за кредитни ризик за купљено или створено финансијско средство умањено за кредитне губитке);

11) **Очекивани кредитни губици** представљају пондерисани просек кредитних губитака - пондерисање се ради применом ризика неиспуњења обавеза;

12) **Очекивани кредитни губици током века трајања** су они губици који су последица свих могућих догађаја неиспуњења обавеза током очекиваног века трајања финансијског инструмента;

13) **Очекивани кредитни губици у дванаестомесечном периоду** су део очекиваних кредитних губитака током века трајања финансијског инструмента који су последица неиспуњења обавеза повезаних с финансијским инструментом и који су могући у периоду од 12 месеци након датума биланса;

14) **Резервисање за умањење вредности** је обрачунати износи очекиваног кредитног губитка финансијског средства;

15) **Временска вредност новца** је елемент (део) камате којим се осигурава накнада само за протек времена. Временска вредност новчаног елемента не осигурава накнаду за остале ризике или трошкове повезане са држањем финансијске имовине. Како би проценио осигурава ли тај елемент камате накнаду само за протек времена, субјект се ослања на просуђивање и разматра важне факторе, као што је валута у којој је исказано финансијско средство, као и период за који је утврђена камата;

16) **Камата** обухвата накнаду за временску вредност новца, за кредитни ризик повезан са неподмиреним износом главнице током одређеног времена, као и за остале основне ризике и трошкове зајма и за профитну маржу;

17) **Дивиденда** је добит власника капитала која се исплаћује у сразмери са његовим учешћем у капиталу;

18) **Дериват** је секундарни финансијски инструмент:

(1) чија се вредност мења према промени утврђене каматне стопе, цене хартије од вредности, цене робе, курса, индекса цена, кредитног рејтинга или кредитног индекса или сличне варијабле;

(2) који не захтева почетно нето улагање или захтева релативно мало нето улагање у односу на друге врсте уговора који се у тржишним условима слично мењају; и

(3) који се подмирује на неки будући датум.

3. Пословни модели субјекта за управљање финансијским средствима

Члан 162.

Пословни модел субјекта за управљање финансијским средствима је начин на који субјект управља својим финансијским средствима ради стварања новчаних токова.

Пословним моделом субјекта одређује се хоће ли новчани токови настати:

- 1) прикупљањем уговорених новчаних токова;
- 2) продајом финансијских средстава; или
- 3) и од једног и од другог.

Процена начина на који ће настати новчани токови не примењују се на основу сценарија које субјект не може разумно да очекује, као што су „најгори могући” сценарио или сценарио „стресних услова”.

Пословни модел субјекта за управљање финансијским средствима се утврђује на нивоу који одражава начин заједничког управљања групама финансијских средстава ради остварења одређеног пословног циља. Пословни модел субјекта не зависи од намера руководства у погледу појединачног финансијског средства.

Субјектов пословни модел управљања финансијским средствима треба да се заснива на чињеницама, а не на тврдњама. Уобичајено је да се он може пратити кроз активности које субјект предузима ради остварења циља пословног модела.

У оквиру овог поглавља прави се разлика између три пословна модела управљања финансијским средствима:

1) пословни модел чији је циљ држање средстава ради прикупљања уговорених новчаних токова - финансијским средством које се држи у оквиру пословног модела чији је циљ држање средстава ради прикупљања уговорених новчаних токова, управља се ради остварења новчаних токова прикупљањем уговорених плаћања током века трајања средства. При одређивању да ли је могуће остварење ових новчаних токова субјект треба да размотри учесталост, вредност и време продаје таквих средстава у претходним извештајним периодима, разлоге те продаје и очекивања у погледу продајних активности у будућим извештајним периодима. Субјект мора да узме у обзир податке о разлозима и условима продаје у прошлим извештајним периодима и да их упоређи са условима у текућем извештајном периоду;

2) пословни модел чији се циљ остварује и прикупљањем уговорених новчаних токова и продајом финансијског средства - у поређењу са финансијским моделом чији је циљ држање финансијског средства ради прикупљања уговорених новчаних токова, у оквиру овог пословног модела продаје су обично чешће и вредност им је већа, јер је је продаја финансијских средстава саставни, а не споредни, елемент остварења циља овог пословног модела; и

3) пословни модел чији је циљ остварење новчаних токова продајом финансијског средства - субјект доноси одлуку о куповини и продаји финансијских средстава на основу својих очекивања промена фер вредности финансијских средстава.

4. Почетно признавање и почетно класификовање финансијских средстава и финансијских обавеза

Члан 163.

Класификовање финансијских средстава: субјект класификује финансијска средства на основу следећа два критеријума:

- 1) свог пословног модела управљања финансијским средствима; и
- 2) карактеристика финансијског средства у вези са уговореним новчаним токовима повезаним са тим средством - на пример, у групу финансијска средства која се вреднују по амортизованом трошку не могу бити сврстане акције, јер оне немају рок доспећа.

Субјект финансијска средства класификује у следеће групе:

- 1) финансијска средства која се вреднују по амортизованом трошку;
- 2) финансијска средства која се вреднују по фер вредности кроз осталу свеобухватну добит; и
- 3) финансијска средства која се вреднују по фер вредности кроз Биланс успеха.

Субјект класификује финансијско средство у средство које се вреднује по амортизованом трошку ако су испуњена оба следећа услова:

- 1) финансијско средство се држи у оквиру пословног модела чија је сврха држање финансијских средстава ради прикупљања уговорених новчаних токова; и
- 2) на основу уговорених услова финансијског средства на одређене датуме настају новчани токови који се састоје од наплате главнице и камате на неподмирени износ главнице.

Субјект класификује финансијско средство у средство које се вреднује по фер вредности кроз осталу свеобухватну добит ако су испуњена оба следећа услова:

- 1) финансијско средство се држи у оквиру пословног модела чији се циљ остварује и прикупљањем уговорених новчаних токова и продајом финансијског средства; и
- 2) на основу уговорених услова финансијског средства на одређене датуме настају новчани токови који се састоје од наплате главнице и камате на неподмирени износ главнице.

Дозвољава се субјекту да при почетном признавању финансијских средстава у облику инструмената капитала таква средства класификује у средства која се вреднују по фер вредности кроз осталу свеобухватну добит.

Субјект финансијска средства која није класификовао у средства која се вреднују по амортизованом трошку, ни у средства која се вреднују по фер вредности кроз осталу свеобухватну добит, класификује у финансијска средства која се вреднују по фер вредности кроз Биланс успеха.

Класификовање финансијских обавеза: субјект класификује све финансијске обавезе као обавезе које се накнадно вреднују по амортизованом трошку, осим обавеза за које је овим поглављем прописано накнадно вредновање по фер вредности.

5. Почетно вредновање финансијских средстава и обавеза

Члан 164.

Субјект финансијска средства (осим потраживања од купаца) и финансијске обавезе почетно вреднује по њиховим фер вредностима. Ако су у питању финансијска средства и финансијске обавезе који нису класификовани у оне који се признају и вреднују по фер

вредности кроз Биланс успеха субјект у њихову почетну вредност укључује трансакционе трошкове који се могу директно приписати стицању или издавању финансијског средства, односно финансијске обавезе (трансакциони трошкови код финансијских средстава увећавају почетну вредност, а код финансијских обавеза је умањују).

При почетном признавању потраживања од купаца субјект их вреднује по њиховој трансакционој цени утврђеној у складу са смерницама Поглавља 24: ПРИХОДИ ПО ОСНОВУ ПРОДАЈЕ РОБЕ, ГОТОВИХ ПРОИЗВОДА И ПРУЖАЊА УСЛУГА, осим ако потраживање има значајну компоненту финансирања (која се утврђује у складу са Поглављем 24), када се почетно вреднује по амортизованом трошку.

У случају када се при почетном признавању финансијске имовине или финансијске обавезе њихова фер вредност разликује од трансакционе цене, субјект је дужан да примени одредбе Поглавља 10: СПЕЦИФИЧНИ НАЧИНИ СТИЦАЊА СРЕДСТАВА И ОБАВЕЗА.

Ако субјект имовину која се накнадно вреднује по амортизованом трошку обрачунава на датум подмирења, та имовина се почетно признаје по својој фер вредности на датум трговања.

При почетном признавању потраживања (права) на дивиденду субјект признаје финансијско средство у висини тог права, уз признавање прихода.

6. Накнадно вредновање финансијских средстава

Члан 165.

Субјект призната финансијска средства накнадно вреднује:

- 1) по амортизованом трошку;
- 2) по фер вредности кроз осталу свеобухватну добит; или
- 3) по фер вредности кроз Биланс успеха.

За финансијска средства која накнадно вреднује по амортизованом трошку и по фер вредности кроз осталу свеобухватну добит субјект примењује одредбе о обезвређењу финансијских средстава прописане овим поглављем.

Износ повећања вредности финансијског средства утврђен применом методе ефективне каматне стопе субјект признаје у извештајном периоду у Билансу успеха. При вредновању средства по амортизованом трошку применом методе ефективне каматне стопе субјект може током очекиваног века трајања финансијског средства да амортизује све накнаде и плаћене или примљене износе, трансакцијске трошкове, као и остале премије или дисконте садржане у ефективној каматној стопи. Међутим, амортизовање ових ставки може, ако је то примерено, да уради и у краћем временском периоду.

У ситуацији када за утврђивање фер вредности инструмента капитала није доступно довољно релевантних података и фер вредност не може довољно поуздано да утврди, такав инструмент капитала субјект накнадно вреднује по трошку набавке. Када субјект буде у могућности да поуздано утврди фер вредност оваквих инструмената капитала започиње проспективно са њиховим вредновањима по фер вредности.

Добици или губици настали по основу накнадног вредновања финансијских средстава по фер вредности кроз осталу свеобухватну добит признају се у осталој свеобухватној добити, сем оног дела добитака или губитака који су резултат курсних разлика, а који се признају као добитак или губитак у Билансу успеха у извештајном периоду у којем су настали.

Добици или губици настали по основу накнадног вредновања финансијских средстава по фер вредности кроз Биланс успеха признају се у Билансу успеха у извештајном периоду у којем су настали.

7. Накнадно вредновање финансијских обавеза

Члан 166.

Субјект признате финансијске обавезе накнадно вреднује по амортизованом трошку, уз признавање расхода у Билансу успеха, осим:

1) уговора о финансијском јемству и обавеза давања зајмова уз каматне стопе ниже од тржишних каматних стопа, које након почетног признавања накнадно вреднује по вишем од следећа два износа:

(1) износу резервисања за умањење вредности; и
(2) почетно признатом износу, умањеном за, ако је то примерено, кумулативну добит признату у складу са смерницама Поглавља 24; и

2) непредвиђених износа које је купац признао у оквиру пословног спајања на које се примењује Поглавље 10. Такви непредвиђени износи се накнадно вреднују по фер вредности, а промене се признају у Билансу успеха (као приход или расход).

8. Обезвређење финансијских средстава

Члан 167.

Субјект проверава и обрачунава обезвређеност за следећа финансијска средства:

1) финансијска средства која се вреднују по амортизованом трошку; и
2) финансијска средства која се вреднују по фер вредности кроз остали свеобухватни добитак.

Признавањем обезвређења финансијског средства субјект признаје губитке у Билансу успеха, осим за финансијска средства која се вреднују по фер вредности кроз остали свеобухватни добитак, чије обезвређење признаје кроз остали свеобухватни добитак, односно губитак.

У оквиру провере и обрачуна обезвређености финансијских средстава субјект на датум биланса проверава да ли је дошло до знатног повећања кредитног ризика финансијског средства. У сврху те провере субјект пореди ризик од неиспуњења обавезе повезан са финансијским средством на датум биланса са ризиком од неиспуњења обавезе повезан са финансијским средством на датум почетног признавања средства. За то поређење користи разумне и утемељене податке који су му доступни без прекомерних трошкова или напора, а који указују на знатно повећање кредитног ризика након почетног признавања. Овим поглављем се поставља оборива претпоставка да је дошло до знатног повећања кредитног ризика финансијског средства након његовог почетног признавања ако је доспеће уговорених плаћања прекорачено за више од 30 дана. Субјект може да обори наведену претпоставку ако располаже разумним и утемељеним подацима доступнима без прекомерних трошкова или напора којима се доказује да није дошло до знатног повећања кредитног ризика након почетног признавања, чак и ако је доспеће уговорених плаћања прекорачено за више од 30 дана.

За финансијска средства којима су у договору са другом страном поново договорени или промењени уговорени новчани токови, субјект испитује могуће знатно повећање

кредитног ризика поредећи: ризик од неиспуњења обавеза на датум биланса (на основу измењених одредаба уговора) са ризиком од неиспуњења обавеза при почетном признавању финансијског средства (на основу изворних, неизмењених одредаба уговора).

Уколико је дошло до знатног повећања кредитног ризика финансијског средства субјект за њега утврђује обезвређеност у износу који је једнак очекиваним кредитним губицима током века трајања тог средства. За финансијско средство (или групу финансијских средстава) за који је утврдио да није дошло до знатног повећања очекиваног кредитног губитка током века трајања тог средства субјект утврђује обезвређеност у износу који одговара очекиваним кредитним губицима у периоду од 12 месеци након датума биланса.

За финансијско средство за које је у претходном извештајном периоду признао обезвређење у износу једнаком очекиваним кредитним губицима током века трајања, а на датум биланса текућег извештајног периода утврди да више не постоји основ за констатацију да је дошло до знатног повећања кредитног ризика, субјект на датум биланса признаје обезвређеност у износу једнаком очекиваним кредитним губицима у периоду од 12 месеци након датума биланса.

Субјект за потраживања од купаца, уговорену имовину и потраживања по основу закупа не утврђује да ли је дошло до значајне промене кредитног ризика, већ одмах утврђује обезвређење у износу једнаком очекиваним кредитним губицима током века трајања тих средстава.

За финансијска средства за која је при њиховом почетном признавању признао обезвређење по основу њихових кредитних ризика, субјект на сваки датум биланса признаје износ промене очекиваних кредитних губитака током века трајања средства. Субјект повољне промене очекиваних кредитних губитака током века трајања средства признаје у Билансу успеха као добитак по основу смањења признатог обезвређења (односно као корекцију остале свобухватне добити ако је у питању финансијско средство које се вреднује по фер вредности кроз остали свеобухватни добитак), чак и ако су очекивани кредитни губици током века трајања средства мањи од износа очекиваних кредитних губитака који су при почетном признавању били укључени у процењене новчане токове.

Субјект утврђује очекиване кредитне губитке финансијског средства на начин који обезбеђује:

- 1) непристрасно, и на основи вероватности распона могућих исхода обезвређења, утврђен износ;
- 2) поштовање временске вредности новца; и
- 3) коришћење разумних и утемељених података, доступних на датум биланса без прекомерних трошкова или напора, о прошлим догађајима, текућим условима, као и предвиђањима будућих услова пословања.

При утврђивању очекиваних кредитних губитака субјект није дужан да одреди сваки могући сценарио, али је дужан да узме у обзир ризик или вероватност настанка кредитног губитка на начин који одражава вероватност настанка кредитног губитка и вероватност изостанка кредитног губитка, чак и ако је вероватност настанка кредитног губитка врло мала.

При утврђивању очекиваних кредитних губитака субјект треба да узме у обзир најдуже уговорено раздобље (укључујући и могућа продужења) током којег је субјект изложен кредитном ризику.

9. Престанак признавања финансијских средстава и финансијских обавеза

Члан 168.

Субјект престаје са признавањем финансијског средства када и искључиво када:

- 1) истекну уговорна права на новчане токове од финансијског средства; или
- 2) пренесе финансијско средство, а тај пренос испуњава услове за престанак признавања (ако субјект пренесе готово све ризике и користи власништва над финансијским средством, престаје са његовим признавањем и признаје као засебно средство или обавезу сва права и обавезе настале или задржане у оквиру тог преноса).

Када субјект престане са признавањем финансијског средства вреднованог по фер вредности кроз осталу свеобухватну добит, кумулативни добитак или губитак претходно признат у осталој свеобухватној добити рекласификује из капитала у Биланс успеха, признавањем добитака или губитака.

Субјект престаје са признавањем финансијске обавезе (или дела финансијске обавезе) када, и искључиво када, се она подмири, односно кад се обавеза из уговора испуни, поништи или кад истекне.

10. Рекласификација финансијских средстава и финансијских обавеза

Члан 169.

Када субјект рекласификује финансијско средство из финансијских средстава вреднованих по амортизованом трошку у финансијска средства која се вреднују по фер вредности кроз осталу свеобухватну добит, дужан је да на датум рекласификације утврди његову фер вредност. Добитак или губитак утврђен као разлика између претходно амортизованог трошка и процењене фер вредности субјект признаје у осталој свеобухватној добити.

Када субјект рекласификује финансијско средство из финансијских средстава вреднованих по амортизованом трошку у финансијска средства која се вреднују по фер вредности кроз Биланс успеха, дужан је да на датум рекласификације утврди његову фер вредност. Добитак или губитак утврђен као разлика између претходно амортизованог трошка и процењене фер вредности субјект признаје у Билансу успеха.

Када субјект рекласификује финансијско средство из финансијских средстава вреднованих по фер вредности кроз осталу свеобухватну добит у финансијска средства која се вреднују по амортизованом трошку, финансијско средство се рекласификује по вредности коју би средство имало да је од његовог почетног признавања вредновано по амортизованом трошку. При промени вредности средства престаје и признавање кумулираних добитака или губитака који су у вези са тим средством признати у осталој свеобухватној добити. Сваки износ разлике при овој рекласификацији признаје се у Билансу успеха.

Када субјект рекласификује финансијско средство из финансијских средстава вреднованих по фер вредности кроз осталу свеобухватну добит у финансијска средства која се вреднују по фер вредности кроз Биланс успеха, финансијско средство се и даље вреднује по фер вредности. Кумулирани добици или губици претходно признати у осталој свеобухватној добити рекласификују се на датум рекласификације из власничког капитала у Биланс успеха.

Када субјект рекласификује финансијско средство из финансијских средстава вреднованих по фер вредности кроз Биланс успеха у финансијска средства која се вреднују по амортизованом трошку, његова фер вредност на датум рекласификације постаје његова нова књиговодствена вредност.

Када субјект рекласификује финансијско средство из финансијских средстава вреднованих по фер вредности кроз Биланс успеха у финансијска средства која се вреднују по фер вредности кроз осталу свеобухватну добит, финансијско средство се и даље вреднује по фер вредности.

11. Обелодањивања

Члан 170.

Субјект може у Напоменама у вези са финансијским инструментима да обелодани следеће ставке прихода, расхода, добитака или губитака:

1) приходе, расходе, добитке или губитке, укључујући и промене фер вредности, приказане по групама финансијских инструмената;

2) укупне приходе од камате и укупне трошкове од камате (израчунате коришћењем метода ефективне камате) за финансијска средства или финансијске обавезе које се не одмеравају по фер вредности кроз Биланс успеха; и

3) износ сваког губитка по основу умањења вредности за сваку групу финансијских средстава.

За сва финансијска средства и финансијске обавезе које се одмеравају по фер вредности, субјект може у Напоменама да обелодани основу за одређивање фер вредности (на пример, котирану цену на активном тржишту или технику процене). Када се користи техника процене, субјект може у Напоменама да обелодани претпоставке примењене приликом одређивања фер вредности за сваку групу финансијских средстава или финансијских обавеза.

Ако поуздано одмеравање фер вредности није више доступно, или није доступно без прекомерних трошкова или напора субјект може у Напоменама да обелодани ту чињеницу, књиговодствену вредност тих финансијских инструмената и, ако се примењује изузимање по основу прекомерних трошкова или напора, разлоге из којих би поуздано одређивање фер вредности подразумевало прекомерне трошкове или напоре.

Субјект може у Напоменама да обелодани:

1) изложеност кредитном и тржишном ризику финансијских средстава која се вреднују по фер вредности и чије се промене фер вредности признају одмах као приход или расход;

2) изложености кредитном и тржишном ризику финансијских обавеза које се вреднују по фер вредности и чије се промене фер вредности одмах признају као приход или расход;

3) књиговодствених вредности финансијских средстава датих као гаранција за обавезе или потенцијалне обавезе и услове таквих гаранција;

4) фер вредности средстава добијених као гаранција;

5) кршења услова из уговора о кредитима;

6) старосну анализу финансијских средстава чији је рок доспећа прекорачен на датум биланса.

ПОГЛАВЉЕ 24: ПРИХОДИ ПО ОСНОВУ ПРОДАЈЕ РОБЕ, ГОТОВИХ ПРОИЗВОДА И ПРУЖАЊА УСЛУГА

1. Циљ и делокруг поглавља

Члан 171.

Циљ овог поглавља је прописивање правила која субјект примењује за признавање, вредновање и обелодањивање прихода по основу продаје робе, готових производа и пружања услуга, како би корисницима финансијских извештаја пружио информације значајне за сагледавање врсте, износа, временског оквира и неизвесности прихода и новчаних токова који произлазе из пословања са купцима, односно уговора са купцима.

Субјект примењује ово поглавље само ако је друга страна у уговору лице које се у смислу овог поглавља сматра купцем. Ово поглавље се не примењује на уговоре о продаји материјала или коришћених сталних средстава субјекта. Чињеница да је купац истовремено и повезано лице са субјектом не утиче на то да ли се примењује или не примењује ово поглавље.

У делокругу овог поглавља су и додатни трошкова стицања уговора са купцем и трошкови настали ради испуњења уговора са купцем, под условом да ти трошкови нису у делокругу неког другог поглавља.

Ово поглавље се не примењује за неновчане размене између страна које обављају исту пословну активност (субјект може да ступи у такве трансакције како би себи олакшао продају роба или пружање услуга купцима или потенцијалним купцима, тј. како би правовремено задовољио тражњу на одређеном подручју роба и услуга - подразумева се да и друга уговорна страна неновчане размене има користи од такве трансакције, јер ступа у њу).

У делокругу овог поглавља нису:

1) приходи по основу исправки грешака које нису материјално значајне - у делокругу су Поглавља 4: ОПШТА ПРАВИЛА ЗА ПРИЗНАВАЊЕ И ВРЕДНОВАЊЕ, РАЧУНОВОДСТВЕНЕ ПОЛИТИКЕ, ПРОМЕНЕ РАЧУНОВОДСТВЕНИХ ПРОЦЕНА И ГРЕШКЕ;

2) приходи по основу позитивних курсних разлика - у делокругу су Поглавља 8: РАЧУНОВОДСТВЕНО ОБУХВАТАЊЕ СРЕДСТАВА, ОБАВЕЗА И КАПИТАЛА У СТРАНОЈ ВАЛУТИ;

3) приходи по основу донација и других облика додељивања - у делокругу су Поглавља 9: РАЧУНОВОДСТВЕНО ОБУХВАТАЊЕ ДРЖАВНЕ ПОМОЋИ;

4) приходи по основу пословних комбинација - у делокругу су Поглавља 11: ЛИКВИДАЦИЈА, СТЕЧАЈ И СТАТУСНЕ ПРОМЕНЕ;

5) приходи по основу почетног признавања биолошких средстава и пољопривредних производа и по основу промене фер вредности биолошких средстава - у делокругу су Поглавља 13: ПОЉОПРИВРЕДА;

6) приходи по основу укидања претходно признатог обезвређења средстава - у делокругу су Поглавља 12: ЗАЛИХЕ, Поглавља 14: НЕКРЕТНИНЕ, ПОСТРОЈЕЊА И ОПРЕМА, Поглавља 16: НЕМАТЕРИЈАЛНА ИМОВИНА и Поглавља 22: ОБЕЗВРЕЂЕЊЕ СРЕДСТАВА;

7) приходи по основу промене фер вредности инвестиционих некретнина - у делокругу су Поглавља 15: ИНВЕСТИЦИОНЕ НЕКРЕТНИНЕ;

8) приходи по основу финансијског и оперативног лизинга - у делокругу су Поглавља 17: ЛИЗИНЗИ;

9) приходи од дивиденди и промене фер вредности финансијских инструмената - у делокругу су Поглавља 23: ФИНАНСИЈСКИ ИНСТРУМЕНТИ;

10) приходи по основу укидања резервисања и приходи по основу износа који се субјекту надокнађују у вези са обавезама по основу којих је формирао резервисање - у делокругу су Поглавља 25: РЕЗЕРВИСАЊА, ПОТЕНЦИЈАЛНЕ ОБАВЕЗЕ И ПОТЕНЦИЈАЛНА СРЕДСТВА;

11) приходи по основу примене методе учешћа - у делокругу су Поглавља 19: УЧЕШЋЕ У КАПИТАЛУ ПРИДРУЖЕНИХ ДРУШТАВА и Поглавља 20: УЧЕШЋА У ЗАЈЕДНИЧКИМ ПОДУХВАТИМА; и

12) приходи по основу учешћа у заједничком послу - у делокругу су Поглавља 20: УЧЕШЋА У ЗАЈЕДНИЧКИМ ПОДУХВАТИМА.

2. Дефиниције (и изрази)

Члан 172.

У овом поглављу користе се дефиниције и изрази (који нису објашњени у претходним поглављима) са следећим значењем:

1) **Редовне активности субјекта** (редовно пословање субјекта) су све активности које предузима неки субјект као део свог пословања (продаја производа, роба или пружање услуга), као и активности које су са њима повезане, тј. које имају пропратни карактер (на пример, превоз робе до купца, пружање услуга одржавања продате робе, итд);

2) **Уговор са купцем** је споразум између субјекта и једне или више других страна (учесника трансакције, клијената, тј. купаца), којим настају остварива права и извршиве обавезе за уговорне стране. Остваривост права и извршивост обавеза у уговору је правно питање. У овом уговору субјект је продавац робе и готових производа или страна која пружа услугу, а друга, односно, друге стране у уговору су купци. Уговори могу бити писмени, усмени или прећутни (ако је таква пословна пракса уобичајена за субјекта и окружење у којем послује). Субјект може са истим или различитим купцима да склапа све наведене облике уговора (то, између осталог, може да зависи и од врсте купца или од врсте уговорене робе или услуге). Ту праксу и поступке субјект је дужан да узме у обзир при одређивању да ли на основу уговора са купцем настају, и када, остварива права и извршиве обавезе.

За потребе примене овог поглавља уговор не постоји ако свака од уговорних страна има једнострано оствариво право раскида уговора који у целости није извршен и то без обавезе било какве накнаде другој страни (или странама).

Предмет уговора са купцем може бити:

(1) продаја средства које је субјект произвео - на пример, продаја готових производа;

(2) препродаја средстава које је субјект купио - на пример, продаја трговинске робе;

(3) препродаја права на робу или услуге које је субјект купио - на пример, продаја карти за неки културни или спортски догађај, када субјект делује као налогодавац;

(4) пружање за другу страну услуга преноса робе или услуга купцу - на пример, деловање у својству агента (посредника) треће стране;

(5) изградња, производња или развој имовине у име купца - на пример, градња објекта чији је купац власник, пројектовање постројења;

(6) обављање уговором договореног задатка (или задатака) за купца - на пример, пружање маркетиншких услуга за купца;

(7) пружање услуге приправности на достављање робе или пружање услуга - на пример, дежурство код зимског одржавања путева или стављање робе или услуга на располагање купцу како би их употребио када и како одлучи;

(8) продаја (пренос) лиценци;

(9) пружање купцу могућности куповине додатне робе или услуга;

(10) додела купцу права на робу или услуге које ће му се пружити у будућности и које купац може да препрода или пружи својем купцу - на пример, субјект обећава трговцу на мало који продаје његове производе да ће пренети додатну робу или услуге појединцу који производ купи од трговца на мало (било да ће то урадити директним преносом том појединцу или ће то урадити преко трговца на мало);

3) **Купац** је, за потребе примене овог поглавља, страна која је са субјектом склопила уговор о набавци робе или услуга које су резултат редовног пословања субјекта у замену за накнаду коју ће он дати субјекту. За потребе примене овог поглавља под купцем (клијентом) се не подразумева:

(1) купац сталних средстава субјекта, осим ако су у питању купци сталних средства која субјект изнајмљује као своју уобичајену делатност или купци средства која су коришћена за приказивање и тестирање од стране купаца а таква средства купац редовно продаје као своју трговинску робу (пре продаје дужан је да та средства са опреме прекласификује на залихе по њиховој књиговодственој вредности коју имају на дан прекласификације);

(2) пословни партнер са којима је субјект склопио уговор о заједничком деловању у којем уговорне стране деле ризике и користи који могу произаћи из тог деловања; дакле не ради се о односу добављач - купац, већ о сарадњи или партнерству - на пример заједничко истраживање у развоју неког новог производа или спровођење неких истражних радова;

4) **У целости неизвршен уговор са купцем** је онај уговор са купцем код кога су истовремено испуњена следећа два критеријума:

(1) субјект још није пренео купцу уговорену (обећану) робу или пружио уговорене услуге; и

(2) субјект још није примио и још нема право да прими накнаду у замену за уговорену (обећану) робу или услуге;

5) **Роба** - под робом се у овом поглављу подразумева како трговинска роба (средства купљена ради даље продаје, као облик делатности субјекта), тако и готови производи (производи које је субјект произвео са намером да их продаје, као облик своје делатности);

6) **Имовина** - за примену овог поглавља са становишта купца примљена роба и услуге сматрају се имовином, чак и ако постоје само тренутак (кад су примљене и одмах употребљене - на пример, утрошена електрична енергија, утрошена вода, примљене услуге поправке опреме, итд.);

7) **Извршива обавеза** је обавеза произлашла из уговора са купцем, и страна која је тим уговором на себе преузела обавезу нема другу алтернативу него да обавезу испуни (у супротном очекују је законске или пословне санкције - судски спор, смањење пословног угледа, губитак поручбина и сл.). Извршиве обавезе може имати и субјект, али и купац. Са становишта субјекта извршива обавеза може бити у различитим облицима: обавези да

купцу пренесе уговорену робу, да му пружи уговорене услуге - за шта се у овом поглављу употребљава израз "обавеза на чињење".

Склапање уговора са купцем и настанак обавезе на чињење не значи да је увек у питању рачуноводствена обавеза, тј. да се то склапање уговора са купцем књижи.

Извршива обавеза са становишта купца може бити у облику обавезе да субјекту плати за пренету робу или пружене услуге, или обавезе да му унапред плати за уговорени пренос робе или пружање услуга;

8) **Оствариво право** је право које произлази из уговора са купцем и страна која је то право стекла оправдано очекује да га и оствари: јер је релевантним прописом тако регулисано, а и друга страна, за коју је то обавеза, изражава намеру да испуни своју обавезу у складу са уговором. На пример, склапањем уговора са купцем којим се субјект обавезао да купцу у одређеном временском периоду испоручи одређену робу договореног квалитета и количине, купац је стекао оствариво право на ту робу. Када се контрола над том робом пренесе на купца субјект је стекао оствариво право да своје потраживање наплати;

9) **Обавеза на чињење** је обавеза субјекта да купцу пренесе уговорену робу или пружи уговорене услуге.

Обавеза на чињење се може састојати у давању, чињењу, нечињењу или трпљењу. Она мора бити могућа, допуштена и одређена, односно одредива.

10) **Уговорна обавеза** је обавеза субјекта да купцу пренесе робу или пружи услуге, јер је од купца унапред примио накнаду (на пример, примљени аванс), или је износ накнаде доспео на плаћање (на пример, обавеза субјекта да купцу испоручи робу настала је јер је наступио тренутак када купац мора безусловно да уплати договорену суму новца);

11) **Уговорна имовина** је право субјекта на накнаду у замену за робу или услуге које је он пренео купцу, ако то право зависи од неког фактора, а тај фактор није протек времена, већ зависи од будућег чињења субјекта: На пример, субјект је уговорио са купцем испоруку производа "А" и "Б". Производ "А" испоручује у марту, а производ "Б" у априлу. Субјект стиче право на наплату производа "А" тек након испоруке производа "Б". Ако не испоручи производ "Б" субјект губи право да наплати вредност испорученог производа "А". Субјект је испоручио производ "А" и тиме стекао уговорну имовину коју ће реализовати тек када испоручи производ "Б" и стекне право на наплату - тада ће та имовина бити прекласификована у субјектово потраживање од купца;

12) **Уговор са комерцијалном садржином** је уговор са купцем по основу чије се реализације очекује да ће доћи до промене ризика, временског оквира или износа будућих новчаних токова субјекта - на пример, када субјект купцу прода трговинску робу са роком плаћања од 30 дана од дана продаје, субјект је изложен ризику да му купац не уплати новац, али по основу те продаје субјект ће уместо робе имати новац који ће добити у року од 30 дана, итд. Супротан пример, тј. пример уговора који нема комерцијалну садржину је уговор о позајмици неких добара (материјала, робе и сл.) код којих ће обавеза бити измирена враћањем таквих позајмљених добара;

13) **Значајна интеграција услуга** постоји када због испуњења купцу једне обавезе на чињење субјект користи, или купцу пружа више различитих услуга (или преноси добра), али са становишта купца, тј. у контексту уговора ради се о преносу једног, сложеног, добра (робе) или једне сложене услуге. На пример, субјект је уговорио са купцем да му уради генералну поправку мотора камиона. То подразумева да му пружи

више услуга: скидање и расклапање мотора, набавку резервних делова, уградњу тих делова у мотор, склапање и тестирање мотора на камиону;

14) **Јавне услуге** су услуге снабдевања гасом, струјом, водом, као и услуге превоза које се пружају становништву и сл;

15) **Уговори са више страна** су уговори у којима има више од две уговорне стране. За потребе примене овог поглавља неопходно је идентификовати уговорне стране, њихова права и обавезе, као и њихове међусобне односе. Руководство субјекта треба да процени које стране су у таквим уговорима купци и да ли се такви уговори применом смерница овог поглавља могу комбиновати са неким другим уговорима;

16) **Контрола над имовином** се односи на могућност управљања употребом имовине и остваривање готово свих преосталих користи од ње. У контролу је укључена могућност спречавања других субјеката да управљају употребом те имовине и остварују користи од ње.

Користи од имовине су могући новчани токови (приливи или уштеде при одливима) који се могу остварити директно или индиректно на више начина. Неки од њи су:

(1) **употреба имовине у производњи робе или пружању услуга (укључујући јавне услуге)** - на пример, купац користи купљену робу као репроматеријал за производњу својих готових производа или користи купљену робу ради пружања услуга одржавања опреме код својих клијената;

(2) **употреба имовине ради повећања вредности друге имовине** - на пример, купац купљену електронску опрему коју субјект производи и продаје, уграђује у своје постројење чиме му се побољшавају производне карактеристике;

(3) **употреба имовине ради измиривања обавеза или смањења издатака** - на пример, купац може купљену робу да искористи да њоме измири неку своју обавезу према свом добављачу или њеним коришћењем смањује своје трошкове - купац постојећу машину замењује са новокупљеном која троши мање енергије по јединици учинка;

(4) **продаја или размена имовине** - на пример, купац је робу купио да би је продао за новац или разменио за неку другу робу или услугу;

(5) **давање имовине у залог као осигурање зајма** - на пример, купац је са субјектом склопио уговор о куповини пословног простора који субјект зида (сем простора који је купац купио, субјект у том објекту има још простора за продају). Зидане објекта је у току. Постављен је темељ и озидани су зидови. Купац је на основу уговора о куповини простора добио кредит код банке, а као хипотеку је zaloжио тај простор. Дакле, купац иако физички није дошао у посед пословног простора почео је да од њега стиче корист. Његова контрола тог делимично изграђеног простора се састоји и у томе да нико други не може тај простор да zaloжи као хипотеку, нити га субјект легално може неком другом продати; и

(6) **држање имовине** - купац је купио средство јер у одређеном будућем временском периоду очекује пораст његове вредности;

17) **Цена трансакције** је износ накнаде за коју субјект сматра да на њу има право у замену за пренос обећане робе или услуга купцу, искључујући износе наплаћене у име трећих страна (на пример, порез на додату вредност). У накнаду обећану у уговору са купцем могу да буду укључене накнаде у фиксном износу, накнаде са променљивим (варијабилним) износом или обадве врсте накнада. На пример, субјект продаје производ А по цени од 120,00 дин. У овај износ укључен је и ПДВ у износу од 20,00 дин. Цена трансакције у овом случају износи 100,00 дин. Или, субјект продаје производ "А" по цени од 100,00 до 120,00 дин., у зависности од количине коју у току одређеног временског

периода купи купац. Или, субјект продаје производ "А" по цени од 100,00 дин. по комаду, плус фиксан износ од 10.000,00 дин. који се односи на одређени временски период;

18) **Износи који су наплаћени у име трећих лица** су износи које субјект наплаћује од купца, али не представљају субјектов приход. На пример, износ пореза на додату вредност није економска корист која притиче у субјект и нема за последицу повећање његовог капитала. Слична је ситуација и код послова заступања, где бруто приливи обухватају и износе који су наплаћени у име наредбодавца и немају за последицу повећање капитала субјекта. У таквим случајевима субјект остварује приход само у висини своје провизије за послове заступања;

19) **Самостална продајна цена робе или услуге** је цена по којој би субјект обећану робу или услугу засебно продао купцу. Најбољи доказ самосталне продајне цене је уочљива цена робе или услуге а то је цена по којој субјект ту робу или услугу продаје засебно у сличним околностима и сличним купцима. Цена исказана у уговору или ценовнику за робу или услугу може да буде самостална продајна цена те робе или услуге, али постоје и ситуације када цене исказане у ценовнику (или уговору) не одражавају самосталне продајне цене тих роба и услуга. На пример:

(1) ценовник је оријентационе природе, а конкретне цене могу знатно да варијају од цена из ценовника, јер се одређују у непосредној погодби са купцем;

(2) субјект има више ценовника, јер послује на неколико географски различитих подручја;

(3) ценовник није ажуриран, јер су у међувремену поскупеле сировине од којих субјект производи своје готове производе;

(4) на тржишту је дошло до значајног смањења интересовања за производе које субјект производи, а он још није ажурирао ценовник, итд.

Сем тога, чак и ако је у уговору јасно исказана цена за конкретну робу и услугу, субјект не сме а приори да је третира као њену самосталну продајну цену. Он мора да размотри све информације (укључујући тржишне услове, факторе специфичне за субјект и информације о клијенту). Могуће су ситуације да је у уговору са купцем наведено више различитих роба или услуга и да цене у уговору нису одраз правих самосталних продајних цена: на пример, да је некој роби у уговору цена већа него што јој је самостална продајна цена, а да је другим робама мања. Типичан пример оваквог уговора је уговор о заснивању претплатничког односа за мобилну телефонију којим се купцу истовремено и продаје телефон, по цени од 1,00 дин;

20) **Услови уговора** су уговором прописане обавезе уговорних страна, као и параметри којима се мери степен испуњавања тих обавеза;

21) **Уговорни рок** је период у коме су за уговорне стране присутна извршива права и извршиве обавезе;

22) **Релевантне чињенице у вези са уговором са купцима** су оне чињенице које субјект користи приликом примене овог поглавља на такав уговор. Примери релевантних чињеница могу бити: врста обавезе на чињење, уговорени век за испуњење обавезе на чињење, начин измирења обавеза купца према субјекту, итд;

23) **Околности у вези са уговором са купцима** су оне околности које битно утичу на испуњавање уговорних обавеза страна у уговору - на пример, финансијске тешкоће у које је запао субјект или његов клијент, природне непогоде, итд;

24) **Портфељ уговора са купцима** је група уговора са купцима који имају сличне рачуноводствене карактеристике - ако се захтеви овог поглавља примене на сваки

појединачни уговор који чини један портфељ уговора добили би се приближно исти резултати као и кад би се ти захтеви применили на групу тих уговора (хипотетички се претпоставља као да је у питању један уговор са купцем). Сврха груписања више уговора у један портфолио уговора са купцима је смањење рачуноводственог посла у вези са њима, а не добијање другачијих износа признатог прихода у односу да је сваки уговор понаособ био рачуноводствено обухваћен;

25) **Процене у вези са уговорима са купцима** су процене које руководство субјекта спроводи како би рачуноводствено обухватио уговор са купцем - процењује се на пример степен испуњености обавезе на чињење, воља купца и његова способност да измири своје обавезе, итд;

26) **Претпоставке у вези са уговорима са купцима** су чињенице које прозлазе из одговарајућих процена - на пример, да је купац способан и вољан да измири своје обавезе, да је субјект способан да у року измири своје обавезе, да ће пружене услуге бити договореног квалитета, итд;

27) **Видљиви инпути** су инпути који су развијени коришћењем тржишних података, као што су јавно доступне информације о стварним догађајима или трансакцијама, и које одражавају претпоставке које тржишни учесници могу да користе у одређивању цене имовине или обавезе - на пример, цене конкурената за сличне или идентичне производе и услуге, актуелни трендови на тржишту који ће вероватно утицати на цене, тржишни удео и положај субјекта (на пример, способност субјекта да диктира цене), итд;

28) **Неновчана размена** је пословна трансакција у којој уговорне стране међусобно размењују робу или услуге, без измирења међусобних потраживања и обавеза новчаним средствима - на пример, субјект купцу прода робу и уместо да потраживање наплати у новцу купац му пружи услуге у вредности купљене робе;

29) **Додатни трошкови стицања уговора са купцима** су они трошкови који не би настали да уговор са купцем није склопљен - на пример, провизија која се плаћа посреднику због склопљеног уговора са купцем. Да уговор није склопљен обавеза за исплату провизије не би ни настала, па не би ни било тог трошка;

30) **Трошкови настали ради испуњења уговора са купцем** су трошкови које субјект има у вези са испуњењем својих обавеза на чињење - на пример, директни трошкови рада, трошкови материјала за израду, индиректни трошкови који су расподелом трошкова приписани испуњењу обавезе на чињење у вези са конкретним уговором са купцем, и др;

31) **Уговор о откуп**у је уговор којим субјект продаје имовину и истовремено се обавезује да ће откупити ту имовину или има могућност (у оквиру истог уговора или другог уговора) откупа те имовине. Откупљена имовина може бити:

(1) она имовина која је изворно продата купцу - на пример, роба која је купцу продата;

(2) имовина која је у знатној мери истоветна тој имовини - на пример, роба која није продата купцу, већ роба коју је купац купио од неког другог продавца, али је идентична роби коју му је субјект изворно продао (рецимо пшеница одређеног квалитета); или

(3) друга имовина чији је саставни део изворно продата имовина - на пример, готов производ чији основни материјал чини роба коју је субјект продао купцу (рецимо, брашно од пшенице коју је субјект продао купцу);

32) **Директно доступан ресурс** је роба или услуга који се продају одвојено (продаје их субјект или неко друго правно лице) или ресурс који је купац већ стекао од субјекта

(укључујући робу или услуге које је субјект већ пренео купцу на основу уговора) или их је купац стекао из других трансакција или догађаја;

33) **Засебно препознатљив(а)** је израз који се у овом поглављу најчешће употребљава при одређивању да ли се постојање неке обавезе на чињење може засебно утврдити (идентификовати) у односу на неку другу, или више других обавеза на чињење у једном уговору са купцима. Постојање засебно препознатљиве обавезе на чињење повезано је са могућношћу да се засебно утврди ризик од неиспуњења те обавезе на чињење у односу на ризике од неиспуњења других обавеза на чињење;

34) **Агент (заступник)** је независно лице које повезује произвођаче производа (или трговце) са дистрибутерима или крајњим корисницима, а заузврат добија провизију, тј. накнаду за ту своју услугу;

35) **Провизија** је, најчешће, накнада за обављање одређених посредничких услуга;

36) **Камата** је накнада за коришћење новца или новчаних еквивалената или износа који се дугују субјекту;

37) **Тантијема** је накнада за коришћење дугорочних средстава субјекта, на пример патената, трговачких знакова, ауторских права, рачунарског софтвера и др;

38) **Лиценца** је право купца на интелектуално власништво субјекта које је купац стекао плаћањем субјекту. Неки од облика лиценци за интелектуално власништво могу бити:

- (1) право на коришћење софтвера;
- (2) право на емитовање филмова, музичких дела и других облика медија и забаве;
- (3) франшизе;
- (4) патенти, жигови и ауторска права, итд.

3. Поступања субјекта предвиђена поглављем

Члан 173.

Овим поглављем успоставља се следеће основно правило за рачуноводствено обухватање прихода по основу уговора са купцима: субјект признаје приход када и у мери у којој је испунио своју обавезу по основу уговора преносом договорене робе или пружањем услуге купцу - пренос је урађен када је купац стекао (или у мери у којој је стекао) контролу над том робом или услугом. Због тога субјект у току извештајног периода а обавезно на крају извештајног периода утврђује степен испуњености чињења из уговора са купцем применом било методе инпута, било методе аутпута.

Субјект треба да вреднује приход по фер вредности примљених или потраживаних накнада. Фер вредност примљених или потраживаних накнада узима у обзир износ свих трговинских попушта које субјект одобри купцу. Субјект треба да укључи у приход прилив економских користи које је примио или потражује за свој рачун. У приход не укључује износе прикупљене за рачун трећих страна као што је порез на додату вредност. У заступничком односу, субјект (агент) треба у приход да укључи само износ својих накнада.

Када је прилив готовине или готовинских еквивалента одложен, и када тај аранжман чини у ствари финансијску трансакцију, фер вредност накнаде је садашња вредност свих будућих примитака одређених коришћењем изведене каматне стопе. За потраживања по основу уговора са купцима код којих је рок наплате до 12 месеци од дана настанка

потраживања субјект није у обавези да утврђује постојање финансијске компоненте уговора.

Субјект треба одмах да призна као расход све трошкове у вези са уговором са купцима за које није вероватно да ће бити надокнађени.

Када исход уговора не може поуздано да процени:

1) субјект треба да призна приход само до висине насталих трошкова по основу уговора за које је вероватно да ће бити надокнађени; и

2) субјект треба да призна трошкове по основу уговора као расход периода у ком су настали.

Ако наплата износа који је већ признат као приход по основу уговора са купцем није више вероватна, субјект треба да призна ненаплативи износ као расход, а не као кориговање прихода по основу уговора са купцем.

Субјект треба да признаје приход који настаје коришћењем његових средстава од стране других (приходе од тантијема):

1) када је вероватан прилив економских користи повезаних са том трансакцијом у субјект; и

2) када се износ прихода може поуздано утврдити.

Субјектова обавеза поврата купцу односи се на накнаду које је он примио од купца, а не очекује да ће имати право да је заувек задржи. Субјект обавезу поврата вреднује у висини накнаде која је примљена а за коју он не очекује да ће имати право да је заувек задржи. Субјект је дужан да на крају сваког извештајног периода у складу са променама околности ажурира износ обавезе поврата.

За све примљене износе (или потраживане износе) на које субјект не очекује да има право (јер ће купац вратити купљену робу, односно производе), субјект не признаје приход при преносу робе, односно производа купцима, али признаје те примљене износе (или потраживане износе) као обавезу поврата. Накнадно, на крају сваког извештајног периода субјект је дужан да ажурира своју процену износа на које очекује да има право у замену за пренесену робу, односно производе.

Додатна правила којих субјект треба да се придржава како би се испоштовало основно правило за признавање, вредновање и приказивање прихода би била:

1) субјект је дужан да при примени овог поглавља узме у обзир услове из уговора, као и све релевантне чињенице и околности у вези са тим уговором;

2) субјект је дужан да ово поглавље доследно примењује на уговоре са сличним обележјима и у сличним околностима; и

3) субјект може да примени ово поглавље на портфељ уговора (или обавеза на чињење) са сличним обележјима - тако ће поступити ако оправдано верује да се учинци на финансијске извештаје које би имала примена овог поглавља на портфељ не би битно разликовали од учинака примене овог поглавља на појединачне уговоре (или обавезе на чињење) у оквиру тог портфеља; при обрачунавању портфеља субјект је дужан да употреби процене и претпоставке које одражавају величину и састав портфеља.

Субјектима чије је пословање са купцима сложеније и подразумева склапање различитих аранжмана са купцима и којима због тога за признавање, вредновање и приказивање прихода од продаје, робе, производа и пружања услуга нису довољна наведена правила, примењују за признавање, вредновање и приказивање прихода смернице овог поглавља садржане у следећим деловима овог поглавља:

1) Признавање прихода;

- 2) Одређивање цене трансакције,
- 3) Расподела цене трансакције на обавезе на чињење; и
- 4) Признавање прихода и презентација уговора са купцима.

Ради примене смерница из става 11. овог члана субјект, у складу са основним правилом признавања и вредновања прихода у овом поглављу, рачуноводствено обухвата приходе по основу уговора са купцима применом следећих пет корака:

- 1) идентификовање уговора са купцем, односно одређивање да ли је у питању уговор који је у делокругу овог поглавља;
- 2) утврђивање обавеза по основу уговора са купцем;
- 3) утврђивање цене трансакције;
- 4) распоред цене трансакције на конкретна добра и услуге; и
- 5) признавање прихода када (или како) субјект испуњава своје обавезе из уговора са купцем.

4. Признавање прихода

Члан 174.

Признавање прихода подразумева да субјект:

- 1) идентификује уговоре са купцем;
- 2) идентификује своје обавезе на чињење и утврди начин испуњавања својих обавеза на чињење.

4.1. Утврђивање уговора са купцима, комбиновање уговора и измена уговора (корак 1)

Члан 175.

Када не постоје индикатори који указују да је уговор у делокругу неког другог поглавља, субјект је дужан да уговор са купцем обрачуна применом овог поглавља, али само ако су испуњени сви следећи услови:

- 1) уговорне стране су га одобриле писмено, усмено или у складу са другом уобичајеном пословном праксом и обавезале су се да ће извршити своје обавезе које произлазе из тог уговора;
- 2) субјект може да утврди права сваке стране у погледу робе која ће јој бити пренета или услуга које ће јој бити пружене;
- 3) субјект може да утврди услове наплате у вези са робом коју преноси или услугама које пружа;
- 4) уговор је комерцијалног садржаја; и
- 5) извесно је да ће субјект наплатити накнаду на коју ће имати право у замену за робу коју ће пренети купцу или услуге које ће му пружити.

Ако уговор са купцем при његовом склапању испуњава све наведене критеријуме субјект не ради накнадну процену испуњености тих критеријума, сем у случају када постоје назнаке о знатној промени чињеница и околности у вези са тим уговором.

Уколико субјект од купца прими неку накнаду иако уговор не испуњава све критеријуме за признавање уговора са купцем, дужан је да ту накнаду призна као приход само у случају када:

1) он нема преосталих обавеза преноса робе или чињења услуга купцу, а примио је целокупну или готово целокупну накнаду коју је обећао купац и субјект није дужан да му је врати;

2) је уговор раскинут, а накнада примљена од купца није повратна, тј. субјект нема обавезу да је врати.

Ако ни један од ових услова није испуњен субјект треба примљену накнаду да призна као обавезу. У зависности од чињеница и околности повезаних са уговором ради се о субјектовој обавези да:

1) накнадно пренесе робу или пружи услуге купцу - што субјект евидентира као примљени аванс; или

2) врати примљену накнаду - што субјект евидентира као своју финансијску обавезу.

У оба случаја субјект обавезу вреднује у висини износа примљене накнаде од купца. Субјект престаје да признаје обавезу када се накнадно испуни један од ова два наведена услова или када уговор накнадно испуни све услове за признавање уговора са купцем.

Субјект је дужан да ово поглавље примењује током трајања уговора, тј. током временског периода у којем уговорне стране имају остварива права и извршиве обавезе. У случају када уговор има фиксно трајање, а купац може да раскине уговор уз плаћање накнаде, утврђивање уговорног рока је предмет процене субјекта.

Ако је субјект са једним купцем у истом тренутку склопио два или више уговора или их је склопио у приближно исто време (или је на овакве начине уговоре склопио са странама повезаним са купцем, на пример његовим зависним правним лицем) такве уговоре рачуноводствено обрачунава као један уговор са купцем ако је испуњен најмање један од следећих услова:

1) о уговорима се преговара као о пакету са јединственим комерцијалним циљем - на пример, са једним клијентом су склопљена три уговора за куповину три локала у једној згради која се гради (комерцијални циљ субјекта би био да прода што је могуће више простора који гради);

2) износ накнаде која се плаћа у оквиру једног уговора зависи од цене или чињења из другог уговора - на пример, уколико купац купи један аутомобил цена је 2 милиона дин., али ако склопи уговор за куповину још једног истог таквог аутомобила цена тог другог аутомобила би била 1,95 милиона дин.; или

3) роба или услуге обећани у оквиру уговора (или одређена роба или услуге обећани у сваком од уговора) јединствена су обавеза на чињење - на пример, субјект је произвођач специјализоване опреме и склопио је са купцем два уговора: један о продаји једног комада те опреме и други уговор о значајном прилагођавању и модификацији те опреме потребама купца. У овом случају уговор о продаји специјализоване опреме не би требало да се обрачунава засебно од другог уговора (уговора за значајно прилагођавање и модификацију опреме према потребама купца).

Измена битних елемената уговора са купцем (подручје његове примене и цене) може се урадити допуном уговора, изменом неких његових делова или на неки други законом прихватљив начин. Измена уговора постоји када уговорне стране одобре измену којом се стварају нова остварива права и извршиве обавезе уговорних страна или мењају постојећа. Измена уговора се може одобрити писмено, усменим договором или се због уобичајене пословне праксе може подразумевати. У случају да уговорне стране нису одобриле измену уговора, субјект је дужан да настави да примењује ово поглавље на постојећи уговор са купцем до одобрења његове измене. Уколико је дошло до измене уговора субјект је дужан

да ту измену обрачуна као засебан, тј. нови уговор ако су истовремено испуњена следећа два услова:

1) подручје примене уговора се проширује због додавања нове обећане робе или услуге који се разликују од роба или услуга у постојећем уговору; и

2) цена уговора се повећава за износ накнаде која одражава субјектове самосталне продајне цене додатне обећане робе или услуга, као и сва одговарајућа прилагођавања те цене како би се одразиле околности тог уговора.

Ако се измена уговора не обрачунава као засебан уговор, субјект је дужан да обрачуна обећану робу или услуге које на дан измене уговора још није пренео купцу (односно, преосталу обећану робу или услуге) применом једног од следећих поступања, зависно о тога које је примењивије:

1) проспективно поступање: ако се преостала роба или услуге разликују од роба или услуга пренесених на дан измене уговора или раније, субјект је дужан да обрачуна измену уговора као раскид постојећег уговора и стварање новог уговора. Износ накнаде који се расподељује на преостале обавезе на чињење је збир следећег:

(1) накнаде коју је обећао купац (укључујући износе који су већ примљени од купца) која је била укључена у процену цене трансакције, али и која још није призната као приход; и

(2) накнаде која је обећана као део измене уговора.

Субјект проспективно обрачунава промену уговора ако се преостале робе или услуге разликују од до тада пренетих роба или услуга, или када накнада не одражава њихову самосталну продајну цену. Ова врста модификације уговора се суштински спроводи као прекид првобитног уговора и стварање новог уговора са купцем;

2) ретроактивно поступање: ако се преостала роба или услуге не разликују, те стога чине део једне обавезе на чињење, субјект је дужан да обрачуна измену уговора као део постојећег уговора, који је делимично испуњен на дан измене уговора. Учинак измене уговора на цену трансакције и на мерење напретка ка потпуном испуњењу обавезе на чињење које проводи субјект признаје се као прилагођавање прихода (као повећање или смањење прихода) на дан измене уговора (односно, прилагођавање прихода извршава се на кумулативној основи на основу степена извршености обавеза из уговора); и

3) комбиновани приступ ретроактивног и проспективног поступања: ако су преостала роба или услуге (тј. неиспуњене обавезе на чињење) комбинација роба и услуга које се међусобно разликују и роба и услуга које се међусобно не разликују.

4.2. Идентификовање појединачних обавеза у уговору са купцем (корак 2)

Члан 176.

По утврђивању обавеза на чињење у једном уговору са купцем субјект проверава да ли су оне међусобно различите да би се самостално рачуноводствено обухватале или испуњавају услове да се третирају као једна обавеза или више група обавеза, тј. да се класификују у неку групу обавеза на чињење. Роба и услуге које се не разликују спајају се са другом робом или услугом у уговору, све док се не направи пакет робе или услуга који се разликује од других роба и услуга, односно од других различитих група роба и услуга. Пакет роба или услуга у том случају је једна обавеза на чињење.

Робе или услуге које чине једну групу (и због тога се рачуноводствено обухватају као једна обавеза на чињење) имају исти образац преноса купцу ако су испуњена оба следећа критеријума:

1) на исти начин се преносе купцу (заједно у одређеном тренутку или у току одређеног времена); и

2) иста би се метода употребила за мерење напретка субјекта ка потпуном испуњењу обавезе на чињење.

Када обећана роба или услуга није различита од других обећаних роба или услуга субјект је дужан да комбинује ту робу или услуге са другом обећаном робом или услугама док не утврди пакет (групу) роба или услуга који је различит од других роба или услуга (или других група роба или услуга). Због груписања роба у једну групу, односно једну обавезу на чињење, може се десити да субјект сву робу или услуге обећане у уговору обрачунава као, само, једну обавезу на чињење.

Када субјект у оквиру уговора са купцем пружа значајну услугу интеграције, ризик од преноса појединачних роба или услуга је нераздвојив, јер значајан део обећања субјекта клијенту да му обезбеди појединачну робу или услуге је укључен у комбиновани излаз. Због тога су коришћене робе или услуге само инпуту за производњу појединачног излаза.

Са рачуноводствене тачке гледишта обавезе на чињење које произлазе из неког уговора са купцем не морају бити ограничене само на робу или услуге изричито формално наведене у том уговору, јер купац може да тражи од субјекта чињење које се подразумева у оквиру уобичајене пословне праксе субјекта, објављених политика или посебних изјава ако, у тренутку склапања уговора, купац оправдано очекује да ће му субјект извршити чињење које није формално наведено у уговору.

Под обавезом на чињење не подразумевају се све активности које субјект мора да предузме ради испуњења уговора, као што су одређене административне активности како би саставио уговор: на пример, састављање уговора, прикупљање докумената о власништву над некретностима, које су предмет уговора и сл. Извршењем ових активности купцу се не преноси роба, нити пружају услуге. Због тога се те припремне активности не сматрају обавезом на чињење.

4.3. Начин испуњавања обавеза на чињење (корак 2)

Члан 177.

Субјект треба за сваку обавезу на чињење понаособ да утврди:

- 1) да ли обавезу испуњава током одређеног временског периода; или
- 2) обавезу испуњава у одређеном тренутку.

Ако субјект не испуњава обавезу на чињење током одређеног временског периода, сматра се да је он испуњава у одређеном тренутку.

1) Рачуноводствено обухватање обавеза на чињење које се испуњавају током одређеног временског периода

Члан 178.

Када субјект током одређеног временског периода преноси на купца контролу над робом или услугом коју му пружа, он током тог временског периода испуњава своју обавезу на чињење и признаје приходе ако је испуњен бар један од следећих услова:

1) током субјектовог чињења купцу купац истовремено и прима и употребљава користи које произлазе из субјектовог чињења - типичан пример ситуације када током субјектовог чињења купцу купац истовремено и прима и употребљава користи које произлазе из субјектовог чињења су свакодневне услуге које се пружају купцу (на пример, услуге обезбеђења), као и услуге које се понављају (на пример, услуге чишћења). Дакле, то су услуге код којих је могуће одмах утврдити примитак и истовремену купчеву употребу користи из чињења субјекта. Постоје и обавезе на чињење код којих није могуће одмах утврдити да купац прима и истовремено употребљава користи из чињења субјекта док субјект врши чињење. У таквим околностима обавеза на чињење се испуњава током одређеног времена ако субјект процени да када би неки други субјект од тог тренутка требало да испуни преостале обавезе на чињење да тај субјект неће морати у знатној мери поновно да изврши радове које је субјект већ извршио до тог тренутка. При одређивању да ли би неки други субјект морао у знатној мери поновно да уради радове које је субјект извршио до одређеног тренутка, субјект је дужан да учини следеће:

(1) занемари потенцијална уговорна или практична ограничења којима би се у супротном субјекту онемогућио пренос преосталих обавеза на чињење на други субјект; и

(2) претпостави да други субјект који би испуњавао преостале обавезе на чињење не би остварио корист из имовине коју тренутно контролише субјект и која би остала под контролом субјекта ако би обавеза на чињење била пренесена на други субјект;

2) субјектовим чињењем ствара се или побољшава имовина коју купац контролише током њеног стварања или побољшавања - имовина која настаје или која се побољшава може бити материјална или нематеријална. Типичан пример субјектовог чињења којим се ствара имовина коју купац контролише током њеног стварања је зидање зграде, при чему је субјект извођач радова а купац инвеститор. Субјект је дужан да при одређивању да ли купац контролише имовину током њеног стварања или побољшања примени услове за остваривање контроле објашњене у термину 16. овог поглавља; и

3) у оквиру извршења субјектовог чињења:

(1) **не ствара се имовина коју субјект може да употреби на другачији начин, сем да је преда купцу** - имовину насталу из чињења субјект не може да употреби на другачији начин, сем да је преда купцу, ако подлеже:

- уговорним ограничењима у погледу директног управљања имовином у друге сврхе током стварања или побољшања те имовине. Уговорно ограничење произлази из одредби уговора или релевантног законског прописа. Уговором се може навести да субјект не може да пренесе робу другом лицу, јер купац има законско право на њу: на пример, при продаји стана у згради која се гради купац купује тачно одређени стан и инвеститор га не може продати другом купцу. Уговорно ограничење способности субјекта да имовину усмери на другу употребу мора бити значајно како субјект не би могао да је употреби на алтернативан начин. Уговорно ограничење је значајно када купац може да оствари своја права на обећану имовину кад би субјект имовину покушао да усмери на другу употребу. С друге стране, уговорно ограничење није значајно ако се, на пример, имовина у великој мери може заменити са другом имовином коју би субјект могао да пренесе другом купцу без кршења уговора и без стварања значајних трошкова који у супротном не би били настали у вези с тим уговором. На пример, субјект се бави израдом производа Е, који су стандардних димензија и карактеристика. Са купцем "А" уговорио је да му изради 20 комада производа Е. Субјект је започео са израдом тог производа. У међувремену појавио се купац "Б" коме хитно треба баш такав производ, у тој количини. Субјект без знања

купца "А" производњу тих производа усмерава ка купцу "Б". Завршене производе Е продаје купцу "Б", с тим да је одмах започео са израдом производа Е за купца "А". Због ове промене закаснио је 5 дана са испоруком производа купцу "А". Уговором није било предвиђено плаћање казни за кашњење; или

- подлеже практичним ограничењима у погледу директног управљања имовином у њеном завршном облику у друге сврхе. Већ при склапању уговора субјект треба да процени да ли може имовину да употреби на другачији начин. Након тога субјект не сме да ажурира ту процену, сем ако уговорне стране не одобре измену уговора којом се знатно мења обавеза на чињење. Практично ограничење произлази из природе робе или услуге која је предмет обавезе на чињење купцу: на пример, у питању је услуга пројектовања постројења са веома специфичним карактеристикама одређеним од стране купца. Могућност раскида уговора са купцем није релевантна за процену да ли би субјект могао директно да усмери имовину на неку другу употребу. Практично ограничење способности субјекта да усмери имовину на другу употребу постоји ако би субјект сносио знатне економске губитке при усмеравању имовине на другу употребу. Знатан економски губитак би могао да настане и када би субјект сносио знатне трошкове преобликовања имовине или кад би имовину могао да прода само уз знатан губитак: на пример, субјект може бити практично ограничен од преусмеравања имовине чије су спецификације јединствене за одређеног купца или се она налази у удаљеном подручју па би имао значајне трошкове да је допреми до новог купца; и

(2) субјект има оствариво право на плаћање за чињење извршено до одређеног тренутка - При процени да ли има оствариво право на плаћање за чињење извршено до одређеног тренутка, субјект је дужан да узме у обзир услове из уговора и све прописе који се примењују на уговор (као што су одредбе Закона о облигационим односима). Право на плаћање за чињење извршено до одређеног тренутка не мора да се односи само на фиксни износ (већ и на варијабилни део). Субјект има право на наплату за чињење које је извршио до одређеног тренутка када има право на износ који би му служио најмање као накнада за чињење извршено до тог тренутка у случају да купац или нека друга страна раскине уговор (на пример, по налогу суда субјект мора да раскине уговор са купцем), с тим да разлог за раскидање уговора није субјектово неиспуњење обавезе на чињење. Износ који би служио као накнада субјекту за чињење извршено до одређеног тренутка био би износ који би приближно одговарао продајној цени робе или услуга пренесених до одређеног тренутка. Та продајна цена би требала да садржи поврат трошкова које је сносио субјект због испуњавања обавезе на чињење увећан за разумну профитну маржу. Разумна профитна маржа може, али и не мора да буде једнака профитној маржи коју субјект очекује у случају испуњавања уговора у складу са обећањем. Субјект би требало да има право на накнаду у висини једног од следећа два износа:

- делу очекиване профитне марже у уговору која у разумној мери одражава обим чињења субјекта у оквиру уговора пре него што га купац (или нека друга страна) раскине; или

- разумном поврату субјектових трошкова за сличне уговоре (или уобичајене оперативне марже субјекта у сличним уговорима) ако је маржа која се односи директно на конкретан уговор виша од поврата који субјект обично остварује из сличних уговора.

Право субјекта на наплату за чињење извршено до одређеног тренутка не мора да буде тренутно безусловно право на наплату (тј. да тог тренутка има право да наплати тај износ) - радило би се о износу који субјект најчешће утврђује ради састављања

периодичних и годишњих финансијских извештаја. У принципу субјект има безусловно право на наплату искључиво након постизања уговором предвиђеног циља или након потпуног испуњења обавезе на чињење. При процени има ли право на наплату за чињење извршено до одређеног тренутка, субјект је дужан да размотри да ли би имао оствариво право да захтева или да задржи већ остварену наплату за чињење извршено до одређеног тренутка кад би дошло до раскида уговора, с тим да разлог за раскид уговора није његово неиспуњавање обавеза на чињење предвиђених уговором.

2) Обавезе на чињење које се испуњавају у одређеном тренутку

Члан 179.

Обавеза на чињење која се не испуњава током одређеног временског периода испуњава се у одређеном тренутку. Да би се утврдио тренутак у којем купац стиче контролу над обећаном имовином (тј. када је субјект испунио своју обавезу на чињење) субјект је дужан да узме у обзир захтеве за одређивање да ли купац контролише имовину током њеног стварања или побољшања. То ради применом услова за остваривање контроле објашњених у термину 16. овог поглавља. Сем тога, субјект је дужан да узме у обзир и следеће показатеље преноса контроле:

1) **субјект тренутно стиче право на наплату за пренету имовину** – ако купац тренутно има обавезу плаћања за имовину, то може упућивати на чињеницу да је купац стекао могућност управљања употребом и остваривања готово свих преосталих користи из имовине која је предмет уговора. На пример, у продајном објекту купац не може да изнесе робу док је не плати или док не потпише документ којим се обавезује да робу на одговарајући начин и време плати; или субјект је купцу одвезао робу и купчев магационер је потписао субјектову отпремницу да је робу примио;

2) **купац има законско власништво над имовином** – законско власништво може да упућује на то која уговорна странка има могућност управљања употребом и остваривања готово свих преосталих користи из имовине или ограничавања приступа другим субјектима тим користима. Стога пренос законског власништва над имовином може да упућује на чињеницу да је купац стекао контролу над имовином. На пример, субјект је купцу продао аутомобил и купац је постао законски власник тог аутомобила. Ако субјект задржи законско власништво искључиво као заштиту од неплаћања купца, тим правом субјекта не ограничава се купац у стицању контроле над том имовином. На пример, субјект је продао објекат купцу, али је уговором предвиђено да се купац као власник може уписати тек након измирења обавезе;

3) **субјект је пренео физичко власништво над имовином** – физичко власништво купца над имовином може да упућује на чињеницу да купац има могућност управљања употребом и остваривања готово свих преосталих користи из имовине или ограничавања приступа других субјеката тим користима. Међутим, физичко власништво се не сме поистоветити са контролом над имовином. На пример, у неким уговорима о откупу и у неким споразумима о консигнацији, купац или прималац може да има физичко власништво над имовином под контролом субјекта;

4) **на основу власништва над имовином за купца произлазе знатни ризици и користи** – пренос купцу знатних ризика и користи из власништва над имовином може упућивати на то да је купац стекао могућност управљања употребом и остваривања готово свих преосталих користи из имовине. Међутим, при процени ризика и користи из

власништва над обећаном имовином субјект треба да искључи све ризике због којих би могла да настане засебна обавеза на чињење уз обавезу извршења преноса имовине. На пример, субјект је можда пренео контролу над имовином купцу, али још није испунио додатну обавезу на чињење у погледу пружања услуга одржавања повезаних са пренесеном имовином;

5) купац је примио (преузео) имовину (тј. "ушао у посед") – примање имовине од стране купца имовине може да указује на то да је он преузео контролу на њом и да је стекао могућност управљања употребом и остваривања готово свих преосталих користи из те имовине. При оцени учинка који уговорна клаузула о купчевом преузимању имовине може да има на одређивање тренутка преноса имовине субјект је дужан да узме у обзир следеће показатеље (који најчешће указују да је контрола над робом или услугом пренета купцу):

(1) У уговору са купцем могуће је постојање одредби које купцу омогућавају да откаже уговор или да затражи од субјекта предузимање корективних радњи ако роба или услуга не испуњавају договорене спецификације. Субјект је дужан да при процени тренутка у којем купац преузима контролу над робом или услугом узме у обзир те одредбе;

(2) Ако субјект може објективно да одреди да је контрола над робом или услугом пренесена купцу у складу са договореним спецификацијама у уговору, купчево преузимање те имовине сматра се формалношћу која не треба да утиче на субјектово одређивање тренутка у којем купац преузима контролу над робом или услугом. Ако се клаузула о купчевом преузимању заснива на испуњењу одређених параметара у погледу величине и тежине, субјект може самостално да одреди да ли су ти критеријуми испуњени пре него што од купца прими потврду о пријему. На пример, субјект је уговорио испоруку производа А. Субјект је производ направио и обавио све контроле, тако да је производ спреман да сутрадан, 31. децембра 20х6. године, буде испоручен купцу. Међутим, због невремена производ није испоручен тог дана, већ првог радног дана наредне године. Имајући у виду наведене смернице овог поглавља, субјект би у 20х6. години требало да призна приходе по основу продаје ових производа, уз истовремено признавање активног временског разграничења. Наредне године, исказује потраживање од купца уз престанак признавања активног временског разграничења и исказивање излазног ПДВ.

Ако се приход признаје пре купчевог примитка, субјект ипак мора да провери постоје ли преостале обавезе на чињење (на пример, уградња опреме) и да процени да ли је потребно да их засебно обрачуна;

(3) Ако субјект не може објективно да одреди да је роба или услуга пружена купцу у складу са спецификацијама договореним у уговору, субјект не би могао да закључи да је купац преузео контролу све док од купца не добије потврду о томе. Разлог за то је у чињеници да у тим околностима субјект не може да одреди да је купац способан да управља употребом робе или услуге и да оствари готово све преостале користи из робе или услуге;

(4) Ако субјект достави купцу производе за потребе пробе или процене, а купац није обавезан да плати накнаду до истека пробног периода, контрола над производом не преноси се купцу све док купац не прихвати производ или док не истекне пробни период.

Наведени списак показатеља преноса контроле не треба схватити као коначан.

5. Одређивање цене трансакције (корак 3)

Члан 180.

Субјект је дужан да при одређивању цене трансакције узме у обзир услове из уговора и своју уобичајену пословну праксу (на пример, праксу да појединим купцима у току испуњења уговорених обавеза даје одговарајуће погодности, на пример у виду попушта).

При одређивању цене трансакције субјект је дужан да претпостави да ће се роба или услуге пренети купцу у складу са постојећим уговором, као и да уговор неће бити отказан, обновљен или измењен.

Субјект при одређивању цене трансакције не треба да је прилагођава ефектима кредитног ризика клијента, осим уколико уговор садржи значајну компоненту финансирања. Последице кредитног ризика клијента (ако наступе) обрачунавају се као обезвређење потраживања по основу неизвесности наплате износа на који је субјект стекао право (што се ради применом одредби Поглавља 23: ФИНАНСИЈСКИ ИНСТРУМЕНТИ).

За утврђивање цене трансакције није од значаја ко ће субјекту платити износ на који по основу уговора са купцем има право: да ли ће то бити купац или нека друга, са њим, повезана страна: могуће је да уместо купца његову обавезу измири осигуравајуће друштво, његово матично или зависно правно лице и др.

У цену трансакције субјект не укључује износ прикупљен у име друге стране, као што је на пример износ пореза на додату вредност.

Цена трансакције се након склапања уговора са купцем може из различитих разлога променити: може се променити због решавања неизвесних догађаја или других промена околности због којих се мења износ накнаде на који субјект очекује да има право у замену за обећану робу или услуге и др.

Уколико дође до накнадне измене цене трансакције субјект је дужан да износ промене у цени трансакције расподели на све обавезе на чињење из уговора са купцима и то на једнакој основи као при склапању уговора - на основу самосталних продајних цена које су обавезе на чињење имале на почетку уговора. Због тога субјект не сме да прерасподели цену трансакције на основи која одражава измене самосталних продајних цена након склапања уговора. С обзиром да неке или све обавезе на чињење нису до краја испуњене а дошло је до измене цене трансакције, износи тих измена који су накнадно расподељени на испуњене обавезе на чињење (или онолико колико су испуњене) признају се као приход, или као смањење прихода, у извештајном периоду у којем дође до измене цене трансакције.

При утврђивању цене трансакције субјект је дужан да узме у обзир учинке:

- 1) промењиве (варијабилне) накнаде и ограничења која утичу на поузданост процене промењиве (варијабилне) накнаде;
- 2) постојања важне компоненте финансирања у уговору;
- 3) неновчане накнаде; и
- 4) накнаде које исплаћује купцу.

5.1. Промењива (варијабилна) накнада и фактори који угрожавају њену поуздану процену

Члан 181.

Накнада у уговору са купцем може да буде промењива (варијабилна) ако право (и/или висина права) субјекта на накнаду зависи од настанка или изостанка одређеног будућег догађаја: на пример, износ накнаде може да буде промењив ако је производ продат са правом повраћаја или ако је обећан фиксни износ као бонус за успешност по постизању одређеног уговором договореног циља. Износ накнаде по основу уговора са купцем може да буде промењив због дисконта, рабата, поврата, кредита, уступака у погледу цене, постицаја, бонуса за успешност, казни и других сличних ставки.

Променљива накнада постоји и ако није наведена у уговору, али је присутна било која од следећих околности:

1) купац има оправдано очекивање које произлази из уобичајене пословне праксе, објављених политика или посебних изјава субјекта којима се изјављује да ће субјект прихватити износ накнаде који је нижи од цене наведене у уговору. Односно, очекује се да ће субјект током испуњења уговора понудити купцу уступак у погледу цене. У зависности од законских прописа, уобичајене пословне праксе у конкретној делатности или купца, такав уступак може бити у облику дисконта, рабата, поврата или кредита;

2) друге чињенице и околности упућују на то да субјект при склапању уговора са купцем намерава да понуди купцу уступак у погледу цене.

Субјект је дужан да процени износ промењиве накнаде применом методе која ће, по његовом мишљењу, најбоље предвидети износ на који ће имати право. Следеће методе су му на располагању:

1) метода очекиване вредности – очекивана вредност је збир износа одређених на основу вероватноће у распону могућих износа накнаде. Очекивана вредност може да буде одговарајућа процена износа промењиве накнаде ако субјект има велик број уговора са сличним обележјима;

2) метода највероватнијег износа – износ који је највероватнији у распону могућих износа накнада (односно, један највероватнији исход уговора). Највероватнији износ може да буде одговарајућа процена износа промењиве накнаде ако уговор има само два могућа резултата (на пример, субјект или остварује бонус за успешност или га не остварује).

Уколико уговор са купцем може да садржи једну или више промењивих накнада. У ситуацији постојања две или више промењивих накнада субјект мора за сваку врсту промењиве накнаде да одреди која метода је најпримеренија за њено процењивање. Током трајања једног уговора са купцем субјект је дужан да доследно примењује изабрану методу за процену учинка неизвесности на износ промењиве накнаде на коју има право. Субјект је дужан да узме у обзир и све информације (историјске, тренутно расположиве и предвиђања) које су му разумно доступне и дужан је да утврди разуман број могућих износа накнаде. Информације које субјект употребљава за процену износа промењиве накнаде требало би да буду сличне информацијама које руководство субјекта употребљава у поступку израде понуде купцима и процене трошкова, као и за утврђивање продајних цена за обећане робе или услуге.

Субјект у цену трансакције треба да укључи део износа промењиве накнаде или њен укупан износ само у мери у којој је врло вероватно да неће доћи до знатног поништења (престанка признавања) у износу укупног признатог прихода након накнадног разрешења

неизвесности повезаних са промењивом накнадом. Пример неизвесности може да буде следећа ситуација: субјект треба радове на објекту да заврши до 1. марта 20х8. године. Ако заврши до тог рока добија додатну (варијабилну) накнаду у износу од 100.000,00 дин. У овом случају значајно поништење у износу укупно признатог прихода би се десило ако би субјект проценио да ће остварити право на ову додатну накнаду, а радове заврши тек 10. марта 20х8. године, што значи да није добио ову накнаду.

При процени да ли је врло вероватно да неће доћи до знатног поништења у износу укупног признатог прихода након накнадног разрешења неизвесности повезаних с промењивом накнадом, субјект је дужан да узме у обзир и ниво вероватноће и обим поништења прихода. У факторе који могу да повећају вероватноћу и обим поништења прихода укључени су, међу осталим, следећи:

1) износ накнаде веома је подложен факторима изван утицаја субјекта. У те факторе могу бити укључени промењивост тржишта, мишљење или поступци трећих страна, временски услови и висок ризик од застарелости обећане робе или услуге - што је већа подложност факторима изван утицаја субјекта већа је неизвесност процене варијабилне накнаде и обрнуто;

2) очекује се да неизвесност у погледу износа накнаде дуго неће бити разрешена - што је дужи рок у коме ће неизвесност бити разрешена већа је неизвесност процене варијабилне накнаде и обрнуто;

3) искуство субјекта (или други докази) са сличним врстама уговора је ограничено или то искуство (или други докази) има ограничену вредност за предвиђање - што је мање искуство субјекта у вези са сличним уговорима или то искуство има мању употребну вредност за предвиђање, већа је неизвесност процене варијабилне накнаде и обрнуто;

4) субјект има праксу понуде широког распона уступака у погледу цене или промене услова плаћања у оквиру сличних уговора у сличним околностима - ако је пракса субјекта да даје шири распон уступака у погледу цене и услова плаћања, већа је неизвесност процене варијабилне накнаде и обрнуто;

5) у уговору је наведен велик број могућих износа накнаде, као и широки распон износа тих накнада - већи број и шири распон могућих износа накнаде воде већој неизвесности процене варијабилне накнаде и обрнуто.

Субјект је дужан да на крају сваког извештајног периода ажурира процењену цену трансакције. То подразумева и ажурирање процене да ли је одређивање износа промењиве накнаде подложно одређеним ограничењима. При тој процени субјект треба да узме у обзир околности на крају тог извештајног периода и промене околности током извештајног периода.

5.2. Постојање важне компоненте финансирања у уговору са купцем

Члан 182.

Важна компонента финансирања у уговору са купцем може да постоји и када она није изричито наведена у уговору, већ се подразумева из услова плаћања које су договориле уговорне стране.

Постојање важне компоненте финансирања у уговору са купцем подразумева постојање две ситуације:

1) субјект неформално финансира купца - у овом случају субјект ће имати приходе од камата; и

2) купац неформално финансира субјекта - у овом случају субјект ће имати расходе финансирања: на пример, субјект је од купца добио аванс од у износу од 100.000,00 дин. Робу ће испоручити за 14 месеци. Иначе је продајна цена робе за готовину 110.000,00 дин. (израз "за готовину" или "готовинско плаћање" подразумева да купац сад плати и одмах узме робу). У овом случају купац плаћа, а робу преузима за 14 месеци. Дакле, финансира субјекта и због тога је цена коју он плаћа нижа од цене за готовинско плаћање.

Субјект треба да призна приход у износу који одражава цену коју би купац платио за обећану робу или услуге да их је платио готовином када су му пренесене (или у мери у којој су му пренесене). Због тога субјект треба да одреди да ли у уговору са купцем постоји важна компонента финансирања. За то утврђивање субјект узима у обзир све релевантне чињенице и околности, а нарочито следеће:

1) могућу разлику између износа обећане накнаде и цене за плаћање готовином за обећану робу или услуге; и

2) збирни учинак:

(1) очекиваног временског периода - периода који почиње субјектовим преносом уговорене робе или услуге купцу а завршава се када купац плати ту робу или услуге; и

(2) преовлађујуће каматне стопе на релевантном тржишту - ова стопа треба да буде у складу са наведеним очекиваним временским периодом (продужавање очекиваног временског периода доводи по пораста стопе и обрнуто).

При прилагођавању обећаног износа накнаде због важне компоненте финансирања, субјект је дужан да употреби дисконтну стопу која би била садржана у одвојеној финансијској трансакцији између субјекта и његовог купца коју би они евентуално закључили у време склапања посматраног уговора са купцем. У тој стопи би се одражавали кредитни ризици стране која прима финансирање у оквиру уговора, као и сва осигурања плаћања и гаранције које купац пружа субјекту, укључујући имовину пренесену у оквиру уговора. Након склапања уговора субјект не сме да ажурира дисконтну стопу у складу с променама каматних стопа или другим околностима (попут промене у процени кредитног ризика купца).

Субјект је дужан да у Билансу успеха учинке финансирања (приходе по основу камата или расходе по основу камата) одвојено искаже од прихода из уговора са купцима. Каматни приходи или каматни расходи признају се само у оној мери у којој се уговорна имовина (или потраживање) или уговорна обавеза признаје у обрачуну уговора са купцем.

Овим поглављем се уводи могућност поједностављеног поступања субјекта у вези са важном компонентом финансирања: субјект може да одлучи да не прилагођава обећани износ накнаде за учинке компоненте финансирања ако он при склапању уговора очекује да ће раздобље између тренутка у којем преноси обећану робу или услугу купцу и тренутка у којем му купац плаћа ту робу или услугу бити до једне године.

Сем наведеног општег изузетка (заснованог на дужини временског периода), субјект у вези са уговором са купцем не утврђује постојање важне компоненте финансирања ни у следећим ситуацијама:

1) купац је платио робу или услуге унапред и о терминима преноса те робе или услуга он одлучује;

2) знатан износ накнаде коју је обећао купац је промењив, па се износ или временски оквир те накнаде разликује у зависности од настанка или изостанка будућег догађаја који није у знатној мери под контролом купца или субјекта - на пример, субјект је продао

лиценцу купцу, а висина накнаде је у сразмери са обимом коришћења лиценце који се мери количином произведених производа уз коришћење те лиценце;

3) разлика између обећане накнаде и цене робе или услуге за плаћање готовином произлази из разлога који не укључују пружање финансијских средстава купцу или субјекту, а разлика између тих износа сразмерна је разлогу због којег је дошло до те разлике - на пример, условима плаћања може се субјекту или купцу пружити заштита од незадовољавајућег испуњавања неких или свих обавеза из уговора од друге уговорене стране.

5.3. Неновчана накнада

Члан 183.

Уговором са купцем може да буде предвиђено да купац своју обавезу или део обавезе измири неновчаном накнадом: давањем робе, материјала, пружањем услуга субјекту, преносом удела у неком правном лицу или на неки други начин. Уколико је у уговору са купцем предвиђена таква могућност субјект је дужан да процени вредност те неновчане накнаде по њеној поштеној (фер) вредности.

За процену поштене (фер) вредности примљене неновчане накнаде субјект примењује одредбе Поглавља 5: **ФЕР ВРЕДНОСТ: УТВРЂИВАЊЕ ФЕР ВРЕДНОСТИ И ПОВЕЗАНА ОБЕЛОДАЊИВАЊА.**

Ако купац уложи робу или услуге (на пример, материјале, опрему или радну снагу) како би субјекту олакшао испуњавање уговора, субјект је дужан да процени преузима ли контролу над том уложеном робом или услугама. Ако преузима контролу, субјект је дужан да обрачуна уложену робу или услуге као неновчану накнаду примљену од купца.

5.4. Накнада која се исплаћује купцу

Члан 184.

Субјект је дужан да обрачуна накнаду коју исплаћује купцу као смањење цене трансакције, па самим тим и као смањење прихода, осим ако се плаћање купцу извршава у замену за другу робу или услугу коју купац преноси субјекту. Субјект може својим купцима да плати накнаде по следећим основама:

1) куповини од купца роба или услуга - у овом случају субјектов купац је за субјекта класичан добављач (субјект је у положају купца); и

2) субјект плаћа накнаду купцу а није у питању плаћање накнаде за робу или услуге које је купац пренео (пружио) субјекту - примери ових накнада би били:

(1) **Накнада за позиционирање (слотоване)** - Произвођачи потрошачких производа најчешће плаћају малопродаји накнаду да се њихова роба приказује на видном месту, тј. на полицама које су купцима најочљивије и у оквиру тих позиција на, за купца, најочљивијем месту (рецимо у висини очију купца). Ове полице могу бити физичке (у продајном објекту) или виртуалне (оне представљају простор у електронском каталогу интернет продавца). Субјект треба да размотри да ли овим плаћањем добија одређену робу или услугу (у ком случају признаје расходе, на пример трошкове маркетинга) или је у питању стимуланс продаји (у ком случају признаје такве исплате или настанак обавезе, као смањење прихода по основу продаје својих производа).

Ако субјект не може да процени фер вредност примљених роба или услуга од купца, онда исплате признаје као смањење прихода;

(2) **Споразуми о сарадњи** - У неким аранжманима, продавац се слаже да купцу својих производа накнади део трошкова које је купац имао рекламирајући производе субјекта - на пример, ланац супермаркета се рекламира на телевизији. У тој реклами мора да прикаже и одређене врсте конкретних роба које продаје и којима је спустио цену. На тај начин он посредно рекламира те робе. Одређивање да ли је плаћање од субјекта накнада за одређено добро или услугу по фер вредности зависиће од пажљиве анализе чињеница и околности уговора;

(3) **Заштита цена** - Субјект може да пристане да накнади купцу (који продаје његове производе) одређени износ као компензацију за смањење продајне цене коју је купац урадио ради поспешивања продаје у одређеном временском периоду. Обично такве накнаде не пружају одређено добро или услугу произвођачу и третирају се као смањење цене трансакције, тј. као смањење прихода од продаје тих производа;

(4) **Купони, попусти и други подстицаји** - Крајњи купац производа које производи субјект може да добије право на повраћај дела цене купљеног производа или услуге и тај повраћај ће му урадити продавац код кога је купио производ или услугу. Субјект својим купцима (продавцима својих производа) надокнађује те њихове издатке. Уопштено говорећи, такве накнаде не пружају одређено добро или услугу субјекту и субјект их третира као смањење цене трансакције, тј. као смањење прихода од продаје производа и пружања услуга.

Купони, попусти и други слични подстицаји третирају се као варијабилна накнада у уговору. Варијабилна накнада се укључује у цену трансакције по најбољој процени руководства субјекта и укључује се у приходе у мери у којој је врло вероватно да неће бити значајног поништења кумулативног износа прихода када се разреши неизвесност у вези са њом;

(5) **Аранжмани "Pay-to-play"** - У оваквим аранжманима, субјект унапред плаћа накнаду купцу ради добијања новог уговора. У већини случајева, ова плаћања нису повезана са било којим посебним добром или услугом који треба да буду примљени од купца и третирају се као смањење цене трансакције;

(6) **Куповина робе или услуга од купца** - субјект може са својим купцем да уђе у однос у којем се и купац појављује као његов добављач (преноси му одређене робе или пружа неке услуге). На пример, субјект се бави израдом софтвера и за рад му је потребан канцеларијски материјал. Купује га од купца коме израђује софтвер. У таквим ситуацијама субјект мора пажљиво да утврди да ли је извршена исплата купцу искључиво за добијене робе и услуге или је део тог плаћања заправо смањење цене трансакције за робу и услуге које субјект преноси купцу. Када субјект од купца купује робу или користи његове услуге, накнаду коју исплаћује купцу за плаћање за ту робу или услугу, субјект треба да обрачуна на начин како иначе обрачунава уобичајене куповине од добављача. Међутим, ако је износ накнаде која се исплаћује купцу већи од фер вредности различите робе или услуге коју субјект прима од купца, субјект је дужан да обрачуна ту прекомерну вредност као смањење цене трансакције. Ако субјект не може разумно да процени фер вредност робе или услуге примљене од купца, дужан је да обрачуна укупну накнаду која се исплаћује купцу као смањење цене трансакције.

У накнаду која се исплаћује купцу укључују се готовински износи које субјект плаћа или очекује да ће их платити купцу (или другим странама које од купца купују робу или услуге субјекта).

Ако се накнада која се исплаћује купцу обрачунава као смањење цене трансакције, субјект је дужан да призна смањење прихода кад настане, или у мери у којој настане каснији од следећих догађаја:

- 1) субјект признаје приход за пренос повезане робе или услуга купцу; и
- 2) субјект плаћа или обећава да плати накнаду (чак и ако накнада зависи од неког будућег догађаја); обећање се може подразумевати из уобичајене пословне праксе субјекта.

6. Расподела цене трансакције на обавезе на чињење (корак 4)

Члан 185.

Основно правило за расподелу цене трансакција на обавезе на чињење у уговору са купцем је да се цена трансакције распоређује на сваку обавезу на чињење (или различиту робу или услугу) из уговора са купцем тако да износи додељени свакој обавези на чињење представљају износ накнаде на коју субјект очекује да има право у замену за пренос обећане робе или услуга купцу.

Субјект треба да расподели цену трансакције на обавезе на чињење у уговору са купцима применом њихових релативних самосталних продајних цена. Да би расподелио цену трансакције на све обавезе на чињење на основу релативних самосталних продајних цена (обавеза и услуга које се преносе купцу), субјект је дужан да при склапању уговора са купцем одреди самосталну продајну цену свих различитих роба или услуга у свакој обавези на чињење у уговору и да расподели цену трансакције сразмерно тим самосталним продајним ценама.

Ако субјект не може директно да идентификује самосталну продајну цену дужан је да је процени. При процени самосталне продајне цене субјект је дужан да узме у обзир све информације које су му разумно доступне (укључујући тржишне услове, факторе који се односе посебно на субјект и информације о купцу или категорију купца). Субјект је дужан да у највећој могућој мери користи уочљиве (видљиве) инпуте и да доследно примењује методе процене у сличним околностима. Веома је широк извор различитих података које субјект може да користи. Наредна листа приказује неке од њих, али она није свеобухватна:

- 1) цене конкурената за сличне или идентичне производе и услуге;
- 2) потенцијалне распоне у којима се може кретати продајна цена производа;
- 3) свест о тржишту и перцепција производа;
- 4) актуелни трендови на тржишту који ће вероватно утицати на цене;
- 5) тржишни удео и положај субјект (на пример, способност субјекта да диктира цене);
- 6) ефекти географског подручја на цене;
- 7) очекивани животни век производа, укључујући и значајне технолошке промене које се очекују у блиској будућности; итд.

Када једно добро или услуга има више од једне самосталне продајне цене субјект у таквој ситуацији бира ону самосталну продајну цену која највише одговара околностима и купцу са којим је склопљен уговор.

При одређивању самосталних продајних цена субјект треба да поступа следећим редоследом:

1) ако су доступни објективни докази унутар субјекта о самосталној продајној цени онда би субјект користио ове цене да утврди самосталне продајне цене обећаних роба и услуга;

2) ако објективни докази не постоје унутар субјекта, он би могао, ако су му доступни, да самосталне продајне цене одреди користећи доказе трећих страна (конкурентских субјеката); и

3) ако му докази трећих страна нису доступни субјект треба да користи све расположиве доказе који ће му омогућити најбољу процену самосталних продајних цена.

Приликом одређивања самосталних продајних цена субјект може да узме у обзир и историјске податке о кретањима цена таквих роба и услуга, али само у оној мери у којој ти историјски подаци могу да допринесу реалнијој процени садашње самосталне продајне цене робе или услуге.

Неке од прикладних метода процене самосталне продајне цене робе или услуге су:

1) метода која се заснива на прилагођеној процени тржишта;

2) метода која се заснива на очекиваној цени увећаној за маржу;

3) метода која се заснива на преосталом (резидуалном) износу; и

4) метода пројектованих новчаних токова - ова метода би нарочито била погодна код продаје лиценци, где би се на основу очекиваних прилива новчаних токова од лиценце (и њиховим дисконтовањем) могла утврдити вредност продате лиценце.

Наведени редослед набрајања ових метода не означава предност неке методе над методом која је иза ње у набрајању, већ га треба схватити као уобичајено набрајање најчешће коришћених метода.

Метода која се заснива на прилагођеној процени тржишта: Код ове методе субјект оцењује тржиште на којем продаје робу или пружа услуге и процењује цену коју би купац на том тржишту био спреман да плати за ту робу или услуге. У овај приступ може да се укључи и разматрање цена конкурената за сличну робу или услуге и евентуално прилагођавање тих цена према потреби, како би се узели у обзир трошкови и марже субјекта. При овом разматрању субјект може да узме у обзир и следеће факторе:

1) своју позицију на тржишту - субјект који има већи тржишни удео може, на пример, зарађивати и са нижом ценом (због економије обима); субјект који има јаке брендове може да буде у могућности да наплати вишу цену за своје производе од субјеката који имају мање познате брендове или их уопште немају;

2) очекивану маржу - субјекти који имају мањи тржишни удео можда морају да калкулишу са већом маржом, како би остварили добитак (наравно, ако тржиште на то пристане);

3) карактеристике тржишта на којем продаје производе или пружа услуге (субјект узима у обзир ко су купци, које је географско подручје у питању и сл.) - због различите развијености појединих географских подручја цене могу значајно да варирају и због тога субјект треба да размотри степен развијености економије на неком географском подручју; велики број конкурената на тржишту може да доведе до тога да субјект мора да наплаћује нижу цену на том тржишту како би продао своје производа или натерао конкуренцију да одустане од тог тржишта, а може да наплати и вишу цену на тржиштима где купци немају велики избор и понуду роба;

4) дистрибутивне канале - различити канали дистрибуције узрокују различите трошкове продаје, али и могућност мање или веће продаје и промоције производа; субјект може да користи различите маркетиншке стратегије у различитим регионима и стога може да буде спремнији да прихвати нижу цену на одређеном тржишту; итд.

Значај сваког од наведених фактора варира у зависности од субјекта до субјекта.

Једно добро или услуга би могло да има више од једне самосталне продајне цене ако се продаје на више тржишта - на пример, самостална продајна цена робе у густо насељеном подручју може да буде другачија од самосталне продајне цене сличне робе у руралном подручју.

Руководство субјекта треба да размотрити да ли има праксу обезбеђивања попушта у ценама својим купцима. На основу досадашње праксе давања попушта, субјект треба приликом одређивања њихових самосталних продајних цена да утврди потенцијални распон цена у којем очекује да ће бити цена по којој ће извршити наплату за робе или услуге.

Уколико је у питању нови производ (роба) или услуга субјект треба да процени да ли одговарајућим кориговањем улазних параметара може да обезбеди реалну процену самосталне продајне цене или треба да примени неку другу методу процене.

Метода која се заснива на очекиваним трошковима увећаним за маржу - тзв. "метода трошкови плус": Према овој методи субјект за потребе одређивања самосталне продајне цене робе или услуге процењује своје очекиване трошкове испуњавања обавеза на чињење и на те трошкове додаје одговарајућу маржу за ту робу или услугу. Примена методе трошкови плус може да буде прикладна нарочито у ситуацијама када обавеза на чињење има уочиљиве директне трошкове који чине претежан део у укупним трошковима. При утврђивању трошкова узимају се у обзир и директни и индиректни трошкови. Код укључивања индиректних трошкова субјект треба да процени њихов ниво, јер он зависи од процењеног обима пословања. У трошкове се укључују и трошкови истраживања и развоја. При одређивању стопе марже субјект процењује стопу коју је тржиште спремно да плати. На пример, не би било прикладно да се при утврђивању самосталне продајне цене производа користи стопа марже од 40%, ако се на сличним производима постижу марже од око 10%. Због тога субјект приликом утврђивања разумног нивоа марже која се укључује у самосталну продајну цену треба да узме у обзир следеће факторе:

- 1) марже остварене на самосталној продаји сличних производа (односно услуга);
- 2) историјске податке о маржама у тој делатности;
- 3) просечне продајне цене тих роба (односно услуга);
- 4) тржишне услове;
- 5) профитне циљеве субјекта.

При узимању у обзир наведених фактора често је неопходно просуђивање субјекта о њиховом значају и интензитету деловања.

Метода која се заснива на преосталом (резидуалном) износу - тзв. "метода преостале вредности": Ако у уговору са купцем има више од једне робе или услуге, субјект може да процени самосталну продајну цену неке робе или услуге из тог уговора тако што ће од укупне цене трансакције одузети збир видљивих и утврдивих самосталних продајних цена других роба или услуга обећаних у уговору. Субјект може да примени "методу преостале вредности" само ако је испуњен један од критеријума наведених у наставку:

1) субјект продаје исту робу или услугу различитим купцима (истовремено или приближно истовремено) за широк распон цена (односно, продајна цена се у великој мери разликује јер се репрезентативна самостална продајна цена не може идентификовати на основу прошлих трансакција или других уочљивих доказа); или

2) субјект још није утврдио цену за ту робу или услугу, а роба или услуга претходно нису самостално продавани (односно, продајна цена је неизвесна).

Када субјект употребљава комбинацију метода за процену самосталне продајне цене све обећане робе или услуга у оквиру уговора, дужан је да процени да ли би расподела цене трансакције по тим процењеним самосталним продајним ценама била у складу са основним правилом за расподелу цене трансакције успостављеним овим поглављем.

Учесталост ажурирања распореда цене трансакције треба да буде заснована на чињеницама и околностима које су карактеристичне за робу или услугу за коју треба да утврди самосталну продајну цену.

Субјект распоређује попуст (дисконт) на обавезе на чињење у уговору са купцем у складу са основним правилом за расподелу цене трансакције успостављеним овим поглављем. Ако субјект треба да утврди самосталне продајне цене робе или услуга у уговору са купцем и то применом методе која се заснива на преосталом (резидуалном) износу, дужан је да расподелу дисконта уради пре примене те методе.

Субјект треба износ променљиве (варијабилне) накнаде обећане у уговору са купцем да распореди на оне обавезе на чињење, по основу којих стиче право на ту врсту накнаде.

Уколико дође до накнадне измене цене трансакције субјект је дужан да износ промене у цени трансакције расподели на све обавезе на чињење из уговора са купцима и то на једнакој основи као при склапању уговора - на основу самосталних продајних цена које су обавезе на чињење имале на почетку уговора. Због тога субјект не сме да прерасподели цену трансакције на основи која одражава измене самосталних продајних цена након склапања уговора. С обзиром да неке или све обавезе на чињење нису до краја испуњене а дошло је до измене цене трансакције, износи тих измена који су накнадно расподељени на испуњене обавезе на чињење (или онолико колико су испуњене) признају се као приход, или као смањење прихода, у извештајном периоду у којем дође до измене цене трансакције.

7. Признавање прихода и презентација уговора са купцима (корак 5)

Члан 186.

Основно правило за признавање прихода по основу уговора са купцима је да субјект признаје приход када и у мери у којој је испунио своју обавезу по основу уговора преносом договорене робе или пружањем услуге купцу - пренос је урађен када је купац стекао (или у мери у којој је стекао) контролу над том робом или услугом.

Овим поглављем дају се смернице за:

- 1) смерење напретка ка потпуном испуњењу обавезе на чињење;
- 2) обухватање субјектових обавеза поврата и обавеза субјекта по основу права купца на враћање примљене робе и услуга;
- 3) трошкове у вези са уговорима са купцима; и
- 4) амортизација и умањење (обезвређење) вредности имовине признате у складу са овим поглављем.

7.1. Мерење напретка ка потпуном испуњењу обавезе на чињење

Члан 187.

Код уговора са купцима код којих се обавеза на чињење испуњава током одређеног временског периода субјект признаје приход мерењем напретка ка потпуном испуњењу те обавезе.

Субјект је дужан да примени јединствену методу за мерење напретка за сваку обавезу на чињење која се испуњава током одређеног временског периода, али и да доследно примењује ту методу на сличне обавезе на чињење и у сличним околностима. На крају сваког извештајног периода субјект је дужан да поново измери напредак ка потпуном испуњењу обавезе на чињење која се испуњава током одређеног временског периода, а на крају извештајног периода није у потпуности испуњена.

Методе за мерење напретка су: методе аутпута и методе инпута.

Опште смернице за примену ових метода су:

1) субјект сам процењује која метода је примеренија за конкретан уговор са купцем;
2) субјект је дужан да из примене методе мерења напретка искључи сву робу или услуге у вези са којима субјект не преноси контролу купцу и да у мерење напретка укључи сву робу или услуге у вези са којима при испуњавању те обавезе на чињење субјект преноси контролу купцу;

3) субјект је дужан да ажурира своје мерење напретка како би приказао могуће промене исхода обавезе на чињење. Те промене у мерењу напретка субјект, у складу са Поглављем 4: ОПШТА ПРАВИЛА ЗА ПРИЗНАВАЊЕ И ВРЕДНОВАЊЕ, РАЧУНОВОДСТВЕНЕ ПОЛИТИКЕ, ПРОМЕНЕ РАЧУНОВОДСТВЕНИХ ПРОЦЕНА И ГРЕШКЕ, обрачунава као промене рачуноводствених процена.

1) Метода аутпута

Члан 188.

Применом методе аутпута приходи се признају на основу директног поређења (мерења) вредности робе или услуга које су купцу пренесене (односно пружене) до одређеног тренутка у односу на вредност преостале уговорене (обећане) робе или услуга.

Метода аутпута подразумева примену следећих метода за мерење:

1) испитивање чињења извршеног до одређеног датума;
2) процену остварених резултата;
3) процену остварених циљева;
4) процену протеклог времена; и
5) мерење (бројање) произведених или испоручених јединица производа (или услуга).

Када субјект процењује хоће ли да примени методу аутпута на мерење свог напретка, дужан је да размотри да ли би одабраним аутпутотом могао веродостојно да прикаже свој напредак ка потпуном испуњењу обавезе на чињење. Методом аутпута не би се пружио веродостојан приказ напретка ако се одабраним аутпутотом не би могла мерити конкретна роба или услуга за које је контрола пренесена на купца.

Ако субјект има право на накнаду од купца у износу који директно одговара вредности коју купац остварује из чињења субјекта извршеног до одређеног тренутка (на пример, уговор о услугама у оквиру којег субјект наплаћује фиксни износ за сваки сат

пружања услуге), субјект може да призна приходе у износу за који има право да изда рачун.

2) Методе инпута

Члан 189.

Примена неке од варијанти методе инпута значи да се приходи признају на основу напора или инпута које субјект употребљава ради испуњења обавезе на чињење. Као инпути могу да се користе:

- 1) употребљени ресурси;
- 2) утрошени сати рада;
- 3) настали трошкови;
- 4) време од почетка чињења до посматраног тренутка;
- 5) утрошени машински сати рада, итд.

Поступак примене методе инпута се састоји у томе да се количина изабраног параметра (инпута) стави у однос са укупним очекиваним инпутом који је потребан ради испуњења у целости те обавезе на чињење.

Приходи се признају на линеарној основи ако су напори или инпути субјекта равномерно распоређени током уговорног периода извршења обавезе на чињење.

Метода инпута има и своје недостатке, јер је могуће да не постоји пропорционалан однос између инпута које је субјект уложио и преноса контроле над робом или услугама купцу. Могуће је да је субјект утрошио више инпута него што је пренео контроле над робом или услугама купцу. Због тога субјект при примени методе инпута треба да искључи учинке свих оних инпута који не приказују чињење субјекта у преносу контроле над робом или услугама купцу. Прилагођавање мерења напретка при употреби методе инпута засноване на трошковима, би на, пример, могло да буде потребно у следећим околностима:

1) ако се насталим трошком не доприноси напретку субјекта у испуњавању обавезе на чињење - Због тога субјект не признаје приходе на основу насталих трошкова који се могу приписати његовим знатним неефикасностима при испуњењу обавезе на чињење (под условом да у уговору са купцем није предвиђено да и такве неефикасности буду укључене у цену трансакције - супротно би био изузетно редак случај). Пример за то би могли да буду трошкови за прекомерне количине потрошеног материјала, уложеног рада или других ресурса који су настали ради испуњавања обавезе на чињење;

2) ако настали трошак није сразмеран напретку субјекта у испуњавању обавезе на чињење - У овом случају испуњење обавезе на чињење субјекта најбоље би се могло утврдити прилагођавањем методе инпута тако да се приходи признају само до износа тог насталог трошка. Да би субјект овако поступио потребно је да при склапању уговора очекује да ће бити испуњени сви следећи услови:

- (1) роба (материјал) није различита;
- (2) очекује се да ће купац преузети контролу над робом знатно пре него што прими услуге повезане са том робом;
- (3) трошак пренесене робе знатан је у односу на укупне очекиване трошкове потпуног испуњења обавезе на чињење; и
- (4) субјект набавља робу (материјал) од треће стране и није у знатној мери укључен у осмишљавање и производњу робе.

3) Поуздано мерење напретка ка испуњењу обавезе на чињење

Члан 190.

Субјект признаје приход по основу обавезе на чињење која се испуњава током одређеног временског периода само ако може разумно (довољно поуздано) да измери свој напредак ка потпуном испуњењу те обавезе на чињење.

Сматра се да субјект не може разумно да утврди (измери) напредак ка потпуном испуњењу обавезе на чињење ако му недостају поуздане информације које су му потребне за примену одговарајуће методе мерења напретка.

У ситуацији када не може довољно поуздано да измери испуњење обавезе на чињење, а очекује да ће му субјект надокнадити бар трошкове настале при испуњавању обавезе на чињење, субјект признаје приход само до износа насталих трошкова. Са оваквим начином признавања прихода субјект престаје оног тренутка када буде у могућности да поуздано измери своје испуњење обавезе на чињење.

7.2. Субјектова обавеза поврата и обавеза субјекта по основу права купца на враћање примљене робе и услуга

Члан 191.

Субјектова обавеза поврата односи се на накнаду које је он примио од купца, а не очекује да ће имати право да је заувек задржи (због тога се тај износ и не укључује у цену трансакције) - На пример, субјект је примио депозит од купца по основу извођења грађевинских радова. Након завршетка ових радова субјект је дужан да овај депозит врати купцу. Или, купац је уплатио кауцију субјекту за враћање амбалаже при куповину неког производа који је запакован у ту амбалажу. Након враћања амбалаже субјект купцу враћа раније примљену кауцију.

Обавеза поврата се вреднује у висини накнаде која је примљена а за коју субјект не очекује да ће имати право да је заувек задржи. Субјект је дужан да на крају сваког извештајног периода у складу са променама околности ажурира износ обавезе поврата.

У уговору са купцем уговорне стране могу да се договоре да купац и након преноса контроле над робом на њега, има право да је врати субјекту из различитих разлога:

- 1) неисправности робе:
- 2) неиспуњеног очекивања купца у вези са робом (роба је исправна, одговора свим наведеним спецификацијама, али купцу из различитих разлога не одговара - на пример, купац сматра да му одевни предмет не стоји лепо; сматра да је намештај неудобан,...);
- 3) купац не може да је прода или успева да је прода, али не оном брзином којом је очекивао или не по ценама по којим је желео - што му не обезбеђује очекивану зараду, итд.

Замена једне робе за другу исте врсте, квалитета, стања и цене (на пример, кошуљу једне боје или величине за другу) не сматра се повратом за потребе примене овог поглавља.

У вези са повратом постоји право, али и обавеза купца - да врати ту робу која је предмет поврата.

Субјект је дужан да призна обавезу поврата ако он од купца прими накнаду и очекује да ће ту накнаду делимично или у целини вратити купцу. На пример, очекује да од 100 комада производа "А" продатих купцу он врати 10 комада, јер не може да их прода.

Различити су модалитети враћања робе:

- 1) враћање робе уз пуни или делимични поврат плаћене накнаде;
 - 2) третирање враћања робе као да је купац дао аванс, који се може применити на дуговане износе или износе који ће се дуговати субјекту; и
 - 3) враћање робе уз давање другог производа као замене и др.
- Могуће су и комбинације разних модалитета враћања робе.

Уколико је уговором са купцем предвиђено право купца да врати робу (као и услуге, уколико их је могуће вратити) субјект је дужан да при обрачуну преноса робе с правом поврата (и неких услуга које се пружају, а подлежу праву поврата) призна све следеће ставке:

- 1) приходе од пренесене робе у износу накнаде на коју субјект очекује да ће имати право - дакле, приходи се не би признали за робу чији поврат субјект очекује,
- 2) обавезу поврата - за износ не признатих прихода исказује пасивно временско разграничење и
- 3) имовину (и одговарајуће прилагођавање трошкова продаје) на основу свог права на поврат робе од купца по испуњењу обавезе поврата - за набавну вредност продате робе (и одговарајуће прилагођавање трошкова продаје) исказује активно временско разграничење уз умањење расхода по основу набавне вредности продате робе.

Обећање субјекта да ће бити спреман да прихвати враћену робу током договореног периода у којем субјект има право на поврат не сматра се неком посебном обавезом на чињење.

За све примљене износе (или потраживане износе) на које субјект не очекује да има право, субјект не признаје приход при преносу производа купцима, али признаје те примљене износе (или потраживане износе) као обавезу поврата. Накнадно, на крају сваког извештајног периода субјект је дужан да ажурира своју процену износа на које очекује да има право у замену за пренесене производе. У том смислу спроводи одговарајуће промене у цени трансакције, што значи и да мења износ признатог прихода. Субјект треба да ажурира мерење обавезе поврата на крају сваког извештајног периода због промена очекивања у погледу износа поврата. Субјект признаје одговарајуће прилагођавање као приход (или смањење прихода).

Имовина призната као право субјекта на поврат робе од купца по подмиривању обавезе поврата почетно се мери на основу претходне књиговодствене вредности робе (по набавној вредности, односно цени коштања) умањеној за све очекиване трошкове поврата те робе (укључујући могућа смањења вредности коју враћена роба представља за субјект). На крају сваког извештајног периода субјект ажурира мерење имовине произишле из промена очекивања у погледу робе која ће бити враћена. Субјект треба одвојено да презентује имовину од обавезе поврата.

7.3. Трошкови у вези са уговорима са купцима

Члан 192.

Овим поглављем пружају се смернице за субјектово поступање у вези са:

- 1) додатним (инкременталним) трошковима стицања уговора са купцима;
- 2) трошковима испуњења обавеза по основу уговора са купцима; и
- 3) амортизацијом и обезвређењем имовине признате у складу са овим поглављем.

1) Додатни (инкрементални) трошкови стицања уговора са купцима

Члан 193.

Субјект је дужан да као имовину призна додатне трошкове стицања уговора са купцем ако очекује поврат тих трошкова. Под повратом се подразумева или да субјект по основу уговора са купцем оствари приходе из којих ће се накнадити ти расходи (трошкови) или да те трошкове субјекту накнади купац. За признавање ове имовине субјект може да користи рачуне активних временских разграничења.

У случају када је период у којем би амортизовао ову имовине до годину дана, субјект може уместо признавања имовине да призна те трошкове као расход када они настану.

У додатне трошкове стицања уговора који не могу да се капитализују спадају трошкови:

- 1) давања понуде купцу;
- 2) трошкови маркетинга (укључујући и трошкове оглашавања);
- 3) фиксне плате запосленима који раде на пословима стицања уговора са купцима (јер се оне исплаћују без обзира да ли се склопи или не склопи неки уговор са купцем), и др.

Ови трошкови би настали чак и ако субјект не склопи уговор са купцем.

2) Трошкови испуњења обавеза на чињење из уговора са купцем

Члан 194.

Ако трошкови настали при испуњавању уговора са купцем нису у делокругу примене неког другог поглавља овог правилника субјект је дужан да призна имовину по основу трошкова насталих ради испуњења уговора са купцем само ако ти трошкови испуњавају све критеријуме наведене у наставку:

1) трошкови су директно повезани са уговором или са очекиваним уговором који субјект може посебно да идентификује: на пример, трошкови повезани са услугама које ће се пружити након продужења постојећег уговора или трошкови припреме имовине за пренос у оквиру одређеног уговора који још није одобрен од обе уговорне стране, али ће бити одобрен;

2) због трошкова се стварају или повећавају ресурси субјекта које ће он у будућности употребити за испуњавање (или за наставак испуњавања) обавеза на чињење - на пример, трошкови подешавања машина како би биле прилагођене испуњењу обавезе према купцу; и

3) очекује се накнада тих трошкова.

Субјект следеће трошкове одмах по њиховом настанку признаје као расходе:

1) опште и административне трошкове, сем ако те трошкове не сноси искључиво купац у оквиру уговора;

2) трошкове употребљеног материјала, рада или других ресурса ради испуњавања уговора, који нису одражени у цени уговора (на пример прекомерно трошење материјала или обављање неких активности које нису договорене са купцем а он их не признаје, нити има обавезу да их плати) - ради се о тзв. прекомерним трошковима;

3) трошкови који се односе на испуњене обавеза на чињење (или делимично испуњене обавезе на чињење) у оквиру уговора (односно, трошкове који се односе на раније обавезе на чињење); и

4) трошкови за које субјект не може да процени да ли се односе на неиспуњене обавезе на чињење или на испуњене обавезе на чињење (или делимично испуњене обавезе на чињење).

3) Престанак признавања и обезвређење имовине признате у складу са овим поглављем

Члан 195.

Имовина призната по основу примене овог поглавља се преноси на расходе на систематској основи која је у складу са преносом робе купцу или пружањем услуга на које се имовина односи. Субјект је дужан да ажурира процену временског периода у којем преноси имовину на расходе, како би тај пренос прилагодио значајној промени у временском оквиру у којем субјект очекује пренос купцу робе или пружање услуга на које се имовина односи. Таква промена се, у складу са Поглављем 4: ОПШТА ПРАВИЛА ЗА ПРИЗНАВАЊЕ И ВРЕДНОВАЊЕ, РАЧУНОВОДСТВЕНЕ ПОЛИТИКЕ, ПРОМЕНЕ РАЧУНОВОДСТВЕНИХ ПРОЦЕНА И ГРЕШКЕ, обрачунава као промена рачуноводствене процене.

За обрачун обезвређења имовине признате у складу са овим поглављем субјект примењује смернице Поглавља 22: ОБЕЗВРЕЂЕЊЕ СРЕДСТАВА.

8. Обелодањивања

Члан 196.

Субјект у Напоменама може да прикаже приходе од продаје роба и пружања услуга класификоване по следећим категоријама:

- 1) врсти робе или услуге (на пример, по најважнијим групама роба или услуга);
- 2) географским подручјима (на пример, по земљама или регионима);
- 3) тржишту или врсти купаца (на пример, трговина на мало и на велико, правна и физичка лица, итд.);
- 4) врсти уговора (на пример, уговори с фиксном ценом и уговори у оквиру којих се плаћају утрошено време и материјал);
- 5) трајању уговора (на пример, краткорочни и дугорочни уговори);
- 6) временском распореду преноса роба или услуга (на пример, приходи од роба, готових производа или услуга пренесених купцима у одређеном тренутку и приходи од роба или услуга које се преносе током одређеног временског периода); и
- 7) продајним каналима (на пример, приходи од продаје робе директно купцу и приходи од продаје робе продате путем посредника).

За обавезе на чињење које су на крају извештајног периода делимично испуњење субјект може у Напоменама да обелодани:

- 1) преостали износ цене трансакције који се односи на обавезе на чињење које су на крају извештајног периода неиспуњење (или делимично неиспуњене); и
- 2) објашњење када субјект очекује да ће ови износи бити признати као приход. Ово објашњење субјект може у Напоменама да обелодани на један од следећа два начина:

(1) на квантитативној основи употребом временских распона који би били најпримеренији за трајање преосталих обавеза на чињење; или

(2) употребом квалитативних (описних) информација.

За обавезе на чињење које субјект испуњава током одређеног временског периода субјект може у Напоменама да обелодани следеће информације:

1) које је методе користио за признавање прихода (методу аутпута или методу инпута и начина на који их је применио); и

2) објашњење разлога због којих сматра да употребљене методе представљају веродостојан приказ преноса на купца контроле над робама или услугама.

За обавезе на чињење које испуњава у одређеном тренутку субјект може у Напоменама да обелодани важне процене настале у вези са тренутком у којем купац преузима контролу над обећаном робом или услугама.

Субјект може у Напоменама да обелодани информације о методама, инпутима и претпоставкама које је употребио за:

1) одређивање цене трансакције која, између осталог, укључује и:

(1) процењени износ промењиве накнаде;

(2) прилагођавање износа накнаде због учинка временске вредности новца и

(3) процену неновчане накнаде;

2) процену фактора који могу да угрозе поузданост процене промењиве накнаде;

3) расподелу цене трансакције, укључујући процену самосталних продајних цена обећане робе или услуга и расподелу дисконта и промењиве накнаде на одређени део уговора; и

4) мерење обавеза враћања, поврата и других сличних обавеза.

ПОГЛАВЉЕ 25: РЕЗЕРВИСАЊА, ПОТЕНЦИЈАЛНЕ ОБАВЕЗЕ И ПОТЕНЦИЈАЛНА СРЕДСТВА

1. Циљ и делокруг поглавља

Члан 197.

Циљ овог поглавља је прописивање рачуноводствених поступака за признавање и вредновање резервисања, потенцијалних обавеза и потенцијалних средстава, као и прописивање врсте информација које субјект може у Напоменама да обелодани како би корисници могли да разумеју њихову природу, рокове доспећа и износ.

У овом поглављу прописане су смернице за:

1) признавање резервисања, потенцијалних обавеза и потенцијалних средстава;

2) вредновање резервисања;

3) употребу резервисања;

4) признавање и вредновање резервисања у појединим ситуацијама;

5) обелодањивања у вези са резервисањем; и

6) прелазне одредбе.

Ово поглавље се примењује на резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална средства, осим на резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална средства:

1) који произлазе из финансијских инструмената који се вреднују по фер вредности;

и

2) која су у делокругу других поглавља овог правилника:

(1) пореске последице резервисања и њихове промене регулише Поглавље 27: **ПОРЕЗИ НА ДОБИТАК** и

(2) резервисања у вези са примањима запослених регулише Поглавље 26: **ПРИМАЊА ЗАПОСЛЕНИХ**.

Ово поглавље не класификује резервисања по року доспелости на краткорочна и дугорочна. Класификовање резервисања на краткорочна и дугорочна врши се применом смерница Поглавља 3: **ОПШТА ПРАВИЛА ЗА ПРЕЗЕНТАЦИЈУ И ОБЕЛОДАЊИВАЊЕ**.

2. Дефиниције (и изрази)

Члан 198.

У овом поглављу користе се дефиниције и изрази (који нису објашњени у претходним поглављима) са следећим значењем:

1) **Резервисање** је обавеза неизвесног или рока доспећа или износа, с тим да неизвесност није толика да се резервисање не признаје као обавеза. Неизвесност рока доспећа се превасходно односи на неизвесност када ће обавеза морати да се измири, а у мањој мери и на то да ли ће се измирити. Ради се о специфичним обавезама. Њихов настанак није везан за пријем неког средства, као што је то случај са обавезама према добављачима. У питању су обавезе текућег и прошлих извештајних периода према будућим извештајним периодима. Наиме, трошкови и ризици су настали у текућем или неком од претходних извештајних периода, а приспеће фактура и обрачуна у вези са насталим трошковима и ризицима ће бити у неком од наредних извештајних периода.

Резервисање је и поступак којим се формирају резервисања и њихово коришћење када се догоди или не догоди догађај због којих су она формирана.

Следеће активности имају сличности са резервисањем, али нису резервисање у смислу овог поглавља: обрачунавање амортизације, умањење вредности имовине, индиректно отписивање сумњивих потраживања. Ови поступци се не могу сматрати резервисањима у смислу овог поглавља, јер се код њих ради о усклађивањима наниже књиговодствене вредности неког средства по основу његовог трошења или по основу обезвређења;

2) **Потенцијална обавеза** је:

(1) могућа обавеза која произлази из прошлих догађаја и чије ће постојање бити потврђено само настанком или не настанком једног или више неизвесних будућих догађаја који нису у потпуности под контролом субјекта, или

(2) садашња обавеза која произлази из прошлих догађаја, али која не може да буде призната с обзиром да:

- није извесно да ће подмирење обавезе захтевати одлив ресурса са економским користима (обавезу, без накнаде, може у име субјекта неко други да измири); или

- износ обавезе се не може довољно поуздано утврдити;

3) **Обавезујући догађај** је онај који доводи до настанка законске или изведене обавезе субјекта, а он нема реалну алтернативу измирењу обавезе (нема другог решења или поступања које би довело до тога да субјект не плати обавезу). По основу обавезујућег догађаја се формира резервисање;

4) **Необавезујући догађај** је догађај који не доводи до настанка законске или изведене обавезе субјекта. Пример необавезујућег догађаја би могло да буде доношење

неког закона који субјекту налаже промену у односу на његово досадашње поступање, уз прописивање одговарајућих казних одредби. Обавезујући догађај би настао ако субјект не буде поштовао одредбе закона и због тога био кажњен;

5) **Потенцијално средство** је могуће средство које произлази из прошлих догађаја и чије ће се постојање потврдити само настанком или не настанком једног или више неизвесних будућих догађаја који нису у потпуности под контролом субјекта. Пример потенцијалног средства би могао да буде потенцијални прилив новчаних средстава по основу спора, за који је субјект очекује да ће га добити;

6) **Просуђивање** је доношење одлуке на основу одговарајућих параметара који не обезбеђују да особе са различитим искуствима увек донесу исту одлуку, јер, при њеном доношењу, морају да употребе и лично искуство и осећај;

7) **Неповољан уговор** је уговор у којем неизбежни трошкови испуњења обавезе према том уговору превазилазе економске користи које субјект очекују да ће примити. Под неизбежним трошковима подразумева се мањи износ од: а) нето трошкова који би настали по основу испуњења уговора или б) казни које би настале у случају његовог неиспуњења. У случају да је на дан закључења уговор био неповољан, сврстао би се у тзв. штетне уговоре;

8) **Реструктурирање** је програм који саставља и контролише руководство субјекта, а чија примена доводи до значајних промена у:

- (1) делокругу послова које обавља субјект:
 - продаја или напуштање производне линије;
 - затварање пословних седишта у земљи, региону или премештање пословних активности из једне земље или региона у друге; или
- (2) начину на који се посао води:
 - промена управљачке структуре, на пример, замена кључних руководиоца и
 - темељне реорганизације које имају значајан утицај на природу и главно обележје пословања субјекта.

3. Признавање и вредновање резервисања

3.1. Почетно формирање резервисања

Члан 199.

За признавање резервисања неопходно је да буду испуњени општи услови за признавање обавеза из Поглавља 4: ОПШТА ПРАВИЛА ЗА ПРИЗНАВАЊЕ И ВРЕДНОВАЊЕ, РАЧУНОВОДСТВЕНЕ ПОЛИТИКЕ, ПРОМЕНЕ РАЧУНОВОДСТВЕНИХ ПРОЦЕНА И ГРЕШКЕ. Приликом признавања резервисања субјект признаје расход по основу признатог резервисања или повећава вредност средства због којег је признато резервисање. Резервисање се може формирати за:

- 1) давање гаранција купцима робе или производа у услуга субјекта, ако трошкови евентуалних гаранција падају на терет субјекта - прошли обавезујући догађај је продаја те робе или производа купцима или пружање услуга, а као његова последица вероватан је одлив средстава са економским користима. У овом случају уз признавање резервисања за поправке у гарантном року субјект би признао и настапак расхода по основу формирања резервисања;

2) давање гаранције (јемства) другом субјекту за измирење његових обавеза у случају да оно западне у финансијске проблеме - прошли обавезујући догађај је давање гаранције, због којег је, услед погоршане финансијске ситуације примаоца гаранције вероватан одлив средстава са економским користима. У овом случају уз признавање резервисања за дате гаранције субјект признаје и настанак расхода по основу формирања резервисања;

3) еколошко загађење околине од стране субјекта у случају када постоји законска обавеза отклањања загађења - прошли обавезујући догађај је загађење. Садашња обавеза отклањања загађења је резултат прошлог догађаја и законске обавезности да се то уради. У овом случају уз признавање резервисања за обнављање природних богатстава субјект признаје и настанак расхода по основу формирања резервисања;

4) еколошко загађење околине од стране субјекта у случају када не постоји законска обавеза отклањања загађења, али се субјект јавности обавезао да ће загађење отклонити - прошли обавезујући догађај је загађење. Садашња обавеза отклањања загађења је резултат прошлог догађаја и јавног давања обећања од стране субјекта да ће то урадити. У овом случају уз признавање резервисања за обнављање природних богатстава субјект признаје и настанак расхода по основу формирања резервисања;

5) стављање у употребу постројења или грађевине који се након употребе морају уклонити, а место на којем су били мора да се вратити у првобитно стање - на пример, привремено постављање киоска подразумева његово уклањање након протекла уговореног временског периода; прошли догађај је његово постављање, из чега произлази садашња обавеза (и трошкови) да се он уклоне. У овом случају процењени (будући) трошкови демонтаже, премештања средства и обнављања места на којем је средство било, у износу који се може признати као резервисање, чини саставни део набавне вредности тог средства, што је у складу са Поглављем 14: НЕКРЕТНИНЕ, ПОСТРОЈЕЊА И ОПРЕМА. Будући трошкови се укључују у трошак набавке средства само под условом да субјект монтирањем средства више нема другу алтернативу осим да ово средство на крају његовог века коришћења (или у неком другом року) демонтира, премести и обнови место на којем је било, а што ће изазвати трошкове;

6) ископ угља, песка, глине и сл. када постоји законска обавеза рекултивисања земљишта на коме се налази лежиште (ако лежиште не исцрпи до краја, већ раније престане са ископом, то субјект не ослобађа обавезе да изврши рекултивацију земљишта) - прошли обавезујући догађај су радови на земљишту извршени у циљу омогућавања експлоатације минералних сировина. Садашња обавеза рекултивације земљишта последица је прошлог догађаја. Износи резервисања по овом основу не би се могли признати као повећање набавне вредности средства, јер не доприносе повећавању првобитно процењене користи или капацитета рудника. У овом случају уз признавање резервисања за обнављање природних богатстава субјект признаје и настанак расхода по основу формирања резервисања;

7) шуме - субјекти који газдују шумама дужни су да у складу са законом који уређује то пословање изводе радове на заштити шума (обнављање шумских путева, заштита од штеточина, итд.). Прошли обавезујући догађаји су радови у шуми који су утицали на шумске путеве, развој штетних организама у шуми и сл. Садашња обавеза последица је тих прошлих догађаја. У овом случају уз признавање резервисања за обнављање природних богатстава субјект признаје и настанак расхода по основу формирања резервисања;

8) вероватне обавезе по судским споровима које води субјект, уколико оне нису до тада евидентирани у пословним књигама субјекта - прошли обавезујући догађај је догађај због кога се и води спор а садашња обавеза је последица тог прошлог обавезујућег догађаја. Субјект уз признавање резервисања за судске спорове признаје и настанак расхода по основу формирања резервисања;

9) неповољне уговоре - прошли догађај је настанак ситуације да се уговор класификује као неповољан. Садашња обавеза да се уговорне обавезе ипак испуне последица је прошлог догађаја. На пример, субјект је дао у закуп пословни простор, уз обавезу да подмири текуће трошкове који настају у вези са тим пословним простором (трошкове комуналија, електричне енергије, грејања). Овај уговор о закупу би био неповољан уговор уколико би наведени трошкови надмашивали приходе од закупнине, а субјект не може да иступи из уговора.

10) реструктурирање пословања субјекта - прошли догађај је усвајање или јавно обелодањивање плана реструктурирања субјекта. Садашња обавеза произлази из тог плана реструктурирања и субјект признаје резервисање за реструктурирање, уз признавање расхода по основу тог резервисања.

Примери трансакција и догађаја за које не може да се врши резервисање су:

1) генералне поправке и остала инвестициона одржавања средстава, замена виталних агрегата на средствима и сл. - на пример, генералне поправке транспортних средстава, замена ложишта на пећима, мотора на авионима и сл;

2) обавезе по судским споровима када није извесно да ће субјект изгубити спор;

3) будуће пословне губитке - у извештајном периоду у којем субјект послује са добитком он не може да формира резервисање уз признавање расхода (којим би се тај добитак смањило), како би у неком наредном извештајном периоду када буде лошије пословао, уместо дела трошкова које би требало у том извештајном периоду да призна искористио формирано резервисање.

Субјект признаје резервисање у износу који треба да буде најбоља процена издатака које би било неопходно учинити ако би се на датум биланса подмиривале садашње обавезе проистекле из прошлих догађаја.

При том процењивању најчешће је нужно користити и просуђивање.

При процени се узимају у обзир и догађаји који су се десили непосредно након датума биланса, ако могу да утичу на процењивање.

У ситуацијама када процена резервисања обухвата велики број ставки, садашња обавеза се процењује пондерисањем (израчунавањем просечне вредности) свих могућих исхода вероватноћа везаних за њих.

Када постоји континуирани обим могућих исхода и свака тачка у том низу је вероватна као и било која друга, користи се просечна величина трошка у оквиру неке групе.

Резервисање се процењује пре обрачунавања пореза на добит. Пореске последице резервисања су у делокругу Поглавља 27: ПОРЕЗИ НА ДОБИТАК.

Ради побољшања процене субјект треба да узме у обзир:

1) ризике и неизвесности, с тим да треба избећи претерано високо процењивање резервисања (тј. намерно прецењивање резервисања) само због чињенице да постоји одређена неизвесност у вези са пословним догађајем;

2) садашњу вредност очекиваних издатака за подмирење обавеза - у случају када је ефекат временске вредности новца значајан, износ резервисања је садашња вредност

очекиваних издатака који ће настати у вези са измиривањем садашње обавезе. Субјект на основу просуђивања процењује када су наступили услови за примену поступка дисконтовања. Субјект може, ради поједностављења обрачуна резервисања, да поступак дисконтовања примењује само када се резервисање врши за период који премашује 12 месеци од датума биланса. Дисконтна стопа треба да одражава текућу тржишну процену временске вредности новца и специфичне ризике обавезе по основу које се формира резервисање. Специфични ризици обавеза односе се на ризике у вези са вероватноћом настанка и висином обавезе; и

3) будуће догађаје - они могу повећати, али, и смањити висину садашње обавезе. Када је извесно да ће ови будући догађаји утицати на износ садашње обавезе за коју је формирано резервисање треба извршити кориговање висине резервисања.

Очекивано отуђење имовине - при утврђивању висине износа резервисања не узимају се у обзир средства која ће се добити продајом средства у вези са којим је формирано резервисање. Тај пословни догађај се третира као посебан и губици или добици од продаје се признају и вреднују у складу са другим поглављима овог правилника.

У случајевима када нека друга страна има обавезу да субјекту надокнади део или све издатке које има у вези са обавезом због које је формирано резервисање, субјект то своје потраживање исказује у Билансу стања када стекне право на ту накнаду. Субјект одлучује да ли ће у Билансу успеха:

1) извршити пребијање расхода по основу резервисања и прихода по основу признавања надокнаде; или

2) одвојено приказати расходе по основу резервисања и приходе по основу признавања надокнаде.

3.2. Коришћење резервисања

Члан 200.

Резервисање се користи при настанку само оних пословних догађаја и трансакција у вези са којима је и формирано (обављање рекултивације земљишта, поправке производа у гарантном року, признавање обавезе по основу изгубљеног судског спора, исплата по основу датог јемства, итд.). Коришћењем резервисања избегава се признавање расхода у извештајном периоду које није ни изазвало те расходе, нити са њима повезане приходе.

3.3. Накнадно вредновање резервисања

Члан 201.

Субјект на крају сваког извештајног периода проверава своју процену признатог неискоришћеног износа резервисања и по потреби коригује износ резервисања ради одражавања најбоље текуће процене. Када више није вероватно да ће одлив ресурса који представљају економске користи бити захтеван да се измири обавеза, субјект престаје са признавањем резервисања.

Када се за процену висине резервисања користи поступак дисконтовања, књиговодствена вредност резервисања се повећава у сваком периоду, како би се узело у обзир протекло време (на пример, протекла пословна година), тј. ефекат временске

вредности новца. Износ повећања резервисања признаје се као расход позајмљивања (тј. третира се као финансијски расход).

3.4. Престанак признавања резервисања

Члан 202.

Субјект престаје са признавањем неискоришћеног резервисања:

1) ако више не постоји обавеза по основу које је формирао резервисање - на пример, ако је истекао гарантни рок за продате производе по основу којег је формирано резервисање - у оваквим случајевима чињеница да је остао значајан износ неискоришћеног резервисања може да укаже на преопрезно формирање резервисања или да методологија за процењивање износа резервисања није адекватна; и

2) по основу продаје средства у вези са којим је формирано резервисање и сходно томе преносу на купце садашње обавезе проистекле из прошлих активности субјекта - на пример, продајом рудника песка обавезу за рекултивирање земљишта преузима купац, тј. нови власник.

4. Обелодањивања у вези са резервисањем

Члан 203.

За сваку групу резервисања субјект може у Напоменама да обелодани:

- 1) њихов књиговодствени износ на почетку и на крају извештајног периода;
- 2) додатна резервисања у извештајном периоду, укључујући и повећање раније формираних резервисања (повећања због, на пример, будућих догађаја, и сл.);
- 3) искоришћене износе (тј. настале и надокнађене износе из резервисања) током извештајног периода;
- 4) неискоришћене износе укинуге током периода и
- 5) повећања у току извештајног периода произашла из дисконтовања износа због протека времена и учинка промене дисконтне стопе;

Сем наведеног субјект за сваку групу резервисања може у Напоменама да обелодани:

- 1) сажети опис врсте обавезе и очекивано време било којих одлива средстава са економском користи;
- 2) показатељ неизвесности у вези са износом и временом тих одлива. Уколико је потребно обезбедити одговарајуће податке, субјект обелодањује главне претпоставке које се тичу будућих догађаја који могу утицати на висину тих издатака; и
- 3) износ свих очекиваних надокнада, наводећи износ сваког средства које је било признато за ту очекивану надокнаду.

Уколико могућност било ког одлива на име подмирења обавезе није мала, субјект на датум биланса може у Напоменама да обелодани, за сваку врсту потенцијалних обавеза, сажети опис природе потенцијалне обавезе и где је могуће:

- 1) процену њеног финансијског учинка;
- 2) назнаку неизвесности у вези са износом или временом сваког одлива; и
- 3) могућност било које надокнаде.

Уколико је прилив економских користи вероватан, субјект може у Напоменама да обелодани кратак опис природе потенцијалних средстава на датум биланса, а где је могуће и процену њихових финансијских учинака.

Уколико би обелодањивање неких или свих напред наведених података озбиљно угрозило положај субјекта у спору са другим странама о предмету резервисања, потенцијалним обавезама или потенцијалним средствима субјект не обелодањује податке, већ општу природу спора, заједно са чињеницом да подаци нису обелодањени и разлозима за такво поступање.

ПОГЛАВЉЕ 26: ПРИМАЊА ЗАПОСЛЕНИХ

1. Циљ и делокруг поглавља

Члан 204.

Циљ овог поглавља је прописивање рачуноводствених поступака за признавање и вредновање накнада које се исплаћују запосленима, као и обелодањивање информација о тим накнадама.

У делокругу овог поглавља су краткорочна примања запослених, остала дугорочна примања запослених и отпремнине, осим:

1) накнада запосленима чија је висина повезана са капиталом субјекта, или се исплаћују у капиталу субјекта (ове накнаде су у делокругу Поглавља 10: СПЕЦИФИЧНИ НАЧИНИ СТИЦАЊА СРЕДСТАВА И ОБАВЕЗА); и

2) примања по престанку запослења.

2. Дефиниције (и изрази)

Члан 205.

У овом поглављу користе се дефиниције и изрази (који нису објашњени у претходним поглављима) са следећим значењем:

1) **Примања запослених** су сви облици накнада које субјект даје у размену за услуге запослених, укључујући и руководиоце и органе управљања. Примања запослених могу бити у облику:

(1) **краткорочних примања** - примања запослених (осим отпремнина) која доспевају за плаћање у року од дванаест месеци након завршетка периода у коме су запослени пружали релевантне услуге;

(2) **примања по престанку запослења** - примања запослених (осим отпремнина) која треба исплатити по престанку запослења (углавном се ради о дугорочним примањима);

(3) **осталих дугорочних примања запослених** - примања запослених (осим примања по престанку запослења и отпремнина) која не доспевају за исплату у периоду од дванаест месеци након краја периода у којем су запослени пружали своје услуге: отпремнине које запослени, у складу са Законом о раду, добија приликом редовног одласка у пензију, јубиларне награде и сл.); и

(4) **отпремнина** - примања запослених која се исплаћују као резултат било:

- одлуке субјекта да прекине рад неког запосленог пре уобичајеног датума пензионисања; или

- одлуке запосленог да добровољно прихвати да је вишак, у замену за та примања.

Отпремнине представљају врсту краткорочних примања, али иза кога не стоји пружена услуга субјекту у циљу производње производа или пружања услуга. Ова дефиниција отпремнина не укључује отпремнине по основу редовног одласка у пензију, коју запослени добија по основу свог права прописаног Законом о раду. Та врста отпремнина се у овом поглављу третира као остало дугорочно примање запослених;

2) Краткорочна примања запослених укључују ставке као што су:

(1) зараде, накнаде и доприноси за социјално осигурање;

(2) краткорочна плаћена одсуства, као што је плаћени годишњи одмор и плаћено боловање;

(3) учешћа у добити и премије који доспевају за плаћање у току дванаест месеци након краја извештајног периода у коме запослени пружају повезане услуге - ова врста примања није примање по основу капитала, тј. не ради се о расподели исказане добити субјекта, већ примању запосленог које ће, у виду трошка зараде, умањити остварену добит у текућем извештајном периоду; субјект ово примање запослених везује за остварену, односно очекивану добит, како би стимулисао рад запослених; и

(4) немонетарна примања (као што су медицинска нега, смештај, коришћење субјектовог аутомобила и бесплатна или дотирана роба или услуге) за тренутно запослене;

3) Примања по престанку запослења укључују ставке као што су:

(1) пензијска примања, као што су пензије; и

(2) остала примања по престанку запослења, као што су животно осигурање по престанку запослења и медицинска нега по престанку запослења.

4) Остала дугорочна примања запослених обично укључују ставке као што су:

(1) дугорочна плаћена одсуства (на пример, за стручно усавршавање);

(2) примања на основу дугог стажа (на пример, јубиларне награде);

(3) примања по основу дугорочне неспособности;

(4) учешће у добити и премије које доспевају у року од дванаест месеци или више након завршетка периода у коме је запослени извршио повезане услуге; и

(5) одложеног надокнаду која доспева у року од дванаест месеци или више од краја периода у коме је зарађена (на пример, отпремнине приликом редовног одласка у пензију);

5) Дисконтовање је поступак анулирања утицаја временске вредности новца: износ који се дисконтује (тј. чија се вредност своди на вредност новца на одређени дан) множи се са дисконтним фактором који одражава промену вредности новца између дана на који се вредност своди и дана када је дисконтовани износ настао. Као резултат дисконтовања добија се садашња вредност износа који је дисконтован;

6) Недисконтовани износ (основа) је износ на који није примењена дисконтна стопа са циљем анулирања утицаја временске вредности новца;

7) Актуарске претпоставке су најбоља процена варијабли (фактора) које ће одредити коначни износ накнада које се плаћају запосленом. Оне обухватају:

(1) демографске претпоставке о будућим обележјима садашњих и бивших запослених (и њиховим издржаваним члановима домаћинства) који имају право на примања:

- смртност за време запослења; и

- стопа флукуације запослених, неспособности за рад и ранијег пензионисања; и

(2) финансијске претпоставке:

- дисконтна стопа; и
- будуће плате и отпремнине.

3. Општи принципи признавања примања запослених

Члан 206.

Субјект накнаде које даје запосленима у облику примања на која они имају право као резултат услуга пружених субјекту током извештајног периода признаје као:

- 1) обавезу; и
- 2) расход, осим ако неки друго поглавље овог правилника не захтева или дозвољава укључење таквих примања у вредност неког средства, као што су на пример залихе или некретнине, постројења и опрема.

Уколико субјект има право на рефундирање накнада које даје запосленима то своје право признаје као потраживање, уз сторнирање признатог расхода (као што су накнаде за боловања), или, уколико је то примереније, признавање прихода (ако је, на пример, запослени радио, а део његове зараде субјекту неко други надокнађује).

4. Признавање и вредновање краткорочних примања запослених

Члан 207.

Када је неки запослени извршио услугу субјекту током извештајног периода, субјект признаје као расход и обавезу недисконтовани износ краткорочних примања запосленог за који се очекује да ће бити исплаћен у замену за ту услугу.

Субјект у текућем извештајном периоду као расход и обавезу признаје износе по основу права запосленог на накнаду за годишње одморе и друге врсте плаћених одсуства.

Субјект може одлучити да у случају када запослени има право да неискоришћени годишњи одмор или неку другу врсту надокнаде искористи у наредном извештајном периоду да на крају извештајног периода призна очекиване трошкове по том основу и то као недисконтовани износ. Овај износ субјект презентује као краткорочну обавезу на датум биланса.

Субјект треба да призна очекивани трошак учешћа у добити и исплату бонуса запосленима само када:

- 1) има садашњу законску или изведену обавезу да изврши такве исплате као резултат прошлих догађаја; и
- 2) може поуздано да сачини процену такве обавезе.

5. Признавање и вредновање осталих дугорочних примања запослених

Члан 208.

Субјект може одлучити да обрачунава остала дугорочна примања запослених.

У случају њиховог обрачунавања признаје их на дисконтованој основи у износу садашње вредности тих обавеза на датум биланса.

Субјект при вредновању дугорочних примања запослених може да примени актуарске претпоставке.

6. Признавање и вредновање отпремнина запослених

Члан 209.

Субјект признаје отпремнине као обавезу и расход текућег извештајног периода када и само када он јавно приказује своју решеност да:

1) оконча запослење неког запосленог или групе запослених пре уобичајеног датума пензионисања; или

2) обезбеди отпремнине као резултат понуде дате у циљу да се подстакне добровољно прихватање статуса технолошког вишка.

Субјект јавно приказује своју решеност да оконча запослење само када има детаљан званичан план за окончање запослења и нема реалну могућности да одустане од њега.

Субјект треба да вреднује расходе и обавезе по основу отпремнина у износу најбоље процене издатка који се захтевају за измирење обавезе на датум извештавања. У случају понуде дате ради подстицања добровољног прихватања статуса технолошког вишка, вредновање отпремнине треба да буде засновано на броју запослених за које субјект очекује да ће такву понуду прихватити. Када отпремнине доспевају за исплату у периоду дужем од 12 месеци након завршетка извештајног периода, субјект треба да их вреднује у износу садашње вредности коју добија дисконтовањем очекиваних издатака, применом дисконтне стопе која одговара дужини временског периода у којем очекује измирење обавезе.

7. Обелодањивање

Члан 210.

Субјект за сваку категорију осталих дугорочних примања запослених може у Напоменама да обелодани природу примања и износ своје обавезе на датум биланса.

Субјект за сваку категорију отпремнина коју обезбеђује својим запосленима може у Напоменама да обелодани природу примања и износ своје обавезе на датум биланса.

ПОГЛАВЉЕ 27: ПОРЕЗИ НА ДОБИТАК

1. Циљ и делокруг поглавља

Члан 211.

Циљ овог поглавља је прописивање рачуноводствених поступака за признавање и вредновање текућег и одложеног пореза на добит, одложених пореских средстава и одложених пореских обавеза.

У делокругу овог поглавља је рачуноводство пореза на добит, односно сви порези (домаћи и инострани) којима је основица опорезива добит. У делокругу овог поглавља су и порески губитак, пореске олакшице, текуће и одложена пореска средства и обавезе.

Ово поглавље се не бави методама рачуноводственог обухватања државних давања (што регулише Поглавље 9: РАЧУНОВОДСТВЕНО ОБУХВАТАЊЕ ДРЖАВНЕ ПОМОЋИ). Међутим, ово поглавље се бави рачуноводственим обухватањем привремених разлика које могу да произађу из оваквих давања.

Субјект може одлучити да не примењује смернице овог поглавља које се односе на одложена пореска средства и обавезе, односно одложеног пореза.

2. Дефиниције (и изрази)

Члан 212.

У овом поглављу користе се дефиниције и изрази (који нису објашњени у претходним поглављима) са следећим значењем:

1) Рачуноводствени резултат (рачуноводствена добит или рачуноводствени губитак) је добит или губитак извештајног периода пре опорезивања. Ради се о резултату који се израчунава применом правила садржаних у овом правилнику за признавање и вредновање позиција у Билансу успеха, а добија се као разлика прихода и расхода извештајног периода;

2) Опорезива добит је добит извештајног периода на коју се примењује стопа пореза на добит. Ова добит се израчунава кориговањем рачуноводствене добити (или губитка) у складу са захтевима пореског закона и других релевантних прописа;

3) Порески закон - закон који регулише начин обрачуна пореза на добит субјеката;

4) Текући порез на добит је износ пореза на добит који се добија:

(1) применом прописане стопе пореза на добит (која је важила или се примењивала и на датум биланса) на утврђену основицу, тј. на опорезиву добит и

(2) кориговањем наниже (тако добијеног износа) за сва права субјекта на његово умањење (по основу пореских кредита и пореских подстицаја);

5) Опорезиви рачуноводствени резултат је рачуноводствени резултат коригован (навише или наниже) за сталне разлике (које се појављују због разлика у правилима за признавање и вредновање прихода и расхода прописаних са једне стране овим правилником а са друге стране законским прописима на основу којих се рачуна износ обавезе за порез на добит). Опорезиви рачуноводствени резултат је обрачунска категорија. Множењем износа опорезиве рачуноводствене добити са стопом пореза на добит добио би се износ пореског расхода периода исказаног у складу са овим правилником;

6) Сталне разлике су оне разлике у правилима признавања и вредновања у овом правилнику у односу на пореске прописе које у текућем извештајном периоду доводе до разлика између опорезиве добити (пореског губитка) и рачуноводствене добити (губитка), а не поништавају се у идућем или идућим извештајним периодима. Сталне разлике не доводе до стварања ни одложених пореских средстава, ни одложених пореских обавеза. Пример сталних разлика су они расходи и приходи који се не признају као расход у пореском билансу, ни у текућем, ни у наредним извештајним периодима (на пример, расходи за казне или приходи по основу дивиденди);

7) Привремене разлике су оне разлике у правилима признавања и вредновања у овом правилнику у односу на пореске прописе које у текућем извештајном периоду доводе до разлика између опорезиве добити (пореског губитка) и рачуноводствене добити (рачуноводственог губитка), а поништавају се у идућем или идућим извештајним периодима. Привремене разлике доводе до признавања (или престанка признавања) одложених пореских средстава и/или одложених пореских обавеза. Најчешћи пример привремене разлике су различита правила за обрачунавање рачуноводствене и пореске амортизације. Привремене разлике могу бити:

8) **опорезиве привремене разлике** - то су разлике које ће бити укључене у износ опорезиве добити (пореског губитка) будућих извештајних периода; ове привремене разлике у наредним извештајним периодима повећавају опорезиву добит (у односу на рачуноводствену добит и опорезиву рачуноводствену добит у тим извештајним периодима). Опорезиве привремене разлике настају:

(1) када је књиговодствена вредност неког средства већа од његове вредности прихваћене у пореске сврхе, односно од његове пореске основице и

(2) када се приходи и расходи за рачуноводствене и пореске сврхе признају у различитим периодима; и

9) **одбитне привремене разлике** - то су привремене разлике које ће за последицу имати одбитне ставке при утврђивању опорезиве добити (губитка) у наредним извештајним периодима, када књиговодствени износ средстава буде надокнађен, односно када књиговодствени износ обавеза буде измирен; ове привремене разлике увек умањују опорезиву добит (или повећавају опорезиви губитак) у неком од наредних извештајних периода у односу на опорезиву рачуноводствену добит (губитак);

10) **Одложени порез на добит** је износ пореза на добит који ће као последица трансакција и догађаја насталих у текућем или претходним извештајним периодима бити исказан у неком од наредних извештајних периода. Одложени порез на добит настаје признавањем одложених пореских средстава или одложених пореских обавеза. Паралелно са њиховим признавањем најчешће долази до признавања одложеног пореског прихода (тј. умањења пореског расхода периода) или одложеног пореског расхода (тј. увећања пореског расхода периода);

11) **Порески расход периода** је збирни износ који садржи текући и одложени порез на добит. Ставка пореског расхода периода се исказује у Билансу успеха као одбитна ставка од рачуноводственог резултата. Добијена разлика представља нето резултат текућег извештајног периода;

12) **Одложене пореске обавезе** су износи пореских обавеза који ће се појавити у будућем(им) извештајном(им) периоду(има) (износи пореза на добит ће бити плаћени у неком од наредних извештајних периода), а последица су пословних трансакција (и догађаја) које су се десиле у текућем или неком од претходних извештајних периода. Признавање одложене пореске обавезе доводи и до признавања одложеног пореског расхода (и престанка признавања одложених пореских средстава, ако су пренета из претходног извештајног периода).

Одложене пореске обавезе настају услед различитих правила за утврђивање рачуноводствене добити и опорезиве добити - настају искључиво по основу тзв. привремених (тј. повративих) разлика. Одложене пореске обавезе не могу настати по основу тзв. сталних разлика;

13) **Одложена пореска средства (имовина)** су износи повративих пореза (умањења пореза) који ће се појавити у будућем(им) извештајном(им) периоду(има), а последица су:

(1) различитих правила за утврђивање рачуноводствене добити и опорезиве добити и по том основу формираних одбитних привремених разлика;

(2) признавања пореских губитака од којих се у будућим извештајним периодима очекује корист (смањење будућих пореза на добит); и

(3) неискоришћених пореских кредита који се преносе у наредне извештајне периоде.

Одложена пореска средства не могу настати по основу тзв. сталних разлика:

14) **Текућа пореска средства (имовина)** су износи пореза на добит који се могу повратити у будућем(им) извештајном(им) периоду(има). Текућа пореска средства настају у случају када плаћени износ пореза за текуће и претходне извештајне периоде прелази износ пореза који субјект дугује за те периоде;

15) **Пореска основица неког средства или обавезе** је износ додељен том средству или обавези у пореске сврхе (на пример, основица за обрачун пореске амортизације грађевинског објекта).

3. Признавање и вредновање текуће пореске обавезе и текућих пореских средстава

Члан 213.

Субјект у складу са пореским прописима утврђује текуће пореске обавезе (или средства) текућег извештајног периода и претходних извештајних периода, које треба да плати пореским органима или има право на повраћај.

У току извештајног периода субјект плаћене аконтације пореза на добит признаје као аконтирани порески расход, уз престанак признавања новчаних средстава. На крају извештајног периода субјект као део пореског расхода тог периода признаје износ текућег пореза, уз признавање обавезе за плаћање пореза, уколико је износ плаћених аконтација мањи од износа текућег пореза, односно уз признавање потраживања за више плаћени порез на добит, уколико је износ плаћених аконтација већи од износа текућег пореза.

4. Опорезиве привремене разлике и почетно признавање одложених пореских обавеза

Члан 214.

Опорезиве привремене разлике настају по основу:

1) различитог обрачуна амортизације за потребе састављања Биланса успеха и пореског биланса - у овом случају, привремена разлика је разлика између књиговодствене садашње вредности средства и његове тренутне пореске основице (тј. садашње вредности у евиденцији у којој се за потребе састављања пореског биланса израчунава амортизација) на датум биланса. Ако је његова садашња вредност у пореској евиденцији нижа од садашње књиговодствене вредности радило би се о привременој разлици из које произлази одложена пореска обавеза. У обрнутом случају ради се о привременој разлици из које произлази одложено пореско средство (радило би се о одбитној привременој разлици);

2) вредновања средстава по фер вредности – уколико вредновање средства по фер вредности у финансијским извештајима не мења његову вредност за порески расход у питању је привремена разлика. Ако је његова садашња вредност у пореској евиденцији нижа од садашње књиговодствене вредности радило би се о привременој разлици из које произлази одложена пореска обавеза. У обрнутом случају ради се о привременој разлици из које произлази одложено пореско средство (радило би се о одбитној привременој разлици);

3) пословних комбинација - одложена пореска обавеза у пословној комбинацији настаје у случају када је фер вредност набављеног препознатљивог средства већа од његове пореске основице, а порески прописи налажу да се средство за обрачун пореског

расхода призна по његовој дотадашњој књиговодственој вредности, а не по процењеној фер вредности; и

4) улагања у зависна правна лица, придружена друштва или заједничка улагања - ако је садашња вредност ових улагања у пореској евиденцији нижа од њихове садашње књиговодствене вредности радило би се о привременој разлици из које произлази одложена пореска обавеза. У обрнутом случају ради се о привременој разлици из које произлази одложено пореско средство (радило би се о одбитној привременој разлици).

Субјект не признаје одложене пореске обавезе које би произашле из:

1) привремених разлика повезаних са гудвилем и

2) почетног признавања средстава или обавеза у трансакцијама које:

(1) нису пословна комбинација и

(2) у време трансакција не утичу на опорезиву рачуноводствену добит, нити на опорезиву добит (губитак).

У случају када је пореска основица средства нижа од књиговодствене вредности тог средства износ одложене пореске обавезе се израчунава применом стопе пореза на добит на ту разлику. Приликом утврђивања одложене пореске обавезе субјект не дисконтује одложене пореске обавезе.

5. Одбитне привремене разлике и почетно признавање одложених пореских средстава

Члан 215.

Одбитне привремене разлике настају по основу:

1) различитог обрачуна амортизације за потребе састављања биланса успеха и пореског биланса;

2) вредновања средстава по фер вредности;

3) пословних комбинација; и

4) признавања у различитим периодима расхода за рачуноводствене и расхода за пореске сврхе. На пример:

(1) трошкови резервисања за отпремнине и јубиларне награде у складу са Поглављем 26: ПРИМАЊА ЗАПОСЛЕНИХ,

(2) трошкови дугорочних резервисања, осим дугорочних резервисања за дате гаранције, обнављање природних богатстава и задржане кауције и депозите признају се у текућем извештајном периоду када су обрачунати, док се према пореском закону признају у периоду када су исплаћени. Ради се дакле о одбитној привременој разлици и по том основу би требало извршити признавање одложених пореских средстава.

Међутим, као одложено пореско средство треба признати и:

1) неискоришћене пореске губитке; и

2) неискоришћене пореске кредите.

По основу одбитних привремених разлика врши се признавање одложених пореских средстава у износу за који је је вероватно да ће субјект у будућим извештајним периодима остварити опорезиву добит (заједно са укљученим опорезивим привременим разликама код једне пореске власти).

При процењивању вероватноће да ли ће опорезиве добити бити довољно, а ради одређивања признавања неискоришћених пореских губитака и пореских кредита, субјект разматра следеће критеријуме:

1) да ли има довољно опорезивих привремених разлика које се односе на исту пореску власт и исти порески субјект, који ће резултирати опорезивим износима у односу на које ће се пре њиховог истека моћи искористити неискоришћени порески губици и кредити;

2) да ли је вероватно да ће имати опорезиве добити пре истека неискоришћених пореских губитака и неискоришћених пореских кредита;

3) да ли неискоришћени порески губици настају због препознатљивих узрока, а за које постоји мала вероватноћа да се понове; и

4) да ли су му расположиве могућности планирања (преметања) пореза које ће створити опорезиву добит у периоду у коме неискоришћени порески губици или кредити могу бити искоришћени.

Ако субјект стално има губитке, није реално очекивати, сем уколико се нешто значајније не деси у његовом пословању, да у будућем периоду остварује добитке. У таквим случајевима признавање одложеног пореског средства по основу тог пореског губитка, који ће, дакле, бити пренет у наредне извештајне периоде, врши се само до висине већ исказаних одложених пореских обавеза.

Субјект треба на сваки датум биланса поново да процени непризната, али и призната одложена пореска средства.

Приликом утврђивања одложеног пореског средства субјект не дисконтује одложена пореска средства.

6. Признавање текућег и одложеног пореза

Члан 216.

Субјект све одложене пореске обавезе и сва одложена пореска средства који су настали у трансакцијама у којима је књижење вршено на рачунима прихода или на рачунима расхода, признаје као порески приход или као порески расход у Билансу успеха, уз књижење на рачунима одложених пореских средстава или одложених пореских обавеза.

Субјект све одложене пореске обавезе и сва одложена пореска средства који су настали у трансакцијама у којима је књижење вршено на неком од рачуна сопственог капитала (као што су на пример рачуни ревалоризационих резерви и нераспоређене добити), признаје као повећање или смањење стања на тим рачунима сопственог капитала (без књижења на рачунима пореских прихода или расхода), уз књижење на рачунима одложених пореских средстава или одложених пореских обавеза.

7. Приказивање

Члан 217.

Субјект пребија текућа пореска средства са текућим пореским обавезама, ако и само ако он:

- 1) има законско право на пребијање тих износа; и
- 2) намерава да их измири на нето основи, или да истовремено реализује средства и намири обавезе.

Субјект треба да изврши пребијање одложених пореских средстава и одложених пореских обавеза, тако да му остану у пребијеном износу само одложена пореска средства или одложене пореске обавезе. Ово пребијање субјект ће извршити ако и само ако се

одложена пореска средства и одложене пореске обавезе односе на порез на добит код исте пореске власти.

Субјект одложено пореско средство класификује као дугорочно средство, а одложено пореску обавезу класификује као дугорочну обавезу.

8. Обелодањивања

Члан 218.

Субјект у Напоменама у вези са порезом на добит може да обелодани следеће информације:

- 1) текући порески расход (приход);
- 2) усклађивања која су призната у текућем извештајном периоду (и чији су ефекти укључени у текући порез), а односе се на претходне извештајне периоде;
- 3) износ одложеног пореског прихода или расхода који се односе на стварање или сторнирање привремених разлика;
- 4) износ користи која произилази из пређашњих непризнатих пореских губитака, пореских олакшица или привремених разлика претходног извештајног периода који се користе да се смањи одложени порески расход;
- 5) одложени порески расход или приход настао из отписа или сторнирања претходног отписа одложеног пореског средства;
- 6) износ пореског расхода или прихода који се односи на промене рачуноводствених политика и грешака који су укључени у одређивање нето добити или губитака текућег извештајног периода, јер је у сагласности са Поглављем 4: ОПШТА ПРАВИЛА ЗА ПРИЗНАВАЊЕ И ВРЕДНОВАЊЕ, РАЧУНОВОДСТВЕНЕ ПОЛИТИКЕ, ПРОМЕНЕ РАЧУНОВОДСТВЕНИХ ПРОЦЕНА И ГРЕШКЕ неизводљиво ретроактивно прерачунавање.

Субјект у Напоменама може одвојено да обелодани и следеће информације:

- 1) збир текућег и одложеног пореза који се односи на ставке којима се терети капитал;
- 2) објашњење о односу између пореског расхода (прихода) и опорезиве рачуноводствене добити у било којем или у оба од следећих облика:
 - (1) пореди се разлика између пореског расхода (који је добијен применом пореске стопе на опорезиву добит) и износа који се добије множењем опорезиве рачуноводствене добити са примењеном пореском стопом. У овом случају, обелодањује се и основ по којем су примењиване пореске стопе прерачунате;
 - (2) однос између просечне ефективне и примењиване пореске стопе, такође, обелодањујући и основ по којем су примењиване пореске стопе прерачунате;
 - 3) објашњења промене примењиване пореске стопе у поређењу са претходним извештајним периодом; и
 - 4) износ привремених разлика које се могу одбити (и датум истека, ако постоји), неискоришћених пореских губитака и неискоришћених пореских олакшица за које одложено пореско средство није признато у Билансу стања.

ПОГЛАВЉЕ 28: ОБЕЛОДАЊИВАЊЕ ПОВЕЗАНИХ СТРАНА

1. Циљ и делокруг поглавља

Члан 219.

Циљ овог поглавља је да обезбеди да финансијски извештаји субјекта садрже обелодањивања која су неопходна да би се указало на могућност да су финансијски положај и добитак или губитак субјекта можда били под утицајем постојања повезаних лица (и веза између њих) и да ће у будућем периоду бити под њиховим утицајем, као и обелодањивања о трансакцијама и неизмиреним салдима у вези са њима.

Овим поглављем су постављени захтеви за приказивање у Напоменама одговарајућих обелодањивања у вези са повезаним лицима. Субјект може одлучити да не примењује ово поглавље.

У случају примене овог поглавља субјект га примењује при:

- 1) идентификовању веза и трансакција између повезаних лица;
- 2) идентификовању неизмирених салда између извештајног субјекта и са њим повезаних лица;
- 3) идентификовању околности у којима се захтева примена овог поглавља,
- 4) одређивању неопходних обелодањивања.

2. Дефиниције (и изрази)

Члан 220.

У овом поглављу користе се дефиниције и изрази (који нису објашњени у претходним поглављима) са следећим значењем:

1) Повезана лица - повезано лице може бити и правно и физичко лице. Ради се о лицу које је повезано са извештајним субјектом на неки од следећих начина:

- (1) директно или индиректно преко једног или више посредника:
 - контролише, или је контролисано, или је под заједничком контролом неког правног лица (радило би се било о матичном и његовим зависним правним лицима, тј. извештајни субјект може бити било матично, било повезано правно лице),
 - поседује удео у капиталу извештајног субјекта, који му омогућава значајан утицај над извештајним субјектом (у овом случају извештајни субјект је придружено друштво неком другом правном лицу),
 - врши заједничку контролу над извештајним субјектом (у овом случају извештајни субјект је заједничко улагање за друга два ли више правних лица);
- (2) представља придружено правно лице извештајном субјекту;
- (3) представља заједничко улагање у којем је извештајни субјект учесник у заједничком улагању;
- (4) представља члана кључног руководећег особља извештајног субјекта или његовог матичног правног лица;
- (5) у питању је близак члан породице било којег појединца који:
 - контролише извештајни субјект; или
 - поседује удео у капиталу извештајног субјекта који му омогућава значајан утицај над њим; или
 - врши заједничку контролу над извештајним субјектом; или

- је члан кључног руководећег особља извештајног субјекта или његовог матичног правног лица;

(5) представља извештајни субјект који је контролисан, заједнички контролисан или под значајним утицајем, или код којег значајна гласачка права директно или индиректно поседује физичко лице које:

- контролише извештајни субјект, или
- поседује удео у капиталу извештајног субјекта који му омогућава значајан утицај над њим, или
- врши заједничку контролу над извештајним субјектом; или
- је билазак члан породице таквог лица.

У контексту примене овог поглавља следећа лица нису по аутоматизму повезана лица:

(1) два правна лица само зато што имају заједничког директора или неког другог члана кључног руководећег особља;

(2) два учесника у заједничком пословању само зато што деле контролу над заједничким улагањем;

(3) пословни партнери у облику:

- финансијера;
- трговачких удружења,
- комуналних предузећа;
- државних органа и државних агенција;

(4) купци, добављачи, даваоци франшизе, дистрибутери или заступници са којима субјект обавља значајан обим свог пословања само због постојања обостраног економског интереса;

2) Блиски чланови породице неког појединца су они чланови породице од којих се може очекивати да утичу, или да на њих утиче тај појединац, у пословима са извештајним субјектом. То могу бити:

- (1) брачни партнер или деца;
- (2) деца брачног партнера;
- (3) лица која издржава појединац или његов брачни партнер.

Наведена лица нису по аутоматизму повезана лица. Битан предуслов је да се од њих може очекивати да утичу на послове извештајног субјекта или да утичу на неко друго лице које је повезано лице за извештајни субјект. Уколико то није случај не ради се о повезаном лицу;

3) Лице - под лицем се може подразумевати извештајни субјект, други субјекти, појединци (физичка лица: власници капитала, лица повезана са власником капитала, руководиоци и др.), држава и њени органи, агенције и сл, или неки други субјекти;

4) Кључно руководеће особље су оне особе које поседују овлашћења и одговорност за планирање, усмеравање и контролисање активности извештајног субјекта, директно или индиректно, укључујући све директоре (без обзира да ли су извршни или неки други) у субјекту, као и чланове његовог управног одбора;

5) Трансакције између повезаних лица - ради се о пословним променама преноса ресурса (средстава - имовине), услуга или обавеза између повезаних лица, без обзира на то да ли се или се не зарачунава накнада (тј. да ли се врши "бесплатан" пренос ресурса).

3. Обелодањивања у вези са односима повезаних лица

Члан 221.

Субјект обелодањује односе између повезаних лица и када није било трансакција између њих.

Субјект субјект обелодањује назив матичног правног лица и уколико оно није крајње лице које има контролу објављује име тог крајњег лица (или његов назив, ако је у питању правно лице).

Субјект обелодањује накнаде кључном руководећем особљу и то у укупном износу по свакој од следећих категорија накнада:

- 1) краткорочне накнаде запосленима;
- 2) остале дугорочне накнаде запосленима;
- 3) отпремнине (накнаде за престанак радног односа); и
- 4) накнаде које се дају из капитала.

Наведене накнаде се не обелодањују појединачно за сваког члана кључног руководећег особља, већ у укупном износу.

Ако је било трансакција између повезаних лица, субјект обелодањује природу односа између повезаних лица, као и информације о:

- 1) износу трансакција;
- 2) износима неизмирених салда; и:
 - (1) њиховим роковима и условима, укључујући и то да ли су она осигурана, као и природу накнаде коју је потребно дати за њихово измирење,
 - (2) детаљима свих датих и примљених гаранција;
 - 3) исправке за сумњива и спорна потраживања која се односе на износе неизмирених салда;
 - 4) расходе признате у току извештајног периода по основу сумњивих и спорних потраживања од повезаних лица.

Ова обелодањивања се приказују одвојено за сваку од следећих категорија повезаних лица:

- 1) матично правно лице;
- 2) правно лице са заједничком контролом или значајним утицајем над субјектом;
- 3) зависна правна лица;
- 4) придружена правна лица;
- 5) заједничка улагања у којима је субјект учесник у заједничком улагању; и
- 6) остала повезана лица.

Врсте трансакција повезаних лица код којих се може захтевати обелодањивање од стране субјекта би биле:

- 1) куповине или продаје роба (довршених или недовршених),
- 2) куповине или продаје некретнина и других средстава;
- 3) пружање или примање услуга;
- 4) лизинг послови (финансијски и оперативни лизинг);
- 5) пренос одређених послова на повезано лице (рецимо послова истраживања и развоја);
- 6) лицензни аранжмани;
- 7) финансирање (укључујући зајмове и допринос капиталу у новцу или у натури);
- 8) гаранције и јемства; и

9) измирење обавеза у име субјекта или од стране субјекта а у име друге стране.

Ставке сличне природе могу се обелоданити збирно, изузев када је одвојено обелодањивање нужно за разумевање учинака трансакција повезаних лица на финансијске извештаје субјекта.

ПОГЛАВЉЕ 29: ПРЕЛАЗНЕ И ЗАВРШНЕ ОДРЕДБЕ

Члан 222.

Одредбе овог правилника примењују се почев од финансијских извештаја који се састављају на дан 31. децембра 2021. године.

Даном почетка примене овог правилника престаје да важи Правилник о начину признавања, вредновања, презентације и обелодањивања позиција у појединачним финансијским извештајима микро и других правних лица ("Службени гласник РС", бр. 118/03 и 95/14).

Члан 223.

Овај правилник ступа на снагу осмог дана од дана објављивања у "Службеном гласнику Републике Србије".

Број:

У Београду, маја 2020. године

МИНИСТАР

Синиша Мали