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 појединачним финансијским извештајима микро и других правних лица**

"Службени гласник РС", број 89 од 25. јуна 2020.

I. ОСНОВНЕ ОДРЕДБЕ

Члан 1.

Овим правилником прописује се начин признавања, вредновања, презентације и обелодањивања позиција у појединачним финансијским извештајима микро и других правних лица (у даљем тексту: пословни субјекти), који не 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), у складу са чл. 25. и 26. Закона о рачуноводству („Службени гласник РС”, брoj 73/19 – у даљем тексту: Закон).

Члан 2.

Пословни субјекти признавање, вредновање, презентацију и обелодањивање позиција у појединачним финансијским извештајима врше у складу са Законом, овим правилником и интерним актом о рачуноводственим политикама.

Одредбе овог правилника не односе се на пословне субјекте који су у складу са чланом 26. ст. 2. и 3. Закона одлучили да у континуитету примењују МСФИ или МСФИ за МСП.

**Дефиниције**

Члан 3.

Поједини појмови, у смислу овог правилника, имају следећа значења:

1) микро правно лице из члана 1. овог правилника је правно лице и предузетник који су на основу критеријума из члана 6. став 2. Закона, разврстани у микро правно лице;

2) друго правно лице из члана 1. овог правилника је друго правно лице из члана 2. тачка 2) Закона, чије се пословање делом финансира из јавних прихода или других наменских извора, а делом или у целини по основу учлањења и које се не оснива ради стицања добити (политичке организације, синдикалне организације са својством правног лица, фондације и задужбине, удружења, коморе, цркве и верске заједнице, у делу обављања привредне или друге делатности у складу са прописима којима је уређено обављање тих делатности, као и друге организације организоване по основу учлањења);

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

4) догађаји су дешавања која нису директно повезана са пословањем, али доводе до измена на средствима, обавезама или капиталу пословног субјекта, као што су: оштећења средстава, неликвидност пословних партнера и сл.;

5) околности су стања у којима пословни субјект послује, као што су: општи индекс раста потрошачких цена (инфлација), промена курса домаће валуте у односу на стране валуте, пореске олакшице, итд.;

6) непотребни трошкови или напори представљају услов за изузимање од примене одређеног захтева прописаног овим правилником. Изузимање по овом услову може се вршити само за примену захтева за који је прописана могућност изузимања, а на друге захтеве се не може применити. Примена одређеног захтева би подразумевала непотребне трошкове или напоре ако би трошкови који су директно приписиви прибављању одређене информације (нпр. накнаде за проценитеља) или додатни напори (нпр. ангажовање запослених) били знатно већи од користи које би корисници финансијских извештаја пословног субјекта остварили поседовањем те информације. Процењивање да ли би одређени захтев подразумевао непотребне трошкове или напоре при почетном признавању у финансијским извештајима, нпр. на датум трансакције, треба да буде засновано на информацијама о трошковима и користима тог захтева у тренутку почетног признавања. Ако се изузимање по основу непотребних трошкова или напора примењује и након почетног признавања, (нпр. на накнадно одмеравање неке ставке), треба извршити нову процену непотребних трошкова или напора на тај накнадни датум, на бази информација доступних на тај датум.

II. ОСНОВНЕ ПРЕТПОСТАВКЕ И НАЧЕЛА ФИНАНСИЈСКОГ ИЗВЕШТАВАЊА

**1. Општа рачуноводствена начела**

Члан 4.

Позиције, које се приказују у редовним финансијским извештајима пословних субјеката, вреднују се у складу са општим рачуноводственим начелима:

1) претпоставке да пословни субјект послује континуирано;

2) рачуноводствене политике и основе вредновања примењују се доследно из године у годину;

3) признавање и вредновање се врши уз примену принципа опрезности, а посебно:

(1) може се признати само добит која се оствари до датума биланса,

(2) у Билансу стања приказују се обавезе настале у току текуће или претходних пословних година, чак и уколико такве обавезе постану евидентне само између датума Биланса стања и датума његовог састављања,

(3) у обзир се узимају сва обезвређења, без обзира да ли је резултат пословне године добитак или губитак;

4) у обзир се узимају сви приходи и расходи који се односе на пословну годину без обзира на датум њихове наплате, односно исплате;

5) компоненте имовине и обавеза вреднују се посебно;

6) забрањено је пребијање између ставки активе и пасиве или између ставки прихода и расхода;

7) биланс отварања за сваку пословну годину мора да буде једнак билансу затварања за претходну пословну годину;

8) ставке Биланса успеха и Биланса стања обрачунавају се и презентују узимајући у обзир суштину предметне трансакције или предметног посла;

9) износи признати у Билансу стања и Билансу успеха израчунавају се на обрачунској основи коришћењем начела узрочности прихода и расхода.

У складу са начелом настанка пословног догађаја, пословни догађај се признаје када је настао и укључује се у финансијске извештаје у периоду на који се односи, независно од пријема или исплате новца у вези са тим пословним догађајем.

**2. Квалитативна обележја финансијских извештаја**

Члан 5.

Финансијски извештаји треба истинито и објективно да презентују финансијску позицију, финансијску успешност и новчане токове пословног субјекта. Истинито и објективно приказивање захтева верно приказивање ефеката трансакција, других пословних догађаја у складу са критеријима за признавање имовине, обавеза, капитала, прихода и расхода.

Финансијски извештаји, у редовним околностима, се састављају уз претпоставку сталности пословања пословног субјекта, односно претпоставку да његово пословање неће бити обустављено у периоду краћем од годину дана од дана извештавања.

Свака материјално значајна ставка треба да буде презентована у финансијским извештајима. Ставке које имају сличну природу и функционалне особине могу бити приказане као група ставки.

Материјална значајност која се примењује на ставке у финансијским извештајима пословног субјекта, треба да буде дефинисана интерним актом којим пословни субјект уређује рачуноводствене политике. Критеријум за утврђивање материјалног значаја одређене ставке је процена да ли би изостављање те ставке из финансијских извештаја или њено погрешно приказивање утицало на доношење пословних одлука корисника финансијских извештаја.

Члан 6.

При састављању финансијских извештаја на дан отварања, односно закључења поступка стечаја и ликвидације, престанка пословања предузетника, као и у случајевима када се у току трајања тих поступака састављају годишњи финансијски извештаји, пословни субјекти примењују одредбе овог правилника, с тим што вредновање имовине која чини стечајну, односно ликвидациону масу, врше у складу са прописима којима се уређује стечај и ликвидација привредних субјеката.

**3. Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке**

*Рачуноводствене политике, рачуноводствене процене и грешке*

Члан 7.

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

При избору рачуноводствених политика пословни субјект треба да се придржава општих рачуноводствених начела, принципа и правила вредновања који су прописани овим правилником и који су применљиви на конкретну трансакцију.

У случају када за конкретну ситуацију и трансакцију нису прописана одговарајућа начела и правила одредбама овог правилника, пословни субјект може применити критеријуме за признавање и вредновање имовине, обавеза, прихода и расхода и резултата пословања који су прописани МСФИ, односно МСФИ за МСП.

Рачуноводствене процене подразумевају процену износа неке ставке финансијских извештаја у одсуству прецизног начина за мерење. Као последица неизвесности, које су саставни део пословних активности, велики број позиција у финансијским извештајима није могуће тачно измерити, већ оне могу само да се процене. Коришћење адекватних процена је битан део припреме финансијских извештаја и не угрожава њихову поузданост.

Промена рачуноводствене процене су усаглашавања књиговодствене вредности имовине или обавеза, или износа периодичног трошења средства, која произлази из процене садашњег стања и очекиваних будућих користи и обавеза повезаних с том имовином и обавезама.

Промене рачуноводствених процена резултат су нових информација или нових догађаја и, сходно томе, нису исправке грешака.

Грешке из претходног периода су значајна изостављања из финансијских извештаја или значајна погрешна приказивања у финансијским извештајима пословног субјекта за један или више периода који произилазе из неупотребљавања или погрешне употребе поузданих информација:

1) које су биле доступне када су финансијски извештаји за дате периоде били одобрени за објављивање, и

2) за које се могло разумно очекивати да буду добијене и узете у обзир при састављању и презентацији тих финансијских извештаја.

У такве грешке убрајају се ефекти математичких грешака, грешака при примењивању рачуноводствених политика, погрешног тумачења чињеница, преваре или превида.

*Промене рачуноводствених политика*

Члан 8.

Промену рачуноводствене политике пословни субјект може вршити само ако је та промена захтевана изменама рачуноводствених прописа, или ако промена обезбеђује поузданије и релевантније информације о финансијском положају и резултатима пословања.

У промене рачуноводствених политика не спадају:

1) примена неке рачуноводствене политике за трансакције, друге догађаје или услове који су у оснoви различити од постојећих;

2) примена нове рачуноводствене политике за трансакције, друге догађаје или услове који раније нису постојали или су безначајни.

Промена рачуноводствене политике примењује се на следећи начин:

1) када је промена рачуноводствене политике настала као последица прве примене неког рачуноводственог прописа, односно стандарда, та промена исказује се у складу са тим прописом, односно стандардом;

2) када се рачуноводствене политике мењају добровољно или када је промена рачуноводствених политика резултат почетне (прве) примене неког рачуноводственог прописа, односно стандарда, који не садржи прелазне одредбе о начину примене те промене и када је могуће одредити ефекте промене рачуноводствене политике за одређени период или кумулативне ефекте промене, такву промену рачуноводствене политике треба применити ретроспективно.

По могућности, ретроспективном применом промењене рачуноводствене политике пословни субјект ће ускладити сваку компоненту капитала, на коју се та промена одражава, почетно стање за најраније приказани период и друге упоредне износе објављене за сваки презентовани период, као да се нова рачуноводствена политика одувек примењивала.

У случају када није могуће утврдити ефекте или кумулативне ефекте измењене рачуноводствене политике у претходним периодима, пословни субјект ће применити нову рачуноводствену политику на књиговодствене износе имовине и обавеза са стањем на почетку најранијег периода за који је могућа ретроспективна примена, што може бити и текући период.

Одговарајућа усклађивања пословни субјект ће спровести на свакој компоненти капитала на коју се усклађивање односи.

Усклађивање се обично спроводи на ставци нераспоређене добити или непокривеног губитка.

Рачуноводствене политике примењене при састављању финансијских извештаја, које су важне за њихово разумевање, пословни субјект треба да објави у Напоменама уз финансијске извештаје уколико их саставља у складу са Законом.

*Промена рачуноводствених процена*

Члан 9.

Велики број ставки у финансијским извештајима захтева процену њихове вредности јер их није могуће на други начин тачно мерити (нпр. сумњива и спорна потраживања, застареле залихе, фер вредност финансијске имовине или обавеза, век употребе имовине, обавезе по основу јемства и др.). То подразумева да је коришћење адекватних метода процена битан део састављања финансијских извештаја и не умањује њихову поузданост. Коришћена процена ће захтевати измене ако се промене околности на којима се заснивала или због нових информација и већег искуства. По својој природи промена процене не односи се на претходне периоде и не представља исправку грешке.

У промену рачуноводствене процене не спада промена раније примењене основице мерења, већ таква промена спада у промену рачуноводствене политике.

Када је тешко разликовати промену рачуноводствене политике од промене рачуноводствене процене, промена се сматра променом рачуноводствене процене.

У мери у којој из промене рачуноводствене процене произилазе промене у имовини и обавезама или се односи на неку ставку капитала, такву промену треба признати усклађивањем књиговодствених износа одговарајуће ставке имовине, обавеза или капитала у периоду настале промене.

У другим случајевима, осим случаја из става 4. овог члана, ефекат промене рачуноводствене процене, признаје се укључивањем у добитак или губитак у:

1) периоду промене, ако промена утиче само на тај период; или

2) периоду промене и будућим периодима, ако промена утиче на оба периода.

Промена рачуноводствене процене може утицати само на добитак или губитак текућег периода, или на добитак и губитак текућег и будућих периода. У Напоменама уз финансијске извештаје обелодањују се промене рачуноводствених процена и њихови ефекти на вредност билансних позиција.

*Исправке рачуноводствених грешака*

Члан 10.

Материјално значајно изостављање или погрешно приказивање ставки у финансијским извештајима постоји када оне појединачно или збирно, могу утицати 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 за утврђивање материјално значајне грешке пословни субјект уређује својом рачуноводственом политиком.

Материјално значајне грешке у финансијским извештајима пословног субјекта из претходног периода исправљају се корекцијом почетног стања нераспоређеног добитка, односно губитка у периоду у коме су утврђене.

Исправке грешака из ранијих периода које се у складу са рачуноводственом политиком пословног субјекта не сматрају материјално значајним грешкама, врше се корекцијом прихода и расхода за период у којем су те грешке установљене.

**4. Догађаји након датума биланса**

Члан 11.

Пословни субјект обавезан је да усклади износе које је признао у финансијским извештајима са догађајима који су настали од датума биланса до датума под којим је одобрено објављивање финансијских извештаја, у следећим случајевима:

1) када судска пресуда донета након датума биланса потврђује да је на датум биланса постојала садашња обавеза;

2) када информација добијена након датума биланса потврђује да је вредност неког средства на датум биланса била умањена или да је износ претходно признатог губитка од обезвређења тог средства потребно ускладити, као што је:

(1) стечај купца настао после датума Биланса стања обично потврђује да је губитак на рачуну потраживања већ постојао на датум биланса стања и да пословни субјект треба да коригује књиговодствену вредност потраживања од купца, и

(2) продаја залиха после датума Биланса стања може да пружи доказ о њиховој продајној цени умањеној за трошкове довршења и продаје на датум Биланса стања,

(3) наплата потраживања од купаца која су била обезвређена на датум Биланса стања;

4) утврђивање, после датума Биланса стања, набавне вредности имовине која је купљена пре датума Биланса стања, или утврђивање новчаних прилива од продаје имовине пре датума Биланса стања;

5) утврђивање висине добити за расподелу или исплату накнада после датума Биланса стања, ако је пословни субјект на датум Биланса стања имао садашњу законску или изведену обавезу за сваку такву исплату као резултат догађаја насталих пре тог датума, и

6) откривање преваре или грешке због којих су финансијски извештаји неисправни.

Пословни субјект не може износе признате у финансијским извештајима ускладити са догађајима након датума биланса који не захтевају усклађивање. Примери некорективних догађаја су:

1) опадање тржишне вредности инвестиције између датума Биланса стања и датума на који су финансијски извештаји одобрени за објављивање, јер пад тржишне вредности обично се не односи на стање инвестиције на датум Биланса стања, али одржава околности које настају у наредном периоду. Према томе, пословни субјект не коригује износе инвестиција признатих у његовим финансијским извештајима;

2) ако пословни субјект објави исплату дивиденди, односно учешћа у добити по основу расподеле добити власницима инструмената капитала после датума Биланса стања, ове дивиденде не треба признати као обавезу на датум Биланса стања, јер не испуњавају критеријуме постојања садашње обавезе.

Пословни субјект који саставља Напомене уз финансијске извештаје, дужан је да у Напоменама објави датум на који је одобрено објављивање финансијских извештаја, јер догађаји настали након тог датума не захтевају усклађивање.

III. ВРЕДНОВАЊЕ ПОЗИЦИЈА БИЛАНСА СТАЊА

**1. Имовина**

Члан 12.

Имовина је ресурс који контролише пословни субјект као резултат протеклих догађаја и од којег очекује прилив будућих економских користи и ако се његова вредност може утврдити.

Имовина се признаје у финансијским извештајима када је прилив економских користи у привредни субјект вероватан и ако се њена вредност може поуздано одмерити.

*а) Уписани, а неуплаћени капитал*

Члан 13.

Уписани, а неуплаћени капитал процењује се у висини номиналног износа потраживања по основу уписа капитала.

*б) Дугорочна нематеријална имовина*

Признавање нематеријалне имовине

Члан 14.

Нематеријалном имовином, у смислу овог правилника, сматрају се улагања у немонетарна средства без физичког садржаја, која служе за производњу или испоруку добара и услуга, за изнајмљивање другим лицима или се користе у административне сврхе, чији ефекти се очекују у периоду дужем од једне године, као што су концесије, патенти, лиценце, заштитни знаци, софтвер и слична права, плаћени аванси за прибављање нематеријалне имовине, као и куповином стечени гудвил.

Нематеријална имовина испуњава услов за признавање само ако:

1) постоји вероватноћа прилива будућих економских користи које се могу приписати том средству у пословни субјект; и

2) уколико може поуздано да се измери његова набавна вредност или цена коштања.

Пословни субјект процењује вероватноћу будућих економских користи користећи разумне и прихватљиве претпоставке које представљају најбољу процену управе пословног субјекта укупних економских услова који ће постојати током века трајања те имовине.

Нематеријална имовина обухвата: издатке за развој, патенте, лиценце, концесије, заштитне знаке, софтвер, дозволу за рибарење, франшизе и остала права, гудвил, авансе за нематеријалну имовину и осталу нематеријалну имовину.

Нематеријална имовина која се користи по основу финансијског лизинга којим се на корисника лизинга преносе сви значајни ризици и користи повезане са коришћеном имовином класификује се као дугорочна нематеријална имовина.

Нематеријална имовина која проистиче из развоја (или из фазе развоја интерног пројекта) се признаје као имовина ако, и само ако, пословни субјект може да докаже следеће:

1) техничку изводљивост завршавања нематеријалне имовине, тако да ће она бити расположива за коришћење или продају;

2) своју намеру да заврши нематеријалну имовину и да је користи или прода;

3) своју способност коришћења или продаје нематеријалне имовине;

4) како ће нематеријална имовина генерисати вероватне будуће економске користи. Између осталог, пословни субјект може да демонстрира постојање тржишта за производ нематеријалне имовине или саму нематеријалну имовину или, уколико се користи интерно, употребљивост нематеријалне имовине;

5) расположивост адекватних техничких, финансијских и других ресурса за завршавање развоја и коришћење или продају нематеријалне имовине.

6) његову способност поузданог одмеравања издатака који се могу приписати нематеријалној имовини током њеног развоја.

Трошкови који проистичу из истраживања (или из фазе истраживања интерног пројекта) се не признају као нематеријална имовина. Издаци по основу истраживања (или у фази истраживања интерног пројекта) се признају као расход у тренутку њиховог настанка.

Интерно стечени гудвил и интерно генерисани заштитни знакови, импресуми, издавачки наслови листе купаца и ставке сличне садржине се не признају као нематеријална имовина.

Вредновање нематеријалне имовине

Члан 15.

За одмеравање нематеријалне имовине пословни субјект својом рачуноводственом политиком опредељује модел набавне вредности или модел ревалоризације. Уколико се нематеријална имовина рачуноводствено обухвата применом модела ревалоризације, сва друга имовина из њене групе се такође одмерава применом истог модела, осим ако не постоји активно тржиште за ту другу имовину.

Модел набавне вредности подразумева да се након почетног признавања, нематеријална имовина вреднује по својој набавној вредности (цени коштања) умањеној за акумулирану амортизацију и евентуалне акумулиране губитке од обезвређења.

Набавна вредност (цена коштања) посебно стечене нематеријалне имовине се састоји од:

1) фактурне цене укључујући увозне дажбине и порез плаћен при набавци који се не може повратити, након одбитка трговинских попуста и рабата; и

2) било каквих директно приписивих трошкова припреме имовине за намењену употребу.

Примери директно приписивих трошкова су:

1) трошкови примања запослених насталих директно у процесу довођења имовине у радно стање;

2) професионалне накнаде настале директно у процесу довођења имовине у радно стање; и

3) трошкови тестирања правилног функционисања имовине.

Примери издатака који не чине део набавне вредности нематеријалне имовине су:

1) трошкови увођења новог производа или услуге (укључујући трошкове рекламирања и промовисања);

2) трошкови вођења посла на новој локацији или са новом групом купаца (укључујући трошкове обуке особља); и

3) административни и други општи режијски трошкови.

Признавање трошкова у књиговодственој вредности нематеријалне имовине престаје када се имовина налази у стању потребном да би могла да функционише на начин који је управа предвидела. Стога, трошкови који настану током коришћења или поновног распоређивања нематеријалне имовине не укључују се у књиговодствену вредност те имовине. У књиговодствену вредност нематеријалне имовине нису укључени следећи трошкови:

1) трошкови који настају када имовина која може да функционише на начин који је управа предвидела тек треба да се стави у употребу;

2) почетни губици пословања, као што су губици настали у време када расте потражња за производима те имовине.

Трошкови позајмљивања који су директно приписиви стицању нематеријалног средства које се квалификује (којем је обавезно потребан значајан временски период да би било спремно за своју намеравану употребу или продају) укључују се у набавну вредности тог средства. 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.

Пословни субјект треба да започне капитализацију трошкова позајмљивања на датум када се први пут кумулативно испуне следећи услови:

1) пословни субјект је имао издатке за средство;

2) имао трошкове позајмљивања; и

3) предузео активности неопходне да би се средство припремило за планирану употребу или продају.

Пословни субјект треба да престане са капитализацијом трошкова позајмљивања када су у суштини завршене све активности неопходне да би се средство припремило за планирану употребу или продају.

Модел ревалоризације подразумева да се након почетног признавања по набавној вредности, нематеријална имовина вреднује по ревалоризованој вредности, што је њена фер вредност на дан ревалоризације, умањена за накнадно акумулирану амортизацију и накнадно акумулиране губитке од умањења вредности. За потребе ревалоризације фер вредност се одмерава позивањем на активно тржиште. Ревалоризација се врши толико редовно да се књиговодствена вредност нематеријалне имовине на крају извештајног периода битно не разликује од њене фер вредности.

Када се нематеријална имовина ревалоризује, књиговодствена вредност те имовине се коригује на ревалоризовану вредност. На датум ревалоризације, нематеријална имовина се третира на један од следећих начина:

1) бруто књиговодствена вредност се коригује на начин који је доследан ревалоризацији књиговодствене вредности имовине, тако што се књиговодствена вредност имовине након ревалоризације исказује по њеној ревалоризованој вредности; или

2) акумулирана амортизација се елиминише, у односу на бруто књиговодствену вредност имовине.

Ако се нематеријална имовина из групе ревалоризоване нематеријалне имовине не може ревалоризовати због тога што не постоји активно тржиште за ову имовину, имовина се евидентира по набавној вредности (цени коштања) умањеној за евентуалну амортизацију и губитке од умањења вредности.

Ако се фер вредност ревалоризоване нематеријалне имовине више не може одмерити позивањем на активно тржиште, књиговодствена вредност имовине је ревалоризована вредност на дан последње ревалоризације спроведене с позивањем на активно тржиште, умањена за евентуалну накнадну акумулирану амортизацију и накнадне акумулиране губитке од умањења вредности.

Ако се књиговодствена вредност нематеријалне имовине повећа као резултат ревалоризације, то увећање се признаје у капиталу у оквиру позиције ревалоризационе резерве. Међутим, повећање се признаје у Билансу успеха у износу у ком поништава ревалоризационо умањење исте имовине претходно признате у Билансу успеха.

Ако се књиговодствена вредност смањи као резултат ревалоризације, то смањење се признаје у Билансу успеха. Међутим, смањење због ревалоризације се признаје у износу потражног салда у ревалоризационој резерви за ту имовину.

Кумулиране ревалоризационе резерве укључене у капитал се могу преносити директно у нераспоређену добит када се те резерве реализују. Цела ова резерва се може реализовати приликом расходовања или отуђења имовине. Међутим, неке резерве се могу реализовати док пословни субјект користи имовину; у таквом случају, остварени износ резерве је разлика између амортизације обрачунате на основу ревалоризоване књиговодствене вредности имовине и амортизације која би се признала на основу историјског трошка (набавне вредности – цене коштања) имовине. Пренос из ревалоризационих резерви у нераспоређену добит се не врши кроз Биланс успеха.

У случају стицања нематеријалне имовине путем државних давања, она може бити стечена без накнаде, или уз минималну накнаду путем државне помоћи. Пословни субјект може одлучити да ову имовину почетно вреднује по фер вредности или по набавној вредности.

Амортизација и престанак признавања нематеријалне имовине

Члан 16.

Рачуноводствено обухватање нематеријалне имовине се базира на њеном корисном веку трајања.

Износ нематеријалне имовине са коначним веком трајања који се амортизује се алоцира систематски током њеног века трајања.

Обрачун амортизације започиње када имовина постане расположива за употребу, односно када се налази на локацији и у стању спремном за пословање на начин који је руководство предвидело.

Амортизација престаје на ранији од следећа два датума:

1) датум на који се имовина класификује као имовина која се држи за продају (или на који се укључује у групу за отуђење класификовану као група која се држи за продају), или

2) датум на који престаје признавање имовине.

Коришћени метод амортизације одражава динамику којом се очекује да ће пословни субјект трошити будуће економске користи од имовине. Ако се динамика не може поуздано утврдити, користи се праволинијски (линеарни) метод. Трошкови амортизације за сваки период се признају у Билансу успеха.

Међутим, понекад се будуће економске користи садржане у имовини апсорбују приликом производње друге имовине. У овом случају, трошкови амортизације представљају део цене коштања друге имовине и укључују се у њену књиговодствену вредност. Амортизација нематеријалне имовине која се користи у производном процесу укључује се у књиговодствену вредност залиха.

Претпоставља се да је резидуална вредност нематеријалне имовине са коначним веком трајања нула, осим ако:

1) не постоји обавеза треће стране да купи имовину на крају њеног века трајања; или

2) не постоји активно тржиште за имовину, и:

(1) резидуална вредност се може утврдити позивањем на то тржиште; и

(2) вероватно је да ће такво тржиште постојати на крају века трајања имовине.

Износ који се амортизује за неку имовину утврђује се после одбитка његовог остатка вредности (резидуалне вредности).

Свака резидуална вредност осим нуле имплицира да пословни субјект очекује да отуђи нематеријалну имовину пре краја њеног економског века.

Корисни век нематеријалне имовине која настаје из уговорних или других законских права не треба да буде дужи од периода уговорних или других законских права, али може да буде краћи, зависно од периода у којем пословни субјект очекује да користи ту имовину.

Ако корисни век нематеријалне имовине, не може поуздано да се установи, век трајања треба да се утврди на основу најбоље процене руководства, али не треба да буде дужи од десет година.

Амортизациони период и метод амортизације треба да се проверавају најмање на крају сваке финансијске године. Уколико се очекивани век трајања имовине значајно разликује од претходних процена, амортизациони период треба променити у складу са тим. Уколико је дошло до промене у очекиваном обрасцу коришћења будућих економских користи од имовине, метод амортизације се мења да би се одразио промењени образац. Такве промене се рачуноводствено обухватају као промене рачуноводствених процена.

Током употребе нематеријалне имовине, може постати очигледно да је процена њеног века трајања неадекватна. Признавање губитка од умањења вредности може указати да треба променити амортизациони период.

Током времена се образац будућих економских користи за које се очекује да ће притицати пословном субјекту од нематеријалне имовине може променити, тј. може постати очигледно да је дегресивни метод одговарајући, а не праволинијски метод. Други пример је ако је коришћење права у облику лиценце одложено због активности на другим компонентама пословног (бизнис) плана. У таквом случају, економске користи које проистичу из имовине могу да се не поврате све до каснијих периода.

Признавање нематеријалне имовине престаје:

1) приликом отуђења; или

2) када се не очекују будуће економске користи од њеног коришћења или отуђења.

Добитак или губитак који настаје из престанка признавања нематеријалне имовине се одређује као разлика између нето прихода од отуђења, ако их има, и књиговодствене вредности имовине. Добитак или губитак се признаје у Билансу успеха када имовина престане да се признаје.

*в) Дугорочна материјална имовина*

Признавање дугорочне материјалне имовине

Члан 17.

Дугорочна материјална имовина је она коју пословни субјект поседује:

1) за коришћење у производњи производа или испоруци роба и услуга, за давање у оперативни лизинг или за обављање административних послова;

2) за коју се очекује да ће се користити дуже од једне године; и

3) за коришћење на трајној основи у сврху активности пословног субјекта.

Дугорочна материјална имовина се признаје као средство само, ако:

1) је вероватно да ће будуће економске користи повезане са тим средством притицати у пословни субјект; и

2) се набавна вредност, односно цена коштања тог средства може поуздано измерити.

Ставке као што су резервни делови, алат и инвентар признају се као дугорочна материјална имовина када испуњавају услове за признавање дугорочне материјалне имовине. У супротном, такве ставке се класификују као залихе.

Привредни субјект у својим рачуноводственим политикама прописује јединицу мере за признавање дугорочне материјалне имовине у зависности од околности које су специфичне за сваки ентитет. Може бити погодно да се агрегирају појединачне безначајне ставке и да се на збирну вредност примене критеријуми.

Прималац лизинга по уговору о финансијском лизингу, у оквиру дугорочне материјалне имовине исказује вредност предмета лизинга и обавезу у износу једнаком фер вредности узете у лизинг дугорочне материјалне имовине.

Даваоци лизинга признају дугорочну материјалну имовину дату у финансијски лизинг као потраживање у износу који је једнак нето улагању у финансијски лизинг.

Материјална имовина чија је вредност исказана по историјском трошку у страној валути се преводи коришћењем курса на датум трансакције на сваки датум Биланса стања.

Код почетног признавања, трансакцију у страној валути потребно је евидентирати у функционалној валути, примењујући на износ у стрaној валути курс између функционалне и стране валуте важећи на датум трансакције.

Вредновање дугорочне материјалне имовине

Члан 18.

Након почетног признавања пословни субјект се опредељује или за модел набавне вредности или за модел ревалоризације, када бира своју рачуноводствену политику и примењује ту политику на групу одређене дугорочне материјалне имовине.

Модел набавне вредности подразумева да се након почетног признавања дугорочна материјална имовина вреднује по набавној вредности умањеној за укупну акумулирану амортизацију и укупне акумулиране губитке због умањења вредности.

Дугорочна материјална имовина која испуњава услове за признавање као средство, почетно се мери по набавној вредности, односно цени коштања.

Набавна вредност (цена коштања) дугорочне материјалне имовине обухвата:

1) фактурну цену, укључујући увозне царине и друге дажбине, пореске обавезе које се не могу повратити, након одузимања трговачких попуста и рабата;

2) све трошкове који се могу директно приписати довођењу средства на локацију и у стање које је неопходно да би средство могло функционисати, на начин на који то очекује управа;

3) иницијалну процену трошкова демонтаже, уклањања средства и обнове подручја на којем је средство лоцирано, што је обавеза која се пословном субјекту намеће било када се средство набави или као последица коришћења средства у току одређеног периода за све друге сврхе осим за производњу залиха у том периоду.

Трошкови који се могу директно приписати су:

1) трошкови зарада и других примања запослених који настају директно у изградњи или набавци некретнине, постројења и опреме;

2) трошкови припреме терена;

3) иницијални трошкови испоруке и манипулативни трошкови;

4) трошкови инсталирања и монтаже;

5) трошкови провере да ли средство нормално функционише, умањени за нето приходе од продаје било ког средства произведеног током довођења средства на дату локацију и у дато стање (као што су узорци произведени приликом тестирања опреме); и

6) накнаде за рад стручњака.

Трошкови позајмљивања који су директно приписиви стицању или производњи материјалног средства које се квалификују (којем је обавезно потребан значајан временски период да би било спремно за своју намеравану употребу или продају) се укључују у набавну вредности тог средства. 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.

Пословни субјект треба да започне капитализацију трошкова позајмљивања на датум када се први пут кумулативно испуне следећи услови:

1) пословни субјект је имао издатке за средство;

2) имао трошкове позајмљивања; и

3) предузео активности неопходне да би се средство припремило за планирану употребу или продају.

Пословни субјект треба да престане са капитализацијом трошкова позајмљивања када су у суштини завршене све активности неопходне да би се средство припремило за планирану употребу или продају.

У случају стицања дугорочне материјалне имовине путем државних давања, она може бити стечена без накнаде, или уз минималну накнаду путем државне помоћи. Пословни субјект може одлучити да ову имовину почетно вреднује по фер вредности или по набавној вредности.

Модел ревалоризације подразумева да се дугорочна материјална имовина чија се фер вредност може поуздано одмерити, вреднује по ревалоризованом износу, који представља њихову фер вредност на датум ревалоризације умањену за накнадну акумулирану амортизацију и накнадне акумулиране губитке због умањења вредности. Ревалоризација се врши довољно редовно, како би се обезбедило да се књиговодствена вредност битно не разликује од вредности до које би се дошло коришћењем фер вредност на крају извештајног периода.

Фер вредност земљишта и других некретнина обично је њихова тржишна вредност утврђена проценом коју уобичајено обављају професионално квалификовани проценитељи. Фер вредност предмета постројења и опреме обично је њихова тржишна вредност утврђена проценом.

Учесталост ревалоризације зависи од промена фер вредности предмета дугорочне материјалне имовине који се ревалоризују. Кад се фер вредност ревалоризоване имовине знатно разликује од њене књиговодствене вредности, тада је потребна даља ревалоризација.

Када се ревалоризује нека некретнина, постројење и опрема, књиговодствена вредност тог средства се коригује на ревалоризовани износ. На дан ревалоризације, имовина се третира на један од следећих начина:

1) бруто књиговодствена вредност се коригује на начин који је доследан ревалоризацији књиговодствене вредности тог средства, тако што се књиговодствена вредност средства након ревалоризације исказује по њеној ревалоризованој вредности; или

2) акумулирана амортизација елиминише се из бруто књиговодствене вредности средства.

Износ усклађивања, који се добије преправљањем или искључивањем исправке вредности, чини део повећања или смањења књиговодствене вредности.

Ако се врши ревалоризација одређене некретнине, постројења и опреме, ревалоризује се целокупна група некретнина, постројења и опреме којој то средство припада.

Ако се књиговодствена вредност средства повећа као резултат ревалоризације, то повећање се признаје у капиталу, у оквиру ревалоризационе резерве. Међутим, повећање се признаје у Билансу успеха у износу у ком поништава ревалоризационо умањење исте имовине претходно признате у Билансу успеха.

Ако се књиговодствена вредност средства смањи као резултат ревалоризације, то смањење се признаје као расход. Међутим, смањење се признаје у капиталу до износа постојећих ревалоризационих резерви које се односи на то средство. Смањење признато у капиталу смањује износ акумулиран у капиталу у оквиру позиције ревалоризационе резерве.

Ревалоризационе резерве које су саставни део капитала који се односи на некретнине, постројења и опрему, могу се пренети директно на нераспоређену добит, када средство престане да се признаје. То може подразумевати пренос целокупног остатка, када средство престане да се признаје у пословним књигама или отуђи. Међутим, неке резерве могу бити пренете и док се средство користи. У том случају, износ пренете резерве представља разлику између амортизације засноване на ревалоризованој књиговодственој вредности средства и амортизације засноване на првобитној набавној вредности средства. Преношење ревалоризационих резерви у нераспоређену добит не врши се преко Биланса успеха.

Амортизација и престанак признавања дугорочне материјалне имовине

Члан 19.

Пословни субјект је обавезан да утврди трошак амортизације одвојено за сваки значајан део ставке материјалне имовине. Сваки део неке некретнине, постројења и опреме, чија је набавна вредност, односно цена коштања значајна у односу на укупну набавну вредност датог средства се амортизује посебно.

Пословни субјект распоређује износ који је почетно признат за неку некретнину, постројење и опрему на њихове значајне делове и посебно амортизује сваки такав део.

Један материјално значајан део некретнине, постројења и опреме може имати исти корисни век и метод амортизације као и други материјално значајан део тог средства. Приликом утврђивања трошкова амортизације, такви делови се могу груписати.

У истој мери у којој пословни субјект посебно амортизује неке делове некретнине, постројења и опреме, он посебно амортизује и остатак тог средства. Остатак се састоји од делова који појединачно нису значајни. Ако пословни субјект има различита очекивања од ових делова, могу бити неопходне технике апроксимације да би се остатак амортизовао на начин којим би се образац потрошње и/или корисни век делова верно представили.

Пословни субјект може изабрати да посебно амортизује оне делове средства чија набавна вредност није значајна у односу на укупну набавну вредност тог средства.

Трошак амортизације за сваки период, признаје се у Билансу успеха, осим ако није укључен у књиговодствену вредност другог средства.

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

Резидуална вредност и корисни век средства се проверавају на крају сваке финансијске године.

Амортизација се признаје чак и ако тржишна вредност средства премашује његову књиговодствену вредност, под условом да резидуална вредност није већа од његове књиговодствене вредности.

Поправке и одржавање средства не негирају потребу његовог амортизовања.

Износ који се амортизује утврђује се након одузимања резидуалне вредности средства. Резидуална вредност је процењени износ који би пословни субјект примио данас ако би отуђио средство, након одбијања процењених трошкова отуђења и под претпоставком да је средство већ на крају свог корисног века и у стању које се очекује на крају његовог корисног века. Резидуална вредност средства је у пракси често безначајна и у таквим околностима није битна код израчунавања износа који се амортизује.

Резидуална вредност средства се може повећати на износ који је једнак књиговодственој вредности средства или већи од ње. Ако се то догоди, трошак амортизације средства је нула, осим и док се његова резидуална вредност накнадно не смањи на износ који је нижи од књиговодствене вредности средства.

Амортизација средства започиње када оно постане расположиво за коришћење, то јест када се налази на локацији и у стању које је неопходно да средство функционише на начин на који то предвиђа управа.

Амортизација средства престаје на датум ранијег догађаја: датум када је средство класификовано као оно које се држи за продају (или је укључено у групу за отуђење која се класификује као група средстава која се држе за продају) или датум престанка признавања средства. Дакле вршење амортизације не престаје када се средство не користи или када се не користи активно, осим ако је оно у потпуности амортизовано. Међутим, према функционалном методу амортизације, трошак амортизације може бити нула ако нема производње.

Пословни субјект троши економске користи садржане у неком средству углавном путем коришћења средства. Међутим, остали фактори, као што су технолошка или комерцијална застарелост и хабање док се средство не употребљава, често доводе до смањења економских користи које су се могле добити од средства. Зато је при утврђивању корисног века трајања средства, потребно размотрити све следеће факторе:

1) очекивана искоришћеност средства се процењује на основу очекиваног капацитета средства или физичких учинака;

2) очекивано физичко хабање које зависи од фактора пословања, као што су број смена у којима ће се средство користити, програм поправљања и одражавања, и брига о средству и његово одржавање док се оно не користи.

3) техничка или комерцијална застарелост која настаје због промена или побољшања у производњи, или због промене у тржишној потражњи за производом или услугом који се пружају уз помоћ тог средства.

4) законска или слична ограничења коришћења средства, као што је истек рока лизинга.

Корисни век трајања средства дефинише се помоћу његове очекиване користи за пословни субјект.

Политика управљања средствима неког пословног субјекта може повлачити за собом отуђење средстава након одређеног времена или након утрошка одређеног дела економских користи садржаних у средству. Због тога корисни век трајања средства може бити краћи од његовог економског века трајања.

Процена корисног века средства, је ствар просуђивања заснованог на искуству пословног субјекта са сличним средствима.

Земљиште и друге непокретности су посебна средства која се обрачунавају посебно, чак и када су заједно прибављени. Уз одређене изузетке, као што су каменоломи и терени који се користе као депоније, земљиште има неограничени корисни век трајања и због тога се не амортизује.

Објекти имају ограничени корисни век трајања и због тога су средства која се амортизују.

Повећање вредности земљишта на којем се налази неки објекат, не утиче на утврђивање корисног века трајања тог објекта.

Ако набавна вредност земљишта укључује и трошкове демонтаже, уклањања и обнове, тај део земљишта се амортизује током периода у којем су користи стечене настајањем ових трошкова. У неким случајевима, само земљиште може имати ограничен корисни век трајања и тада се оно амортизује динамиком која одражава користи које се од њега добијају.

Коришћени метод амортизације одражава начин очекиваног трошења будућих економских користи од средства.

Метод амортизације, који се примењује на неко средство, проверава се најмање једном, на крају сваке финансијске године, и ако постоје значајне промене у очекиваној динамици трошења будућих економских користи које су садржане у средству, метод се мења да би се одразила промењена динамика. Такву промену треба обрачунати као промену рачуноводствене процене.

Различити методи амортизације се могу користити за алокацију износа који се амортизује систематски током кориснога века трајања средства. Ови методи обухватају праволинијски метод, дегресивни метод и функционални метод.

Праволинијски метод за резултат има константне трошкове у току корисног века трајања средства, уколико се резидуална вредност не мења.

Дегресивни метод за резултат има смањење трошкова током кориснога века трајања средства.

Функционални метод за резултат има трошкове који се заснивају на очекиваном коришћењу или учинцима.

Пословни субјект се опредељује за метод који најверније одражава очекивану динамику трошења будућих економских користи садржаних у средству. Тај метод се конзистентно примењује из периода у период осим ако не дође до промене очекиване динамике трошења тих будућих економских користи.

Да би се утврдило да ли је вредност неке ставке некретнина, постројења и опреме умањења, пословни субјект проверава књиговодствену вредност својих средстава, када и утврђује надокнадиву вредност средства и када признаје или поништава признавање губитка услед умањења вредности.

Умањење вредности или губитак некретнине, постројења и опреме, повезана потраживања или плаћање накнада од трећих страна и све накнадне набавке или изградња средстава за замену, представљају посебне економске догађаје и обрачунавају се посебно, на следећи начин:

Књиговодствена вредност некретнине, постројења и опреме престаје да се признаје:

1) приликом отуђења; или

2) када се од њиховог коришћења или отуђења не очекују будуће економске користи.

Добитак или губитак који настане приликом престанка признавања некретнине, постројења и опреме се укључује у добитак или губитак у Билансу успеха онда када то средство престаје да се признаје.

Ако је за мерење основних средстава примењен модел ревалоризације тада основицу за амортизацију чини ревалоризована набавна вредност умањена за резидуалну вредност, која се приликом ревалоризације поново процењује, тако да основицу чини ревалоризована набавна вредност умањена за ревалоризовану резидуалну вредност.

За средства која се ревалоризују у години у којој се врши ревалоризација пре ревалоризације се обрачунава амортизација за ту годину, а ревалоризована вредност је основица за обрачун амортизације у наредним годинама.

*г) Инвестиционе некретнине*

Члан 20.

Инвестиционе некретнине су некретнине (земљиште или зграде – или део зграде – или и једно и друго), које власник или корисник лизинга, по основу финансијског лизинга држи ради остваривања зараде од издавања некретнине или ради увећања вредности капитала или ради и једног и другог, а не ради:

1) употребе за производњу или снабдевање робом или пружање услуга или за административне сврхе; или

2) продаје у оквиру редовног пословања.

Некретнине са мешовитом употребом треба да се раздвоје на инвестиционе некретнине и некретнине, постројења и опрему. Међутим, ако фер вредност компоненте инвестиционих некретнина не може поуздано да се одмери без непотребних трошкова и напора, целокупна имовина треба да се рачуноводствено обухвата као некретнине, постројења и опрема у складу са чл. 17, 18. и 19. овог правилника.

Приликом почетног признавања инвестициона некретнина се вреднује по набавној вредности, односно цени коштања.

Након почетног признавања, инвестициона некретнина се може процењивати по фер вредности ако се фер вредност може поуздано утврдити без непотребних трошкова и напора, а промене фер вредности се признају као добитак или губитак у Билансу успеха.

Фер вредност је цена која би се наплатила за продају средства или платила за пренос обавезе у редовној трансакцији између учесника на тржишту на датум одмеравања.

Само инвестиционе некретнине чија се фер вредност може поуздано мерити без непотребних трошкова или напора, на сталној основи, процењује се по фер вредности кроз Биланс успеха.

Све друге инвестиционе некретнине се вреднују по набавној вредности користећи модел трошкова амортизације и обезвређења на начин прописан за дугорочну материјалну имовину (некретнине, постројења и опрему) у складу са чл. 18. и 19. овог правилника.

Приликом утврђивања књиговодствене вредности инвестиционе некретнине по моделу фер вредности, пословни субјект средства или обавезе признате као одвојена средства или обавезе не рачуна дупло као нпр.:

1) опрема попут лифтова или клима уређаја је често саставни део објекта и генерално се укључује у фер вредност инвестиционе некретнине, а не признаје се засебно као некретнина, постројење и опрема.

2) ако се канцеларија издаје намештена, у фер вредности канцеларије генерално улази и фер вредност намештаја, зато што је приход од закупнине приход од намештене канцеларије. Када у фер вредност инвестиционе некретнине улази вредност намештаја, онда ентитет не признаје намештај као засебно средство.

Код преноса некретнине са инвестиционе некретнине укњижене по фер вредности, на некретнину коју користи власник или залихе, претпостављена набавна вредност некретнине за каснији обрачун је њена фер вредност на датум промене намене.

Ако некретнина коју користи власник постане инвестициона некретнина која ће се књижити по фер вредности, пословни субјект примењује књиговодствену вредност све до датума промене намене. Пословни субјект ће на тај датум разлику између књиговодствене вредности некретнине и њене фер вредности признати као ревалоризациону резерву.

Инвестиционе некретнине престају да се признају (елиминишу се из Биланса стања) по отуђењу или када се инвестициона некретнина трајно повуче из употребе и не очекују се никакве будуће економске користи од његовог отуђења.

*д) Биолошка средства*

Члан 21.

Биолошка средства обухватају живе животиње и биљке која се не троше у једногодишњем производном циклусу, као што су:

1) основно стадо за обављање делатности, односно жива стока од које се добија млеко, вуна и други производи;

2) винова лоза од које се добија грожђе;

3) воћњаци од којих се добија воће;

4) дрвеће од којег се сече део стабла за огрев, али се не сече и цело дрво и др.

Дугорочна биолошка средства су обновљива средства, за разлику од пољопривредних производа чијим убирањем и одвајањем од биолошког средства престаје животни процес биолошког средства.

Обновљивост биолошког средства заснива се на биолошкој трансформацији која обухвата процес раста, промене особина, производњу и репродукцију који доводе до квантитативних и квалитативних промена на биолошком средству. За разлику од других основних (сталних) средстава, ефекти промена вредности биолошких средстава, на крају обрачунског периода у односу на претходни период, или у односу на почетно вредновање ако су прибављена у току периода, исказују се као приходи, односно расходи у Билансу успеха. Према томе, квантитативне, квалитативне и тржишне промене вредности биолошких средстава настале у току и на крају обрачунског периода представљају основ за утврђивање прихода и расхода у пољопривредној делатности.

Биолошка средства се вреднују приликом почетног признавања и на датум сваког Биланса стања по фер вредности умањеној за процењене трошкове продаје, осим у случају када се фер вредност не може поуздано измерити.

Биолошка средства чија се фер вредност не може лако утврдити без непотребних трошкова и напора, вреднују се по набавној цени, односно цени коштања умањеној за акумулирану амортизацију и акумулиране губитке због обезвређења. Када се биолошка средства вреднују по методу набавне вредности, пословни субјект обелодањује следеће:

1) опис сваке класе својих биолошких средстава;

2) објашњење зашто се фер вредност не може поуздано измерити;

3) метод амортизације;

4) корисни век трајања или стопе амортизације; и

5) бруто књиговодствену вредност и акумулирану амортизацију (заједно са акумулираним губицима од умањења вредности) на почетку и на крају периода.

*ђ) Финансијски инструменти*

Признавање финансијских инструмената

Члан 22.

Финансијски инструмент је сваки уговор на основу кога настаје финансијско средство једног пословног субјекта и финансијска обавеза или власнички инструмент другог пословног субјекта.

Пословни субјект треба да призна финансијско средство или финансијску обавезу у свом Билансу стања само онда када пословни субјект постане једна од уговорних страна у инструменту.

Финансијска средства обухватају следеће врсте имовине:

1) уделе и акције код повезаних субјеката;

2) зајмове повезаним субјектима;

3) улагања у придружене субјекте;

4) улагања у хартије од вредности;

5) дате кредите и депозите;

6) осталу финансијску имовину.

Пословни 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 – нпр. у групу финансијска средства која се вреднују по амортизованом трошку не могу бити сврстане акције, јер оне немају рок доспећа.

Пословни субјект финансијска средства класификује у следеће групе:

1) финансијска средства по амортизованој вредности;

2) финансијска средства по фер вредности кроз остали резултат у оквиру капитала; и

3) финансијска средства по фер вредности кроз Биланс успеха.

На почетку признавања финансијска средства и финансијске обавезе вреднују се по њиховој фер вредности плаћене или добијене надокнаде. 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, пословни субјект треба да их одмерава по њиховој фер вредности увећаној или умањеној за трошкове трансакције који се могу директно приписати стицању или емитовању финансијског средства или финансијске обавезе (трансакциони трошкови код финансијских средстава увећавају почетну вредност, а код финансијских обавеза је умањују).

Вредновање финансијских средстава

Члан 23.

Финансијско средство може да се одмерава по амортизованој вредности, ако су испуњена оба наведена услова:

1) финансијско средство се држи у оквиру пословног модела чији циљ је држање финансијских средстава ради наплате уговорних токова готовине; и

2) услови уговора финансијског средства на назначене датуме узрокују токове готовине који су искључиво отплате главнице и камате на неизмирени износ главнице.

Амортизована вредност финансијског средства на сваки датум извештавања је нето сума следећих износа:

1) износа по ком се финансијско средство одмерава приликом почетног признавања;

2) умањеног за све отплате главнице;

3) увећаног или умањеног за кумулативну амортизацију коришћењем метода ефективне камате свих разлика између износа приликом почетног признавања и износа на доспећу;

4) умањеног, у случају финансијског средства, за сва смањења (директно или коришћењем рачуна исправке вредности) за умањење вредности или ненаплативост.

Финансијска средства која немају исказану каматну стопу, које се не односе на аранжман који представља финансијску трансакцију и који су класификовани као краткорочна средства се на почетку одмеравају по недисконтованом износу без увећања или умањења за кумулативну амортизацију коришћењем метода ефективне камате свих разлика између износа приликом почетног признавања и износа на доспећу.

Финансијско средство треба да се одмерава по фер вредности кроз остали резултат у оквиру капитала ако су испуњена оба следећа услова:

1) финансијско средство се држи у оквиру пословног модела чији циљ се постиже наплатом уговорних токова готовине и продајом финансијских средстава; и

2) услови уговора финансијског средства на назначене датуме узрокују токове готовине који су искључиво отплате главнице и камате на неизмирени износ главнице.

Фер вредност финансијског средства је цена која би била добијена за продају финансијског средства у редовној трансакцији између учесника на тржишту на датум одмеравања.

Финансијско средство треба да се одмерава по фер вредности кроз Биланс успеха осим уколико се не одмерава по амортизованој вредности или по фер вредности кроз остали резултат у оквиру капитала. Међутим, пословни субјект може да изврши неопозиви одабир при почетном признавању за одређене инвестиције у инструменте капитала који би се у супротном одмеравали по фер вредности кроз Биланс успеха да презентује накнадне промене фер вредности у осталом резултату у оквиру капитала.

Промене фер вредности финансијског средства које је класификовано кроз остали резултат у оквиру капитала, исказују се као нереализовани добици или губици у оквиру капитала. Када субјект престане са признавањем финансијског средства вреднованог по фер вредности кроз остали резултат у оквиру капитала, кумулативни добитак или губитак претходно признат у осталом резултату рекласификује из капитала у Биланс успеха, признавањем добитака или губитака.

При почетном признавању финансијског средства или финансијске обавезе, пословни субјект треба да их одмерава по цени трансакције (укључујући трошкове трансакције осим код почетног одмеравања финансијског средства или финансијске обавезе који се накнадно одмеравају по фер вредности кроз Биланс успеха) осим уколико аранжман у ствари представља финансијску трансакцију или за пословни субјект (за финансијску обавезу) или за другу страну (за финансијско средство) у аранжману. Аранжман представља финансијску трансакцију ако се плаћање одлаже ван уобичајених пословних услова, нпр. давање бескаматног кредита купцу за продају робе, или се финансира по каматној стопи која није тржишна стопа, нпр. бескаматни или зајам са каматном стопом нижом од тржишне који се даје запосленом. Ако аранжман представља финансијску трансакцију, пословни субјект треба да одмерава финансијско средство или финансијску обавезу по садашњој вредности будућих плаћања дисконтованих по тржишној каматној стопи за сличан дужнички инструмент као што је утврђено на почетном признавању.

На крају сваког извештајног периода, пословни субјект треба да одмерава све финансијске инструменте по фер вредности и да признаје промене фер вредности у Билансу успеха, осим инструмената капитала којима се не тргује јавно и чија фер вредност не може иначе да се поуздано одмери, без непотребних трошкова или напора и уговора повезаних са таквим инструментима који ће, ако се изврше, за резултат имати испоруку таквих инструмената, треба да се одмеравају по набавној вредности умањеној за умањење вредности.

Рекласификација финансијских средстава

Члан 24.

Када субјект рекласификује финансијско средство из финансијских средстава вреднованих по амортизованом трошку у финансијска средства која се вреднују по фер вредности кроз остали резултат у оквиру капитала, 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 осталом резултату као нереализовани добитак или губитак.

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 остали резултат у оквиру капитала 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 осталом резултату у оквиру капитала. Сваки износ разлике при овој рекласификацији признаје се у Билансу успеха.

Када субјект рекласификује финансијско средство из финансијских средстава вреднованих по фер вредности кроз остали резултат у оквиру капитала 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 осталом резултату у оквиру капитала рекласификују се на датум рекласификације из 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 остали резултат у оквиру капитала, финансијско средство се и даље вреднује по фер вредности.

Престанак признавања финансијских средстава

Члан 25.

Пословни субјект престаје да признаје финансијско средство 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).

*е) Залихе*

Члан 26.

Залихе су краткорочна материјална имовина:

1) која се држи због продаје у редовном току пословања;

2) која се држи у процесу производње за наведену продају; или

3) у облику основног и помоћног материјала који се троши у производном процесу или приликом пружања услуга.

У току репродукционог циклуса појављују се следеће врсте залиха:

1) залихе сировина и другог материјала који улази у супстанцу готовог производа;

2) залихе резервних делова и другог материјала који не улази у супстанцу готових производа;

3) залихе недовршене производње, полупроизвода и недовршених услуга;

4) залихе готових производа;

5) залихе трговачке робе;

6) краткотрајна биолошка средства и др.

Залихе се мере по набавној цени, односно цени коштања или по нето тржишној вредности у зависности која је вредност нижа. У набавну вредност залиха укључују се сви трошкови набавке и други трошкови који су настали довођењем залиха на садашњу локацију и садашње стање.

Набавна вредност залиха обухвата фактурну цену, увозне царине и друге дажбине (осим оних које субјект може касније да поврати од пореских органа, као нпр. ПДВ који се може одбити као претходни) и трошкове превоза, манипулативне и друге трошкове који се могу директно приписати производњи готових производа, набавци материјала и услугама.

Трговачки попусти, рабати и друге сличне ставке се одузимају при одређивању трошкова набавке.

Трошкови конверзије залиха се састоје од трошкова директног рада и општих трошкова производње. Они такође обухватају систематски распоред фиксних и варијабилних општих трошкова производње, насталих приликом конверзије материјала у готове производе.

Распоређивање фиксних општих трошкова производње на учинке заснива се на нормалном капацитету производње.

Нормални капацитет производње се дефинише као количина производње која се може остварити у просеку током одређеног броја периода или сезона у нормалним условима узимајући у обзир планирано одржавање.

Нераспоређени фиксни општи трошкови признају се као расход периода у којем су настали. Ови трошкови се односе на неискоришћеност капацитета.

Када се у производном процесу производи више производа, а трошкови конверзије сваког производа се не могу директно идентификовати, потребно их је рационално и доследно распоређивати на производе.

Основица распоређивања може бити релативна вредност продаје сваког производа у фази производног процеса када се производи могу засебно утврдити или по завршетку производње.

Највећи део споредних производа, по својој природи, није материјално значајан. Када је то случај, ентитет их одмерава по цени продаје умањеној за трошкове довршења и продаје, а овај износ треба да се одузме од цене коштања главног производа. Као резултат овога, књиговодствена вредност главног производа не разликује се значајно од његове цене коштања.

Остали трошкови се укључују у трошак залиха само у мери у којој су стварно настали у вези довођења залиха на садашњу локацију и у садашње стање, као нпр. општи непроизводни трошкови или трошкови дизајнирања производа за одређене купце.

Трошкови који се не признају у цену коштања залиха, а признају се као расход периода у којем су настали су:

1) неуобичајени трошкови отпадног материјала, рада или других производних трошкова;

2) трошкови складиштења, осим ако нису нужно саставни део производног процеса пре идуће производне фазе;

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

4) трошкови продаје.

Трошкови позајмљивања који су директно приписиви стицању или производњи залиха које се квалификују (за чију производњу је потребан значајан временски период да би биле спремне за употребу или продају) се укључују у набавну вредност. Трошкови позајмљивања у вези са залихама које се квалификују укључују само издатке који су имали за резултат готовинске исплате, трансфере других средстава или преузимање обавеза на које се зарачунава камата.

Пословни субјект треба да започне капитализацију трошкова позајмљивања на датум када се први пут кумулативно испуне следећи услови:

1) пословни субјект је имао издатке за залихе;

2) имао трошкове позајмљивања; и

3) предузео активности неопходне да би се залихе припремиле за планирану употребу или продају.

Пословни субјект треба да престане са капитализацијом трошкова позајмљивања када су у суштини завршене све активности неопходне да би се залихе припремиле за планирану употребу или продају.

Обрачун излаза вредности залиха врши се по следећим методама:

1) метод специфичне идентификације трошкова;

2) ФИФО метода („прва улазна једнака првој излазној”);

3) метода пондерисаног просечног трошка.

Специфична идентификација трошкова значи, да се специфични трошкови приписују идентификованим предметима залиха. По овој методи трошак утрошеног или продатог средства једнак је његовој набавној вредности, односно цени коштања. То је примерени приступ за ставке које се издвајају за одређени пројекат, без обзира да ли су купљене или произведене, као и за средства која се могу појединачно евидентирати и где је то економски исплативо.

Метод „прва улазна једнака првој излазној” подразумева поступак да се ставка залиха која је прва стечена прва употреби или прода, тако да су ставке које остају на залихама на крају периода оне, које су последње набављене или произведене.

Метод просечне цене подразумева поступак по којем се трошак неке ставке одређује на основу просечног пондерисаног трошка свих ставки на почетку периода и трошка сличних ставки које су набављене или произведене у том периоду. Просек се може израчунати периодично или по добијању сваке додатне набавке, односно производње у зависности од услова у којима пословни субјект послује.

На крају извештајног периода субјект треба да провери да ли су залихе обезвређене.

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

1) набавној вредности, односно цени коштања; или

2) процењеној продајној цени умањеној за трошкове довршења и продаје.

Утврђивање курентности залиха је потребно, јер се може догодити да цена коштања залиха не може бити надокнађена у целости, ако су залихе оштећене или у целости или делимично застареле или ако је смањена њихова продајна цена.

Немогућност надокнаде цене коштања, односно набавне вредности залиха може бити присутна, ако је дошло до повећања процењених трошкова довршења или процењених трошкова који тек треба да настану због продаје.

Смањење вредности залиха испод набавне вредности, односно цене коштања до нето тржишне вредности у складу је са захтевом да се имовина не може исказати по вредности већој од оне која ће се остварити њиховом продајом или употребом.

Смањење вредности залиха до њихове нето тржишне вредности спроводи се уобичајено предмет по предмет. Међутим, у неким околностима може бити адекватније груписати сличне или повезане предмете залиха.

Нето тржишна вредност је процењена цена продаје у оквиру редовног пословања, умањена за процењене трошкове довршења и процењене трошкове неопходне за реализацију продаје.

Процена нето тржишне вредности заснива се на најновијим доказима који постоје у време процене вредности залиха за које се очекује да ће бити реализоване. Ове процене узимају у обзир промене цена или трошкова директно повезаних са догађајима након датума биланса у мери у којој ти догађаји потврђују услове који су постојали на крају периода.

Материјал и друге залихе намењене производњи залиха не отписују се испод трошка набавке, ако се очекује да ће готови производи у које ће бити уграђене бити продати по цени у висини или изнад цене коштања. Међутим, кад смањење цене материјала упућује на то да ће цена коштања готових производа бити већа од нето тржишне вредности, вредност материјала се отписује до нето тржишне вредности.

Нето тржишна вредност процењује се поново у сваком следећем периоду. Ако су неке околности у ранијем периоду утицале на смањење вредности залиха испод трошкова набавке, а те околности више не постоје, или ако постоји недвосмислени доказ о повећању нето тржишне вредности због промене економских услова, поништава се раније прокњижено смањење вредности залиха до износа који је претходно био признат као расход. Износ било којег поништења смањења вредности залиха као последица повећања нето тржишне вредности треба признати као приход, уз истовремено повећање залиха, до висине претходно признатог расхода, односно до првобитно признате набавне вредности, односно цене коштања.

Залихе пољопривредних производа

Члан 27.

Изузетно од члана 26. овог правилника, залихе пољопривредних производа произведених као резултат сопствених биолошких средстава пословног субјекта, мере се по фер вредности умањеној за трошкове продаје у моменту убирања, односно сакупљања. Овако утврђена вредност представља набавну вредност на тај датум, од када се ове залихе вреднују као остале материјалне залихе у складу са чланом 26. овог правилника.

Трошкови продаје су процењени трошкови који садрже: превозне и друге трошкове потребне да пољопривредни производи буду допремљени на дато тржиште, накнаде брокерима и дилерима, таксе надзорним организацијама и робним берзама, порези, царине и друге дажбине.

Пољопривредни производи су производи биолошких средстава као што су: млеко, месо, воће, вуна, посечена стабла, памук и сл.

Ако постоји активно тржиште пољопривредних производа, цена која се котира на том тржишту је одговарајућа основа за одређивање фер вредности тог средства. Ако пословни субјект има приступ различитим активним тржиштима, користи се најрелевантније тржиште. Ако пословни субјект има приступ на два активна тржишта, користи цене са оног тржишта које планира да користи.

Ако не постоји активно тржиште, пословни субјект при одређивању фер вредности користи једну или, када је то могуће, више следећих алтернатива:

1) цену последње тржишне трансакције, под условом да није било значајне промене економских околности од датума те трансакције до датума Биланса стања;

2) тржишне цене за слична средства које се коригују како би се одразиле разлике; и

3) секторске репере, као што је вредност воћњака изражена по гајби, бушелу (мерици, вагону) или хектару приноса и вредност стада изражена по килограму меса.

Добитак или губитак који настаје при почетном признавању пољопривредног производа по фер вредности умањеној за процењене трошкове продаје укључује се у добитак или губитак у Билансу успеха за период у ком настаје.

*ж) Стална имовина намењена продаји и престанак пословања*

Члан 28.

Стална имовина намењена продаји (или група за отуђење) је имовина која се држи за продају ако се њена књиговодствена вредност може повратити превасходно продајном трансакцијом, а не даљим коришћењем. Стална имовина намењена продаји класификује се као краткорочна имовина.

Престанак пословања представља део пословног субјекта који је или отуђен, или је класификован као део који се држи за продају, и

1) представља одвојену значајну линију пословања или географску област пословања,

2) део је једног координираног плана за отуђење одвојене значајне линије пословања или географске области пословања или

3) је зависни пословни субјект стечен искључиво у циљу поновне продаје.

Пословни субјект одмерава сталну имовину (или групу за отуђење) класификовану као имовина које се држи за продају, по нижем од следећа два износа: по књиговодственој вредности или фер вредност умањеној за трошкове продаје.

Стална имовина намењена продаји (или група за отуђење) мора да буде доступна за моменталну продају у свом тренутном стању искључиво под условима који су уобичајени за продају такве имовине (или група за отуђење) и њена продаја мора бити врло вероватна у року од једне године од датума признавања, осим у случају продужења периода за довршење продаје услед догађаја и околности које су изван контроле пословног субјекта.

Када пословни субјект стекне сталну имовину (или групу за отуђење) искључиво у циљу накнадног отуђења, он треба да класификује ту сталну имовину (или групу за отуђење) као имовину која се држи за продају на датум стицања само ако је испуњен једногодишњи захтев за њену продају осим у случају продужења периода за довршење продаје услед догађаја и околности које су изван контроле пословног субјекта.

Када се очекује да се продаја догоди после једне године, пословни субјект одмерава трошкове продаје по њиховој садашњој вредности. Свако повећање садашње вредности трошкова продаје које се јавља због протока времена се презентује у билансу успеха као трошак финансирања.

Пословни субјект признаје губитак од умањења вредности за свако почетно или накнадно смањење вредности имовине (или групе за отуђење) на фер вредности умањену за трошкове продаје.

Пословни субјект признаје добитак за свако накнадно повећање фер вредности умањене за трошкове продаје имовине (или групе за отуђење), али не у облику прекорачења кумулативних трошкова од умањења вредности који су претходно признати за ову имовину.

Губитак од умањења вредности (или сваки накнадни добитак) признат за групу за отуђење смањује (или повећава) књиговодствену вредност сталне имовине у групи која је намењена продаји.

Пословни субјект не амортизује сталну имовину док је она класификована као имовина која се држи за продају или док је део групе за отуђење класификоване као група која се држи за продају. Камата и други расходи који се могу приписати обавезама групе за отуђење класификоване као група која се држи за продају, признају се и даље.

Свака стална имовина која не задовољава критеријуме држања за продају престаје да се класификује као имовина која се држи за продају.

Пословни субјект одмерава сталну имовину (или групу за отуђење) која престаје да се класификује као имовина која се држи за продају по нижој од следеће две вредности:

1) књиговодствене вредности пре него што је имовина (или група за отуђење) класификована као имовина које се држи за продају, кориговане за амортизацију или ревалоризацију која би била призната да имовина (или група за отуђење) није класификована као имовина које се држи за продају, и

2) њене надокнадиве вредности на датум накнадне одлуке да се она не прода или не расподели.

*з) Краткорочни пласмани и потраживања*

Члан 29.

Краткорочни пласмани и потраживања су финансијски инструменти са роком доспелости за наплату до годину дана од дана почетног признавања.

Краткорочни кредити и зајмови процењују се по номиналној вредности, умањеној индиректно за процењене губитке због обезвређења, а директно за настала и документована смањења вредности.

Хартије од вредности и откупљене акције и удели других правних лица процењују се по набавној вредности или по тржишној вредности ако је она нижа.

Откупљене сопствене акције и откупљени сопствени удели исказују се по номиналној вредности, а разлика између откупне и номиналне вредности се исказује на позицији емисионе премије.

Потраживања за продату робу купцима на краткорочни кредит, признају се у номиналном (недисконтованом) износу новчаног потраживања, а то је фактурна вредност.

Краткорочна потраживања процењују се по номиналној вредности, умањеној индиректно за процењени износ вероватне ненаплативости потраживања, а директно ако је немогућност наплате извесна и документована.

Финансијски пласмани и потраживања у страној валути вреднују се по средњем курсу стране валуте у складу са законом којим се уређује девизно пословање, а пласмани и потраживања са валутном клаузулом вреднују се по уговореном курсу стране валуте на дан састављања финансијских извештаја, умањени индиректно за процењени износ вероватне ненаплативости, а директно ако је немогућност наплате извесна и документована.

*и) Готовински еквиваленти и готовина*

Члан 30.

Готовинским еквивалентима и готовином сматрају се хартије од вредности, депозити по виђењу, готовина, племенити метали и предмети од племенитих метала.

Хартије од вредности имају карактер готовинског еквивалента ако су непосредно уновчиве уз безначајан ризик смањења вредности и у познате износе готовине.

Хартије од вредности као готовински еквиваленти, депозити по виђењу и готовина процењују се по номиналној вредности.

Племенити метали и предмети од племенитих метала процењују се у висини вредности изведене из цене племенитих метала на светском тржишту.

Хартије од вредности, депозити по виђењу и готовина у страној валути процењују се по средњем курсу стране валуте на дан састављања финансијских извештаја.

*ј) Активна временска разграничења*

Члан 31.

Рачуни активних временских разграничења представљају специфичне позиције биланса на којима се исказују временски разграничени расходи и приходи између два обрачунска периода, односно између Биланса успеха текуће и наредних година. У циљу утврђивања реалног финансијског резултата, пре израде годишњих финансијских извештаја и закључка пословних књига врши се разграничење расхода и прихода на обрачунске периоде којима економски припадају, без обзира на моменат плаћања расхода, односно наплате прихода.

Рачуни активних и пасивних временских разграничења заснивају се на начелу настанка пословног догађаја. По овом начелу, учинци пословних промена и других догађаја се признају у моменту настанка (а не када се готовина или њен еквивалент прими или исплати) и евидентирају у пословним књигама и укључују у финансијске извештаје у периодима на који се односе.

Финансијски извештаји припремљени на начелу настанка пословног догађаја информишу кориснике не само о пословним променама из претходног периода, које укључују исплату и пријем готовине, већ такође и о обавезама за исплату готовине у будућем периоду и о ресурсима који представљају готовину која ће бити примљена у будућем периоду. Због тога ти извештаји обезбеђују такву врсту информација о прошлим пословним променама и осталим догађајима које су најкорисније за кориснике при доношењу економских одлука.

У активна временска разграничења спадају следеће ставке: унапред плаћени, односно фактурисани трошкови наредног периода, зарађени приходи за које нису издате фактуре и остала активна временска разграничења.

**2. Капитал и обавезе**

*а) Капитал*

Члан 32.

Капитал, у смислу овог правилника, је сопствени извор финансирања имовине који представља остатак вредности имовине пословног субјекта после одбитка свих његових обавеза.

Капитал се састоји од: уписаног основног капитала (акцијски капитал, удели, улози, државни капитал, друштвени капитал, задружни удели, емисиона премија), остали капитал, неуплаћени уписани капитал, резерве (законске, статутарне и друге резерве), добитак из ранијих година и добитак из текуће године, умањен за порез на добит.

Губитак из ранијих година и губитак из текуће године представљају исправку вредности капитала.

Капитал и губитак уносе се у финансијске извештаје у номиналном износу, односно у висини књиговодствене вредности.

Уписани капитал је новчано изражена вредност улагања које је унето као капитал у пословни субјект и који је уписан у регистар привредних субјеката.

Емисиона премија је део капитала који пословни субјект остварује реализацијом акција, односно удела изнад номиналне вредности уписаног капитала, односно изнад трошкова стицања сопствених акција, однoсно удела.

Резерве су део капитала које се формирају из добити пословног субјекта или додатном уплатом оснивача.

Нераспоређена добит или непокривени губитак је део добити претходних периода која остаје пословном субјекту након распоређивања у резерве, исплате дивиденде или удела у добити умањена за губитке претходних периода.

Добитак, односно губитак текућег обрачунског периода је део капитала као резултат вишка прихода над расходима, односно вишка расхода на приходима остварених у текућем обрачунском периоду након обрачуна пореза на добит.

С обзиром на то да капитал представља остатак имовине пословног субјекта након одбитка свих обавеза, признавање капитала непосредно је повезано са признавањем имовине и обавеза.

Мерење капитала у финансијским извештајима врши се мерењем појединих врста имовине и обавеза које утичу на промену вредности капитала.

*б) Дугорочна резервисања*

Члан 33.

Резервисања представљају обавезе по основу којих ће се вршити исплате у наредним обрачунским периодима, а односе се нарочито на:

1) резервисања за трошкове у гарантном року;

2) резервисања за обнављање природних богатстава;

3) резервисања за задржане кауције и депозите;

4) резервисања за остале вероватне трошкове који ће настати, а односе се на садашње учинке (резервисања за судске спорове, за издате гаранције и друга јемства и друга резервисања).

Резервисања из става 1. овог члана процењују се у висини очекиваних издатака по основу којих ће се исплате вршити у наредним обрачунским периодима.

Вредновање дугорочних резервисања врши се на основу веродостојне техничке, књиговодствене и друге документације, на начин уређен општим актом пословног субјекта.

Члан 34.

Настали издаци по основу извршених дугорочних резервисања терете износ резервисања.

Издаци преко износа извршених резервисања исказују се као расходи, а неискоришћени део резервисања се укида и исказује као приход.

*в) Обавезе*

Члан 35.

Обавеза је садашња обавеза пословног субјекта, произашла из прошлих догађаја и за чије се измирење очекује одлив ресурса. Обавеза се признаје када је извесно да ће због исплате садашње обавезе, доћи до одлива ресурса пословног субјекта и када се износ за њену исплату може поуздано измерити.

Обавезе се класификују као краткорочне и дугорочне.

Дугорочним обавезама сматрају се обавезе према матичним, зависним и другим повезаним правним лицима, обавезе по дугорочним кредитима и зајмовима, обавезе по хартијама од вредности и остале дугорочне обавезе, које доспевају у року дужем од годину дана од дана састављања финансијских извештаја, или у трајању пословног циклуса aко је он дужи од годину дана.

Oбавеза по основу финансијског лизинга, на први дан трајања лизинга одмерава по садашњој вредности свих плаћања у вези са лизингом која нису извршена на тај дан. Та плаћања треба да се дисконтују по каматној стопи садржаној у лизингу ако та стопа може лако да се утврди. У случајевима кад та каматна стопа не може лако да се утврди, корисник лизинга примењује каматну стопу коју би морао да плати да у сличном року и уз сличне гаранције позајми средства неопходна за набавку имовине сличне вредности као имовине са правом коришћења у сличном економском окружењу.

Краткорочна обавеза је садашња обавеза која доспева за измирење у року од дванаест месеци од дана састављања финансијских извештаја.

Финансијске обавезе обухватају обавезе по основу краткорочних и дугорочних кредита. Ове обавезе се исказују по амортизованој вредности. Oбавезе по основу кредита садрже и трошкове трансакције, односно трошкове обраде кредитног захтева и друге обавезе које зајмопримац отплаћује банци или другом кредитору. Трошкови трансакције који су додати обавези по основу кредита се амортизују у току отплате кредита, обично у једнаком износу који се израчунава тако што се износ трошкова подели са бројем рата.

Део дугорочних обавеза који доспева у року краћем од годину дана од дана састављања финансијских извештаја, исказује се као краткорочна обавеза.

У финансијске обавезе спадају и обавезе по основу емитованих дугорочних и краткорочних хартија од вредности и те обавезе се исказују по амортизованој вредности.

Обавезе се процењују у висини номиналне вредности проистекле из одговарајуће пословне и финансијске трансакције, према веродостојним исправама.

Обавезе у страној валути вреднују се по средњем курсу стране валуте у складу са законом којим се уређује девизно пословање, а обавезе са валутном клаузулом вреднују се по уговореном курсу стране валуте на дан састављања финансијских извештаја, а утврђене позитивне и негативне разлике и ефекти исказују се у оквиру финансијских прихода и расхода у Билансу успеха.

Државна давања добијена пре испуњавања критеријума признавања признају се као обавеза.

Члан 36.

Обавезе код којих је истекао рок застарелости уносе се у остале приходе у моменту када више не задовољавају дефиницију обавезе из члана 35. став 1 овог правилника.

Обавезе по основу хартија од вредности исказују се заједно са каматом која је обрачуната до дана састављања финансијских извештаја.

Камата за будуће периоде након дана састављања финансијских извештаја не исказује се у Билансу стања.

Члан 37.

Измирење садашње обавезе углавном значи да се пословни субјект одриче ресурса који садрже економске користи да би измирио потраживања друге стране.

Измирење садашње обавезе може се извршити на више начина, као што су:

1) плаћањем у готовини;

2) преносом друге имовине;

3) пружањем услуга;

4) заменом те обавезе са другом обавезом; или

5) конверзијом обавезе у капитал.

Обавеза се такође може поништити на друге начине, као што је случај када се поверилац одрекне својих права или их прогласи неважећим.

*г) Пасивна временска разграничења*

Члан 38.

У оквиру пасивних временских разграничења исказују се унапред наплаћени приходи и трошкови текућег периода за које није примљена исправа или кад обавеза плаћања настаје у будућем периоду.

У оквиру пасивних временских разграничења исказују се одложени приходи и примљене донације са наменом утврђеном уговором.

IV. ВРЕДНОВАЊЕ ПОЗИЦИЈА БИЛАНСА УСПЕХА

**Приходи и расходи**

Члан 39.

Приход представља бруто прилив економских користи у току обрачунског периода који произлази из редовних активности пословног субјекта, када ти приливи имају за последицу повећање капитала, осим повећања капитала које се односи на уплате власника капитала.

Приход настаје у току редовних активности пословног субјекта и има различите називе као што су приход од продаје производа, робе и услуга, провизије, камате, дивиденде, тантијеме, закупнине и сл.

Расход представља смањење економских користи у току обрачунског периода у облику одлива или потрошње имовине или стварања обавеза који доводи до смањења капитала, осим смањења капитала које се односи на исплату учешћа у добити (дивиденде) власницима капитала.

Расходи који настају у току редовног пословања пословног субјекта укључују: трошкове продаје производа и робе, зараде, амортизацију, производне услуге, нематеријалне трошкове и сл.

Приходи и расходи у финансијском извештају се класификују као пословни приходи и расходи, финансијски приходи и расходи и остали приходи и расходи.

*а) Пословни приходи и расходи*

Члан 40.

Пословне приходе чине приходи од продаје робе, производа и услуга, приходи од активирања учинака, приходи од субвенција, дотација, донација, регреса, компензација и повраћаја дажбина по основу продаје робе, производа и услуга и други пословни приходи који су обрачунати у књиговодственој исправи, независно од времена наплате.

Приходи по основу продаје робе, производа и услуга признају се када и у мери у којој је пословни субјект 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. Пословни субјект у току извештајног периода а обавезно на крају извештајног периода утврђује степен испуњености чињења из уговора са купцем.

Приходи од продаје робе, производа и услуга вреднују се по фактурној вредности, по одбитку датих рабата и других попуста, ПДВ-а и других пореских облика попут пореза по одбитку.

Пословни субјект укључује у приход прилив економских користи које је примио или потражује за свој рачун. У приход се не укључују износи примљени за рачун трећих страна.

Приходима од активирања учинака сматрају се приходи по основу употребе робе, производа и услуга за нематеријална улагања, основна средства, учешћа у капиталу, материјал, инвентар и резервне делове, прираст основног стада и сопствени транспорт ради набавке материјала и робе, укључујући и трошкове утовара, истовара и за репрезентацију. Приходима од активирања учинака сматрају се и приходи по основу преноса сопствених производа на залихе робе ради даље продаје.

Приходи из става 3. овог члана вреднују се и признају по цени коштања, која обухвата директне трошкове материјала и рада и алоциране опште трошкове производње.

Пословни приходи се на крају обрачунског периода увећавају за повећање стања залиха недовршене производње и готових производа на крају периода у односу на почетно стање у том периоду.

Приходи од државних давања признају се на систематској основи у Билансу успеха током периода у којима пословни субјект признаје као расход повезане трошкове које треба покрити из тих давања. Признавање државних давања у Билансу успеха врши се у сагласности са рачуноводственим начелом узрочности прихода и расхода из члана 4. став 1. тачка 9) овог правилника.

При почетном признавању државног давања повезаног са средствима, укључујући и немонетарна давања по фер вредности, признаје се 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.

Државно давање које се прима као надокнада за настале расходе или губитке или у сврху пружања директне финансијске подршке пословном субјекту са којом нису повезани будући трошкови признаје се у Билансу успеха у периоду у којем се прима.

Члан 41.

Пословне расходе чине расходи директног материјала, набавна вредност продате робе и други пословни расходи (трошкови осталог материјала, производне услуге, резервисања, амортизација, нематеријални трошкови, порези и доприноси пословног субјекта независни од резултата, бруто зараде и остали лични расходи, независно од момента плаћања).

Пословни расходи се на крају обрачунског периода увећавају за смањење стања залиха недовршене производње и готових производа на крају периода у односу на почетно стање у том периоду.

Трошкови директног материјала и продате робе вреднују се и признају по набавној вредности.

Трошкови зарада се исказују у висини стварно обрачунатих зарада.

Други пословни расходи се признају по фактурној вредности, односно вредности утврђеној на основу рачуноводствене исправе.

*б) Финансијски приходи и расходи*

Члан 42.

Финансијске приходе чине приходи од камата, позитивне курсне разлике, позитивни ефекти по основу валутне клаузуле, дивиденде и остали финансијски приходи.

Приходи од камате се признају у износима обрачунатим применом уговорене или затезне каматне стопе за коришћена средства од стране лица коме су средства дата на располагање до дана састављања финансијских извештаја.

Приходи од дивиденди признају се у моменту када скупштина друштва које исплаћује дивиденду донесе одлуку о расподели добити и издвајању за дивиденде.

Одредба става 3. овог члана односе се и на исплату добити члановима друштва са ограниченом одговорношћу.

Члан 43.

Финансијске расходе чине расходи по основу камата, негативне курсне разлике, негативни ефекти по основу валутне клаузуле, као и остали финансијски расходи.

Расходи камата се исказују у износима обрачунатим применом уговорене и затезне каматне стопе за коришћена примљена средства до дана састављања финансијских извештаја.

Остали финансијски расходи се исказују у висини исплаћених износа.

*в) Остали приходи и расходи*

Члан 44.

Остале приходе представљају добици од продаје нематеријалних улагања и основних средстава, учешћа у капиталу, добици од продаје дугорочних хартија од вредности, добици од продаје материјала, вишкови, приходи од смањења обавеза, приходи од наплаћених отписаних потраживања, приходи по основу ефеката уговорене заштите од ризика, осим ефеката по основу валутне клаузуле, приходи од укидања неискоришћених дугорочних резервисања.

Остали приходи признају се у вредности обрачунатих износа који су засновани на веродостојној документацији.

Приходе по основу усклађивања вредности имовине чине позитивни ефекти по основу вредносног усклађивања до износа раније извршеног обезвређења нематеријалних улагања, основних средстава, залиха потраживања и финансијских пласмана, у складу са овим правилником.

Члан 45.

Пословне расходе представљају губици по основу продаје и расходовања нематеријалних улагања и основних средстава, губици по основу продаје дугорочних хартија од вредности и учешћа у капиталу, губици од продаје материјала, мањкови, расходи по основу ефеката уговорене заштите од ризика, осим ефеката по основу валутне клаузуле, расходи директних отписа потраживања и расходи по основу отписа (расходовања) залиха.

Пословни расходи, признају се по обрачунатим износима заснованим на веродостојној документацији.

Расходе по основу обезвређења имовине чине негативни ефекти по основу обезвређења нематеријалних улагања, основних средстава, залиха и потраживања и финансијских пласмана, у складу са овим правилником.

V. НАПОМЕНЕ УЗ ФИНАНСИЈСКЕ ИЗВЕШТАЈЕ

Члан 46.

Напомене уз финансијске извештаје састављају пословни субјекти у складу са Законом, у којима треба да:

1) пруже информације о основима за састављање финансијских извештаја и о специфичним рачуноводственим политикама у складу са овим правилником које су коришћене за састављање финансијских извештаја;

2) обелодане информације које нису приказане у финансијским извештајима; и

3) пруже додатне информације које нису приказане у финансијским извештајима, али су релевантне за њихово разумевање.

Напомене се, све док је то изводљиво, приказују на систематски начин. У одређивању систематског начина, пословни субјект треба да размотри ефекте на разумљивост и упоредивост његових финансијских извештаја. Свака ставка приказана у Билансу стања и Билансу успеха, треба да има ознаку која упућује на информације у вези са њом у Напоменама.

Примери за систематизован редослед и груписање Напомена укључују:

1) истицање области активности пословног субјекта које пословни субјект сматра најрелевантнијима за разумевање његових финансијских перформанси и финансијске позиције, као што је груписање информација о одређеним пословним активностима;

2) груписање информација о ставкама које су одмерене на сличан начин као што је имовина одмерена по фер вредности; или

3) праћење редоследа билансних позиција у Билансу успеха, као што су:

(1) изјава о усаглашености са одредбама овог правилника и усвојеним рачуноводственим политикама;

(2) значајне примењене рачуноводствене политике;

(3) додатне информације о ставкама приказаним у Билансу стања и Билансу успеха по редоследу по коме су сваки финансијски извештај и свака билансна позиција презентовани; и остала обелодањивања.

Напомене које пружају информације о основи за састављање финансијских извештаја и одређеним рачуноводственим политикама представљају засебну компоненту финансијских извештаја.

Пословни субјект обелодањује своје значајне рачуноводствене политике, укључујући:

1) основу (или основе) за одмеравање коришћену приликом састављања финансијских извештаја;

2) остале коришћене рачуноводствене политике, релевантне за разумевање финансијских извештаја.

За кориснике је веома важно да буду обавештени о основи или основама за одмеравање, коришћеним у финансијским извештајима (нпр. историјски трошак, текући трошак, нето остварива вредност, фер вредност или надокнадиви износ), јер основа у складу са којом се састављају финансијски извештаји значајно утиче на њихову анализу. Ако се у финансијским извештајима користи више од једне основе за одмеравање, (нпр. када је ревалоризована одређена група средстава), довољно је означити категорије средстава и обавеза на које се свака основа за одмеравање примењује.

У одлучивању да ли треба обелоданити одређену рачуноводствену политику, руководство разматра да ли би то обелодањивање помогло корисницима у разумевању начина на који се трансакције, остали догађаји и околности, одражавају на финансијске перформансе и финансијску позицију у извештајима. Сваки пословни субјект разматра природу свог пословања и политике које корисници његових финансијских извештаја очекују да буду обелодањене за тај тип пословног субјекта. За кориснике је нарочито корисно обелодањивање одређених рачуноводствених политика које су одабране као дозвољене алтернативе. Пример је обелодањивање тога да ли пословни субјект примењује модел фер вредности или метод набавне вредности за своје инвестиционе некретнине.

Рачуноводствена политика може бити значајна због природе пословања пословног субјекта, чак и када износи у текућем и у претходним периодима нису материјално значајни.

Пословни субјект обелодањује, заједно са значајним рачуноводственим политикама или у другим напоменама, оквирне процене, поред оних које укључују конкретне процене, које је руководство извршило у процесу примене рачуноводствених политика пословног субјекта, а које имају најзначајнији ефекат на износе признате у финансијским извештајима.

У поступку примене рачуноводствених политика пословног субјекта, руководство врши бројнa просуђивања, поред оних које укључују конкретне процене, које могу значајно утицати на износе признате у финансијским извештајима. Руководство врши оквирно вредновање приликом утврђивања:

1) када се суштински сви значајни ризици и користи од власништва над финансијским средствима и средствима у лизингу преносе на друге пословне субјекте;

2) да ли, у суштини, одређене продаје производа представљају финансијске споразуме и због тога не стварају приход; и

3) да ли уговорни услови финансијског средства за резултат на одређене датуме имају токове готовине који су искључиво плаћања главнице и камате на неизмирени износ главнице.

Пословни субјект обелодањује у Напоменама информације о кључним претпоставкама које се односе на будућност и осталим кључним изворима неизвесности конкретних процена на крају извештајног периода, код којих постоји значајан ризик да ће, у наредној финансијској години, проузроковати материјално значајна кориговања књиговодствене вредности имовине и обавеза. У вези са овом имовином и обавезама, Напомене обухватају детаље о:

1) њиховој природи; и

2) њиховој књиговодственој вредности на крају извештајног периода.

Утврђивање књиговодствене вредности имовине и обавеза захтева конкретну процену ефеката неизвесних будућих догађаја на ову имовину и обавезе на крају извештајног периода. У недостатку последњих познатих тржишних цена коришћених за одмеравање следеће имовине и обавеза, потребно је извршити конкретне процене које су усмерене према будућности, како би се одмерио надокнадиви износ група некретнина, постројења и опреме, ефекти технолошке застарелости залиха, резервисања за будуће исходе судских спорова који су у току, дугорочне обавезе за примања запослених, као што су обавезе за пензије. Ове конкретне процене укључују претпоставке о таквим ставкама, као што су токови готовине и коришћене дисконтне стопе у које је укалкулисан ризик, будуће промене зарада и будуће промене цена које утичу на остале трошкове.

VI. ПРЕЛАЗАК НА ПРИМЕНУ ПРАВИЛНИКА

Члан 47.

Пословни субјект који је раније примењивао другу рачуноводствену регулативу вредновања ставки у финансијским извештајима и који у складу са Законом прелази на примену овог правилника, ту чињеницу треба да објави у Напоменама уз финансијске извештаје уколико је дужан да их саставља у складу са Законом.

Ако пословни субјект у складу са овим правилником и усвојеном рачуноводственом политиком промени раније примењивану рачуноводствену политику која се односи на вредновање позиција у својим финансијским извештајима те промене треба да прикаже ретроспективно за упоредни период у својим финансијским извештајима.

Ако је за пословни субјект неизводљиво да ретроспективно примени нову рачуноводствену политику усвојену у складу са овим правилником или би њена примена подразумевала непотребне трошкове и напоре, пословни субјект треба да примењује нову рачуноводствену политику проспективно за текући и наредне обрачунске периоде. Те чињенице треба да објави у напоменама уз финансијске извештаје уколико их саставља у складу са Законом.

VII. ПРЕЛАЗНЕ И ЗАВРШНЕ ОДРЕДБЕ

Члан 48.

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. 118/13 и 95/14).

Члан 49.

Овај правилник ступа на снагу осмог дана од дана објављивања у „Службеном гласнику Републике Србије”.

Број 110-00-274/2020-16

У Београду, 22. јуна 2020. године

Министар,

**Синиша Мали,** с.р.