

На основу члана 22. став 1. Закона о рачуноводству („Службени гласник РС”, број 62/13),

Министар финансија доноси

ПРАВИЛНИК

о начину признавања, вредновања, презентације и обелодањивања позиција у појединачним финансијским извештајима микро и других правних лица

"Службени гласник РС", бр. 118 од 30. децембра 2013, 95 од 5. септембра 2014.

І. ОСНОВНЕ ОДРЕДБЕ

Члан 1.

Овим правилником прописује се начин признавања, вредновања, презентације и обелодањивања позиција у појединачним финансијским извештајима микро и других правних лица, која 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. 20. и 21. Закона о рачуноводству („Службени гласник РС”, број 62/13) – у даљем тексту: Закон.

Члан 2.

Микро правно лице из члана 1. овог правилника је правно лице које је на основу критеријума из члана 6. став 2. Закона, разврстано у микро правно лице. Микро правним лицем из члана 1. овог правилника сматра се и предузетник, у складу са чланом 6. став 13. Закона.

Друго правно лице из члана 1. овог правилника је друго правно лице из члана 2. став 1. 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).

Одредбе овог правилника не односе се на микро и друга правна лица која су, у складу са чланом 22. ст. 2. и 3. Закона, одлучила да у континуитету примењују МСФИ за МСП.

Члан 3.

Микро и друго правно лице из члана 1. овог правилника (у даљем тексту: пословни субјект) признавање, вредновање, презентацију и обелодањивање позиција у појединачним финансијским извештајима врши у складу са законом, другим прописом, овим правилником и својим актом о рачуноводственим политикама.

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 привредно друштво послује континуирано;
- 2) методе вредновања примењују се доследно из године у годину;
- 3) вредновање се врши уз примену принципа опрезности, а посебно:
 - (1) 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;
 - (2) 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) биланс отварања за сваку пословну годину мора да буде једнак билансу затварања за претходну пословну годину.

У складу са начелом сталности пословања, финансијски извештаји се састављају уз претпоставку да пословни субјект стално послује и да неће обуставити пословање у периоду краћем од годину дана од дана извештавања.

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.

При састављању финансијских извештаја пословног субјекта на дан отварања, односно закључења поступка стечаја и ликвидације, као и у случајевима када се у току трајања тих поступака састављају годишњи финансијски извештаји, пословни субјекти примењују одредбе овог правилника, с тим што процењивање 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

Члан 6.

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 за МСП.

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.

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

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.

Члан 7.

Пословни субјект може мењати рачуноводствене политике само ако је промена захтевана изменама рачуноводствених прописа или ако промена обезбеђује поузданије и важније информације о финансијском положају и резултатима пословања субјекта. У промене рачуноводствених политика не спадају:

- 1) примена неке рачуноводствене политике за трансакције, друге догађаје или услове који су у основи 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.

Члан 8.

Велики број ставки у финансијским извештајима захтева процену њихове вредности јер их није могуће на други начин тачно мерити (на пример: 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 разумних 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. На пример, промена процене износа сумњивих и спорних потраживања утиче само на добитак или губитак текућег периода и за ту сврху је призната у текућем периоду. Међутим, промена процењеног века употребе или очекиваног трошења будућих економских користи садржаних у имовини која се амортизује утиче на расход амортизације у текућем периоду и у сваком будућем периоду током преосталог века употребе те имовине. У оба се случаја ефекат промене, која се односи на текући период, признаје као приход или расход текућег периода. Ефекат на будуће периоде, ако постоји, признаје се као приход или расход у тим будућим периодима.

Члан 9.

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 у финансијским извештајима за период у којем су те грешке установљене.

4. Догађаји након датума биланса

Члан 10.

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. На пример:

(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 нето продајној вредности на датум биланса стања;

3) 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;

4) 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

5) 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 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 у напоменама објавити датум на који је одобрено објављивање финансијских извештаја, јер догађаји настали након тог датума не захтевају усклађивање.

III. ПРОЦЕЊИВАЊЕ ПОЗИЦИЈА БИЛАНСА СТАЊА

1. Имовина

Члан 11.

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 ако у њему постоји потенцијал који обезбеђује будуће економске користи из којих ће у пословни субјект уследити прилив новца или новчаних еквивалената и ако се њена вредност може поуздано проценити.

а) Уписани, а неуплаћени капитал

Члан 12.

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

б) Дугорочна нематеријална имовина

Члан 13.

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 пословни субјекта; 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 се почетно мери по набавној вредности, односно историјском трошку.

Након почетног признавања, нематеријална имовина се вреднује по својој набавној вредности (цени коштања) умањеној за акумулирану амортизацију и евентуалне акумулиране губитке од обесвређења.

У случају стицања нематеријалне имовине путем државних давања, она може бити стечена без накнаде, или уз минималну накнаду путем државне помоћи.

Интерно стечени гудвил не признаје се као нематеријална имовина.

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

- 1) набавне цене укључујући увозне царине и ПДВ који се не може повратити, након одбитка трговинских попушта 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. На пример, 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.

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.

Различите методе амортизације се могу користити за распоређивање износа имовине који се амортизује систематски током њеног века трајања. Ови методи укључују метод праволинијског отписа (пропорционална метода), метод опадајућег салда (дегресивни метод) и метод броја произведених јединица (функционални метод). Метод који ће се користити се бира на основу очекиваног обрасца потрошње очекиваних будућих економских користи садржаних у имовини и доследно се примењује из периода у период, уколико не дође до промене очекиваног обрасца потрошње економских користи које ће проистећи из те имовине. Докази који би послужили као основа неком методу амортизације нематеријалне имовине са коначним веком трајања, и који би резултирали нижим износом акумулиране амортизације, у односу на праволинијски метод, ретко се појављују.

Амортизација се обично признаје 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. На пример, 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.

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. На пример, 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. На пример, 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.

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.

*Службени гласник РС, број 95/2014

в) Дугорочна материјална имовина
Члан 14.

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) и која је намењена за коришћење на трајној основи у сврху активности пословног субјекта.

Дугорочна материјална имовина обухвата земљиште, грађевинске објекте, постројења и опрему, транспортна средства, намештај, алат и инвентар са корисним веком употребе дужим од годину дана, авансе плаћене за дугорочну материјалну имовину и осталу дугорочну материјалну имовину.

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.

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

Након почетног признавања, дугорочна материјална имовина се мери по набавној вредности, односно цени коштања умањеној за акумулирану амортизацију и за евентуалне акумулиране губитке по основу обезвређења.

Накнадни издаци се укључују у набавну вредност ако задовољавају наведене критеријуме из става 3. тач. 1) и 2) овог члана.

Набавна вредност (цена коштања) дугорочне материјалне имовине обухвата:

- 1) фактурну цену, укључујући увозне таксе и ПДВ који се не може одбити као претходни порез, након одузимања трговачких попушта 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 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) хонорари стручњака.

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 страниј валути се преводи коришћењем курса на датум трансакције на сваки датум Биланса стања.

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

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 барем 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 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 пословних 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 објекти 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 објект, 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 корисног 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 корисног 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.

*Службени гласник РС, број 95/2014

з) Инвестиционе некретнине

Члан 15.

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.

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.

Само инвестиционе некретнине чија се фер вредност може поуздано мерити без прекомерних 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 чланом 14. овог правилника.

Код промене рачуноводствене **политике*** инвестиционе некретнине, преласком са набавне вредности на фер вредност, ефекат промене се признаје као добитак или губитак у Билансу успеха.

*Службени гласник РС, број 95/2014

д) Биолошка средства

Члан 16.

Биолошка средства су средства која се не троше у једногодишњем производном циклусу, као на пример:

- 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 грозђе;
- 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 прекомерних трошкова и напора, вреднују се по набавној цени, односно цени коштања умањеној за кумулирану 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

Члан 17.

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

Финансијска имовина обухвата 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;

б) осталу финансијску имовину.

Наведена финансијска имовина, због потребе мерења, класификује се у четири основне категорије:

- 1) финансијска имовина по фер вредности кроз Биланс успеха;
- 2) финансијска имовина која се држи до доспећа;
- 3) зајмови и потраживања;
- 4) финансијска имовина расположива за продају.

Удели и акције (власнички инструмент) је сваки уговор који доказује удео у капиталу другог пословног субјекта.

Зајмови и потраживања су недериватна финансијска имовина са фиксним или одредивим плаћањима која не котирају на активном тржишту.

Дериватни инструмент је финансијски инструмент или други уговор који кумулативно испуњава следећа три услова:

- 1) вредност деривата се мења зависно од промена каматне стопе, цене другог финансијског инструмента, цене робе, курса страних валута или друге „променљиве основе”.
- 2) дериват не захтева почетно нето улагање или је то улагање мање него код других врста уговора за које се може очекивати да слично реагују на промене тржишних фактора; и
- 3) подмирује се на неки будући датум.

Финансијска имовина која се држи до доспећа је недериватна финансијска имовина са фиксним или одредивим износом плаћања и фиксним доспећем за коју пословни субјект има позитивну намеру и могућност да је држи до доспећа осим улагања која задовољавају дефиницију зајмова.

Финансијска имовина чија се промена фер вредности признаје у Билансу успеха је она која задовољава један од следећих услова:

- 1) класификована је као имовина намењена трговању;
- 2) приликом почетног признавања пословни субјект је сврстао у ову категорију. Свака наведена финансијска имовина може се приликом почетног признавања сврстати у ову категорију, осим улагања у власничке инструменте чија цена не котира на активном тржишту.

Финансијска имовина расположива за продају је сва имовина, осим зајмова, оне имовине која се држи до доспећа и оне имовине која се води по фер вредности кроз Биланс успеха.

Фер вредност је цена која би се остварила продајом неке ставке имовине или је плаћена за пренос неке обавезе у уредној трансакцији између тржишних учесника на датум мерења.

Финансијска имовина се почетно мери по набавној вредности коју представља фер вредност увећана за трошкове трансакције, осим имовине чија се промена фер вредности признаје кроз Биланс успеха као добитак или губитак.

При почетном мерењу финансијске имовине по фер вредности кроз Биланс успеха у почетну вредност не укључују се трансакциони трошкови већ они терете расходе периода.

Трансакциони трошкови су трошкови који се директно приписују куповини, емитовању или продаји финансијске имовине.

Накнадно вредновање на сваки наредни датум Биланса стања пословни субјект ће зајмове и потраживања и улагања која се држе до доспећа, мерити по амортизованој вредности применом методе ефективне каматне стопе. Ефекти настали накнадним мерењем ове имовине признају се у Билансу успеха.

На сваки наредни датум Биланса стања пословног субјект ће улагања у власничке инструменте којима се не тргује у складу са прописима којима се уређује тржиште капитала и чија се фер вредност не може поуздано утврдити (мерити) по набавној вредности.

Осталу финансијску имовину на сваки наредни датум Биланса стања пословног субјект ће мерити по фер вредности без умањења за износ трансакционих трошкова. Промена фер вредности за осталу финансијску имовину признаје се као приход или расход у Билансу успеха.

Приликом накнадног мерења, ако фер вредност више није доступна за власнички инструмент чија се промена фер вредности признаје у Билансу успеха, његова последња позната фер вредност је уједно и књиговодствена вредност, па ће пословни субјект наставити да мери такве инструменте по књиговодственој вредности док фер вредност не буде поновно доступна. Ова финансијска имовина рекласификује се у категорију финансијске имовине расположиве за продају.

На крају сваког извештајног периода пословни субјект мора за сваку појединачну финансијску имовину мерену по набавној вредности или амортизованој вредности извршити процену умањења по основу обезвређења.

Ако постоји објективни доказ о умањењу вредности, пословни субјект мора губитак од умањења вредности признати као расход у Билансу успеха.

Умањење вредности финансијске имовине (појединачно или групно) може се утврдити на основу следећих околности:

- 1) непоштовање уговора у смислу кашњења с отплатом дуга или плаћањем камата;
- 2) вероватно покретање стечаја или започињање финансијске реорганизације;
- 3) нестанак активног тржишта за финансијску имовину због финансијских потешкоћа емитента;
- 4) значајне финансијске тешкоће емитента или дужника;

5) значајне промене с негативним ефектом које су настале у технолошком, економском или правном окружењу у којем послује емитент финансијског инструмента.

Код финансијске имовине која се мери по амортизационој вредности губитак од умањења вредности представља разлику између књиговодственог износа и садашње вредности процењених новчаних токова дисконтованих по изворној ефективној каматној стопи финансијске имовине.

Ако се губитак од умањења вредности у будућим периодима смањи, а смањење се може објективно повезати са догађајем који је настао након признавања умањења вредности, пословни субјект ће укинути претходно признато умањење кроз Биланс успеха, с тиме да књиговодствени износ након укидања не може бити већи од износа који би био исказан да умањење није било претходно признато.

Изузетно, губитак од умањења вредности власничког инструмента који се мери по трошку стицања не исправља се.

Губитак од умањења власничког инструмента који се класификује као имовина расположива за продају исправља се у Билансу успеха.

е) Залихе

Члан 18.

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 и др.;
- 6) краткотрајна биолошка средства.

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 таксе (осим оних које субјект може касније да поврати од пореских органа) 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*.

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) неубичајени 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, као и трошкови позајмљивања (камате, курсне разлике, ефекти валутне клаузуле и други трошкови у вези са позајмљивањем средстава);*
- 4) трошкови продаје.

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. То је примерени приступ за ставке које се издвајају за одређени пројекат, без обзира да ли су купљене или произведене.

Метод „прва улазна једнака првој излазној“ подразумева поступак да се ставка залиха која је прва купљена прва употреби или прода, тако да су ставке које остају на залихама на крају периода оне, које су задње купљене 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 купљене или произведене у том периоду. Просек се може израчунати периодично или по добијању сваке додатне пошиљке у зависности од услова у којима пословни субјект послује.

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 залиха може бити присутна, ако је дошло до повећања процењених трошкова довршења или процењених трошкова који тек треба да настану због продаје.

Отписивање вредности залиха испод трошкова 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.

Отписивање 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 отпис 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 ранији отпис до износа који је претходно био признат као расход. Износ било којег поништења отписа вредности залиха као последица повећања нето тржишне вредности треба признати као приход, уз истовремено повећање залиха, до висине претходно признатог расхода.

*Службени гласник РС, број 95/2014

Члан 19.

Изузетно од члана 18. 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 18. 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.

Фер вредност средства се заснива на његовој садашњој локацији и стању. Као резултат тога, на пример, фер вредност стоке на фарми је цена за стоку на одговарајућем тржишту умањена за трошкове транспорта и друге трошкове допремања стоке на то тржиште.

Пољопривредни производи су производи биолошких средстава као на пример: млеко, месо, воће, вуна, посечена стабла, памук и слично.

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. На пример, 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.

Добитак или губитак може настати при почетном признавању пољопривредног производа као резултат убирања и исказује се у Билансу успеха.

Брисан је назив изнад члана 20. (види члан 5. Правилника - 95/2014-74)
Члан 20.

Брисан је (види члан 5. Правилника - 95/2014-74)

з) Краткорочни пласмани и потраживања
Члан 21.

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 нормално 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, као и потраживања са валутном клаузулом процењују се по средњем 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 22.

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 иностраној валути процењују се по средњем курсу стране валуте на дан састављања финансијских извештаја.

ј) Активна временска разграничења

Члан 23.

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 24.

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, односно удела, као и додатно уплаћени капитал и остале додатне уплате у складу са законом.

Резерве су део капитала које се формирају из добити пословног субјекта.

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 или 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.

*Службени гласник РС, број 95/2014

б) Дугорочна резервисања
Члан 25.

Дугорочна 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).

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

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

Члан 26.

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 27.

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 ако је он дужи од годину дана.

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. Обавезе 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 страниој валути, као и обавезе са валутном клаузулом, процењују се по средњем 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.*

*Службени гласник РС, број 95/2014

Члан 28.

Обавезе код којих је истекао рок застарелости уносе се у остале приходе.

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.

г) Пасивна временска разграничења

Члан 29.

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.

Брисани су ранији ст. 3 и 4. (види члан 8. Правилника - 95/2014-74)

IV. ПРОЦЕЊИВАЊЕ ПОЗИЦИЈА БИЛАНСА УСПЕХА

1. Приходи и расходи

Члан 30.

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.

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.

Приходи и расходи се класификују као пословни приходи и расходи, финансијски приходи и расходи и други приходи и расходи.

а) Пословни приходи и расходи

Члан 31.

Пословне приходе чине приходи од продаје робе, производа и услуга, приходи од активирања учинака, приходи од субвенција, дотација, 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 од продаје робе, производа и услуга признају се по фактурној вредности, по одбитку датих рабата и других попушта и ПДВ-а.

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 или умањују за промену стања залиха недовршене производње и готових производа.

Приходи од државних давања која не намећу примаоцу услове у вези са одређеним будућим резултатима признају се као приход приликом признавања потраживања по основу давања. Приходи од државних давања која намећу примаоцу услове у вези са одређеним будућим резултатима признају се као приход само када се испуне услови у вези са резултатима.*

*Службени гласник РС, број 95/2014

Члан 32.

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).

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 33.

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 се признају у висини наплаћених прихода, односно у висини приписаних дивиденди основном капиталу.

Члан 34.

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 35.

Добици од продаје нематеријалних улагања и основних средстава, учешћа у капиталу, добаци од продаје дугорочних хартија од вредности, добаци 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 и остали приходи признају се по обрачунатим износима заснованим 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 36.

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, 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. ПРЕЛАЗНЕ И ЗАВРШНЕ ОДРЕДБЕ

Члан 37.

Овај правилник примењује се почев од састављања финансијских извештаја за 2014. годину.

Правилник о начину признавања и процењивања имовине, обавеза, прихода и расхода малих правних лица и предузетника („Службени гласник РС”, бр. 106/06 и 111/06 – исправка) престаје да важи **30. децембра 2015. године***.

*Службени гласник РС, број 95/2014

Члан 38.

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

Број 110-00-235/2013-16

У Београду, 26. децембра 2013. године

Министар,

Лазар Крстић, с.р.