

*(Напомена Редакције: Алтернативна решења која су понуђена у тексту правилника, корисник треба да брише односно када постоји више могућности корисник треба да се определи и оне поступке које неће примењивати изостави (избрише) из свог општег акта. Поред тога, на појединим местима смо дали одређене напомене, а које ће друштво, односно предузетник приликом састављања свог правилник о рачуноводству избрисати односно неће их исказивати.)*

На основу члана \_\_\_\_\_ оснивачког акта/статута/одлуке о оснивању привредног друштва/предузетника \_\_\_\_\_, члана 2. став 1. тачка 10) и члана 8, 9, 10, 15. и 16. Закона о рачуноводству („Службени гласник РС“, бр. 73/19 и 44/21 – други закон, даље: Закон) директор (одбор директора, надзорни одбор, предузетник или др) привредног друштва/предузетника \_\_\_\_\_, на седници одржаној дана \_\_\_\_\_ 20\_\_ године, доноси

## **Правилник о рачуноводству и рачуноводственим политикама у складу са МРС/МСФИ**

### **I ОПШТЕ ОДРЕДБЕ**

#### **Члан 1.**

Овим правилником:

- уређује се организација рачуноводства и интерни рачуноводствени контролни поступци,
- утврђују се рачуноводствене политике за признавање и процењивање имовине и обавеза, прихода и расхода, утврђују путства и смернице за усвајање, достављање и обелодањивање финансијских извештаја,
- одређују се лица која су одговорна за законитост и исправност настанка пословне промене, састављање и контролу рачуноводствених исправа о пословној промени;
- уређује се кретање рачуноводствених исправа,
- утврђују се рокови за њихово достављање на даљу обраду и књижење у пословним књигама;
- уређује се школска спрема, радно искуство и остали услови за лице које је одговорно за вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја,
- уређују се рачуноводствене политике за признавање и вредновање имовине и обавеза, прихода и расхода у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања – МСФИ („Службени гласник РС“, бр. 123/20 и 125/20).

#### **Члан 2.**

Вођење пословних књига, признавање и вредновање имовине и обавеза, прихода и расхода, састављање, приказивање, достављање и обелодањивање информација у финансијским извештајима врши се у складу са Законом о рачуноводству (у даљем тексту: Закон), подзаконским актима донетим на основу тог закона, МСФИ и тумачењима издатим од Комитета за тумачење тих стандарда.

#### **Члан 3.**

Одредбе овог правилника односе се и на огранке и друге организационе делове правног лица који обављају привредну делатност у земљи или у иностранству.

### **II ОРГАНИЗАЦИЈА РАЧУНОВОДСТВА И ИНТЕРНИ РАЧУНОВОДСТВЕНИ КОНТРОЛНИ ПОСТУПЦИ**

#### **Члан 4.**

Рачуноводство ентитета обухвата скуп послова који обезбеђују функционисање рачуноводственог информационог система и послова финансијске функције. За обављање тих послова организује се служба (сектор) за рачуноводство и финансије.

*(Напомена: Термин ентитет подразумева све правне форме правног лица које примењује пуне МРС/МСФИ и које има обавезу да донесе општи акт о рачуноводству и рачуноводственим политикама. У кокретном општем акту термин ентитет треба заменити називом правног лица или предузетника које усвата тај општи акт.)*

Рачуноводствени информациони систем представља део информационог система ентитета који обезбеђује податке и информације о финансијском положају, успешности и променама у финансијском положају за интерне и екстерне кориснике.

Финансијска функција обухвата послове контроле новчаних токова и кредита, односе са пословним банкама, финансирање пословних функција, управљање потраживањима и обавезама, обрачуне и плаћања пореза, доприноса, царина и других дажбина, обрачуне и исплате зарада и накнада зарада, благајничко пословање, наплате и исплате преко текућих динарских и девизних рачуна.

У оквиру службе (сектора) рачуноводства и финансија обављају се послови:

- финансијског књиговодства;
- књиговодства трошкова и учинака (књиговодство производње);
- вођење помоћних књига и других аналитичких евиденција;
- рачуноводствено планирање;
- рачуноводствени надзор и контрола;
- надзор и контрола примене прописа о заштити података о личности;

- рачуноводствено извештавање и информисање;
- састављање и обелодањивање финансијских извештаја;
- благајничко пословање;
- обрачун зарада, накнада зарада и других примања запослених;
- обрачун и плаћање по свим врстама уговора;
- обрачун и плаћање пореза, доприноса, царина и других дажбина;
- састављање и достављање пореских пријава и других прописаних обрачуна и евиденција од стране државних и других органа;
- наплата и плаћање преко динарских и девизних рачуна ентитета.

За организацију и функционисање рачуноводствених и финансијских послова одговоран је руководиоца службе рачуноводства и финансија.

Обављање послова у служби рачуноводства и финансија и одговорност запослених уређује се општим актом којим се уређују радни однос и систематизација послова и радних задатака у ентитету.

## **Пословне књиге**

### **Члан 5.**

Рачуноводствени подаци и информације о стању и променама на имовини, обавезама и капиталу, приходима, расходима и резултату пословања обезбеђују се у пословним књигама које чине:

- дневник,
- главна књига, и
- помоћне књиге.

Дневник и главна књига воде се по систему двојног књиговодства.

Дневник представља хронолошку евиденцију пословних промена по датуму настанка, односно редоследу пријема рачуноводствене исправе, броју и називу рачуна главне књиге, дуговном и потражном износу рачуна главне књиге и кратком објашњењу настале пословне промене. Дневник омогућава увид у хронолошку евиденцију свих трансакција у пословању и користи се за спречавање и изналагање грешака у књижењу. Дневник може да се води као јединствена пословна књига или као више пословних књига намењених за пословне промене одређених билансних или ванбилансних ставки.

Главна књига представља потпуни скуп рачуна, са својством равнотеже, за систематско обухватање стања и промена на имовини, обавезама, капиталу, приходима и расходима и која је подлога за састављање финансијских извештаја.

Главна књига се састоји из два одвојена дела, и то: билансне евиденције и ванбилансне евиденције.

Главна књига садржи рачуне утврђене контним оквиром, у складу са потребама правног лица.

Помоћне књиге су аналитичке евиденције које се воде по врсти, количини и вредности за:

- нематеријалну и материјалну имовину (нематеријална улагања, некретнине, постројења, опрему, ситан инвентар и резервне делове, инвестициону некретнину, стална средства намењена продаји и пословања која престају, залихе материјала, робе, недовршене производње и готових производа),
- финансијска средства (као што су девизна и динарска новчана средства, потраживања од купаца, потраживања по примљеним меницама, датим кредитима и другим хартијама од вредности),
- финансијске обавезе (као што су обавезе за порезе и друге дажбине, према добављачима, по издатим меницама и емитованим другим хартијама од вредности, обавезе по узетим кредитима, обавезе према запосленима и другим лицима) и

инструменте капитала (као што су обичне и приоритетне акције, опције за упис или куповину обичних акција предузећа које их је емитовало, откупљене сопствене акције, удели у капиталу и други инструменти капитала, ревалоризационе резерве и сл.).

*(Напомена редакције: друштво наводи само оне помоћне књиге које је одлучило да води, у складу са чланом 8. став 2. Закона.)*

Дневник благајне је помоћна књига у коју се уносе пословне промене које настају по основу готовине и других вредности које се воде у благајни. Дневник благајне закључује се на крају сваког дана и доставља се рачуноводству истог, а најкасније наредног дана.

Пословне књиге воде се на начин који треба да омогући контролу улазних података, исправности унетих података, чување података, могућност коришћења података, могућност увида у промет и стања на рачунима главне књиге и помоћних књига, односно трансакције, као и увид у хронологију обављеног уноса пословних промена.

Пословне књиге се воде за сваку пословну годину посебно, па се сагласно томе на крају пословне године, закључно са 31.12. врши њихово закључивање, а на дан 1.1. следеће пословне године врши се њихово отварање. Изузетак су аналитичке евиденције нематеријалних улагања и основних средстава код којих се не врши годишње затварање и отварање пословних књига, већ се једном отворена књиговодствена картица користи, док је улагање или средство у употреби.

Пословне књиге се воде електронским путем на рачунару уз коришћење стандардног рачуноводственог софтвера који обезбеђује функционисање система интерних контрола и онемогућава брисање прокњижених пословних промена и по потреби се могу приказати на екрану и одштампати.

**Члан 6.**

Вођење пословних књига, састављање и презентација финансијских извештаја врши се у складу са Законом, другим подзаконским прописима донетим на основу Закона и рачуноводственим политикама утврђеним овим правилником.

Вођење пословних књига, састављање и презентацију финансијских извештаја правног лица у складу са чланом 15. Закона обавља запослено стручно лице које испуњава следеће услове:

- 1) има \_\_\_\_\_ школску спрему;
  - 2) има најмање \_\_\_\_\_ год. радног искуства на пословима рачуноводства;
  - 3) испуњава и остале услове – знање страног језика, завршена обука или курс за обављање рачуноводствених послова, одговарајуће стручно звање и сл.;
  - 4) није кажњавано за кривична дела која га чине недостојним за обављање послова из области рачуноводства.
- Менаџмент ентитета одређује лице одговорно за вођење пословних књига.

**Алтернатива 1:** Вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја уговором се може поверити другом правном лицу/предузетнику – пружаоцу рачуноводствених услуга - који за то испуњава законом прописане услове.

**Алтернатива 2:** Вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја поверава се повезаном правном лицу.  
(Напомена: Повезана правна лица могу поверити вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја свом повезаном правном лицу (члан 16. став 2. Закона).

*Вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја не могу поверити другом правном лицу и предузетнику: Народна банка Србије, банке, друштва за осигурање, даваоци финансијског лизинга, добровољни пензијски фондови, друштва за управљање добровољним пензијским фондовима, инвестициони фондови, друштва за управљање инвестиционим фондовима, Централни регистар, депо и клиринг хартија од вредности, берзе, брокерско-дилерска друштва, факторинг друштва, платне институције и институције електронског новца.)*

**Рачуноводствене исправе**

**Члан 7.**

Књижење пословних промена и догађаја на рачунима имовине, обавеза, капитала, прихода и расхода врши се на основу веродостојних рачуноводствених исправа.

Рачуноводствена исправа представља писани документ или електронски запис о насталој пословној промени, која обухвата све податке потребне за књижење у пословним књигама тако да се из рачуноводствене исправе недвосмислено може сазнати основ, врста и садржај пословне промене.

Фактура (рачун) као рачуноводствена исправа саставља се и доставља другим субјектима у електронском облику и мора бити потврђена од стране одговорног лица које својим потписом или другом идентификационом ознаком потврђује њену веродостојност. Одговорно лице за потврду веродостојности рачуноводствене исправе одређује се актом о систематизацији послова у служби рачуноводства и финансија.

Рачуноводствена исправа саставља се у потребном броју примерака на месту и у време настанка пословне промене.

Рачуноводствена исправа која је састављена у једном примерку може се отпремити ако су подаци из те исправе стално доступни.

Фотокопија рачуноводствене исправе је основ за књижење пословне промене, под условом да је на њој наведено место чувања оригиналне исправе и да је потврђена од стране одговорног лица који својим потписом или другом идентификационом ознаком потврђује њену веродостојност.

Рачуноводственом исправом сматра се и исправа испостављена, односно примљена телекомуникационим путем, као и исправа испостављена, односно примљена путем сервиса за електронску размену података (Electronic data Interchange – EDI).

Пошљалац је одговоран да подаци на улазу у телекомуникациони систем буду засновани на рачуноводственим исправама, као и да чува оригиналне рачуноводствене исправе.

Када се рачуноводствена исправа преноси путем сервиса за електронску размену података, пружалац услуге електронске размене података дужан је да обезбеди интегритет размењених података.

Лице које саставља рачуноводствену исправу одговорно је за истинитост и потпуност података у исправи, за њену рачунску тачност и да она веродостојно приказује насталу пословну промену.

Рачуноводствена исправа, састављена као електронски запис, садржи потпис или другу идентификациону ознаку одговорног лица, односно лица овлашћеног за издавање рачуноводствене исправе, односно електронски потпис у складу са законом.

**Лица одговорна са састављање и контролу рачуноводствених исправа**

**Члан 8.**

Лица одговорна за састављање и контролу рачуноводствених исправа својим потписом, односно другом идентификационом ознаком, у писаном или електронском облику, потврђују да је рачуноводствена исправа потпуна, истинита, рачунски тачна и да приказује пословну промену.

Идентификациона ознака лица које је одговорно за састављање и контролу рачуноводствених исправа је \_\_\_\_\_ . (додати онолико ознака колико је лица).

Контролом рачуноводствених исправа пре књижења утврђује се њихова потпуност, истинитост, рачунска тачност и законитост.

Контролу рачуноводствених исправа не могу да врше лица која су задужена материјалним стварима (вредностима) на које се исправе односе.

Рачуноводствене исправе састављене у електронском облику на рачунару могу да имају електронски потпис особе која је исправу саставила или други ауторизовани електронски потпис, односно идентификациону ознаку тог лица.

### ***Рокови достављања рачуноводствених исправа и рокови књижења***

#### **Члан 9.**

Лица која састављају и врше пријем рачуноводствених исправа, дужна су да потписану исправу и другу документацију у вези са насталом променом доставе рачуноводству одмах по изради, односно пријему, а најкасније у року од пет дана од дана када је пословна промена настала, односно у року од пет дана од датума пријема.

Лица која воде пословне књиге, после спроведене контроле примљених рачуноводствених исправа, дужна су да рачуноводствене исправе прокњиже у пословним књигама наредног дана, а најкасније у року од пет радних дана од дана пријема.

### ***Рачуноводствени софтвер***

#### **Члан 10.**

Пословне књиге друштва воде се на рачунару.

Рачуноводствени софтвер који се користи за вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја, мора да обезбеди следеће:

- функционисање интерних рачуноводствених контрола;
- онемогућава брисање прокњижених пословних промена. Грешке направљене у књижењу у поступку аутоматске обраде података не могу се исправљати њиховим брисањем већ једино књиговодственом техником „црвеног“ или „црног“ сторна;
- контролу улазних података;
- контролу исправности унетих података;
- увид у промет и стање рачуна главне књиге;
- увид у хронологију обављеног уноса пословних промена;
- чување и коришћење података;
- подаци из пословних књига (дневник, главна књига, помоћне књиге) по потреби могу да се одштампају или прикажу на екрану;
- упоредо са меморисаним подацима треба да се обезбеди и меморисање апликативног софтвера како би подаци били доступни контроли.

### ***Интерне рачуноводствене контроле***

#### **Члан 11.**

Систем интерне контроле обухвата све мере које се предузимају у циљу:

- 1) заштите средстава од прекомерног трошења, превара или неефикасне употребе;
- 2) обезбеђења поузданости и веродостојности рачуноводствених података;
- 3) обезбеђења извршења послова у складу са усвојеном политиком руководства;
- 4) оцене рада свих радника, руководилаца и организационих делова у оквиру ентитета.

Интерне контроле обухватају све мере и поступке који се спроводе ради обезбеђења услова да ентитет ради у складу са плановима и политикама које је усвојило руководство.

Интерна рачуноводствена контрола треба да обезбеди поузданост и веродостојност рачуноводствених евиденција и података и финансијских извештаја.

Свака пословна промена, односно трансакција, да би била поуздана и веродостојна, треба да прође четири одвојене фазе, и то:

- да је прописано одобравање настанка такве пословне промене;
- да буде одобрена од надлежног руководиоца;
- да буде извршена, и
- да је евидентирана у пословним књигама.

У циљу обезбеђења поузданости и веродостојности рачуноводствених података и информација треба обезбедити спровођење следећих мера интерне контроле:

- запослени који су материјално задужени средствима или користе одређена средства не могу да воде рачуноводствену евиденцију за та средства;

- запослене који се дуже материјалним и новчаним средствима, уколико је могуће, треба повремено замењивати другим запосленима (ротација запослених) који могу открити грешке и неправилности које су претходни запослени учинили;
- запослени који воде аналитичку евиденцију купаца не могу вршити готовинске новчане наплате од купаца за које воде евиденцију;
- рачуноводствене исправе, као што су чекови, менице, фактуре, наруџбенице и други документи морају бити означени серијским бројевима и издавани по редоследу тих бројева;
- захтеви за набавку (требовања и др. документи) на основу којих се врши наручивање набавке материјала и робе не могу се извршавати ако претходно нису оверени од стране овлашћеног руководиоца. Копија захтева за набавку са рачуном и отпремницом добављача шаље се служби рачуноводства и финансија, која не може извршити плаћање и књижење те промене без одобреног захтева;
- наруџбеница за набавку материјала и робе саставља се у више копија, од којих се оригинал шаље добављачу, на основу којег он шаље робу и рачун на бази унетих података из наруџбенице. Друга копија наруџбенице шаље се рачуноводству ентитета заједно са рачуном добављача и пријемницом магацина да је роба преузета након пријема робе и фактуре добављача, док следеће копије остају код лица која састављају и одобравају наруџбенице;
- пре обрачуна зарада запослених треба извршити контролу радног времена за које се врши обрачун и обезбедити брз и тачан обрачун и исплату зарада и накнада зарада и плаћање прописаних пореза и доприноса.

## **Попис имовине и обавеза**

### **Члан 12.**

Ентитет је дужан врши попис имовине и обавеза и усклађује стање по књигама са стањем по попису на датум биланса. Усклађивање промета и стања главне књиге са дневником и помоћних књига са главном књигом врши се пре пописа имовине и обавеза и пре састављања годишњих финансијских извештаја.

Усклађивање међусобних финансијских пласмана и потраживања са дужницима, врши се једном годишње достављањем у писменом облику извода отворених ставки финансијских пласмана и потраживања на тај дан.

Попис књига, филмова, фотоса, архивске грађе и др, врши се сваке пете године.

Попис имовине и обавеза врши се на крају пословне године, са стањем на последњи дан пословне године.

Поред редовног пописа имовине, потраживања и обавеза који се врши на крају пословне године, у току године врши се ванредан попис и усклађивање стања и приликом примопредаје дужности рачунопологача, промене продајних цена производа и робе у малопродајном објекту, статусне промене, отварања, односно закључења поступка стечаја и ликвидације правног лица, као и у другим случајевима предвиђеним законом.

## **Чување пословних књига и рачуноводствених исправа**

### **Члан 13.**

Ентитет је дужн да уредно чува рачуноводствене исправе, пословне књиге и финансијске извештаје и да одреди одговорна лица и пословне просторије за њихово чување, као и начин чувања.

Финансијски извештаји, извештаји о извршеној ревизији и Статистички извештај чувају се 20 година.

Годишњи извештај о пословању чува се 20 година од последњег дана пословне године за коју је састављен.

Дневник и главна књига чувају се десет година.

Помоћне књиге чувају се пет година, од дана њиховог закључивања.

Трајно се чувају исплатне листе или аналитичке евиденције зарада.

Пет година се чувају исправе на основу којих се уносе подаци у пословне књиге.

Пет година се чувају исправе платног промета у овлашћеним финансијским институцијама платног промета.

Рокови чувања рачуноводствених исправа и пословних књига рачунају се од последњег дана пословне године на коју се односе.

Рачуноводствене исправе, пословне књиге и финансијски извештаји чувају се у оригиналу или коришћењем других средстава архивирања, утврђених законом.

Рачуноводствене исправе могу се чувати на електронским медијима, као оригинална електронска документа или дигиталне копије, ако је надлежном органу омогућен приступ тако сачуваним подацима и ако је обезбеђено:

- 1) да се подацима садржаним у електронском документу или запису може приступити и да су погодни за даљу обраду;
- 2) да су подаци сачувани у облику у коме су направљени, послати и примљени;
- 3) да се из сачуване електронске поруке може утврдити пошиљалац, прималац, време и место слања и пријема;
- 4) да се примењују технологије и поступци којима се у довољној мери обезбеђује заштита од измена или брисање података или друго поуздано средство којим се гарантује непроменљивост података или порука, као и резервна база података на другој локацији.

Рачуноводствене исправе, пословне књиге и финансијски извештаји чувају се у пословним просторијама, односно код других субјеката којима је поверено вођење пословних књига.

Ако се пословне књиге воде на рачунару, упоредо са меморисаним подацима, ентитет мора да обезбеди и меморисање апликативног софтвера како би подаци били доступни контроли. У случају када ентитет не може из техничких разлога да обезбеди функционалност меморисаног апликативног софтвера коришћеног за унос, обраду и чување рачуноводствених података, дужан је да документ са подацима чува у clear text формату.

При отварању поступка ликвидације или стечаја, рачуноводствене исправе и пословне књиге записнички се предају

ликвидационом, односно стечајном управнику.

## ***Заштита података о личности***

### **Члан 14.**

На обраду и чување података о личности који се воде у оквиру службе рачуноводства и финансија кроз евиденције запослених, ангажовања физичких лица по уговорима о повременим и привременим пословима, уговорима о делу, ауторским уговорима и другим уговорима са физичким лицима примењују се прописи и стандарди о заштити података о личности.

Ентитет у својству руковооца и обрађивача података о личности преузима одговарајуће организационе и кадровске мере у циљу обезбеђивања обраде података у складу са законом и стандардима, узимајући у обзир природу, обим, околности и сврху обраде података о личности, као и вероватноћу наступања ризика и ниво ризика за права и слободе физичких лица.

За примену прописа о заштити података о личности ентитет одређује лице одговорно за заштиту података о личности које има обавезу да:

- 1) информише и даје мишљење руковооцу или обрађивачу, као и запосленима који врше радње обраде података о њиховим законским обавезама у вези са заштитом података о личности;
- 2) прати примену одредаба закона и интерних прописа који се односе на заштиту података о личности, укључујући и питања поделе одговорности, подизања свести и обуке запослених који учествују у радњама обраде података, као и контроле;
- 3) даје мишљење о процени утицаја обраде на заштиту података о личности и прати поступање по тој процени;
- 4) сарађује са Повереником за заштиту података о личности, представља контакт тачку за сарадњу са Повереником и саветује се са њим у вези са питањима која се односе на обраду, укључујући и обавештавање и прибављање мишљења у вези са заштитом података о личности.

У извршавању својих обавеза лице за заштиту података о личности дужно је да посебно води рачуна о ризику који се односи на радње обраде, узимајући у обзир природу, обим, околности и сврхе обраде података о личности.

## ***III РАЧУНОВОДСТВЕНЕ ПОЛИТИКЕ***

### **А) Опште одредбе**

### **Члан 15.**

Рачуноводствене политике су специфични принципи, основе, конвенције, правила и праксе које ентитет примењује приликом припремања и презентације финансијских извештаја у складу са МРС/МСФИ и тумачењима издатим од Комитета за тумачење тих стандарда.

За вредновање позиција у финансијским извештајима примењује се набавна вредност/цена коштања и фер вредност за позиције за које је рачуноводственом политиком у складу са МСФИ предвиђено одмеравање по фер вредности.

Методи који се користе за вредновање одређених билансних ставки прописани су одредбама рачуноводствених политика које су детаљније објашњене у наставку.

### **Члан 16.**

При одлучивању о начину признавања, одмеравања, класификације или обелодањивања ставки за сврхе периодичног финансијског извештавања, процењује се материјалност (материјални значај) у вези са финансијским подацима међупериода. Приликом процене материјалности, прихвата се могућност да се периодична одмеравања у већој мери заснивају на проценама него одмеравања годишњих финансијских података.

Информација је материјално значајна ако њено изостављање или погрешно приказивање може да утиче на одлуке које корисници праве на основу финансијских информација о одређеном извештајном ентитету.

Неуобичајене ставке, промене рачуноводствених политика или процена и грешке се признају и обелодањују на основу материјалности (материјалног значаја) у односу на податке међупериода како би се избегли погрешни закључци који би могли проистећи због необелодањивања. Најважнији циљ јесте да се обезбеди да периодични финансијски извештај садржи све информације које су релевантне за разумевање финансијске позиције и перформанси ентитета у току међупериода.

**Алтернатива 1:** Материјално значајна ставка је она која је већа од \_\_\_% пословних прихода остварених у претходном годишњем финансијском извештају.

**Алтернатива 2:** Материјално значајна ставка је она која појединачно или у збиру износи више од \_\_\_\_\_ динара.

### **Члан 17.**

Грешке из претходних периода су пропусти и погрешна исказивања у финансијским извештајима за један или више претходних периода који настају услед некорисћења или погрешног коришћења, поузданих информација које:

- (а) су биле доступне када су финансијски извештаји за те периоде били одобрени за објављивање, и
- (б) би било разумно очекивати да су могле бити прибављене и узете у обзир у састављању и презентацији тих финансијских извештаја.

Када грешка из ранијег периода није материјално значајна, корекција се врши преко одговарајућих рачуна прихода и расхода текућег периода, у зависности од тога да ли су ефекти грешке позитивни ли негативни.

У случају утврђивања материјално значајних грешака корекција се врши ретроактивно, корекцијом упоредних информација за претходне периоде за најранији датум за који је то изводљиво, као да грешке није ни било.

У случају када је утврђено постојање више грешака из неког ранијег периода, утврђивање износа материјалности врши се узимајући у обзир кумулативан износ, тј. збир свих грешака.

Дефинисани праг материјалности грешака из ранијих периода примењује се и за потребе утврђивања значајности ефеката промена рачуноводствених политика.

## **Б) Вредновање имовине, обавеза, прихода и расхода**

### ***Нематеријална имовина***

#### **Члан 18.**

Нематеријална имовина је имовина без физичке суштине која се може идентификовати, у коју спадају компјутерски софтвер, патенти, ауторска права, играни филмови, листе купаца, хипотекарно услужна права, дозволе за рибарење, узвне квоте, франшизе, односи према купцима или добављачима, лојалност купаца, учешће на тржишту и маркетиншка права.

Дефиниција нематеријалне имовине захтева да се нематеријална имовина може идентификовати да би се јасно разликовала од гудвила. Гудвил признат у пословној комбинацији је средство које представља будуће економске користи које настају од других средстава стечених у пословној комбинацији која се не могу појединачно идентификовати ни засебно признати.

Нематеријална имовина се признаје само ако:

- (а) је вероватно да ће се будуће економске користи, које су приписиве имовини, улићи у ентитет; и
- (б) ако се набавна вредност имовине може поуздано одмерити.

Нематеријална имовина се почетно одмерава по набавној вредности.

Нематеријална имовина која проистиче из истраживања (или из фазе истраживања интерног пројекта) се не признаје. Издатак по основу истраживања (или у фази истраживања интерног пројекта) се признаје као расход онда када је он настао.

Нематеријална имовина које проистиче из истраживања (или из фазе истраживања интерног пројекта) се не признаје. Издатак по основу истраживања (или у фази истраживања интерног пројекта) се признаје као расход онда када је он настао.

Примери активности истраживања су:

- (а) активности чији је циљ стицање новог знања;
- (б) трагање за применама налаза истраживања и другог знања, њиховим вредновањем и коначним избором;
- (ц) трагање за алтернативама за материјале, уређаје, производе, процесе, системе или услуге; и
- (д) формулисање, дизајнирање, вредновање и коначни избор могућих алтернатива за нове или побољшане материјале, уређаје, производе, процесе, системе или услуге.

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

- (а) техничку изводљивост завршавања нематеријалне имовине, тако да ће она бити расположива за коришћење или продају;
- (б) своју намеру да заврши нематеријалну имовину и да је користи или прода;
- (ц) своју способност коришћења или продаје нематеријалне имовине;
- (д) како ће нематеријална имовина генерисати вероватне будуће економске користи. Између осталог, ентитет може да демонстрира постојање тржишта за производ нематеријалне имовине или саму нематеријалну имовину или, уколико се користи интерно, употребљивост нематеријалне имовине;
- (е) расположивост адекватних техничких, финансијских и других ресурса за завршавање развоја и коришћење или продају нематеријалне имовине;
- (ф) његову способност поузданог одмеравања издатака који се могу приписати нематеријалној имовини током њеног развоја.

**Интерно генерисани гудвил се не признаје као имовина.**

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

Издатак по основу нематеријалне ставке се признаје као расход онда када је настао, осим:

- (а) ако не улази у набавну вредност (цену коштања) нематеријалне имовине која испуњава услове признавања; или  
(б) ако ставка није стечена у пословној комбинацији и не може се признати као нематеријална имовина. Ако је тако, ставка представља део износа признатог као гудвил на датум стицања (видети МСФИ 3).

Након почетног признавања, нематеријална имовина се одмерава набавној вредности (цени коштања) умањеној за евентуалну акумулирану амортизацију и евентуалне акумулиране губитке од умањења вредности.

**Алтернатива:** Након почетног признавања, нематеријална имовина се одмерава по ревалоризованој вредности, што је њена фер вредност на дан ревалоризације, умањена за акумулирану амортизацију која је накнадно уследила и било какве накнадне акумулиране губитке од умањења вредности. У сврху ревалоризације фер вредност се одмерава позивањем на активно тржиште. Ревалоризација се врши толико редовно да се књиговодствена вредност имовине на крају извештајног периода битно не разликује од фер вредности те имовине.

Уколико 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.

Уколико се књиговодствена вредност нематеријалне имовине увећа као резултат ревалоризације, то увећање се признаје у укупном осталом резултату и акумулира 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.

Уколико се књиговодствена вредност смањи као резултат ревалоризације, то смањење се признаје у билансу успеха. Међутим, смањење се признаје у укупном осталом резултату у износу потражног салда у ревалоризационој резерви за ту имовину. Смањење признато у укупном осталом резултату смањује износ акумулиран у капиталу у оквиру позиције ревалоризационе резерве.

Ентитет треба да процени да ли је корисни век нематеријалне имовине ограничен или неограничен и уколико је ограничен треба да одреди временски период, или број произведених или сличних јединица, који чини тај користан век трајања. За нематеријалну имовину се сматра да има неограничен корисни век, уколико се на основу анализе свих релевантних фактора не може предвидети завршетак периода у коме се очекује да ће нематеријална имовина генерисати приливе нето токова готовине у ентитет.

Корисни век нематеријалне имовине која настаје по основу уговорних или других законских права не превазилази период важења тих уговорних или других законских права, али може бити краћи у зависности од периода током ког ентитет очекује да ће користити имовину.

**За купљени софтвер амортизација се обрачунава за период од три године. За осталу купљену нематеријалну имовину корисни век трајања одређује се на основу уговореног периода коришћења.**

Обрачун амортизације нематеријалних улагања врши се од почетка наредног месеца у односу на месец када је нематеријално улагање стављено у употребу.

**Алтернатива:** Обрачун амортизације нематеријалних улагања врши се од наредног дана када је нематеријално улагање стављено у употребу.

Износ нематеријалне имовине са ограниченим корисним веком која се амортизује, се алоцира систематски током њеног корисног века. 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 датум:

- 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) у складу са МСФИ 5; или
- на датум на који престаје признавање имовине.

Коришћени метод амортизације одражава динамику којом се очекује да ће ентитет 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, осим ако неки други стандард не дозвољава или не захтева да се укључе у књиговодствену вредност неке друге имовине.

**Амортизациони период и метод амортизације треба да се проверавају најмање на крају сваке финансијске године.** Уколико се очекивани корисни век 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 у складу са МРС 8.

**Нематеријална имовина која има неограничен корисни век се не амортизује.**

Корисни век нематеријалне имовине која се не амортизује се поново разматра у сваком периоду како би се утврдило да ли догађаји и околности и даље подржавају претпоставку неограниченог корисног века те имовине. Уколико то није случај, промена процене корисног века из неограниченог у ограничени се рачуноводствено обухвата као промена рачуноводствене процене у складу са МРС 8.

Да би се утврдило да ли је дошло до умањења вредности нематеријалне имовине примењује се МРС 36. Тај стандард објашњава када и како ентитет проверава књиговодствену вредност своје имовине, како одређује надокнадиви износ и када признаје или сторнира губитак од умањења вредности.

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. Он се признаје у билансу успеха када имовина престане да се признаје (осим ако се МСФИ 16 – Лизинг не захтева другачије у случају продаје или повратног лизинга). Добици се не класификују као приход.

**Члан 19.**

Нематеријална имовина коју ентитет користи по основу уговора о финансијском или пословном лизингу (компјутерски софтвери, техничка знања (know-how), заштитни знакови и др.), ако нису у питању краткорочни закупи до годину дана и закупи мале вредности до 500.000 динара, исказују се као нематеријална имовина с правом коришћења у складу са МСФИ 16 – Лизинг и подлежу обавези амортизације која се обрачунава применом пропорционалне методе у периоду трајања закупа.

На датум почетка лизинга, ентитет у својству корисника лизинга треба да одмери имовину на коју има право коришћења по набавној вредности. На први дан трајања лизинга, корисник лизинга обавезу по основу тог 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 инкременталну каматну стопу позајмљивања за корисника лизинга. Од обавезе примене МСФИ 16 – Лизинг, изузимају се лицензни уговори за филмове, видео записе, представе, рукописе, патенте и ауторска права.

**Некретнине, постројења и опрема**

**Члан 20.**

Некретнине, постројења и опрема су материјалне ставке које се:

- (а) држе за коришћење у производњи производа или испоруци добара или услуга, за изнајмљивање другима или за административне сврхе; и
- (б) за које се очекује да ће се користити дужи од једног обрачунског периода.

**У оквиру некретнина, постројења и опреме обухватају се и вишегодишњи засади, осим производа вишегодишњих засада који се одмеравају као пољопривредни производ.**

Набавна вредност/цена коштања неке некретнине, постројења и опреме се признаје као средство ако, и само ако:

- (а) је вероватно да ће се будуће економске користи повезане са тим средством приливати у ентитет; и
- (б) се набавна вредност/цена коштања тог средства може поуздано одмерити.

Некретнина, постројење и опрема, који испуњавају услове да буду признати као средство, одмеравају се по својој набавној вредности/цени коштања.

Набавна вредност/цена коштања некретнина, постројења и опреме обухвата:

- (а) набавну цену, укључујући увозне царине и порезе по основу промета који се не могу рефундирати, након одбитка трговинских попушта и рабата;
- (б) 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 руководство.
- (ц) иницијалну процену трошкова демонтаже, уклањања средства и обнове подручја на којем је средство лоцирано, што је обавеза која се у ентитету 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.

Након почетног признавања као средства, некретнине, постројења и опрема се књиже по њиховој набавној вредности умањеној за укупну евентуалну акумулирану амортизацију и укупне евентуалне акумулиране губитке због умањења вредности.

**Алтернатива:** Након што се признају као средство некретнине, постројења и опрема чија се фер вредност може поуздано одмерити, књиже се 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.

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

Губици од обезвређења некретнина, постројења и опреме признају се у складу са МРС 36 када је надокнадиви износ предметног средства пао испод књиговодствене вредности.

Сваки део неке некретнине, постројења и опреме, чија је набавна вредност/цена коштања значајна у односу на укупну

набавну вредност датог средства се амортизује засебно.

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

Некретнине, постројења и опрема амортизују се пропорционалном методом током процењеног корисног века трајања. Корисни век трајања некретнина, постројења и опреме се редовно преиспитује и по потреби прилагођава. Амортизација се углавном заснива на следећем корисном веку употребе:

Табеларни преглед

Опис	Корисни век трајања (у годинама)	Стопа амортизације (у%)
<b>НЕКРЕТНИНЕ</b>		
Грађевински објекти високоградње и нискоградње армиранобетонске конструкције (зграде, мостови, тунели надвожњаци, лукобрани, нафтоводи, водоводи, плинроводи и далеководи), као и постројења која се сматрају самосталним грађевинским објектом	40–50	2–2,5%
Грађевински објекти нискоградње с доњим стројем (доњи строј путева и пруга, бране, насипи и сл.)	25–33,33	3–4%
Грађевински објекти високоградње и нискоградње дрвене конструкције	15–20	5–6,67%
Остали грађевински објекти	10–20	5–10%
<b>ПОСТРОЈЕЊА И ОПРЕМА</b>		
Опрема (производна и преносна опрема и постројења)	5–20	5–20%
Погонски и пословни инвентар (стројеви, алати, транспортна средства и уређаји)	5–10	10–20%
Намештај, пословни инвентар у трговини, угоститељству и туризму и сл.	5 - 10	10–20%
Канцеларијска опрема	4 - 10	10–25 %
Путничка моторна возила, возила на моторни погон и прикључни уређаји	5–8	12,5–20%
Рачунарска опрема, телекомуникациона опрема	3–5	20–33,33%
<b>ВИШЕГОДИШЊИ ЗАСАДИ*</b>	5–10	10–20%
<b>ОСНОВНО СТАДО*</b>	2–5	20–50%
<b>НЕМАТЕРИЈАЛНА ИМОВИНА</b>		
<b>Софтвер, лиценце и остала права,</b>	**	**
<b>Дугорочни закуп објеката и опреме</b>	***	***
<b>Остала нематеријална имовина која нема одредив корисни век</b>	10	10%
* Биолошка средства чија се фер вредност не може поуздано утврдити без прекомерних трошкова и напора.		
** У зависности од периода на који је уговорена лиценца за право коришћења софтвера и других права и осталих релевантних фактора (попут очекиване употребе, техничке и технолошке и друге застарелости, итд.).		
*** У зависности од уговореног периода закупа и очекиваног периода употребе средства.		

Обрачун амортизације некретнина, постројења и опреме врши се од почетка наредног месеца у односу на месец када је средство стављено у употребу.

**Алтернатива:** Обрачун амортизације некретнина, постројења и опреме врши се од наредног дана када је некретнина, постројења и опрема стављена у употребу).

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

(а) приликом отуђења; или

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

Добитак или губитак који настане приликом престанка признавања некретнине, постројења и опреме се укључује у биланс успеха онда када то средство престаје да се признаје (осим ако МСФИ 16 Лизинг не захтева другачије код продаје и повратног лизинга). Добици се не класификују као приход.

Добитак или губитак који настане због престанка признавања некретнине, постројења и опреме се утврђује као разлика између нето добитака од отуђења, ако их има и књиговодствене вредности ставке.

У складу са принципом суштина је изнад форме, имовина која је формално пренета на трећа лица у оквиру трансакције продаје и повратног лизинга, укључујући опцију поновне куповине, наставља да се води као посебна имовина све до

отуђења.

### **Стална средства узета у лизинг (закуп)**

#### **Члан 21.**

Према МСФИ 16 ако је ентитет корисник лизинга (закупац), он од првог дана трајања лизинга признаје имовину с правом коришћења и обавезу по основу лизинга. На датум почетка лизинга, корисник лизинга треба да одмери имовину на коју има право коришћења по набавној вредности.

На први дан трајања лизинга, корисник лизинга обавезу по основу тог 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 инкременталну каматну стопу позајмљивања за корисника лизинга.

Током периода закупа, средство са правом коришћења се увек амортизује пропорционално током периода лизинга. Обавеза за лизинг се усклађује коришћењем методе ефективне каматне стопе узимајући у обзир износе и рокове плаћања закупа.

Средства са правом коришћења исказују се у оквиру некретнина, постројења и опреме, и на дан Биланса стања подлежу тесту обезвређења као и остале некретнине, постројења и опрема у складу са МРС 36.

Ентитет не признаје имовину с правом коришћења и обавезе по основу лизинга за краткорочне закупе и закупе мале вредности. За те врсте лизинга закупнине се и даље признају у Билансу успеха као расход на праволинијској основи током трајања закупа. Краткорочни закуп је зуп на период до годину дана и мање, а закуп мале вредности је закуп средства чија вредност као новог средства није већа од 500.000 динара.

### **Стална средства дата у лизинг (закуп)**

#### **Члан 22.**

Послове финансијског лизинга могу да обављају даваоци лизинга који испуњавају услове прописане Законом о финансијском лизингу и који су уписани у регистар даваоца лизинга. Остали субјекти који нису регистровани за обављање делатности финансијског лизинга, могу да обављају делатност пословног (оперативног) лизинга којим се не преносе суштински сви ризици и користи повезани са власништвом над имовином.

Када се имовина даје у закуп који се сматра пословним лизингом та имовина се води као сопствена имовина у оквиру сталних средстава која подлежу обрачуну амортизације, а рате лизинга које се наплаћују у периоду трајања закупа признају се као приход у билансу успеха. Губици који настану на средствима која су дата у оперативни лизинг (закуп) у складу са МРС 36 – Умањење вредности имовине, признају се као расход у билансу успеха.

### **Инвестиционе некретнине**

#### **Члан 23.**

Инвестициона некретнина је некретнина (земљиште или објекат – или део објекта или обоје) која се држи (од стране власника или корисника лизинга као имовина са правом коришћења) у циљу остваривања прихода од закупнине или пораста вредности капитала или и једног и другог, а не за:

- (а) коришћење у производњи или набавци добара или услуга или у административне сврхе; или
- (б) продају у редовном току пословања.

Некретнина коју користи власник је некретнина која се (од стране власника или корисника лизинга као имовина са правом коришћења) држи ради коришћења у производњи или набавци добара или услуга или за административне сврхе.

Примери инвестиционих некретнина су:

- (а) земљиште које се држи у циљу дугорочног пораста вредности капитала, а не у циљу краткорочне продаје у редовном пословању;
- (б) земљиште које се држи за тренутно непознату будућу употребу;
- (ц) објекат у власништву (или имовина са правом коришћења која се односи на објекат који се држи) и изнајмљен у оквиру једног или више пословних лизинга;
- (д) објекат који није изнајмљен, али се држи ради изнајмљивања у оквиру једног или више пословних лизинга;
- (е) некретнине у процесу изградње или развоја за будуће коришћење као инвестиционе некретнине.

Инвестиционе некретнине које су у власништву признају се као средство ако и само ако:

- (а) је вероватно да ће ентитет у будућности остварити економску корист од те инвестиционе некретнине; и
- (б) се набавна вредност инвестиционе некретнине може поуздано одмерити.

Инвестициона некретнина у власништву се у почетку одмерава по набавној вредности/цени коштања. Трошкови трансакције се укључују у почетно одмеравање.

Накнадно признавање инвестиционих некретнина ентитет врши по набавној вредности за све своје инвестиционе некретнине и то:

- (а) у складу са захтевима из МСФИ 5 - Стална имовина намењена продаји и престанак пословања, које се држе ради продаје (или су укључене у групу за отуђење)
- (б) у складу са захтевима МСФИ 16 - Лизинг, ако их корисник лизинга држи као имовину са правом коришћења, а не држи их ради продаје у складу са МСФИ 5; и
- (ц) у складу са захтевима МРС 16 – Некретнине, постројења и опрема, за примену модела набавне вредности у свим осталим случајевима.

Инвестиционе некретнине које се накнадно вреднују по набавној вредности подлежу обрачуну амортизације за корисни век употребе који се утврђује као и за некретнине, постројења и опрему које користи ентитет за обављање своје делатности.

**Алтернатива:** Након почетног признавања, ентитет може изабрати метод фер вредности за одмеравање свих својих инвестиционих некретнина, осим у случајевима описаним у тачки 53 МРС 40 – Инвестиционе некретнине.

Добитак или губитак који произилази из промене фер вредност инвестиционе некретнине се признаје у билансу успеха за период у ком је настао.

Када се фер вредност инвестиционе некретнине одмерава у складу са МСФИ 13 – Фер вредност, у том случају се обезбеђује да фер вредност одражава, између осталог, приходе од закупа по основу постојећих уговора о закупу и друге претпоставке које би тржишни учесници користили у одређивању цене инвестиционе некретнине по тренутним тржишним условима.

Ентитет врши пренос некретнине на инвестиционе некретнине или са њих само онда када дође до промене намене. До промене намене долази када некретнина испуни или престане да испуњава дефиницију инвестиционе некретнине и постоји доказ о промени намене.

Инвестиционе некретнине престају да се признају (елиминису 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.

### **Капитализација трошкова позајмљивања**

#### **Члан 24.**

Трошкови позајмљивања који су директно приписиви стицању, изградњи или производњи средства које се квалификује чине део набавне вредности/цене коштања тог средства. Други трошкови позајмљивања се признају као расход.

Трошкови позајмљивања су камата и други трошкови које ентитет има у вези са позајмљивањем средстава.

Средство које се квалификује је средство којем је обавезно потребан значајан временски период да би било спремно за своју намеравану употребу или продају. То могу бити, залихе, производни погони, постројења за производњу енергије, нематеријална средства, инвестиционе некретнине, вишегодишњи засади.

Финансијска средства и залихе које се производе у кратком временском периоду нису средства која се квалификују. Средства која су спремна за планирану употребу или продају у моменту стицања такође нису средства која се квалификују.

### **Биолошка средства**

#### **Члан 25.**

Биолошко средство је жива животиња или биљка која се држи за продају или прераду у пољопривредне производе или за стварање додатних биолошких средстава. Биолошка средства класификују се као потрошна (краткорочна) биолошка средства и основна (дугорочна) биолошка средства.

Потрошна биолошка средства су она која ће бити убрана као пољопривредни производи или продата као биолошко средство. Примери потрошних биолошких средстава су стока намењена производњи меса, стока која се држи ради продаје, рибе у рибњацима, житарице као што су кукуруз и пшеница, производи вишегодишњих засада или дрвеће које се гаји због дрвне грађе.

Основна биолошка средства су она која нису потрошна; на пример, жива стока од које се добија млеко и воћњаци од којих се убира воће. Основна биолошка средства нису пољопривредни производи, будући да се држе да би доносили плод.

Ентитет признаје биолошко средство или пољопривредни производ само онда:

- (а) када ентитет контролише средство као резултат претходних догађаја;
- (б) када је вероватно да ће будуће економске користи повезане са тим средством притицати у ентитет; и
- (ц) када се фер вредност или набавна вредност средства може поуздано одмерити.

Биолошко средство се одмерава приликом почетног признавања и на крају сваког извештајног периода по фер вредности умањеној за трошкове продаје, осим у случају када се фер вредност не може поуздано одмерити јер тржишне цене и вредности нису доступне.

Пољопривредни производи убрани од биолошких средстава одмеравају се по фер вредности умањеној за трошкове продаје у моменту убрања. Овакво одмеравање представља набавну вредност на тај датум када се примењује МРС 2 – Залихе, или неки други применљиви МРС.

Добитак или губитак који настаје при почетном признавању биолошког средства по фер вредности умањеној за трошкове продаје, као и добитак или губитак који настаје као резултат промене фер вредности умањене за трошкове продаје

биолошког средства, укључује се у биланс успеха за период у ком је настао.

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

**У биолошка средства спадају и вишегодишњи засади који се користе у производњи пољопривредних производа у више од једног периода, који се према МРС 16 класификују у оквиру некретнина, постројења и опреме, док се пољопривредни производи добијени са тих засада одмеравају по фер вредности умањеној за трошкове продаје у моменту убирања.**

### **Финансијски инструменти**

#### **Члан 26.**

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

Финансијска средства се класификују и мере на основу пословног модела за управљање финансијским средствима и карактеристикама уговорних новчаних токова финансијског средства.

МСФИ 9 класификује финансијска средства у следеће категорије:

- финансијска средства по амортизованој вредности;
  - финансијска средства по фер вредности кроз остали укупни резултат (класификују се дужнички инструменти и инструменти капитала); и
  - финансијска средства по фер вредности кроз биланс успеха.
- Финансијске обавезе су класификоване у следеће категорије:
- финансијске обавезе по амортизованој вредности; и
  - финансијске обавезе по фер вредности кроз биланс успеха.

У привредном друштву, наведене категорије финансијских инструмената су распоређене у групу „по амортизованој вредности“ и групу „по фер вредности“.

### **Финансијска средства и обавезе по амортизованој вредности**

#### **Члан 27.**

Финансијска средства која се вреднују по амортизованој вредности држе се према пословном моделу који је усмерен на прикупљање уговорених новчаних токова (пословни модел „држати“; “hold” business model). Токови готовине ових средстава односе се искључиво на отплату главнице и камате на преостали износ главнице. Амортизовани трошак финансијског средства или обавезе је износ:

- по којој се финансијска имовина или обавеза вреднују при почетном признавању;
- минус отплате главнице;
- узимајући у обзир све исправке вредности за губитке, отписе за обезвређење и ненаплативост у вези са финансијским средствима; и
- плус или минус кумулативна амортизација било које разлике између првобитног износа и износа за отплату по доспећу (премија, дисконт), амортизовано коришћењем методе ефективне каматне стопе током периода трајања финансијског средства или обавезе.

Финансијске обавезе мерене по амортизованој вредности применом методе ефективне каматне стопе односе се на обавезе према банкама, емитоване обвезнице, комерцијалне записе, кредите и друге обавезе. Добити или губити који произилазе из промена амортизоване вредности, укључујући ефекте промена девизних курсева, признају се кроз биланс успеха. Из разлога материјалности, дисконтовање или повлачење дисконтовања се не примењује на текуће обавезе (које доспевају у року од једне године).

Финансијска средства и обавезе вредноване по амортизованој вредности су:

- потраживања по основу финансирања пословања;
- потраживања од купаца и обавезе према добављачима;
- остала потраживања и финансијска имовина и обавезе;
- финансијске обавезе; и
- готовина, готовински еквиваленти и орочени депозити.

### **Финансијска средства и обавезе по фер вредности**

#### **Члан 28.**

Промене у књиговодственој вредности финансијских средстава вреднованих по фер вредности признају се или кроз остали укупни резултат (у оквиру ревалоризационих резерви) или кроз биланс успеха.

Фер вредност кроз категорију остали укупни резултат (дужничких инструмената) обухвата искључиво дужничке инструменте. Промене фер вредности се увек признају директно у капиталу, умањене за одложене порезе. Одређене

промене у фер вредности ових дужничких инструмената (губици од обезвређења, добици и губици од курсних разлика, камата обрачуната применом методе ефективне каматне стопе) се признају у билансу успеха.

Финансијска средства која се вреднују по фер вредности кроз остали укупни резултат (дужнички инструменти) држе се према пословном моделу који има за циљ прикупљање уговорених новчаних токова и продају финансијске имовине (пословни модел „држи и продај“; “hold and sell” business model).

Финансијска средства која су инструменти капитала такође се вреднују по фер вредности. За ова средства ентитет користи опцију да призна промене у фер вредности увек кроз остали укупни резултат, тј. добици и губици од мерења власничких улагања се не рекласификују у биланс успеха и уместо тога рекласификују се при отуђивању у нераспоређену добит у оквиру капитала (у складу са тачком 5.7.5, Б5.7.1 и Б5.7.3 МСФИ 9).

Сва финансијска средства која се не вреднују ни по амортизованој вредности ни по фер вредности кроз остали укупни резултат класификују се у категорију по фер вредности кроз биланс успеха. Финансијска средства по фер вредности кроз биланс успеха су посебно усмерена на генерисање новчаних токова продајом финансијских инструмената (пословни модел „продај“; “sell” business model). Модел пословања који резултира одмеравањем по фер вредности кроз биланс успеха је онај у којем ентитет управља финансијским средствима са циљем реализовања токова готовине кроз продају средстава. Ентитет доноси одлуке на бази фер вредности и управља средствима ради реализовања тих фер вредности.

У финансијска средства, односно хартије од вредности које се класификују по фер вредности кроз биланс успеха, спадају хартије које су намењене трговању, односно којима се тргује. Типичан пример за ту категорију је куповина акција за сопствени портфељ или улагање у уделе инвестиционих фондова у циљу остваривања добитка у кратком року, који настаје као разлика између набавне и продајне цене хартије од вредности.

Краткорочна улагања у инвестиционе фондове обично је улагање у новчане фондове, с обзиром на то да се они сматрају најмање ризичним, док се улагање у акције или акцијске фондове сматра улагањем на дуги рок.

Фер вредност генерално одговара тржишној или котираној тржишној цени. Ако не постоји активно тржиште, фер вредност се утврђује коришћењем других видљивих инпута уколико је то могуће. Ако нема доступних уочљивих инпута, фер вредност се утврђује коришћењем техника процене, као што је дисконтовање будућих новчаних токова по тржишној каматној стопи, или коришћењем признатих модела одређивања цена опција, и уколико је то могуће, верификована потврдама од банака које се баве тим трансакцијама.

## **Губици од обезвређења финансијских инструмента**

### **Члан 29.**

Финансијска средства су изложена ризику неизвршења обавеза, који има за последицу признавање исправки вредности или, ако су губици већ настали, признавање губитака од обезвређења. Обезвређење финансијских инструмената врши се на сваки датум биланса за следеће инструменте:

- Новчане депозите, кредите и позајмице, обвезнице и друге дужничке хартије од вредности и друга потраживања која се одмеравају по амортизованој вредности;
- Финансијска средства која се вреднују по фер вредности кроз остали укупан резултат (ФВОУР);
- потраживања од купаца према МСФИ 15 која садрже значајну финансијску компоненту и она која не садрже значајну финансијску компоненту;
- Потраживања за лизинг према МСФИ 16 – Лизинг;
- Уговорна средства према МСФИ 15 – Приходи од уговора са купцима;
- Уговори по финансијској гаранцији који се вреднују по фер вредности кроз остали укупни резултат (ФВОУР).

Обезвређење финансијских инструмената који садрже значајну финансијску компоненту (кредити, позајмице, дужничке хартије од вредности и друга потраживања која се одмеравају по амортизованој вредности или по фер вредности кроз остали укупни резултат) врши се применом општег приступа у складу са МСФИ 9 (пар. 5.5.1 – 5.5.14). Финансијски инструменти се на крају сваког извештајног периода групишу у три фазе (нивое) кредитног ризика и то: Фазу 1 инструменти код којих није дошло до значајног повећања кредитног ризика од почетног признавања; Фазу 2 инструменти чији је кредитни ризик значајно повећан током трајања финансијског средства (због кашњења у плаћању више од 30 дана и сл.); Фазу 3 кредитно обезвређена финансијска средства (због финансијских тешкоћа дужника, прихваћеног репрограмирања дуга, банкрота и др.). Кредитни губитак за појединачне или групу сродних финансијских инструмената разврстаних у одређену фазу ризика, утврђује се као производ (1) вероватноће неизвршења обавеза, (2) процењеног губитка због неизмирења обавеза и (3) износа дуга који је изложен ризику неизмирења.

За сваку фазу кредитног ризика, на основу историјских података из претходног периода утврђује се **вероватноћа неизвршења обавеза** као количник изражен у проценту, потраживања која нису наплаћена у року у односу на укупна потраживања разврстана у конкретну фазу ризика. **Процењени кредитни ризик** изражен у проценту, заснива се на разлици између уговорених новчаних токова који доспевају и оних које зајмодавац очекује да прими, укључујући било који колатерал. **Изложеност ризику због неизмирења обавеза** представља укупан износ којем је зајмодавац изложен у тренутку кашњења враћања кредита, односно представља неизмирени износ од стране дужника.

Поједностављени приступ обезвређења финансијских средстава који је прописан МСФИ 9 (пар. 5.5.15 – 5.5.20) примењује се на потраживања од купаца према МСФИ 15 која садрже значајну финансијску компоненту и она која не садрже значајну финансијску компоненту, на потраживања за лизинг у складу са МСФИ 16 – Лизинг и уговорна средства која не садрже значајну компоненту финансирања. Примена поједностављеног приступа заснива се на стопама неизвршења обавеза применом матрице резервисања. Матрица резервисања садржи фиксне стопе резервисања у зависности од тога колико дана потраживање из пословања прекорачује рок доспећа (на пример, 1% ако не прекорачује рок доспећа, 2% ако је рок доспећа прекорачен мање од 30 дана, 3% ако је прекорачен више од 30 дана, али мање од 90 дана, 20% ако је рок доспећа прекорачен од 90-180 дана, и тако даље). У зависности од разноврсности базе купаца, ентитет користи адекватна груписања ако његова искуства историјских кредитних губитака приказују значајно различите шаблоне

губитак за различите врсте клијената разврстаних по сегментима.

Критеријуми који могу да се користе за груписање средстава обухватају географски регион, врсту производа, оцену клијената, колатерал или осигурање робног кредита и врсту купца (као што је велепродавац или малопродавац). **Матрица резервисања** заснована је на историјским посматраним стопама неизвршења обавеза током очекиваног века трајања потраживања од купаца и прилагођена је за будуће процене. На сваки датум извештавања ажурирају се историјске стопе неизвршења обавеза и анализирају се промене у проценама које се односе на будућност.

### **Одложени порези**

#### **Члан 30.**

Одложена пореска средстава и одложене пореске обавезе обрачунавају се у циљу алокације пореза на добит између пореских периода узимајући у обзир привремене разлике између рачуноводствене и пореске основице порезана добит.

**Одложена пореска средства** су износи пореза на добитак надокнадиви у будућим периодима који се односе на: (а) одбитне привремене разлике; (б) неискоришћене пореске губитке пренете у наредни период; и (ц) неискоришћени порески кредит пренет у наредни период, под условом да постоји вероватноћа да се могу користити у будућем периоду.

Привремене разлике су разлике између износа књиговодствене вредности неког средства или обавезе приказане у Билансу стања и њихове пореске основице. Привремене разлике могу бити или:

(а) опорезиве привремене разлике које су привремене разлике које ће за резултат имати опорезиве износе приликом одређивања опорезивог добитка (пореског губитка) будућих периода када се књиговодствена вредност средства или обавезе надокнади или измири; или

(б) одбитне привремене разлике које су привремене разлике које ће за резултат имати износе који се могу одбити при одређивању опорезивог добитка (пореског губитка) будућих периода када се књиговодствена вредност датог средства или обавезе надокнади или измири.

Пореска основица неког средства или обавезе је износ додељен том средству или обавези у пореске сврхе.

Одложено пореско средство се признаје за све одбитне привремене разлике у мери у којој је вероватно да ће постојати расположиви опорезиви добитак за који се може искористити одбитна привремена разлика, осим ако одложено пореско средство настаје почетним признавањем средства или обавезе у трансакцији која: (а) није пословна комбинација; и (б) у време трансакције, не утиче ни на рачуноводствени добитак ни на опорезиви добитак (порески губитак).

**Одложене пореске обавезе** су износи пореза на добитак плативи у будућим периодима у односу на опорезиве привремене разлике. Одложена пореска обавеза се признаје за све опорезиве привремене разлике, осим када одложена пореска обавеза настаје из: (а) почетног признавања гудвила; или (б) почетног признавања средства или обавезе у трансакцији која: (1) није пословна комбинација; и (2) у време трансакције, не утиче ни на рачуноводствени добитак ни на опорезиви добитак (порески губитак).

Одложена пореска средства и одложене пореске обавезе се пребијају када се односе на исти порески период.

### **Залихе**

#### **Члан 31.**

Залихе обухватају набављена добра која се држе ради даље продаје, на пример, трговачку робу коју је купио трговац на мало и држи је са циљем даље продаје као и земљиште и друге некретнине које се држе ради даље продаје. Залихе такође обухватају готове производе или недовршену производњу ентитета и основни и помоћни материјал који ће бити коришћен у процесу производње. Трошкови настали испуњавањем уговора са купцем који за резултат немају повећање залиха (или имовину у делокругу неког другог стандарда) рачуноводствено се обухватају у складу са МСФИ 15 - Приход од уговора са купцима.

Залихе се одмеравају по нижој од следеће две вредности – набавној вредности/цени коштања или нето остваривој вредности.

Набавна вредност/цена коштања залиха обухвата све трошкове набавке, трошкове конверзије и друге трошкове настале у процесу довођења залиха на садашњу локацију и у садашње стање.

Трошкови набавке залиха обухватају набавну цену, увозне царине и друге дажбине (осим оних које ентитет може касније да поврати од пореских власти) и трошкове превоза, манипулативне и друге трошкове који се могу директно приписати стицању готових производа, материјала и услуга. Трговачки попусти, рабати и друге сличне ставке се одузимају при одређивању трошкова набавке.

Трошкови конверзије залиха обухватају трошкове директно везане за јединице производње, као што је директан рад. Они такође обухватају систематски распоред фиксних и варијабилних општих трошкова производње, насталих приликом конверзије материјала у готове производе. Општи фиксни трошкови производње су они индиректни трошкови производње који остају релативно исти, независно од обима производње, као што су амортизација и одржавање производних објеката, опреме и имовине са правом коришћења која се користе у процесу производње, и трошкови управљања и администрације који се односе на производњу. Варијабилни општи трошкови производње су индиректни трошкови производње који се мењају директно или готово су у директној зависности од обима производње, као што су индиректан материјал и индиректан рад.

Излаз залиха обрачунава се применом FIFO метода ("први улаз–први излаз") или метода пондерисаног просечног трошка. За добара и услуге који су произведени и намењени за конкретне пројекте, набавна вредност/цена коштања залиха може се утврдити на основу јасне идентификације њихових појединачних трошкова.

**У набавну вредност/цену коштања залиха капитализују се трошкови позајмљивања који су директно приписиви стицању или производњи залиха за које је потребан значајан временски период да би биле**

**спремне за своју намеравану употребу или продају.**

### ***Стална средства намењена продаји и престанак пословања***

#### **Члан 32.**

Ентитет класификује сталну имовину (или групу за отуђење) као имовину која се држи за продају ако се њена књиговодствена вредност може повратити преваходно продајном трансакцијом, а не даљим коришћењем. Таква средства се исказују по књиговодственој вредности или фер вредности умањеној за трошкове продаје, у зависности од тога која је нижа, и приказују се одвојено као обртна средства у Билансу стања.

Престанак пословања представља део ентитета који је или отуђен, или је класификован као део који се држи за продају. Средства пословања која се држе ради продаје представљају одвојену значајну линију пословања или географску област пословања или је зависни ентитет стечен искључиво у циљу поновне продаје, за које се примењују исти принципи одмеравања и извештавања као и за стална средства намењена продаји.

Добици или губици од престанка пословања приказују се у књиговодству и Билансу успеха одвојено од губитака и добитака из редовног пословања.

### ***Резервисања за отпремнине приликом одласка у пензију***

#### **Члан 33.**

Актуарска процена резервисања за отпремнине приликом одласка у пензију заснива се на методи пројектоване кредитне јединице прописане МРС 19 – Примања запослених, за планове дефинисаних примања.

Метод кредитирања пројектоване јединице користи се ради добијања поузданих процена износа коначног трошка за примања која су запослени зарадили у замену за своје услуге у текућем и претходним периодима. То захтева да се одреди колико примања се може приписати текућем и претходним периодима и да се сачине процене (актуарске претпоставке) о демографским варијаблама (као што су флукуација и смртност запослених) и финансијским варијаблама (као што су будућа повећања плата, дисконтна стопа и сл.) које ће имати ефекат на трошкове датих примања.

Нето повећања или смањења износа резервисања услед насталих трошкова текућих услуга и трошкова прошлих услуга рада и нето камата на нето обавезу (средство) по основу дефинисаних примања признају се као расход или приход у Билансу успеха.

Актуарски добаци и губици по основу дефинисаних примања признају у осталом укупном резултату као посебна ставка у оквиру ревалоризационих резерви.

### ***Плаћање на основу акција***

#### **Члан 34.**

Ентитет признаје добра или услуге добијене или стечене у трансакцији плаћања на основу акција када добија добра или док прима услуге. У том случају признаје одговарајуће повећање капитала уколико су добра или услуге добијени у трансакцији плаћања на основу акција заснованој на капиталу, или обавезе уколико су добра или услуге стечени у трансакцији плаћања на основу акција измиреној у готовини.

Када добра или услуге добијене или стечене у трансакцији плаћања на основу акција не испуњавају услове да се признају као средства, признају се као расходи.

Обавезе које произилазе из исплате по основу акција се евидентирају као планови са измирењем у готовини у складу са МСФИ 2 – Плаћања на основу акција. За повећања обавеза у трансакцији плаћања на основу акција запосленима се додељује право на будуће исплате у готовини (а не на инструменте капитала), на основу повећања цене акције у одређеном степену током одређеног временског периода.

### ***Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина***

#### **Члан 35.**

Резервисање је обавеза са неизвесним роком доспећа или износом. У складу са МРС 37 - *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина*, резервисање се признаје када постоји садашња обавеза (законска или изведена) као последица прошлог догађаја, када је вероватно да ће одлив ресурса који представљају економске користи бити захтеван да се измири обавеза и када може да се изврши поуздана процена тог одлива. Уколико ови услови нису испуњени, резервисање неће бити признато.

Обавезујући догађај је догађај који доводи до законске или изведене обавезе за коју ентитет нема никакву реалну алтернативу осим да је измири.

Обавеза је садашња обавеза ентитета заснована на прошлим догађајима, за чије се измирење очекује да ће имати за резултат одлив ресурса који представљају економске користи из ентитета.

Износ признат као резервисање је најбоља процена издатака захтеваних да се измири садашња обавеза на крају извештајног периода. Ентитет може увести следећа резервисања:

- резервисања за трошкове у гарантом року;
- резервисања за трошкове обнављања природних богатстава;
- резервисања за трошкове реструктурирања;
- резервисања за издате гаранције и друга јемства;
- резервисања по основу судских спорова када је извесно да ће спор бити изгубљен;

- резервисања која проистичу из пословне политике (на пример, јавно обећање купцима да ће моћи повратити новац уколико нису задовољни купљеним производом), и
- друга резервисања која задовољавају прописане услове.

Резервисања се не признају за будуће пословне губитке.

Ризици и неизвесности који неизбежно прате многе догађаје и околности се узимају у обзир у постизању најбоље процене резервисања. Резервисања се поново разматрају на крају сваког извештајног периода и коригују ради одражавања најбоље текуће процене. Када више није вероватно да ће одлив ресурса који представљају економске користи бити захтеван да се измири обавеза, резервисање се укида. Када ентитет има уговор који је онерозан (штетан), садашња обавеза по уговору се признаје и одмерава као резервисање.

Резервисање се користи само за издатке за које је резервисање првобитно било признато.

Потенцијална обавеза је могућа обавеза која настаје по основу прошлих догађаја и чије постојање ће бити потврђено само настанком или ненастанком једног; или више неизвесних будућих догађаја који нису у потпуности под контролом ентитета; или садашња обавеза која настаје по основу прошлих догађаја али није призната јер није вероватно да ће одлив ресурса који представљају економске користи бити захтеван за измирење обавезе; или износ обавезе не може да буде довољно поуздано процењен.

Потенцијална имовина је могућа имовина која настаје по основу прошлих догађаја и чије постојање ће бити потврђено једино настанком или ненастанком једног или више неизвесних будућих догађаја који нису у потпуности под контролом ентитета.

Онерозан (штетан) уговор је уговор по коме неизбежни трошкови испуњења обавеза према уговору превазилазе економске користи за које се очекује да ће се примити према том уговору.

**Ентитет не треба да призна потенцијалну обавезу, као ни потенцијалну имовину.**

Уколико критеријуми за признавање резервисања нису испуњени, али одлив финансијских средстава није мали, такве обавезе се обелодањују у напоменама уз финансијске извештаје. Потенцијалне обавезе се признају само ако су обавезе извесније, односно ако је одлив финансијских средстава постао вероватан и њихов износ се може поуздано проценити.

## ***Дугорочне и краткорочне обавезе***

### **Члан 36.**

Обавезе су резултат прошлих трансакција или других прошлих догађаја и класификују се као дугорочне и краткорочне обавезе.

Дугорочне обавезе су оне које доспевају за измирење у периоду дужем од дванаест месеци после извештајног периода и евидентирају се по амортизованој вредности у Билансу стања.

Краткорочне обавезе су оне обавезе за које се очекује да ће бити измирене у уобичајеном пословном циклусу ентитета, које се држе за трговање и које доспевају за измирење у року од дванаест месеци после извештајног периода. Краткорочне обавезе су и оне обавезе за које субјект нема безусловно право да одложи њихово измирење за најмање дванаест месеци после извештајног периода. Услови обавезе који, по опцији друге уговорне стране, могу да резултирају у њеном измирењу кроз емисију инструмената капитала не утичу на њену класификацију. Све остале обавезе се класификују као дугорочне обавезе.

Разлике између историјског трошка и износа отплате се амортизују коришћењем методе ефективне камате.

Обавезе по основу лизинга се исказују по садашњој вредности лизинг плаћања.

Краткорочне обавезе се признају по вредности отплате или намирења.

**Алтернатива:** Обавезе које доспевају за измирење у периоду дужем од дванаест месеци после извештајног периода класификују се као финансијске обавезе по фер вредности кроз биланс успеха ако задовољавају један од следећих услова:

- (а) задовољавају дефиницију држања ради трговања;
- (б) после почетног признања означене су по фер вредности кроз биланс успеха у складу са тачком 4.2.2 или 4.3.5 МСФИ 9;
- (ц) означене су било при почетном признавању или накнадно по фер вредности кроз биланс успеха у складу са тачком 6.7.1 МСФИ 9.

Све друге дугорочне обавезе које не испуњавају наведене услове евидентирају се по амортизованој вредности.

## ***Признавање прихода***

### **Члан 37.**

Приход се дефинише као повећање економских користи током обрачунског периода у облику прилива или повећања средстава или смањења обавеза, која имају за резултат пораст капитала који не представља пораст по основу доприноса учесника у капиталу.

Приход се признаје у билансу успеха када настане повећање будућих економских користи, повезано са повећањем имовине или смањењем обавеза, и које може поуздано да се одмери. То фактички значи да се признавање прихода одвија подударно са признавањем повећања имовине или смањења обавеза (на пример, нето повећање имовине које проистиче из продаје робе или услуга, или смањење обавеза које проистиче из отпуста дуга).

Пословни приход је приход који се остварује током редовних активности ентитета.

Приход настаје у току редовних активности и има различите називе као што су приход од продаје, провизије, камате,

дивиденде, тантијеме и закупнине. Добици представљају друге ставке које испуњавају дефиницију прихода и могу настати у оквиру редовног пословања ентитета. Добици представљају повећање економских користи и као такви се не разликују по својој природи од прихода. Добици, на пример, укључују добитке од отуђења сталне имовине. Дефиниција прихода укључује и нереализоване добитке; на пример, оне који настају из ревалоризације утрживих хартија од вредности и оне које су резултат повећања књиговодствене вредности дугорочне имовине.

Приходи од продаје, приходи од камата и провизија од финансијских услуга и остали пословни приходи признају се само када је услуга пружена или када је роба испоручена, односно када је купац стекао контролу над робом или услугом.

**За сваку продају добара и пружање услуга купцу, ентитет одређује на почетку састављања уговора да ли се обавеза извршења испуњава током неког временског периода или у једном тренутку у времену.** Ако ентитет не испуњава обавезу извршења током неког временског периода, обавеза извршења се испуњава у једном тренутку у времену.

Приликом састављања уговора, ентитет треба да процени добра или услуге обећане уговором са купцем и треба да идентификује као обавезу извршења свако обећање да се на купца пренесе добро или услуга (или скуп добара или услуга) који су различити; или скуп различитих добара или услуга које су суштински исте и имају исти образац преноса до купца.

У уговору са купцем експлицитно се наведе различита добра или услуге које ентитет обећава да пренесе купцу, као што су:

- (а) продаја производа које производи ентитет (на пример, залихе произвођача);
- (б) препродаја робе коју је купио ентитет (на пример, роба трговца на мало);
- (ц) препродаја права на добра или услуге које је купио ентитет (на пример, улазница коју препродаје ентитет који делује као принципал);
- (д) обављање уговором одређених задатака (или задатка) за купца;
- (е) пружање услуге која подразумева приправност да се пруже добра или услуге (на пример, ажурирања софтвера која нису конкретно дефинисана већ се пружају ако и када су потребна) или стављање добара или услуга на располагање купцу када то купац одлучи;
- (ф) пружање услуге која подразумева ангажовање друге стране за пренос добара или услуга за купца (на пример, деловање у својству агента другог лица);
- (г) давање права на добра или услуге које ће бити пренете у будућности како би купац могао да их препрода или пренесе свом купцу (на пример, ентитет који продаје неки производ продавцу на мало даје обећање да ће пренети додатна добра или услуге појединцу који купује тај производ од продавца на мало);
- (х) конструисање, производња или развој имовине у име купца;
- (и) давање дозвола; и
- (ј) давање опција за куповину додатних добара или услуга (када те опције обезбеђују купцима материјално значајна права).

Када се продају готови производи и роба потребно је одредити тачку у времену у којој је купац стекао право контроле над обећаном имовином и у којој ентитет испунио обавезу извршења. Поред тога, ентитет треба да размотри и показатеље о преносу контроле, који укључују, али нису ограничени на следеће:

- а) право у садашњости на исплату за имовину, ако купац има обавезу у садашњости да плати за имовину;
- б) купац је носилац власништва над имовином – право власништва може да указује да је купац стекао контролу над имовином;
- ц) ентитет је извршио пренос физичког поседа имовине – када је купац у физичком поседу имовине то значи да може да има способност да управља имовином и стекне све преостале користи од имовине;
- д) купац има значајне ризике и користи од власништва над имовином;
- е) купац је прихватио имовину – што значи да је стекао способност да управља употребом имовине и стиче све суштинске преостале користи од имовине.

Када (или пошто) је испуњена обавеза извршења, ентитет треба да призна као приход износ цене трансакције (у коју нису укључене променљиве накнаде као што су попусти, рабати, подстицаји, снижења, бонуси и слично). Ентитет мери продајне подстицаје и друге променљиве накнаде на основу метода очекиване вредности и метода највероватнијег износа накнаде. Потраживање од купца се признаје за период између испоруке добра и пружене услуге и пријема уплате. Свака компонента финансирања укључена у трансакцију се признаје само ако је период између преноса обавезе извршења (испоруке добара и пружања услуга) и плаћања накнаде дужи од једне године и ако је износ који треба акумулирати значајан.

Приходи од продаје по основу уговора о финансирању и финансијском лизингу се признају применом методе ефективне камате. Ако се договоре некаматносни или нискокаматни аранжмани финансирања продаје, приход од продаје се смањује за одобрене камате. Приходи од продаје по основу оперативног лизинга признају се током периода трајања уговора на праволинијској основи.

**У уговорима по којима се добра или услуге преносе током одређеног временског периода, приход се признаје у зависности од врсте испоручене робе или пружене услуга, било према степену завршености или, поједностављено, на пропорционалној основи.** Признавање прихода по пропорционалној основи је дозвољено само ако се признавање прихода на такав начин не разликује материјално од признавања према степену завршености. По правилу, степен завршености се утврђује као производ трошкова уговора који су настали до краја извештајног периода у односу на процењене укупне трошкове уговора (метода трошкови према трошковима). Настали трошкови уговора увек представљају најбољи начин за мерење степена завршености обавезе извршења. Ако исход обавезе извршења која је

испуњена током времена није довољно сигуран, али ентитет очекује, као минимум, да надокнади своје трошкове, приход се признаје само у износу насталих трошкова уговора (метода нулте профитне марже). Ако очекивани трошкови премашују очекивани приход, очекивани губици се одмах признају у целости као расходи признавањем губитака од обезвређења на повезаним уговорним средствима која су призната, и додатно признавањем резервисања за све износе који су већи од губитака по основу обезвређења. Пошто дугорочни уговори о изградњи увек доводе до потенцијалних потраживања од купаца за период до завршетка или плаћања од стране купца, уговорна имовина се признаје за одговарајуће износе. Потраживање од купаца се признаје чим ентитет у потпуности пренесе робу или услуге на купца.

Ако се уговор састоји од неколико компоненти које се могу засебно идентификовати (аранжмани са више елемената), ове компоненте се признају одвојено ако су испуњени следећи услови: (а) купац може да има корист од добара или услуга самих по себи или заједно са другим ресурсима који су лако доступни купцу (тј. добро или услуга могу да буду различити); и (б) обећање ентитета да ће пренети добра или услуге купцу може да се идентификује одвојено од других обећања у уговору (тј. обећање да ће добро или услуга бити пренета је јасно изражено у контексту уговора).

Ако се услуге преносе кориснику у исто време када и добра, а купац их плати унапред, признаје се одговарајућа уговорна обавеза све док услуге нису пренете. Примери услуга које купци плаћају унапред су сервисирање, одржавање и одређени уговори о гаранцији, као и мобилне онлајн услуге. За продужене гаранције дате купцима за одређени производ, гаранција се признаје на исти начин као и за законске гаранције. Ако је гаранција опциона за купца или укључује додатну компоненту услуге, приход од продаје се одлаже и признаје током трајања гаранције.

Приход од продаје се увек утврђује на основу цене наведене у уговору. Ако је у уговору договорена променљива накнада (нпр. исплате бонуса на основу количине), велики број укључених уговора значи да приход мора да се процени коришћењем методе очекиване вредности. У изузетним случајевима, такође се може користити метод највероватнијег износа. Када се процени очекивани приход од продаје, врши се додатна провера да би се утврдило да ли постоји било каква неизвесност која захтева поништавање првобитно признатог прихода.

У aranжманима са више елемената, цена трансакције се додељује различитим обавезама извршења уговора на основу релативних самосталних продајних цена.

Приход од дивиденде се признаје на дан када је дивиденда законски одобрена.

## ***Признавање расхода***

### **Члан 38.**

Расходи се признаје у Билансу успеха када настане смањење будућих економских користи, повезано са смањењем имовине или повећањем обавеза, и које може поуздано да се одмери. То фактички значи да се признавање расхода одвија подударно са признавањем повећања обавеза или смањења имовине (на пример, временско разграничење права запослених на примања или амортизација опреме).

Расходи се признају у билансу успеха на основу директне повезаности између насталих трошкова и реализације појединачних ставки прихода. Тај процес, који се уобичајено назива упаривањем расхода са приходима, састоји се од истовременог или комбинованог признавања прихода и расхода који резултирају директно односно заједнички из исте трансакције или другог догађаја; на пример, различите компоненте расхода које чине трошкове продате робе се признају истовремено за приходима по основу продаје робе. Међутим, примена концепта упаривања не дозвољава признавање ставки у билансу стања које не испуњавају дефиницију имовине или обавеза.

Када се очекује настанак економских користи током неколико обрачунских периода и када је могуће успоставити везу са приходима само у општем или индиректном смислу, онда се расходи признају у билансу успеха на основу систематичних и рационалних процедура алокације. То је често неопходно у признавању расхода повезаних са коришћењем имовине као што су некретнине, постројења, опрема, гудвил, патенти и робне марке; у таквим случајевима расход се назива амортизацијом. Такве процедуре алокације имају за циљ признавање расхода у обрачунским периодима у којима се економске користи повезане са таквим ставкама троше или престају да постоје.

Расход се признаје у Билансу успеха одмах када расход не производи било какве будуће економске користи или када, у мери у којој је то случај, будуће економске користи се не квалификују, односно престану да се квалификују за признавање у билансу стања као имовина.

Расход се такође признаје у билансу успеха у оним случајевима када обавеза настане без признавања имовине, као у случају настанка обавезе у вези са гаранцијом за производе.

Трошкови продаје обухватају трошкове настале за остваривање прихода од продаје производа и услуга и трошкове набавне вредности продате робе. У ове трошкове укључују се у трошкови за дате гаранције купцима. Трошкови истраживања и развоја који се не капитализују и амортизација признатих улагања у развој такође се исказују у оквиру пословних расхода.

## ***Државна давања***

### **Члан 39**

Државна давања представљају помоћ државе у облику преноса ресурса ентитету по основу испуњених извесних услова у прошлости или будућности који се односе на пословне активности ентитета. Она искључују оне облике државне помоћи који се не могу у разумној мери вредносно исказати као и трансакције са државом које се не могу разликовати од уобичајених пословних трансакција ентитета.

Давања повезана са средствима су државна давања за која је примарни услов да ентитет који има право да прими давање треба да набави, изгради или на други начин прибави дугорочна средства. Могу бити приписани и секундарни услови који ограничавају врсту или локацију средстава или периоде у току којих средства треба прибавити или поседовати.

Давања повезана са приходима су друга државна давања, осим давања повезаних са средствима.

Државна давања, укључујући немонетарна давања по фер вредности, не треба да се признају све док не постоји

оправдана увереност: (а) да ће се ентитет придржавати услова повезаних са давањима; и (б) да ће давање бити примљено.

Државно давање се признаје на систематској основи у билансу успеха током периода у којима ентитет признаје као расход повезане трошкове које треба покрити из тог давања.

Постоје два општа приступа рачуноводству државних давања: **капитални приступ**, према коме се давање признаје ван биланса успеха и **приходни приступ**, према коме се давање признаје у билансу успеха током једног или више периода.

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

Државна давања повезана са средствима, укључујући немонетарна давања по фер вредности, исказују се у извештају о финансијској позицији или као одложени приход по основу давања, или одузимањем износа давања приликом израчунавања књиговодствене вредности средства. Прихватљивим алтернативама сматрају се два метода презентације давања (или одговарајућих делова давања) која су повезана са средствима у финансијским извештајима.

По једном методу давање се признаје као одложени приход, који се на систематској основи признаје у билансу успеха током века трајања средства.

По другом методу износ давања се одузима приликом израчунавања књиговодствене вредности средства. Давање се признаје у билансу успеха у току века трајања средства које се амортизује путем смањења трошкова амортизације.

Државно давање које постане повративо се рачуноводствено обухвата као промена рачуноводствене процене (видети MPC 8 - *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*). Повраћај давања повезаних са приходима се најпре пребија са неамортизованим одложеним задужењем признатим по основу давања. Износ повраћаја који превазилази одложено задужење или уколико такво задужење уопште не постоји, се одмах признаје у билансу успеха. Повраћај давања повезаних са средствима се признаје као повећавање књиговодствене вредности средства или као смањивање салда одложених прихода за износ отплате. Кумулативна додатна амортизација која би на тај датум, да није било давања, била призната у билансу успеха, се одмах признаје у билансу успеха.

## **Задаци и процене менаџмента**

### **Члан 40.**

На крају сваког извештајног периода менаџмент друштва сачињава годишњи извештај о пословању, који укључује објективан преглед развоја и његовог резултата пословања и положаја, заједно са описом основних ризика и неизвесности којима је изложено.

Годишњи извештај о пословању треба да пружи свеобухватну анализу развоја и резултата пословања правног лица и његовог положаја, у складу с обимом и сложености пословања.

Анализа развоја и резултата пословања ентитета и његовог положаја треба да укључи финансијске и, према потреби, кључне нефинансијске показатеље успешности који су битни за одређену делатност, укључујући информације које се односе на питања животне средине и кадровска питања. У оквиру анализе, годишњи извештај о пословању укључује упућивање на износе исказане у редовном годишњем финансијском извештају и додатна објашњења тих износа.

#### **Алтернативе за јавна друштва:**

Саставни део годишњег извештаја о пословању јавних друштава, односно друштава која се припремају да постану јавна у складу са законом којим се уређује тржиште капитала је извештај о корпоративном управљању.

Извештај о корпоративном управљању састављају и обелодањују друштва од јавног интереса која су акционарска друштва и друштва са ограниченом одговорношћу у смислу закона којим се регулишу привредна друштва.

#### **Алтернативе за матична правна лица:**

Обавезу састављања консолидованог годишњег извештаја о пословању има матично правно лице које има обавезу да састави консолидовани годишњи финансијски извештај.

Обвезник консолидованог нефинансијског извештавања је правно лице у групи која је класификована као велика и која на датум биланса на консолидованој основи прелази критеријум просечног броја од 500 запослених током пословне године. Матично правно лице у консолидовани годишњи извештај о пословању укључује консолидовани нефинансијски извештај.

Друштва од јавног интереса која су као матична правна лица обавезна да саставе консолидовани годишњи финансијски извештај и послују у екстрактивној индустрији или сечи примарних шума обавезна су да саставе консолидовани извештај о плаћању ауторитетима власти сходно захтевима који су законом прописани. Матична правна лица која су друштва од јавног интереса у консолидовани годишњи извештај о пословању укључују консолидовани извештај о плаћањима ауторитетима власти.

Матична правна лица могу да одлуче да годишњи извештај о пословању и консолидовани годишњи извештај о пословању прикажу као један извештај који треба да садржи информације од значаја за економску целину.

Обвезници нефинансијског извештавања су велика правна лица која су друштва од јавног интереса и која на датум биланса прелазе критеријум просечног броја од 500 запослених током пословне године. Изузетно од овог критеријума, правно лице које је зависно правно лице није обвезник нефинансијског извештавања ако су то правно лице, укључујући и његова зависна правна лица, укључени у консолидовани годишњи извештај о пословању састављен у складу са законом. Обвезник ревизије редовних годишњих финансијских извештаја је дужан да од друштва за ревизију са којим је уговорио ревизију својих редовних годишњих финансијских извештаја добије потврду да је нефинансијски извештај саставио у складу са прописаним одредбама.

#### **Алтернативе за друштва од јавног интереса која послују у екстрактивној индустрији:**

Друштва од јавног интереса која послују у екстрактивној индустрији или сечи примарних шума обавезна су да саставе и објаве извештај о плаћањима ауторитетима власти на годишњој основи. Ова правна лица у годишњи извештај о пословању укључују извештај о плаћањима ауторитетима власти.

Састављање финансијских извештаја захтева од менаџмента да изврши одређене процене и претпоставке које утичу на

исказане вредности имовине и обавеза, прихода и расхода, као и сродна обелодањивања потенцијалне имовине и обавеза за извештајни период. Процене и претпоставке се углавном односе на следећа питања:

- Тестирање обезвређења нематеријалне имовине (нарочито гудвила, заштитних знакова, капитализованих трошкова развоја и друге нематеријалне имовине), улагања у капиталу зависних, повезаних и придружених друштава, улагања која се воде по набавној вредности, као и података о дисконтој стопи која ће се применити код процене садашње вредности будућих новчаних токова.
- Тестирање обезвређења финансијских средстава на основу процене обима и вероватноће настанка будућих догађаја. Процене се врше на основу искуства узимајући у обзир тренутне тржишне податке, као и категорије рејтинга и информације о бонитету дужника.
- Обрачун резервисања се заснива на проценама обима и вероватноће настанка будућих догађаја, као и на процени дисконтне стопе. Претпоставке примењене у мерењу резервисања за отпремнине приликом одласка у пензију заснивају се на актуарским претпоставкама, демографским варијаблама (флуктуација и смртност запослених) и финансијским варијаблама (будућа повећања плата, дисконтна стопа и сл.) које ће имати ефекат на трошкове датих примања.
- Процена признавања других врста резервисања за садашње обавезе када је вероватно да ће одлив ресурса који представљају економске користи бити неопходан да се измири обавеза и када може да се изврши поуздана процена тог одлива.
- Процена корисног века за средстава са ограниченим веком трајања заснова се на искуству и редовно се ревидира. Када се процене модификују, преостали корисни век коришћења средстава се коригује и, ако је потребно, признаје се губитак услед обезвређења.
- Државна давања се признају на основу процене постојања разумног очекивања да ће ентитет испунити уговорене услове и да ће давања бити примљена. Признају се на систематској основи у билансу успеха током периода у којима ентитет признаје као расход повезане трошкове које треба покрити из тог давања.
- Процене услова закупа према МСФИ 16 заснивају се на неотказивом периоду закупа и процени да ли ће постојеће опције продужења и раскида бити примењене. Одређивање рока закупа и коришћене дисконтне стопе утичу на износе који се признају за имовину и обавезе по основу права коришћења средстава узетих у закуп.
- Мерење одложених пореских средстава захтева претпоставке у вези са будућим опорезивим приходима и временом реализације одложених пореских средстава.

Догађаји у окружењу који се разликују од претпоставки на које менаџмент не може утицати могу резултирати износима који се разликују од првобитних процена. Ако се стварна кретања разликују од очекиваних, основне претпоставке и, ако је потребно, књиговодствени износи имовине и обавеза на које се то односи се прилагођавају.

Процене и претпоставке менаџмента засновају се посебно на претпоставкама које се односе на развој општег привредног и правног окружења.

#### **IV ПРЕЛАЗНЕ И ЗАВРШНЕ ОДРЕДБЕ**

##### **Члан 41.**

Даном ступања на снагу овог правилника престаје да важи Правилник о рачуноводству и рачуноводственим политикама који је донесен \_\_\_\_\_ године.

##### **Члан 42.**

Овај правилник се примењује почев од састављања годишњег финансијског извештаја на дан 31.12. 2021. године.

у \_\_\_\_\_

Дана \_\_\_\_\_

Надлежни орган управљања

\_\_\_\_\_