

EKONOMSKI FAKULTET PODGORICA

EKONOMSKI FAKULTET – Podgorica

Lekcija 7

Procjenjivanje nematerijalne imovine II dio
Procjenjivanje materijalne imovine, zaliha,
plasmana, potraživanja i obaveza



1

EKONOMSKI FAKULTET PODGORICA Procjenjivanje bilansnih pozicija

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

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

S tim da se na posebnom računima, odnosno računima otvorenim u okviru odgovarajućeg računa nematerijalnih ulaganja, iskazuje se ispravka vrijednosti po osnovu obračunate amortizacije i eventualnog obezvrjeđivanja.

2

EKONOMSKI FAKULTET PODGORICA Procjenjivanje bilansnih pozicija

Troškovi osnivanja nisu nematerijalno sredstvo već rashod.

Troškovi istraživanja nisu nematerijalno sredstvo već rashod.

Troškovi probne proizvodnje nisu nematerijalno sredstvo već rashod.

Ulaganje u razvoju – nematerijalno sredstvo

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

Ulaganja u razvoj se smatraju nematerijalnim ulaganjem, pod uslovom da postoje dokazi da će izvršeno ulaganje proizvesti buduće ekonomske koristi za poslovni subjekt.

3

EKONOMSKI FAKULTET PODGORICA Procjenjivanje bilansnih pozicija

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

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

4

EKONOMSKI FAKULTET PODGORICA Procjenjivanje bilansnih pozicija

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

1474 Venecija – dokument o zaštiti patenata

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

5

EKONOMSKI FAKULTET PODGORICA Procjenjivanje bilansnih pozicija

Primjer 2:

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

6

Procjenjivanje bilansnih pozicija

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

Po primjenom račununu za patent

r. br.	D	P	Opis	D	P
2.	015		Nematerijalna ulaganja u pripremi	3.000	
		241	Toku i (poslovni) račun		3.000

Po plaćanju takse za registraciju patenta

Procjenjivanje bilansnih pozicija

r. br.	D	P	Opis	D	P
3.	015		Nematerijalna ulaganja u pripremi	2.200	
		433	Dobavlja i u zemlji		2.200

Po plaćanju za testiranje patenta

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

Po aktiviranju patenta

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

Za amortizaciju obračunatu na kraju 1 godine

Procjenjivanje bilansnih pozicija

Licenca (Litentia – dozvola, pravo na nešto) predstavlja pravo korištenja tuđeg zaštićenog patenta, žiga, uzorka i modela i slično zaštićene nematerijalne imovine uz određene uslove i pretpostavke.

Procjenjivanje bilansnih pozicija

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

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

Procjenjivanje bilansnih pozicija

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

Procjenjivanje bilansnih pozicija

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

To su:

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

Procjenjivanje bilansnih pozicija
EKONOMSKI FAKULTET PODGORICA

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

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

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

13

Procjenjivanje bilansnih pozicija
EKONOMSKI FAKULTET PODGORICA

Finansijski lizing

Finansijski lizing podrazumijeva kumulativno ispunjenje sledećih uslova:

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

14

Procjenjivanje bilansnih pozicija
EKONOMSKI FAKULTET PODGORICA

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

15

Procjenjivanje bilansnih pozicija
EKONOMSKI FAKULTET PODGORICA

Na radnu unu ostalih nematerijalnih ulaganja se vrši i evidencija ulaganja u sprovođenje komasacije i arondacije.

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

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

16

Procjenjivanje bilansnih pozicija
EKONOMSKI FAKULTET PODGORICA

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

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

Obračun amortizacije za goodwill se ne vrši.

17

Procjenjivanje bilansnih pozicija
EKONOMSKI FAKULTET PODGORICA

Primjer 3.

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

18

Procjenjivanje bilansnih pozicija

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

Za kupovinu neto imovine

r. br.	D	P	Opis	D	P
2.	433		Dobavka i u zemlji	1.150.000	
		241	Teka i račun		1.150.000

Za isplatu kupljenog preduzeća

19

Procjenjivanje bilansnih pozicija

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

Interni goodwill se ne može priznati.

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

U slu aju poslovne kombinacije, kada jedno pravno lice kupuje neto imovinu drugog pravnog lica (sredstva umanjena za obaveze) uklju uju i goodwill tog pravnog lica i preduzetnika, koja dovodi do statusne promene spajanja ili pripajanja, goodwill se priznaje u pojedina nom bilansu stanja pravnog lica sticaoaca.

20

Procjenjivanje bilansnih pozicija

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

Ukoliko je nematerijalna imovina pribavljena kupovinom, trošak njenog pribavljanja predstavlja nabavna vrijednost (nabavna cijena uve ana za zavisne troškove nabavke), u koju se uklju uju:

- fakturna cijena,
- uvozne carine,
- porez koji se ne refundira (u vezi sa prometom – porez koji nema karakter prethodnog PDV),
- profesionalne nadoknade advokatima, posrednicima i sli no i
- bilo koji izdatak koji je bio neophodan za dovo enje nematerijalne imovine u stanje funkcionalne pripravnosti, odnosno koji se direktno može pripisati pripremanju nematerijalne imovine za upotrebu

21

Procjenjivanje bilansnih pozicija

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

Kada je nabavka izvršena uz pla anje putem kredita, nabavna vrijednost nematerijalne imovine je cijena koja bi važila za gotovinsko pla anje u uobi ajnom roku.

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

22

Procjenjivanje bilansnih pozicija

Nematerijalna imovina može se pribaviti i razmjenom za druga sredstva (nekretnina, postrojenja, oprema i druga imovina). Nabavna vrijednost na ovaj na in pribavljenih nematerijalnih ulaganja utvr uje se u visini fer vrijednosti datog ili fer vrijednosti primljenog sredstva (u zavisnosti od toga za koje sredstvo pouzdanije može da se utvrdi fer vrijednost).

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

U slu ajevima kada se nematerijalna imovina sti e razmjenom za finansijske instrumente (obveznice, akcije, i sl.), vrijednost nematerijalne imovine se utvr uje u visini fer vrijednosti tih finansijskih instrumenata

23

Procjenjivanje bilansnih pozicija

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

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

24

Procjenjivanje bilansnih pozicija

Pribavljanje nematerijalne imovine može se vršiti i u vidu **državnih davanja, pri čemu takvo pribavljanje** može da bude bez naknade ili uz plaćanje djelimične naknade. Primjeri ovakvog pribavljanja su licence (dozvole) za rad radio–stanica, uvozne dozvole, dozvole za korišćenje prirodnih resursa, dozvole za gradnju avio–piste i slično.

Prema MRS 20 – *Računovodstvo državnih davanja i objelodanivanje državnih pomoći*, poslovni subjekt može da utvrdi vrijednost nematerijalnog sredstva **po fer vrijednosti**, ili da ne utvrdi inicijalnu fer vrijednost, već vrijednost nematerijalnog sredstva iskaže u **nominalnoj vrijednosti** uvećanoj za zavisne troškove nabavke (iako je ta nominalna vrijednost nula).

25

Procjenjivanje bilansnih pozicija

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

26

Procjenjivanje bilansnih pozicija

Prema paragrafima 65 do 67, MRS 38, troškovi internog pribavljanja najčešće se odnose na:

- troškove materijala i usluga korištenih pri internom sticanju nematerijalne imovine;
- zarade, naknade i druge troškove zaposlenih angažovanih direktno na sticanju imovine;
- troškove koji se direktno odnose na nematerijalnu imovinu, kao što su registrovanje zakonskih prava, amortizacija patenata i licenci koje se koriste prilikom sticanja nematerijalne imovine;
- opšte troškove koji su bili neophodni za sticanje nematerijalne imovine (amortizacija osnovnih sredstava koja su bila angažovana pri sticanju nematerijalne imovine, premije osiguranja, zakupnine i slično), ukoliko se ovi troškovi mogu na razumnoj i doslednoj osnovi pripisati nematerijalnoj imovini
- troškovi kamate priznate u skladu sa smjericama MRS 23 – *Troškovi pozajmljivanja*.

27

Procjenjivanje bilansnih pozicija

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

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

28

Procjenjivanje bilansnih pozicija

Amortizacija

Osnovicu za obračun amortizacije nematerijalnih ulaganja, čiji je vijek upotrebe konačan, predstavljaju troškovi pribavljanja odnosno, nabavna vrijednost, cijena koštanja ili tržišna vrijednost nenovane imovine koja je razmijenjena za nematerijalnu imovinu, (u zavisnosti od načina pribavljanja nematerijalne imovine), umanjena za ostatak vrijednosti – rezidualnu vrijednost.

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

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

29

Procjenjivanje bilansnih pozicija

Amortizacija

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

30

Procjenjivanje bilansnih pozicija

Naknadni izdaci

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

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

31

Procjenjivanje bilansnih pozicija

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

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

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

32

Procjenjivanje bilansnih pozicija

Efekat revalorizacije, kada je **fer vrijednost ve a od knjigovodstvene vrijednosti**, prema paragrafu 85. MRS 38, evidentira se direktnim pove anjem kapitala, odnosno odobravanjem ra una revalorizacione rezerve, pri emu se zadužuje konkretan ra un nematerijalne imovine (grupa 01/ odgovaraju i analiti ki ra un ra una 330). Me utim, pove anje vrijednosti nematerijalnog sredstva treba priznati kao prihod (grupa 01/ra un 681) u slu aju kada je za to isto sredstvo po osnovu revalorizacije prethodno priznat rashod na ra unu 581, i to do iznosa u kome je evidentiran rashod, a iznos pove anja vrijednosti nematerijalnog sredstva koji premašuje ovaj iznos evidentira se na ra unu 330.

33

Procjenjivanje bilansnih pozicija

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

Kada se nematerijalna imovina povla i iz upotrebe, odnosno kada se vrši njeno rashodovanje ili prodaja, revalorizacione rezerve koje se na nju odnose, direktno se prenose sa revalorizacionih rezervi na neraspore enu dobit (330/340) saglasno paragrafu 87. MRS 38. Tokom koriš enja nematerijalnog sredstva, koje je revalorizovano mogu da nastanu razlike izme u amortizacije izra unate na osnovu revalorizovane knjigovodstvene vrijednosti i revalorizacije amortizacije koja bi bila priznata na osnovu nabavne vrijednosti, utvr ene na bazi istorijskog troška. Ove razlike se tako e prenose na neraspore enu dobit bez evidencija u bilansu uspjeha (330/340)

34

Procjenjivanje bilansnih pozicija

Umanjenje vrijednosti nematerijalne imovine

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

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

35

Procjenjivanje bilansnih pozicija

Umanjenje vrijednosti nematerijalne imovine

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

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

36

Procjenjivanje bilansnih pozicija

Umanjenje vrijednosti nematerijalne imovine

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

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

37

Procjenjivanje bilansnih pozicija

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

Priznavanje nematerijalne imovine prestaje potpuno ili kad se ne otkuže ekonomske koristi.

Dobitak ili gubitak se priznaje u bilansu uspeha.

38

Procjenjivanje bilansnih pozicija

NEKRETNINE, POSTROJENJA, OPREMA- MRS 16

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

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

Nabavna vrednost ili cijena koštanja priznaju se samo:

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

39

Procjenjivanje bilansnih pozicija

Ilan 6 Kontnog okvira

- 020 – zemljište
- 021 – šume i višegodišnji zasadi
- 022 – građevinski objekti
- 023 – postrojenja i oprema
- 024 – investicione nekretnine
- 025 – osnovno stado
- 026 – ostale nekretnine, postrojenja i oprema
- 027 – nekretnine, postrojenja, oprema i biološka sredstva u pripremi
- 028 – avansi za materijalnu imovinu
- 029 - ulaganja u tuđe im nekretninama, postrojenjima i opremi

40

Procjenjivanje bilansnih pozicija

MATERIJALNA IMOVINA

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

Nakon potpuno priznavanja po nabavnoj vrednosti građevinski objekti, postrojenja, oprema izuzimaju i sume, vrednuju se po sadašnjoj vrednosti (nabavna vrednost umanjena za iznos obračunate amortizacije i gubitka po osnovu obvezne procjene) ili po fer vrednosti.

41

Procjenjivanje bilansnih pozicija

MATERIJALNA IMOVINA

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

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

Kada se knjigovodstvena vrednost smanjuje smanjenje se priznaje kao rashod.

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

42

EKONOMSKI FAKULTET PODGORICA

Procjenjivanje bilansnih pozicija

Procena fer vrednosti se vrši na određeni dan. (važno radi obračuna amortizacije).

Naknadna ulaganja se priznaju kao povećanje vrednosti nekretnina i opreme ako se

- povećava korisni vijek upotrebe
- povećava kapacitet
- unapređuje sredstvo
- smanjuju troškovi korištenja

43

EKONOMSKI FAKULTET PODGORICA

Procjenjivanje bilansnih pozicija

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

44

EKONOMSKI FAKULTET PODGORICA

Procjenjivanje bilansnih pozicija

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

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

Prestanak priznavanja vrši se:

- prilikom otkupljenja
- kad se od korištanja više ne očekuje koristi

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

45

EKONOMSKI FAKULTET PODGORICA

Procjenjivanje bilansnih pozicija

PROCJENJIVANJE POZICIJA AKTIVE

Priznavanje nekretnina postrojenja, opreme i bioloških sredstava

Kriterijumi priznavanja:

- Ostvarivanje ekonomskih koristi
 - Period u kome se očekuje da će poslovni subjekt koristiti sredstvo
 - Broj proizvoda ili jedinica koje će biti ostvareni korišćenjem sredstva
- Pouzdano mjerenje troškova pribavljanja
 - Faktorna vrijednost + zavisni troškovi nabavke
 - Direktni i indirektni troškovi nastali u vezi sa proizvodnjom tog sredstva (troškovi materijala, troškovi rada i ostali troškovi)
 - U slučaju donacije mjerenje troškova se vrši na osnovu tržišnih cijena

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

46

EKONOMSKI FAKULTET PODGORICA

Procjenjivanje bilansnih pozicija

PROCJENJIVANJE POZICIJA AKTIVE

Priznavanje rezervnih djelova i alata

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

Važniji rezervni djelovi priznaju se kao oprema

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

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

Priznavanje djelova postrojenja i opreme

47

EKONOMSKI FAKULTET PODGORICA

Procjenjivanje bilansnih pozicija

PROCJENJIVANJE POZICIJA AKTIVE

Primjer 1

Vezano za nabavku postrojenja desilo se sledeće:

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

Trošak nabavke iznosi ?

(83.000 € ili 93.000 €?)

48

Procjenjivanje bilansnih pozicija
EKONOMSKI FAKULTET PODGORICA

PROCJENJIVANJE POZICIJA AKTIVE

Primjer 2

Preduze e je investiralo izgradnju nove zgrade, za sopstveno koriš enje, koja ga je po kona noj situaciji izvo a a koštala 600.000 €. Sastavni dio zgrade je sistem za klimatizaciju ija se cijena može utvrditi iz pozicija ispostavljenih situacija izvo a a radova = 40.000 €

Evidentiranje nekretnina postrojenja i opreme?

49

Procjenjivanje bilansnih pozicija
EKONOMSKI FAKULTET PODGORICA

PROCJENJIVANJE POZICIJA AKTIVE

Primjer 3

Preduze e je za potrebe izgradnje zgrade pronašao odgovaraju u lokaciju. Na tom zemljištu nalazi se postoje i objekat koji se mora srušiti jer ne odgovara namjeni.

Preduze e je kupilo zemljište sa postoje im objektom za 240.000 €. Rušenje zgrade i odvoženje šuta pla eno je 40.000 €. Dio otpadnog materijala prodato je za 1.200.

Trošak nabavke zemljišta?

50

Procjenjivanje bilansnih pozicija
EKONOMSKI FAKULTET PODGORICA

PROCJENJIVANJE dugoro nih finansijskih plasmana

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

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

51

Procjenjivanje bilansnih pozicija
EKONOMSKI FAKULTET PODGORICA

PROCJENJIVANJE dugoro nih finansijskih plasmana

Dugoro ni finansijski plasmani su, prema lanu 7. Pravilnika o Kontnom okviru, raspore eni u slede e osnovne razine:

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

52

Procjenjivanje bilansnih pozicija
EKONOMSKI FAKULTET PODGORICA

PROCJENJIVANJE dugoro nih finansijskih plasmana

Dugoro ni finansijski plasmani koji se iskazuju na ra unima grupe 03 mogu da se klasifikuju na slede e grupe plasmana:

- **U eš a u kapitalu**
 - u eš a u kapitalu zavisnih pravnih lica,
 - u eš a u kapitalu pridruženih pravnih lica,
 - u eš a u kapitalu zajedni ki kontrolisanih subjekata,
 - u eš a u kapitalu ostalih pravnih lica;

53

Procjenjivanje bilansnih pozicija
EKONOMSKI FAKULTET PODGORICA

PROCJENJIVANJE dugoro nih finansijskih plasmana

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

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

54

Procjenjivanje bilansnih pozicija

EKONOMSKI FAKULTET PODGORICA

PROCJENJIVANJE dugoro nih finansijskih plasmana

Dati dugoro ni krediti, kao što su:

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

• Ostali dugoro ni finansijski plasmani, kao što su:

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

55

Procjenjivanje bilansnih pozicija

EKONOMSKI FAKULTET PODGORICA

Ulaganje	Kriterijum	Potreban tretman
U zavisna pravna lica	Više od 50% kapitala (kontrola)	MRS 27 - potpuna konsolidacija
U pridružena pravna lica	Više od 20% kapitala (značajan uticaj)	MRS 28 - raunovodstvo udjela
U ostala pravna lica	Manje od 20% kapitala	MRS 39 - fer vrijednost
U zajedničko ulaganje (pravno lice koje se zajednički kontrolise)	Ugovorni sporazum	MRS 31 - osnovni postupak: proporcijalna konsolidacija Alternativni postupak: Raunovodstvo udjela

56

Procjenjivanje bilansnih pozicija

EKONOMSKI FAKULTET PODGORICA

PROCJENJIVANJE dugoro nih finansijskih plasmana

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

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

57

Procjenjivanje bilansnih pozicija

EKONOMSKI FAKULTET PODGORICA

PROCJENJIVANJE dugoro nih finansijskih plasmana

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

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

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

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

58

Procjenjivanje bilansnih pozicija

EKONOMSKI FAKULTET PODGORICA

PROCJENJIVANJE dugoro nih finansijskih plasmana

Prilikom sastavljanja pojedinačnih finansijskih izvještaja koje sastavlja matino pravno lice, ulaganja u zavisno pravno lice raunovodstveno saglasno paragrafu 37. MRS 27 (konsolidovani i pojedinačni finansijski izvještaji) se evidentiraju:

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

Vrijednosno usklađivanje u eš a u kapitalu vrši se kao vrednovanje nakon po etnog priznavanja, u smislu usklađivanja knjigovodstvene vrijednosti sa fer vrijednošću u ulaganja. Ovo usklađivanje se evidentira na raunovodstvu ulaganja i na raunovodstvu revalorizacionih rezervi.

59

Procjenjivanje bilansnih pozicija

EKONOMSKI FAKULTET PODGORICA

PROCJENJIVANJE dugoro nih finansijskih plasmana

Raunovodstveno evidentiranje ulaganja u poslovne subjekte na koje se vrši značajan uticaj može da se vrši primjenom jednog od sledećih metoda:

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

60

Procjenjivanje bilansnih pozicija

EKONOMSKI FAKULTET PODGORICA

PROCJENJIVANJE dugoro nih finansijskih plasmana

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

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

61

Procjenjivanje bilansnih pozicija

EKONOMSKI FAKULTET PODGORICA

U eš e u kapitalu **otpisuje se** srazmerno gubitku a **pove ava** srazmerno pove anju osnovnog kapitala iz raspodele neto dobitka i jedno i drugo na osnovu izveštaja pravnog lica, kod koga je uložen kapital o pokri u gubitka odnosno o pove anju osnovnog kapitala iz raspodele neto dobitka.

62

Procjenjivanje bilansnih pozicija

EKONOMSKI FAKULTET PODGORICA

PROCJENJIVANJE stalnih sredstva namijenjenih prodaji

Stalna sredstva namijenjena prodaji priznaju se ako entitet o ekuje da e njihovu vrijednost nadoknaditi prodajom a ne daljim koriš enjem za obavljanje djelatnosti.

Procjenjuju se po nižoj vrijednosti od:

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

63

Procjenjivanje bilansnih pozicija

EKONOMSKI FAKULTET PODGORICA

INVESTICIONE NEKRETNINE- MRS 40

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

Investicione nekretnine nakon po etnog priznavanja procenjuju se po poštenoj vrednosti – fer (obi no je to vladaju a tržišna cena) il i po modelu nabavne vrijednosti. Dobitak ili gubitak nastao usled promene poštene vrednosti investicione nekretnine uklju uje se u rezultat u kome je nastao.

Investicione nekretnine prestaju da se priznaju prodajom ili povla enjem iz upotrebe.

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

64

Procjenjivanje bilansnih pozicija

EKONOMSKI FAKULTET PODGORICA

BIOLOŠKA SREDSTVA-MRS 41

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

Fer tržišna vrednost je cena trgovanja na produktnij berzi. Dobitak ili gubitak koji nastaje pri po etnom priznavanju po fer vrednosti uklju uje se u dobitak / gubitak peroida u kom su nastali.

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

65

Procjenjivanje bilansnih pozicija

EKONOMSKI FAKULTET PODGORICA

Biološka sredstva

Procjena šuma

Procjenitelj procenjuje drvnu masu razloženu na tri dijela:

- Procijenjeno lehni ko drvo
- Procijenjeno celulozno drvo
- Procijenjeno ogrevno drvo

66

EKONOMSKI FAKULTET PODGORICA

Procjena šuma
Procijenjeno drvo se vrednuje:

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

gdje je:

- CV - cijena vrednovanja
- VC - vladajuća cijena na dan procjene (aritmetički prosjek ili ponderisana cijena)
- TP – troškovi prerada
- PD – poslovni dobitak
- TS – troškovi sječe
- IT – troškovi izvlačenja i transporta do skladišta

67

EKONOMSKI FAKULTET PODGORICA

Višegodišnji zasadi

Oni se procjenjuju prinosnom metodom

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

$$RVVZ = ND/d$$

68

EKONOMSKI FAKULTET PODGORICA
EVALUACIJA PREDUZEĆA

Osnovno stado

Procjenjuje se po vladajućoj tržišnoj cijeni.
Na kraju životnog vijeka procijenjena vrijednost osnovnog stada jednaka je klaničnoj cijeni.

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

- SRV – sadašnja reproduktivna vrijednost
- TV – tržišna vrijednost na dan procjene
- KV – Klanična vrijednost
- k – koeficijent preostale korisnosti

69

EKONOMSKI FAKULTET PODGORICA

Procjenjivanje bilansnih pozicija

LIZING JE SPORAZUM KOJIM DAVALAC LIZINGA PRENOŠI NA PRIMAOKA (KORISNIKA) LIZINGA PRAVO KORIŠTANJA SRDSTAVA NA ODGOVARAJUĆI PERIOD U ZAMENU ZA PLAĆANJE ILI NIZ PLAĆANJA- MRS 17

Po etno priznavanje po nabavnoj vrednosti

Kamata po lizingu je finansijski rashod perioda.

70

EKONOMSKI FAKULTET PODGORICA

Procjenjivanje bilansnih pozicija
AMORTIZACIJA – MRS 16

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

Stopu i metod amortizacije utvrdjuje svako Društvo u skladu MRS 8 Ra unovodstvene politike, promene računovodstvenih procena i greške.

Metodi amortizacije

- > Proporcionalni ili linearni ili jednakih godišnjih kvota.
- > Degrasivni opadjuće godišnje kvote
- > Funkcionalni ili otkrivane koristi

71

EKONOMSKI FAKULTET PODGORICA

Procjenjivanje bilansnih pozicija
AMORTIZACIJA – MRS 16

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

Metod obračuna amortizacije je ličnarni tj. proporcionalni (paragraf 62 MRS 16 – Nekretnine, postrojenja i oprema). Za obračun amortizacije Društvo primenjuje sledeće stope:

- > Građevinski objekti: 2%
- > Oprema: 15-20%
- > Računari: 20%

72

EKONOMSKI FAKULTET PODGORICA

Procenjivanje bilansnih pozicija

FINANSIJSKI PLASMANI I POTRAŽIVANJA

MRS 31 (u eš e u zajedni kim poduhvatima)

MRS 27 (konsolidovani i pojedina ni finansijski izveštaji) - (mati no i zavisna pravna lica),

MRS 28 Investicije u pridružene entitete

73

EKONOMSKI FAKULTET PODGORICA

Procenjivanje bilansnih pozicija

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

74

EKONOMSKI FAKULTET PODGORICA

Procenjivanje bilansnih pozicija

Zastarela potraživanja direktno se otpisuju na teret rashoda.

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

75

EKONOMSKI FAKULTET PODGORICA

Procenjivanje bilansnih pozicija

ZALIHE—MRS 2

Zalihe su sredstva

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

76

EKONOMSKI FAKULTET PODGORICA

Procenjivanje bilansnih pozicija

ZALIHE—MRS 2

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

77

EKONOMSKI FAKULTET PODGORICA

Procenjivanje bilansnih pozicija

ZALIHE—MRS 2

Metode obra una izlaza zaliha su:

- > **FIFO (first in – first out)**
- > **metod prose ne ponderisane cene**
- > **planska cena (nije definisana) služi kod obra una troškova i u inaka.**

Obra un izlaza zaliha materijala i rezervnih delova, sitnog inventara i robe vrši se po prose noj nabavnoj ceni.

78

EKONOMSKI FAKULTET PODGORICA

Procjenjivanje bilansnih pozicija

ZALIHE—MRS 2

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

Cena koštanja obuhvata:

- > troškove proizvodnje i
- > srazmerni deo opštih troškova proizvodnje,

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

79

EKONOMSKI FAKULTET PODGORICA

Procjenjivanje bilansnih pozicija

ZALIHE—MRS 2

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

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

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

80

EKONOMSKI FAKULTET PODGORICA

Procjenjivanje bilansnih pozicija

GOTOVINSKI EKVIVALENTI I GOTOVINA

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

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

81

EKONOMSKI FAKULTET PODGORICA

Procjenjivanje bilansnih pozicija

AKTIVNA VREMENSKA RAZGRANI ENJA obuhvataju:

- > unapred pla ene odnosno fakturisane troškove i
- > prihode teku eg perioda koji nisu mogli biti fakturisani a za koje su nastali troškovi u teku em periodu.

82

EKONOMSKI FAKULTET PODGORICA

Procjenjivanje bilansnih pozicija

KAPITAL OBUHVATA:

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

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

Revalorizaciona rezerva datog sredstva prenosi se na neraspore eni dobitak kada se to sredstvo potpuno amortizuje ili prodava.

83

EKONOMSKI FAKULTET PODGORICA

Procjenjivanje bilansnih pozicija

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

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

Ova rezervisanja Društvo procenjuje na bazi stvarno o ekivanih troškova, a ukida ih u momentu nastanka troškova koji tereti rezervisanje. Neiskorištena dugoro na rezervisanja za pokri e troškova ukidaju se u korist ostalih prihoda.

84

EKONOMSKI FAKULTET PODGORICA

Procjenjivanje bilansnih pozicija

OBAVEZE

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

Zastarele obaveze ukidaju se u korist prihoda.

85

EKONOMSKI FAKULTET PODGORICA

Procjenjivanje bilansnih pozicija

PASIVNA VREMENSKA RAZGRANIČENJA obuhvataju:

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

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

86

EKONOMSKI FAKULTET PODGORICA

Procjenjivanje bilansnih pozicija

OBAVEZE ZA POREZ NA DODATU VREDNOST

Iskazuje se obračunat porez na dodatnu vrednost kupcima u iznosu koji nije kompenziran sa obračunatim porezom na dodatnu vrednost od strane dobavljača i po osnovu uvoza i nije plaćen fiskusu.

87

EKONOMSKI FAKULTET PODGORICA

Odložena poreska sredstva i odložene poreske obaveze

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

Odložena poreska sredstva su iznosi poreza na dobitak nadoknadivi u budućim periodima, koji se odnose na odbitne privremene razlike, neiskorišćene poreske gubitke prenete u naredni period i neiskorišćeni poreski kredit preneti u naredni period.

88

EKONOMSKI FAKULTET PODGORICA

Odložena poreska sredstva i odložene poreske obaveze

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

Odložena poreska sredstva nastaju:

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

89

EKONOMSKI FAKULTET PODGORICA

Odložena poreska sredstva i odložene poreske obaveze

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

90



Odložene poreske obaveze nastaju:

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