

[Racio-mont; društvo za reviziju]

**“JAVNO PREDUZEĆE ZA NACIONALNE
PARKOVE CRNE GORE” PODGORICA**

**IZVJEŠTAJ NEZAVISNOG REVIZORA O IZMIJENJENIM FINANSIJSKIM IZVJEŠTAJIMA ZA
GODINU KOJA SE ZAVRŠAVA SA 31.12.2021 GODINE**

IZVJEŠTAJ NEZAVISNOG REVIZORA

- Upravi »Javnog preduzeća za nacionalne parkove Crne Gore" Podgorica

IZVJEŠTAJ O REVIZIJI – IZMIJENJENIH FINANSIJSKIH IZVJEŠTAJA PREDUZEĆA

Mišljenje sa rezervom

Izvršili smo reviziju izmijenjenih finansijskih izvještaja preduzeća JP "Nacionalni Parkovi Crne Gore" Podgorica (u daljem nastavku preduzeće), koji obuhvataju izmijenjeni iskaz o finansijskoj poziciji na dan 31.12.2021 godine i izmijenjeni iskaz o ukupnom rezultatu za period od 01.01.2021 do 31.12.2021 godine.

Po našem mišljenju, osim za efekte pltanja opisanog u odjeljku Osnova za mišljenje sa rezervom, finansijski izvještaji daju istinit i objektivan prikaz, po svim materijalno značajnim aspektima finansijske pozicije JP "Nacionalni Parkovi Crne Gore" Podgorica na dan 31.12.2021 godine, njene finansijske uspješnosti za godinu koja se završava 31.12.2021 godine u skladu sa Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja (IFRS) i Međunarodnim računovodstvenim standardima (IAS).

Osnova za mišljenje sa rezervom

- A) Nijesmo mogli potvrditi poziciju u Iskazu o finansijskoj poziciji (Bilans stanja) na dan 31.12.2021. godine pod rednim brojem 008 »**Nekretnine postrojenja i oprema**« iz sledećih razloga: Javno preduzeće je na poziciji 008 iskazala iznos od 2.453.182 EUR-a. Naručilac revizije nije vršio revalorizaciju vrijednosti Osnovnih sredstava, a što je bio obavezan u skladu sa MRS 16 paragraf 34, koji propisuje da ako se vrijednost osnovnih sredstava ne mijenja toliko značajno procjena se može vršiti i jednom u periodu od tri do pet godina. Poslednja nezavisna procjena nekretnina, postrojenja i opreme izvršena je na dan 31.12.2014 godine. Zbog navedenog smatramo da je Javno preduzeće bilo obavezno da izvrši procjenu vrijednosti materijalne imovine i njenu vrijednost u skladu sa procjenom iskaže u poslovnim knjigama.
- B) Nijesmo mogli potvrditi poziciju u Iskazu o finansijskoj poziciji (Bilans stanja) na dan 31.12.2021. godine pod rednim brojem 102 »**Osnovni kapital**« iz sledećeg razloga: Prema registraciji kod CRPS Podgorica preduzeće je registrovano kao Javno preduzeće, ovaj oblik organizovanja nije u skladu sa Zakonom o Privrednim društvima. Naručilac revizije u svojim poslovnim knjigama je evidentirao na poziciji osnovnog kapitala iznos od 1,481,507 EUR-a. Upisani iznos kapitala kod CRPS iznosi 0.00 EUR-a. Ove dvije pozicije moraju biti usaglašene. U postupku revizije se nijesmo mogli uvjeriti da li je knjigovodstvena vrijednost ove bilansne pozicije prikazana realno.
- C) Na dan 31.12.2021 godine prema Statističkom Aneksu preduzeća prosječan broj zaposlenih u 2021 godini je bio 288 (u 2020 godini 245). Javno preduzeće u skladu sa Zakonom ima obavezu da zaposlenima prilikom odlaska u penziju isplati otpremninu i eventualo druga davanja u skladu sa internim aktima preduzeća. Javno preduzeće je u skladu sa **ISA 19 »Primanja zaposlenih«** moralo da izvrši Aktuarsku procjenu sadašnje vrijednosti ove obaveze , kao i rezervisanja po tom osnovu i

da iste iskaže u svojim finansijskim iskazima.

Reviziju smo izvršili u skladu sa Međunarodnim standardima revizije (ISA), naše odgovornosti u skladu sa standardima (ISA) su detaljno opisane u odjeljku izvještaja koji je naslovljen Odgovornosti revizora za reviziju finansijskih izvještaja, Mi smo nezavisni u odnosu na preduzeće JP "Nacionalni Parkovi Crne Gore" Podgorica u skladu sa etičkim zahtjevima koji su relevantni za našu reviziju finansijskih izvještaja u Crnoj Gori, i ispunili smo druge etičke odgovornosti u skladu sa ovim zahtjevima. Smatramo da su revizijski dokazi koje smo pribavili dovoljni i adekvatni da nam pruže osnovu za mišljene sa rezervom.

Skretanje pažnje

Postoje **značajni sudski sporovi** kod kojih je ishod neizvjestan i konačan iznos za isplatu može biti drugačiji od očekivanog.

Odgovornost rukovodstva i lica ovlašćenih za upravljanje

Rukovodstvo je odgovorno za pripremu finansijskih iskaza koji pružaju istinit i objektivan prikaz u skladu sa Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja i za druge finansijske izvještaje u skladu sa pozitivnim zakonskim propisima Crne Gore, kao i za one interne kontrole za koje odredi da su potrebne za pripremu finansijskih izvještaja koji ne sadrže materijalno značajne pogrešne iskaze, nastale usled kriminalne radnje ili greške.

Pri sastavljanju finansijskih izvještaja, rukovodstvo je odgovorno za procjenu sposobnosti preduzeća JP "Nacionalni Parkovi Crne Gore" Podgorica da nastavi poslovanje u skladu sa načelom stalnosti, objelodanjujući, po potrebi pitanja koja se odnose na stalnost poslovanja i primjenu načela stalnosti poslovanja kao računovodstvene osnove, osim ako rukovodstvo namjerava da likvidira preduzeće ili da obustavi poslovanje, ili nema drugu realnu mogućnost osim da to uradi.

Lica ovlašćena za upravljanje su odgovorna za nadgledanje procesa finansijskog izvještavanja preduzeća.

Odgovornost revizora za reviziju finansijskih izvještaja

Naš cilj je sticanje uvjerenja u razumnoj mjeri o tome da finansijski izvještaji, uzeti u cjelini, ne sadrže materijalno značajne pogrešne iskaze i izdavanje revizorskog izvještaja koji sadrži mišljenje revizora. Uvjeravanje u razumnoj mjeri označava visok nivo uvjerenja, ali ne predstavlja garanciju da će revizija sprovedena u skladu sa Međunarodnim standardima revizije uvijek otkriti materijalno značajne prikaze ako takvi iskazi postoje, iako je revizija pravilno planirana i sprovedena. Pogrešni iskazi se smatraju materijalno značajnim ako je razumno očekivati da će oni, pojedinačno ili zbirno, uticati na ekonomske odluke korisnika donijete na osnovu ovih finansijskih izvještaja.

Kao dio revizije u skladu sa ISA standardima, mi primjenjujemo profesionalno prosuđivanje i održavamo profesionalni skepticizam tokom revizije. Isto tako, mi:

- Vršimo identifikaciju i procjenu rizika od materijalno značajnih pogrešnih iskaza u finansijskim izvještajima, nastalih usled kriminalne radnje ili greške; osmišljavanje i obavljanje revizijskih postupaka koji su prikladni za te rizike; i pribavljanje dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza da obezbijede osnovu za mišljenje revizora. Rizik da neće biti identifikovani materijalno značajni

pogrešni iskazi koji su rezultat kriminalne radnje je veći nego za pogrešne iskaze nastale usled greške, zato što kriminalna radnja može da uključi udruživanje, falsifikovanje, namjerne propuste, lažno predstavljanje ili zaobilaženje interne kontrole.

- Stičemo razumevanje o internim kontrolama koje su relevantne za reviziju radi osmišljavanja revizijskih postupaka koji su prikladni u datim okolnostima, ali ne u cilju izražavanja mišljenja o efikasnosti sistema interne kontrole entiteta.
- Vršimo procjenu primenjenih računovodstvenih politika i u kojoj meri su razumne računovodstvene procjene i povezana objelodanjivanja koje je izvršilo rukovodstvo.
- Donosimo zaključak o prikladnosti primene načela stalnosti kao računovodstvene osnove od strane rukovodstva i, na osnovu prikupljenih revizijskih dokaza, da li postoji materijalna neizvjesnost u vezi sa događajima ili uslovima koji mogu da izazovu značajnu sumnju u pogledu sposobnosti entiteta da nastavi sa poslovanjem u skladu sa načelom stalnosti. Ako zaključimo da postoji materijalna neizvjesnost, dužni smo da u svom izvještaju skrenemo pažnju na povezana objelodanjivanja u finansijskim izvještajima ili, ako takva objelodanjivanja nisu adekvatna, da modifikujemo svoje mišljenje. Naši zaključci se zasnivaju na revizijskim dokazima prikupljenim do datuma izvještaja revizora. Međutim, budući događaji ili uslovi mogu za posledicu da imaju da entitet prestane da posluje u skladu sa načelom stalnosti.
- Vršimo procjenu ukupne prezentacije, strukture i sadržaja finansijskih izvještaja, uključujući objelodanjivanja, i da li su u finansijskim izvještajima prikazane osnovne transakcije i događaji na takav način da se postigne fer prezentacija.

Saopštavamo licima ovlašćenim za upravljanje, između ostalog, planirani obim i vrijeme revizije i značajne revizijske nalaze, uključujući sve značajne nedostatke interne kontrole koje smo identifikovali tokom revizije. Takođe, dostavljamo licima ovlašćenim za upravljanje izjavu da smo usklađeni sa relevantnim etičkim zahtevima u pogledu nezavisnosti i da ćemo ih obavijestiti o svim odnosima i ostalim pitanjima za koja može razumno da se pretpostavi da utiču na našu nezavisnost, i gdje je to moguće, o povezanim mjerama zaštite.

Od pitanja koja su saopštena licima ovlašćenim za upravljanje, mi određujemo koja pitanja su bila od najveće važnosti u reviziji finansijskih izvještaja za tekući period i stoga su ključna revizijska pitanja. Mi opisujemo ova pitanja u izvještaju revizora, osim ako zakon ili regulativa isključuje javno obelodanjivanje o tom pitanju ili kada, u izuzetno retkim okolnostima, utvrdimo da pitanje ne treba da bude uključeno u izvještaj revizora, zato što je razumno očekivati da negativne posledice budu veće nego koristi od takve komunikacije.

Ostali regulatorni zahtjevi

U skladu Zakonom o računovodstvu na osnovu poznavanja poslovanja i poslovnog okruženja pravnog lica revizor je izvršio reviziju finansijskih iskaza i nije primijetio druge materijalno značajne prikaze osim prezentovanih u odjeljku Osnova za mišljenje sa rezervom.

Racio-Mont doo
Društvo za reviziju

Predrag Rakočević - Ovlašćeni revizor

Mladen Rakočević – Ovlašćeni revizor

Partner u angažovanju

12/15/2022

ISKAZ O FINANSIJSKOJ POZICIJI /BILANS STANJA/

na dan 31.12.2021. godine

Broj iskaza

98220/2021

Popunjiva pravno lice	
Matični broj: 02039460	Šifra djelatnosti: 9104
Popunjiva: Marinela Đuretić	
Naziv: "JAVNO PREDUZEĆE ZA NACIONALNE PARKOVE CRNE GORE" PODGORICA	
Sjedište: RADOMIRA IVANOVIĆA BR. 2 , PODGORICA, CRNA GORA	

Grupa	Pozicija	Red. broj	Napomena	Tekuca godina	Prethodna godina - krajnje stanje	Prethodna godina - početno stanje
1	2	3	4	5	6	7
	A K T I V A					
00	A. NEUPLAĆENI UPISANI KAPITAL	001				
	B. STALNA IMOVINA (003+008+016)	002		2149070	2599583	
01	I. NEMATERIJALNA ULAGANJA (004 do 007)	003		25967	31560	
010	1. Ulaganja u razvoj	004				
011 i 014	2. Koncesije, patenti, licence i slična prava i ostala nematerijalna ulaganja	005		25967	31560	
012	3. Goodwill	006				
016 i 015	4. Avansi za nematerijalna ulaganja i nematerijalna ulaganja u pripremi	007				
	II. NEKRETNINE, POSTROJENJA, OPREMA I BIOLOŠKA SREDSTVA (009+010+011+015)	008		2123103	2568023	
020 i 022	1. Zemljište i objekti	009		1342586	1397062	
023	2. Postrojenja i oprema	010		742817	831182	
	3. Ostala ugrađena oprema, alati i oprema (012+013+014)	011		24700	24700	
024	3.1. Investicione nekretnine	012				
021 i 025	3.2. Biološka sredstva	013				
026 i 029	3.3. Ostala nepomenuta materijalna stalna sredstva	014		24700	24700	
028 i 027	4. Avansi za nekretnine, postrojenja, opremu i biološka sredstva i nekretnine, postrojenja, oprema i biološka sredstva u pripremi	015		13000	315079	
	III DUGOROČNI FINANSIJSKI PLASMANI I DUGOROČNA POTRAŽIVANJA (017 do 023)	016				

030, 039 (dio)	1. Učešća u kapitalu zavisnih pravnih lica	017				
033 (dio ,039 (dio)	2. Dugoročni krediti matičnom i zavisnim pravnim licima	018				
031 (dio ,032 (dio ,039 (dio)	3. Učešća u kapitalu kod pravnih lica (sem zavisnih pravnih lica)	019				
033 (dio ,039 (dio)	4. Dugoročni krediti pravnim licima kod kojih postoji učešće u kapitalu (sem zavisnih pravnih lica)	020				
031 (dio ,032 (dio)	5. Učešća u kapitalu koja se vrednuju metodom učešća	021				
032 (dio ,034,0 35,036, 039 (dio)	6. Dugoročna finansijska ulaganja (dati krediti i hartije od vrijednosti)	022				
038,03 9(dio)	7. Ostali dugoročni finansijski plasmani i potraživanja	023				
288	C. ODLOŽENA PORESKA SREDSTVA	024				
	D. OBRTNA SREDSTVA (026+031+039+043+044)	025		924779	212459	
	I. ZALIHE (027 do 030)	026		77587	66968	
10	1. Zalihe materijala (materijal za izradu, rezervni delovi, sitan inventar i auto gume)	027				
11	2. Nedovršena proizvodnja	028				
12 i 13	3. Gotovi proizvodi i roba	029		74432	66968	
15	4. Dati avansi	030		3155		
	II. KRATKOROČNA POTRAŽIVANJA (032 do 035)	031		45062	97857	
202,20 3,209 (dio)	1. Potraživanja od kupaca	032		23461	33056	
200,20 9(dio)	2. Potraživanja od matičnog i zavisnih pravnih lica	033				
201,20 9(dio)	3. Potraživanja od ostalih povezanih lica	034				
	4. Ostala potraživanja (036+037+038)	035		21601	64801	
223	4.1. Potraživanja za više plaćen porez na dobit	036				

27	4.2. Potraživanja po osnovu poreza na dodatu vrijednost	037		15013	59580	
21, 22 ,osim 223	4.3. Ostala nepomenuta potraživanja	038		6588	5221	
	III. KRATKOROČNI FINANSIJSKI PLASMANI (040 do 042)	039				
236 (dio)	1. Učešće u kapitalu zavisnih pravnih lica namijenjeno trgovanju	040				
237	2. Otkupljene sopstvene akcije i otkupljeni sopstveni udjeli	041				
23 osim 236 (dio) i osim 237	3. Ostali kratkoročni finansijski plasmani	042				
24	IV. GOTOVINA NA RAČUNIMA I U BLAGAJNI	043		802130	47634	
04	V. STALNA SREDSTVA NAMIJENJENA PRODAJI I SREDSTVA POSLOVANJA KOJE JE OBUSTAVLJENO	044				
28 osim 288	E. AKTIVNA VREMENSKA RAZGRANIČENJA	045		20737	35300	
	F. UKUPNA AKTIVA (001+002+024+025+045)	046		3094586	2847342	
	PASIVA					
	A. KAPITAL (102+103+104+105+111+116)	101		1040106	791026	
30	I. OSNOVNI KAPITAL	102		1481507	1481507	
31	II. NEUPLAĆENI UPISANI KAPITAL	103				
320	III. EMISIONA PREMIJA	104				
	IV. REZERVE (106+107+108+109-110)	105				
321	1. Zakonske rezerve	106				
322 (dio)	2. Statutarne rezerve	107				
322 (dio)	3. Druge rezerve	108				

330 i potr. saldo rač. 331, 332, 333, 334, 335, 336 i 337	4. Pozitivne revalorizacije rezerve i nerealizovani dobiti po osnovu finansijskih sredstava i drugih komponenti ostalog sveobuhvatnog rezultata	109				
dugov. saldo rač. 331, 332, 333, 334, 335, 336 i 337	5. Negativne revalorizacije rezerve i nerealizovani gubici po osnovu finansijskih sredstava i drugih komponenti ostalog sveobuhvatnog rezultata	110				
	VI. NERASPOREDJENI DOBITAK ILI GUBITAK (112+113-114-115)	111		-441401	-690481	
340	1. Neraspoređeni dobitak ranijih godina	112		667246	667246	
341	2. Neraspoređeni dobitak tekuće godine	113		249548		
350	3. Gubitak ranijih godina	114		1358195	366913	
351	4. Gubitak tekuće godine	115			990814	
	VIII. UČEŠĆE KOJE NE OBEZBJEĐUJE KONTROLU	116				
	B. DUGOROČNA REZERVISANJA I DUGOROČNE OBAVEZE (118+122)	117		148304	247982	
	I. DUGOROČNA REZERVISANJA (119 do 121)	118		80244	100000	
404 (dio)	1. Rezervisanja za naknade i druge beneficije zaposlenih	119				
400 (dio)	2. Rezervisanja za troškove u garantnom roku	120				
40, sem 400 i 404	3. Ostala dugoročna rezervisanja	121		80244	100000	
41	II. DUGOROČNE OBAVEZE (123+124)	122		68060	147982	
414, 415	1. Dugoročni krediti	123		68060	113836	
41 bez 414, 415	2. Ostale dugoročne obaveze	124			34146	
498	C. ODLOŽENE PORESKE OBAVEZE	125		43521	38802	

495 (dio)	D. DUGOROČNI ODLOŽENI PRIHODI I PRIMLJENE DONACIJE	126		771099	883714	
	E. KRATKOROČNA REZERVISANJA I KRATKOROČNE OBAVEZE (128+129)	127		1091556	885818	
467	I KRATKOROČNA REZERVISANJA	128				
	II KRATKOROČNE OBAVEZE (130 do 137)	129		1091556	885818	
422 (dio), 423 (dio), 424 (dio), 425 (dio) ,426 i 429 (dio)	1. Obaveze po osnovu kredita i zajmova od lica koja nisu kreditne institucije	130				
422 (dio), 423 (dio), 424 (dio), 425 (dio) i 429 (dio)	2. Obaveze po osnovu kredita od kreditnih institucija	131		45776	115854	
430	3. Primljeni avansi, depoziti i kaucije	132		1586	2904	
433, 434, 440- 449	4. Obaveze prema dobavljačima	133		122294	95612	
439 (dio)	5. Obaveze po mjenicama	134				
420 i 431	6. Obaveze prema matičnom i zavisnim pravnim licima	135				
421 i 432	7. Obaveze prema ostalim povezanim licima	136				
	8. Ostale obaveze iz poslovanja i ostale kratkoročne obaveze (138 do 142)	137		921900	671448	
439 (dio)	8.1. Ostale obaveze iz poslovanja	138				
45 i 46	8.2. Ostale kratkoročne obaveze	139		904894	665079	
47,48 osim 481	8.3. Obaveze po osnovu poreza na dodatu vrijednost i ostalih javnih prihoda	140		-5040	6369	
481	8.4. Obaveze po osnovu poreza na dobit	141		22046		

427	8.5. Obaveze po osnovu sredstava namijenjenih prodaji i sredstava poslovanja koje je obustavljeno	142				
490, 491, 494, 495 (dio), 496, 497 i 499	F. PASIVNA VREMENSKA RAZGRANIČENJA	143				
	G. UKUPNA PASIVA (101+117+125+126+127+143)	144		3094586	2847342	

Obrazac usklađen sa članom 4. Zakona o računovodstvu („Sl. list CG” broj 052/16) i DIREKTIVOM 2013/34/EU EVROPSKOG PARLAMENTA I VIJEĆA

U _____

Datum prijema 30.11.2022.

Datum obrade 30.11.2022.

Datum štampe 08.12.2022.

Lice odgovorno za sastavljanje
finansijskih iskaza

Marinela Đuretić

M.P.

Odgovorno lice

Vladimir Martinović

ISKAZ O UKUPNOM REZULTATU /BILANS USPJEHA/

u periodu od 01.01.2021. do 31.12.2021. godine

Broj iskaza

98220/2021

Popunjiva pravno lice	
Matični broj: 02039460	Šifra djelatnosti: 9104
Popunjiva: Marinela Đuretić	
Naziv: "JAVNO PREDUZEĆE ZA NACIONALNE PARKOVE CRNE GORE" PODGORICA	
Sjedište: RADOMIRA IVANOVIĆA BR. 2 , PODGORICA, CRNA GORA	

Grupa	Pozicija	Red. broj	Napomena	Tekuća godina	Prethodna godina
1	2	3	4	5	6
60 i 61	1. Prihodi od prodaje - neto prihod	201		1695249	287161
630 i 631	2. Promjena vrijednosti zaliha gotovih proizvoda i nedovršene proizvodnje	202			
62	3. Prihodi od aktiviranja učinaka i robe	203			
	4. Ostali prihodi iz poslovanja (205 do 207)	204		2195033	1898684
64 i 65	a) Ostali prihodi iz redovnog poslovanja	205		2192434	1884782
67, 691 i 692	b) Ostali prihodi iz poslovanja	206		2599	13902
68, sem 683 i 685	c) Prihodi po osnovu vrijednosnog usklađivanja imovine	207			
	5. Troškovi poslovanja (209+210+210a)	208		812595	929713
50 i 51	a) Nabavna vrijednost prodate robe i troškovi materijala	209		278070	228799
53, 54 (dio) i 55	b) Ostali troškovi poslovanja (rezervisanja i ostali poslovni rashodi)	210		307974	382976
540	c) Amortizacija	210 a		226551	317938
	6. Troškovi zarada, naknada zarada i ostali lični rashodi (212+213)	211		2460471	2182138
52 (dio)	a) Neto troškovi zarada, naknada zarada i lični rashodi	212		1515303	1378963
	b) Troškovi poreza i doprinosa (214 do 216)	213		945168	803175
52 (dio)	1/ Troškovi poreza	214		195625	170777
52 (dio)	2/ Troškovi doprinosa za penzije	215		429168	361867
52 (dio)	3/ Troškovi doprinosa	216		320375	270531
	7. Rashodi po osnovu vrijednosnog usklađivanja imovine (osim finansijske) (218+219)	217			

580, 581, 582, 589(dio)	a) Rashodi po osnovu vrijednosnog usklađivanja stalne imovine (osim finansijske)	218			
584, 589(dio)	b) Rashodi po osnovu vrijednosnog usklađivanja obrtne imovine (osim finansijske)	219			
57, 591 i 592	8. Ostali rashodi iz poslovanja	220		322758	51837
	I. Poslovni rezultat (201+202+203+204-208-211-217-220)	221		294458	-977843
	9. Prihodi po osnovu učešća u kapitalu (223 do 225)	222			
660 (dio)	a) Prihodi po osnovu učešća u kapitalu zavisnih pravnih lica	223			
661 (dio)	b) Prihodi po osnovu učešća u kapitalu ostalih povezanih pravnih lica	224			
669 (dio)	c) Prihodi po osnovu učešća u kapitalu nepovezanih pravnih lica	225			
	10. Prihodi od ostalih finansijskih ulaganja i zajmova (kamate, kursne razlike i efekti ugovorene zaštite) (227 do 229)	226		1158	1995
660 (dio)	a) Prihodi od ostalih finansijskih ulaganja i zajmova od matičnog i zavisnih pravnih lica	227			
661 (dio)	b) Prihodi od ostalih finansijskih ulaganja i zajmova od ostalih povezanih pravnih lica	228			
662 (dio),663 (dio),664 (dio),669 (dio)	c) Prihodi od ostalih finansijskih ulaganja i zajmova od nepovezanih pravnih lica	229		1158	1995
	11. Ostali prihodi po osnovu kamata, kursnih razlika i drugih efekata ugovorene zaštite (231 do 233)	230			
660 (dio)	a) Finansijski prihodi po osnovu tekućih potraživanja od matičnog i zavisnih pravnih lica	231			
661 (dio)	b) Finansijski prihodi po osnovu tekućih potraživanja od ostalih povezanih pravnih lica	232			
662 (dio),663 (dio),664 (dio),669 (dio)	c) Finansijski prihodi po osnovu tekućih potraživanja od nepovezanih pravnih lica	233			
	12. Vrijednosno usklađivanje kratkoročnih finansijskih sredstava i finansijskih ulaganja koji su dio obrtne imovine (235 -236)	234		-4887	-8493

683, 685	a) Prihodi po osnovu vrijednosnog usklađivanja kratkoročnih finansijskih sredstava i finansijskih ulaganja koji su dio obrtne imovine	235			
583, 585	b) Rashodi po osnovu vrijednosnog usklađivanja kratkoročnih finansijskih sredstava i finansijskih ulaganja koji su dio obrtne imovine	236		4887	8493
	13. Rashodi po osnovu kamata, kursnih razlika i drugih efekata ugovorene zaštite (238 do 240)	237		10651	7991
560	a) Rashodi po osnovu kamata, kursnih razlika i drugih efekata ugovorene zaštite po osnovu odnosa sa matičnim i zavisnim pravnim licima	238			
561	b) Rashodi po osnovu kamata, kursnih razlika i drugih efekata ugovorene zaštite po osnovu odnosa sa drugim povezanim licima	239			
562, 563, 564, 569	c) Rashodi po osnovu kamata, kursnih razlika i drugih efekata ugovorene zaštite po osnovu odnosa sa nepovezanim licima	240		10651	7991
	II. Finansijski rezultat (222+226+230+234-237)	241		-14380	-14489
	III. Rezultat iz redovnog poslovanja prije oporezivanja (221+241)	242		280078	-992332
690 – 590	IV. Neto rezultat poslovanja koje je obustavljeno	243			
	V. Rezultat prije oporezivanja (242+243)	244		280078	-992332
	14. Poreski rashod perioda (246+247)	245		17327	-1518
721	1. Tekući porez na dobit	246		22046	
722	2. Odloženi poreski rashodi ili prihodi perioda	247		-4719	-1518
	15. Dobitak ili gubitak nakon oporezivanja (244-245)	248		262751	-990814
	VI. Bruto rezultat drugih stavki rezultata /povezanih sa kapitalom / (250 do 257)	249			
330	1. Promjene revalorizacionih rezervi po osnovu nekretnina, postrojenja, opreme, nematerijalnih ulaganja i bioloških sredstava	250			
331	2. Promjene nerealizovanih dobitaka i gubitaka po osnovu preračuna finansijskih izvještaja inostranog poslovanja	251			

332	3. Promjene nerealizovanih dobitaka i gubitaka po osnovu ulaganja u vlasničke instrumente kapitala	252			
333	4. Promjene aktuarskih dobitaka i gubitaka po osnovu planova definisanih naknada aktuarskih dobitaka (ili gubitaka) u vezi sa definisanim planovima penzionih naknada	253			
334	5. Promjene učešća u ostalom sveobuhvatnom rezultatu pridruženog društva	254			
335	6. Promjene nerealizovanih dobitaka i gubitaka po osnovu instrumenata zaštite neto ulaganja u inostrano poslovanje	255			
336	7. Promjene revalorizacionih rezervi po osnovu hedžinga tokova gotovine	256			
337	8. Ostale promjene nerealizovanih dobitaka i gubitaka	257			
	VII. Odloženi poreski rashodi ili prihodi perioda u vezi sa drugim stavkama rezultata /povezanim sa kapitalom/	258			
	VIII. Neto rezultat drugih stavki rezultata povezanih sa kapitalom/ (249-258)	259			
	IX. Neto sveobuhvatni rezultat (248+259)	260		262751	-990814
	X. Zarada po akciji	261			
	1. Osnovna zarada po akciji	262			
	2. Umanjena (razvodnjena) zarada po akciji	263			
	XI. Neto rezultat koji pripada vlasnicima matičnog pravnog lica	264			
	XII. Neto rezultat koji pripada učešćima koji ne obezbjeđuju kontrolu	265			

Obrazac usklađen sa članom 4. Zakona o računovodstvu („Sl. list CG" broj 052/16) i DIREKTIVOM 2013/34/EU EVROPSKOG PARLAMENTA I VIJEĆA

U _____

Datum prijema 30.11.2022.

Datum obrade 30.11.2022.

Datum štampe 08.12.2022.

Lice odgovorno za sastavljanje
finansijskih iskaza

Marinela Đuretić

Odgovorno lice

M.P.

Vladimir Martinović

Javno preduzeće za nacionalne parkove Crne Gore

Podgorica

Br:.....

Datum:..... 2022 godine

1:49

Predmet: Izjava revizoru

Ugovorom o vršenju revizije finansijskih iskaza **Javno preduzeće za nacionalne parkove Crne Gore** za period od 01.01.2021 do 31.12.2021 godine utvrđena je obaveza naručioca revizije da revizoru u pismenoj formi potvrdi date izjave koje je revizor zahtijevao u postupku revizije.

Shodno prednjem potvrđujemo date izjave na zahtjev ovlašćenog revizora Rakočević Mladena („Racio Mont“ DOO Kolašin):



1. Svjesno prihvatamo odgovornost za finansijske iskaze sastavljene i objavljene za izvještajni period od 01.01.2021 do 31.12.2021 godine koji su bili predmet revizije,
2. Sve poslovne transakcije u izvještajnom periodu su dokumentovane, odnosno za svaku poslovnu transakciju formirana je odgovarajuća dokumentacija, odnosno ne postoje poslovne transakcije za koje nije formirana odgovarajuća dokumentacija,
3. Sva poslovna dokumentacija za izvještajni period je registrovana u računovodstvu naručioca revizije,
4. Rukovodstvo i lica koja imaju značajnu ulogu u računovodstvenom sistemu i sistemu internih kontrola, ili lica koja mogu imati materijalno značajan uticaj na računovodstvene izvještaje, nijesu bila uključena u nezakonite radnje u pripremanju i objavljivanju finansijskih iskaza koji su bili predmet revizije ili druge prevarne radnje.
5. Revizoru smo u postupku revizije stavili na raspolaganje sve poslovne evidencije i potkrepljujuću dokumentaciju i sve zapisnike inspeksijskih organa i organa upravljanja,
6. U računovodstvenim izvještajima nema materijalno značajnih pogrešnih iskazivanja ili propusta;
7. Nije bilo neusklađenosti sa zahtjevima zakonodavnih i izvršnih organa koji bi, u slučaju njihovog nepoštovanja, mogle imati materijalno značajne efekte na računovodstvene izvještaje;
8. Ne planiramo da napustimo sadašnju osnovnu djelatnost.
9. Smatramo da su značajne postavke korišćene za izradu računovodstvenih procjena osnovane i dosledne.

RUKOVODILAC RAČUNOVODSTVA:

A

.....

IZVRŠNI DIREKTOR:


.....




NACIONALNI PARK
CRNE GORE

Javno preduzeće za nacionalne parkove Crne Gore

Pravilnik o računovodstvu i računovodstvenim
politikama

Decembar, 2013. godine
Pravilnik sadrži 45 strana

Sadržaj

1	Uvod	1
2	Računovodstvena i izvještajna načela (principi)	2
2.1	Uvod	2
2.2	Finansijski izvještaji	2
2.3	Opšti računovodstveni principi	2
2.3.1	Pretpostavka stalnosti poslovanja	2
2.3.2	Koncept doslednosti (konzistentnosti)	2
2.3.3	Doslednost računovodstvenih principa	3
2.3.4	Vjerodostojnost izvještaja	3
2.3.5	Koncept opreznosti	3
2.3.6	Princip ukalkulisavanja (razgraničenja)	3
2.3.7	Suština iznad forme	3
2.3.8	Neutralnost	3
2.3.9	Kompletnost	3
3	Bilans stanja	4
3.1	Nematerijalna imovina	4
3.1.1	Opšta definicija	4
3.1.2	Priznavanje nematerijalne imovine	4
3.1.3	Kupljena nematerijalna imovina	4
3.1.4	Početno priznavanje	5
3.1.5	Vrednovanje	5
3.1.6	Klasifikacija	6
3.2	Materijalna imovina	7
3.2.1	Opšta definicija	7
3.2.2	Priznavanje kao imovine	8
3.2.3	Vrednovanje	8
3.2.4	Klasifikacija	11
3.3	Investicione nekretnine	12
3.3.1	Opšta definicija	12
3.3.2	Priznavanje i vrednovanje	12
3.4	Finansijska sredstva	13
3.4.1	Opšta definicija	13
3.4.2	Priznavanje sredstva	13
3.4.3	Vrednovanje	13
3.4.4	Dospijeće i prezentacija finansijskih sredstava	16
3.5	Zalihe	16
3.5.1	Opšta definicija	16
3.5.2	Priznavanje (Cut off - razgraničenje)	16
3.5.3	Vrednovanje	16
3.5.4	Popis zaliha	17
3.5.5	Klasifikacija	18

3.6	Potraživanja po osnovu prodaje i ostala potraživanja	18
3.6.1	Opšta definicija	18
3.6.2	Inicijalno priznavanje	18
3.6.3	Naknadno vrednovanje	19
3.6.4	Razgraničenje (Cut off)	19
3.6.5	Ispravka vrijednosti potraživanja	19
3.6.6	Klasifikacija	20
3.7	Gotovina i gotovinski ekvivalenti	20
3.7.1	Opšta definicija	20
3.7.2	Klasifikacija	21
3.8	Unaprijed plaćeni rashodi i obračunat prihod	21
3.8.1	Opšta definicija	21
3.8.2	Priznavanje i vrednovanje	21
3.8.3	Klasifikacija	21
3.9	Kapital	22
3.9.1	Opšta definicija	22
3.9.2	Klasifikacija	22
3.10	Dugoročna rezervisanja	23
3.10.1	Opšta definicija	23
3.10.2	Priznavanje	23
3.10.3	Vrednovanje	23
3.10.4	Klasifikacija	24
3.11	Finansijske obaveze	24
3.11.1	Opšta definicija	24
3.11.2	Priznavanje	24
3.11.3	Inicijalno priznavanje	25
3.11.4	Naknadno vrednovanje	25
3.11.5	Klasifikacija	25
3.12	Obaveze iz poslovanja i ostale obaveze	26
3.12.1	Opšta definicija	26
3.12.2	Priznavanje	26
3.12.3	Razgraničenje (Cut-off)	26
3.12.4	Vrednovanje	26
3.12.5	Klasifikacija	26
3.13	Ukalkulisani rashodi (razgraničenja) i odloženi prihodi	27
3.13.1	Opšta definicija	27
3.13.2	Priznavanje i mjerenje	27
3.13.3	Klasifikacija	27
4	Bilans uspjeha	28
4.1	Priznavanje prihoda	28
4.1.1	Definicija	28
4.1.2	Priznavanje	28
4.2	Priznavanje rashoda	29
4.2.1	Definicija	29
4.2.2	Priznavanje	29
4.3	Prodaja	29

4.3.1	Prodaja robe	29
4.3.2	Veleprodaje i Maloprodaja	30
4.3.3	Usluge	30
4.3.4	Ostali prihodi od prodaje	30
4.3.5	Odobreni rabati	30
4.4	Troškovi prodatih proizvoda	30
4.4.1	Primljeni rabati	30
4.5	Ostali prihodi i rashodi iz poslovanja	31
4.5.1	Ostali prihodi iz poslovanja	31
4.5.2	Ostali poslovni rashodi	32
4.6	Finansijski prihodi i rashodi	34
4.6.1	Prihodi od kamata	34
4.6.2	Ostali finansijski prihodi	34
4.6.3	Rashodi kamata	34
4.6.4	Ostali finansijski rashodi	35
4.6.5	Pozitivne i negativne kursne razlike	35
5	Posebne teme	36
5.1	Povezana lica	36
5.1.1	Opšte	36
5.1.2	Objelodanjivanje	36
5.1.3	Identifikacija povezanih lica	36
5.2	Tretman stranih valuta	36
5.3	Izveštavanje po segmentima	37
5.3.1	Opšte	37
5.3.2	Klasifikacija	38
5.4	Obezvrjeđenje	38
5.4.1	Obezvrjeđenje stalne imovine	38
5.4.2	Obezvrjeđivanje finansijskih sredstava	39
5.5	Lizing	40
5.5.1	Opšte	40
5.5.2	Klasifikacija	40
5.5.3	Mjerenje i priznavanje	41
5.6	Odloženi porez	41
5.6.1	Opšte	41
5.6.2	Mjerenje	42
5.6.3	Oporezive privremene razlike – odložena poreska obaveza	42
5.6.4	Odbitne privremene razlike - Odložena poreska sredstva	42
5.7	Popis zaliha	43
5.8	Promjene računovodstvenih politika	44
5.8.1	Promjena u računovodstvenoj procjeni	44
6	Primjena pravilnika	45

1 Uvod

Predstavljeni Pravilnik o računovodstvu i računovodstvenim politikama, usvojen od strane Javnog preduzeća za nacionalne parkove Crne Gore (u daljem tekstu: Preduzeće), čini osnov za obavljanje posla i izvještavanje u okviru Preduzeća i pripremanje finansijskih izvještaja Preduzeća.

Ciljevi Pravilnika su:

- da opiše računovodstvene principe koji se primjenjuju u okviru Preduzeća;
- da reguliše određene oblasti gdje postoji potreba za standardizacijom, izdavanjem smjernica za specifične sadržaje i oblasti;
- da zaštiti imovinu Preduzeća.

Preduzeće vodi računovodstvene evidencije i sastavlja finansijske iskaze u skladu sa Zakonom o računovodstvu i reviziji Crne Gore (»Sl. list RCG«, br. 069/05 do 32/11), koji propisuje primjenu svih Međunarodnih računovodstvenih standarda (MRS) i Međunarodnih standarda finansijskog izvještavanja (MSFI).

Služba za finansijske poslove Preduzeća pruža dodatnu pomoć i smjernice u primjeni Pravilnika o računovodstvu i računovodstvenim politikama kada je to potrebno. Pravilnik o računovodstvu i računovodstvenim politikama će biti pravovremeno i konstantno ažuriran od strane Službe za finansijske poslove Preduzeća da bi se ispunili svi zahtjevi poslovanja Preduzeća, kao i usklađenost sa standardima i tumačenjima MRS i Komiteta za tumačenje (IFRIC).

2 Računovodstvena i izvještajna načela (principi)

2.1 Uvod

Ovaj dio pravilnika predstavlja vodič o računovodstvenim i izvještajnim zahtjevima koje Preduzeće ima, kao i načela po kojima su pripremljeni finansijski izvještaji Preduzeća. Kako bi se obezbijedile kvalitetne informacije rukovodstvu Preduzeća i zainteresovanim eksternim licima, svi nivoi organizacije moraju usvojiti računovodstvene principe Preduzeća i načela prilikom sastavljanja izvještaja.

2.2 Finansijski izvještaji

Finansijski izvještaji Preduzeća čine:

- Iskaz o ukupnom rezultatu/Bilans uspjeha
- Iskaz o finansijskoj poziciji/Bilans stanja
- Iskaz o novčanim tokovima
- Iskaz o promjenama na kapitalu
- Napomene uz finansijske iskaze

Navedeni izvještaji se pripremaju na kraju svake godine za period od jedne godine.

2.3 Opšti računovodstveni principi

Sve knjigovodstvene evidencije moraju biti u skladu sa relevantnom regulativom u Crnoj Gori. Principi vrednovanja koji se primjenjuju trebalo bi da budu što konzervativniji (restriktivniji) i u skladu sa poreskim propisima Crne Gore. Ostali važni principi koji su u skladu sa opšteprihvaćenim međunarodnim računovodstvenim principima su:

2.3.1 Pretpostavka stalnosti poslovanja

Finansijski izvještaji treba da budu pripremani uz pretpostavku da Preduzeće posluje po načelu stalnosti i da će nastaviti svoje poslovanje u predvidljivoj budućnosti.

2.3.2 Koncept doslednosti (konzistentnosti)

Doslednost se odnosi na prezentaciju djelova u finansijskim izvještajima kao i primjenu računovodstvenih principa.

2.3.2.1 Doslednost pri prezentaciji

Prezentacija i klasifikacija stavki u bilansu stanja, bilansu uspjeha i napomenama treba da bude dosledna od jednog perioda do sledećeg, izuzev ako nastane značajna promjena u prirodi obavljanja poslova Preduzeća ili ukoliko promjena prezentacije finansijskih **izvještaja** Preduzeća pokazuje da se može obezbijediti sadržajnije informacija korisnicima izvještaja.

Dugoročna i kratkoročna sredstva i obaveze

Prezentacija sredstva i obaveza se vrši u skladu sa njihovim ročnošću i dospijećem i dijeli se na dugoročna i kratkoročna. Na dan izvještavanja, kratkoročni dio dugoročnih sredstava i obaveza se reklasifikuje i prezentira u okviru pozicija kratkoročnih sredstava i obaveza (na primjer: dio dugoročnih kredita ili otplata finansijskog lizinga koji dospijeva do jedne godine treba biti reklasifikovan u okviru tekućih obaveza).

2.3.3 Doslednost računovodstvenih principa

Pretpostavka je da su računovodstveni principi konzistentni od jednog perioda do drugog. Računovodstveni tretman sličnih stavki ne treba da zavisi od rezultata perioda. Promjena u računovodstvenoj politici treba da nastane samo ukoliko to zahtijeva statut, ili od strane komiteta za računovodstvene standarde, ili ukoliko će promjena u politici rezultovati u pogodnijem načinu prezentacije događaja ili transakcija u finansijskim izvještajima Preduzeća.

2.3.4 Vjerodostojnost izvještaja

Finansijski izvještaji moraju prikazati vjerodostojno sve transakcije i ostale događaje za koje se očekuje da trebaju da ih prikažu.

2.3.5 Koncept opreznosti

Vrednovanje se mora vršiti sa opravdanim oprezom. Oprez je uključivanje stepena predostrožnosti prilikom obavljanja prosuđivanja neophodnih pod pretpostavkom neizvjesnosti, tako da imovina ili prihodi ne budu precijenjeni ili obaveze i troškovi ne budu potcijenjeni.

2.3.6 Princip ukalkulisavanja (razgraničenja)

Prihodi i rashodi moraju biti alocirani na vremenske periode kojima pripadaju. Svako zaključivanje knjiga (mjesečno, kvartalno ili godišnje) mora se vršiti primjenom principa i pravila koji su validni za kraj godine i koji bi omogućili uključivanje svih prihoda i rashoda.

Efekt poslovnih i ostalih transakcija se evidentiraju onda kada nastaju (a ne kada se desi novčana transakcija ili kad je faktura primljena i plaćena). Kao rezultat, finansijski izvještaji pružaju informaciju o ne samo prošlim događajima već i o budućim obavezama i potraživanjima.

2.3.7 Suština iznad forme

Transakcije ili drugi događaji treba da budu knjigovodstveno obuhvaćeni i prezentovani u skladu sa njihovom suštinom i finansijskom realnošću, a ne samo po njihovoj pravnoj formi.

2.3.8 Neutralnost

Informacije prezentovane u finansijskim izvještajima moraju biti neutralne.

Finansijski izvještaji ne smiju da sadrže uticaje nastale na osnovu predstavljanja željenog rezultata ili ishoda selekcijom prikazanih informacija i njihovom interpretacijom.

2.3.9 Kompletnost

Informacije prikazane u finansijskim izvještajima moraju biti kompletne u granicama materijalnosti i troška prikaza pojedinih informacija.

Sve informacije moraju biti uključene u finansijske izvještaje u okviru ovih ograničenja. Ne smiju se ispustiti informacije koje na bilo koji način mogu da utiču da finansijski izvještaji budu netačni i nepouzdati.

3 Bilans stanja

3.1 Nematerijalna imovina

3.1.1 Opšta definicija

Nematerijalna imovina je imovina koja:

- je moguće da bude identifikovana;
- nije monetarna imovina;
- nema fizičko postojanje; i
- postoji namjera da se drži (posjeduje) duže od 12 meseci

3.1.2 Priznavanje nematerijalne imovine

3.1.2.1 Opšti kriterijumi

Nematerijalna imovina se priznaje kao imovina kada:

- postoji vjerovatnoća priliva budućih ekonomskih koristi Preduzeću koji se mogu pripisati sredstvu,
- nabavna vrijednost ili cijena koštanja sredstva može da se pouzdano izmjeri, i
- preduzeće kontroliše sredstvo na način da ima pristup budućim ekonomskim koristima koje potiču od sredstva i mogućnost da ograniči drugima te koristi.

Kriterijumi za priznavanje se ne odnose direktno na prenos vlasništva nad imovinom.

3.1.3 Kupljena nematerijalna imovina

Kupljena nematerijalna imovina treba da bude kapitalizovana kada se ispune opšti (kriterijumi).

3.1.3.1 Interno razvijena nematerijalna imovina

Interno nastala nematerijalna imovina treba da bude kapitalizovana kao imovina ukoliko su *svi* sledeći uslovi ispunjeni:

- opšti uslovi za priznavanje,
- troškovi koji su kapitalizovani su specificirani i dokumentovani,
- specifični uslovi za kapitalizovanje interno razvijenog sredstva su ispunjeni, i
- mora biti odobreno od Službe za finansijske poslove da se interno razvijena nematerijalna sredstva priznaju kao sredstva.

Navedeno se ne kapitalizuje u okviru nematerijalne imovine:

- troškovi istraživanja nikada ne treba da budu priznati kao imovina;
- trošak razvoja treba priznati kao trošak onda kada i nastane;
- Ulaganja u marketing i brend;
- Ulaganje u ljudske resurse (obuke);
- Interno generisan gudvil.

Troškovi razvoja mogu da budu priznati kao sredstvo (kapitalizovani) ako i samo ako preduzeće može da pokaže sve od dolje navedenog:

- tehničku izvodljivost završetka nematerijalnog ulaganja tako da isto bude raspoloživo za upotrebu ili prodaju;
- namjeru da završi nematerijalno ulaganje i da ga koristi ili proda;
- sposobnost da koristi ili proda to nematerijalno ulaganje;
- preduzeće treba da pokaže postojanje tržišta za proizvode nematerijalnog ulaganja ili za samo nematerijalno ulaganje ili, ukoliko isto treba da se koristi interno, korisnost tog nematerijalnog ulaganja;
- raspoloživost odgovarajućih tehničkih, finansijskih i drugih resursa za završetak razvoja i korišćenje ili prodaju nematerijalnog ulaganja;
- sposobnost da pouzdano izmjeri trošak koji može da se pripíše nematerijalnom ulaganju u toku njegovog razvoja.

3.1.4 Početno priznavanje

Ukoliko je nematerijalno ulaganje stečeno zasebno, nabavna vrijednost ili cijena koštanja nematerijalnog ulaganja sastoji se od njegove nabavne cijene, uključujući i uvozne dažbine i poreze koji se ne refundiraju, i sve druge rashode koji mogu da se direktno pripisu pripremi sredstva za njegovu namjeravanu upotrebu.

Za interno nastala nematerijalna ulaganja pogledati specifikaciju prikazanu u troškovima razvoja (3.1.5.1) i opšti kriterijum priznavanja troškova razvoja prethodno navedeni.

3.1.5 Vrednovanje

3.1.5.1 Amortizacija

Preduzeće će redovno procjenjivati korisni vijek trajanja nematerijalnog sredstva za sredstva kod kojih može da se procijeni vijek trajanja.

Za nematerijalno sredstvo se smatra da ima neograničen vijek trajanja kada se na osnovu analize svih faktora zaključi da ne može da se utvrdi kraj perioda u kojem će nematerijalno sredstvo donositi ekonomske koristi (novčane tokove) Preduzeću.

Nematerijalna sredstva sa neograničenim vijekom trajanja se ne amortizuju. Preduzeće će redovno procjenjivati da li i dalje postoje faktori koji potvrđuju procjenu neograničenog vijeka trajanja. U slučaju da dođe do promjene i za nematerijalno sredstvo se utvrdi korisni vijek trajanja ovo će se tretirati kao promjena u računovodstvenoj procjeni sa efektom u bilansu uspjeha.

Takođe, nematerijalna sredstva sa neograničenim vijekom trajanja se redovno moraju procjenjivati u slučaju da postoje indikatori obezvrjeđenja tog sredstva.

Kada je korisni vijek trajanja nematerijalnog sredstva konačan, amortizacija se vrši proporcionalnom metodom tokom njegovog najbolje procijenjenog korisnog vijeka trajanja.

Patenti se amortizuju tokom perioda od 5 godina.

Softver se amortizuje tokom 5 godina nakon što je instaliran.

Licence se otpisuju na teret bilansa uspjeha tokom 5 godina.

Gudvil se ne amortizuje, umjesto toga se vrši test obezvrjeđivanja na godišnjem nivou.

Amortizacija treba da optereti mjesec nakon što je sredstvo priznato.

3.1.5.2 Promjena vrijednosti (na niže)

Ukoliko je naplativ iznos imovine niži od sadašnje vrijednosti (gubitak usled obezvređivanja), sadašnju vrijednost imovine treba sniziti na naplativ iznos. Naplativ iznos je iznos veći od neto prodajne vrijednosti imovine ili njegove upotrebne vrijednosti, gdje neto prodajna cijena predstavlja fer vrijednost umanjena za troškove prodaje, a upotrebna vrijednost je neto sadašnja vrijednost budućih novčanih tokova koja se očekuje od sredstva.

Kada se stavka nematerijalne imovine ponovo vrednuje, sva ostala imovina te klase (patenti, licence i softver) takođe treba biti ponovo vrednovana, osim ako ne postoji aktivno tržište za tu imovinu.

Ukoliko nematerijalna imovina unutar ponovo vrednovane klase ne može biti ponovo vrednovana zato što za nju ne postoji aktivno tržište, imovina treba biti vrednovana po trošku po kojem je inicijalno priznata umanjenom za akumuliranu amortizaciju i troškove obezvrjeđenja.

Obezvrjeđenje se evidentira kroz bilans uspjeha perioda u kojem je nastalo. Pošto se test obezvrjeđenja obavlja godišnje, efekat obezvrjeđenja se ne evidentira na teret neraspoređene dobiti kapitala.

3.1.5.3 Promjena vrijednosti (na više)

Ukoliko fer vrijednost pojedinačnog sredstva prevazilazi sadašnju vrijednost, sadašnja vrijednost može biti povećana do fer vrijednosti. Poštena (fer) vrijednost je iznos za koji se sredstvo može da razmijeni u transakciji između dobro obaviještenih i voljnih strana, u transakciji “na dohvrat ruke”.

Povećanje vrijednosti nematerijalnog sredstva se evidentira kroz kapital i stavku Revalorizacije rezerve. Međutim, povećanje može biti evidentirano kroz bilans uspjeha do iznosa kojim se ukida prethodno obezvrjeđenje za to sredstvo koje je priznato u bilansu uspjeha. Revalorizacije rezerve se evidentiraju analitički po vrsti sredstva.

Revalorizacije rezerve se priznaju direktno kroz neraspoređenu dobit kada se sredstvo otuđi. Revalorizacije rezerve se takođe mogu prenositi postepeno na neraspoređenu dobit tokom perioda korišćenja (amortizacije) tog sredstva. U tom slučaju iznos koji se prenosi na neraspoređenu dobit predstavlja razliku amortizacije između originalne i revalorizovane vrijednosti nematerijalnog sredstva. Transfer revalorizacionih rezervi na neraspoređenu dobit ne utiče na bilans uspjeha.

3.1.5.4 Obezvrjeđivanje nematerijalne imovine

Obezvrjeđivanje nematerijalne imovine pored gudvila treba obuhvatiti na isti način na koji se tretiraju i materijalna sredstva, pogledati Posebne teme - Obezvrjeđivanje.

3.1.6 Klasifikacija

3.1.6.1 Troškovi razvoja

Razvoj je primjena rezultata istraživanja ili drugog znanja na plan ili projekat za proizvodnju novih ili značajno unaprijeđenih materijala, uređaja, proizvoda, procesa, sistema ili usluga prije početka komercijalne proizvodnje ili upotrebe.

Istraživanje je prvobitno i planirano ispitivanje pokrenuto u cilju sticanja novog naučnog ili tehničkog znanja i iskustva. Troškovi istraživanja treba da budu priznati kao rashod kada nastanu, tj. samo troškovi razvoja mogu biti kapitalizovani.

Preduzeće će imati troškove razvoja koji se uglavnom odnose na razvoj softvera unutar samog preduzeća, koji mogu biti kapitalizovani samo ukoliko zadovoljavaju opšte kriterijume priznavanja opisane u 3.1.2.3.

3.1.6.2 Patenti, licence i slična prava

Licencna prava (dozvola) za upotrebu aplikacija trećih lica. Da bi se kapitalizovali treba da ispune opšte kriterijume za priznavanje.

Ako nastaju interno, samo direktni troškovi registrovanja patenata se mogu kapitalizovati.

3.1.6.3 Softver

Softver, koji je integralni dio mašine ili opreme (kompjutera) se ne smatra nematerijalnom imovinom, već se kapitalizuje zajedno sa troškom materijalne imovine. Stoga, eksterno pribavljen softver se priznaje samo ukoliko je jasno izdvojen u fakturi.

Softver koji je interno razvijen, slično se tretira kao troškovi razvoja opisani gore, samo ukoliko su opšti uslovi ispunjeni.

3.1.6.4 Gudvil

Treba da uključiti:

- Gudvil koji proističe iz poslovne kombinacije; i
- Gudvil koji proističe iz preuzimanja imovine i obaveza u poslovanju ili dijelu poslovanja.

Interno generisan (stvoren) gudvil nikada ne treba biti priznat kao imovina.

Gudvil se računa kao iznos po kome cijena preuzimanja (akvizicije) prevazilazi udio fer vrijednosti identifikovane imovine i obaveza na dan preuzimanja (akvizicije). Fer vrijednost se obično utvrđuje tokom „due diligence“ procesa. Ovo znači da cijena preuzimanja mora biti alocirana na identifikovanu imovinu i obaveze, a rezidualna vrijednost se priznaje kao gudvil.

3.2 Materijalna imovina

Registar materijalne imovine mora se voditi pokazujući cijenu, opis, datum pribavljanja, klasifikaciju, amortizaciju od datuma unosa i lokaciju. Sva imovina treba biti numerisana i popis inventara treba vršiti redovno.

3.2.1 Opšta definicija

Materijalna imovina je imovina:

- koju preduzeće drži za upotrebu u proizvodnji ili isporuku robe ili pružanje usluga ili u administrativne svrhe; i
- za koju se očekuje da će se koristiti duže od jednog obračunskog perioda (12 mjeseci).

Imovina koja potpada pod finansijski lizing takođe se uključuje u materijalnu imovinu i trebalo bi da se evidentira odvojeno, pogledati Posebne teme - Lizing.

3.2.2 Priznavanje kao imovine

Materijalna imovina se priznaje kao sredstvo:

- kada je vjerovatno da će buduće ekonomske koristi po osnovu tog sredstva priticati u preduzeće, i
- kada nabavna vrijednost ili cijena koštanja tog sredstva može da se pouzdano izmjeri.

Kriterijumi za priznavanje se ne odnose direktno na prenos vlasništva nad imovinom. Takođe, pogledati Posebne teme - Lizing.

3.2.3 Vrednovanje

3.2.3.1 Početno vrednovanje

Materijalna imovina, koja se kvalifikuje kao sredstvo, treba inicijalno biti vrednovano po cijeni koštanja ili po nabavnoj vrijednosti.

Cijena koštanja jedne stavke nekretnina, postrojenja i opreme sastoji se od kupovne cijene, uključujući i uvozne dažbine i poreze koji se ne refundiraju, kao i sve troškova dovođenja sredstva u radno stanje za njegovu namjeravanu upotrebu koji se mogu direktno pripisati tom sredstvu. Prilikom utvrđivanja kupovne cijene oduzimaju se svi popusti i rabati.

Primjeri troškova koji se mogu neposredno pripisati su:

- trošak pripreme lokacije;
- troškovi prve dopreme i manipulativni troškovi;
- troškovi montaže;
- naknade stručnjacima, kao što su arhitekta i inženjeri, i
- procijenjeni trošak za demontažu i uklanjanje sredstva i uređenje lokacije, u mjeri u kojoj se priznaje kao rezervisanje.

Administrativni i drugi opšti režijski troškovi **nijesu** elementi nabavne cijene ili cijene koštanja nekretnina, postrojenja i opreme, osim ako se ne mogu neposredno pripisati sticanju tog sredstva ili dovođenju sredstva u radno stanje.

Interni troškovi, uključujući troškove vezane za osoblje kao što su plate, putni i administrativni troškovi, za ljude koji su bili alocirani specijalno za projekat izgradnje. Na primjer, troškovi osoba ili tima ljudi koji su proveli sve svoje vrijeme ili veći dio svoga vremena, na organizaciji i praćenju projekta mogu biti kapitalizovani.

Za specifične slučajeve kada postoji nejasnoća oko priznavanja pojedinih troškova konsultovati Zajedničku službu za finansijske poslove.

Priznavanje troškova finansiranja

Troškovi finansiranja (kamate i ostalo) koji se mogu direktno pripisati kupovini, izgradnji ili proizvodnji kvalifikovanog sredstva se mogu priznati u cijenu tog sredstva.

Kvalifikovano sredstvo je ono za koje je potreban značajan period da bi se dovelo u stanje upotrebe.

Kada sredstvo zadovoljava kriterijume da postane kvalifikovano za kapitalizaciju troškova finansiranja, potrebno je konsultovati Službu za finansijske poslove o tome koji računovodstveni tretman treba primijeniti.

3.2.3.2 Amortizacija

Amortizacija mora biti bazirana na istorijskom trošku i primijenjena proporcionalnom metodom na procijenjeni korisni vijek trajanja (obično ekonomski vijek trajanja) sredstva.

Poboljšanja u iznajmljenoj imovini moraju biti amortizovana tokom vremena trajanja zakupa ili tokom procijenjenog korisnog vijeka trajanja (obično ekonomski vijek trajanja), zavisno od toga koji je vremenski period kraći od ova dva.

Amortizacija će biti obračunata u mjesecu koji slijedi nakon što je sredstvo stavljeno u upotrebu.

Kada se sredstvo otuđi (proda ili rashoduje) neto dobitak se mora uporediti sa neto knjigovodstvenom **vrijednošću** sredstva i razlika se knjiži kao dobitak ili gubitak prilikom prodaje sredstava u bilansu uspeha.

Sledeće klasifikacije sredstava i njihova amortizaciona stopa moraju se koristiti unutar Preduzeća:

Vrsta osnovnog sredstva	STOPA % p.a.
Poslovne i upravne zgrade i drugi objekti od tvrdog materijala	2,5
Stanovi	2,5
Montažne zgrade i ostali objekti od montažnih elemenata, vodovod i podzemni rezervoari,	5
Sporedni gradjevinski objekti /kontejneri, ograde, nadzemni rezervoari	15
Rasadnik	10
Ribnjak	10
Asfaltne i parking površine, pristaništa	2,5
Kamioni, cistjerne i vučna vozila - tegljači	15
Motocikli i mopedi	15
Putnički automobili - ostali automobili	10
Džipovi i kombi vozila	15
Motorna plovila i čamci	10
Klima uređaji i ostala oprema za ventilaciju	15
Informatička oprema	15
Telefonske centrale	10
Telefonske garniture i telefonski aparati	20
Specijalni i univerzalni alat	20
Mjerni i kontrolni uređaji	15
Kancelarijski namještaj	10
Ugostiteljska oprema	10
Uređaji i ostala oprema za čišćenje i održavanje prostorija	15
Nematerijalna ulaganja	20

3.2.3.3 Promjena vrijednosti (na niže)

Ukoliko je naplativ iznos imovine niži od sadašnje vrijednosti (gubitak usled obezvrjeđivanja), sadašnju vrijednost imovine treba sniziti na naplativ iznos. Naplativ iznos je iznos veći od neto prodajne vrijednosti imovine ili njegove upotrebne vrijednosti, gdje neto prodajna cijena predstavlja fer vrijednost umanjena za troškove prodaje, a upotrebna vrijednost je neto sadašnja vrijednost budućih novčanih tokova povezanih koja se očekuje od sredstva.

Kada se stavka nematerijalne imovine ponovo vrednuje, sva ostala imovina te klase (zgrade, postrojenja oprema, vozila itd.) takođe treba biti ponovo vrednovana, osim ako ne postoji aktivno tržište za tu imovinu.

Ukoliko nematerijalna imovina unutar ponovo vrednovane klase ne može biti ponovo vrednovana zato što za nju ne postoji aktivno tržište, imovina treba biti vrednovana po trošku po kojem je inicijalno priznata umanjenom za akumuliranu amortizaciju i troškove obezvrjeđenja.

Obezvrjeđenje se evidentira kroz bilans uspjeha perioda u kojem je nastalo. Pošto se test obezvrjeđenja obavlja godišnje, efekat obezvrjeđenja se ne evidentira na teret neraspoređene dobiti kapitala. Pogledati Posebne teme - Obezvrjeđenje.

3.2.3.4 Promjena vrijednosti (na više)

Ukoliko fer vrijednost pojedinačnog sredstva prevazilazi sadašnju vrijednost, sadašnja vrijednost može biti povećana do fer vrijednosti. Poštena (fer) vrijednost je iznos za koji se sredstvo može da razmijeni u transakciji između dobro obaviještenih i voljnih strana, u transakciji “na dohvrat ruke”.

Uobičajeno je da osnov za vrednovanje treba da bude nezavisna procjena (izvještaj o procjeni) registrovanog preduzeća ili pojedinca.

Povećanje vrijednosti nematerijalnog sredstva se evidentira kroz kapital i stavku Revalorizacije rezerve. Međutim, povećanje može biti evidentirano kroz bilans uspjeha do iznosa kojim se ukida prethodno obezvrjeđenje za to sredstvo koje je priznato u bilansu uspjeha.

Revalorizacije rezerve se evidentiraju analitički po vrsti sredstva.

Revalorizacije rezerve se priznaju direktno kroz neraspoređenu dobit kada se sredstvo otuđi (proda ili na neki drugi način izgubi kontrola nad njim). Revalorizacije rezerve se takođe mogu prenositi postepeno na neraspoređenu dobit tokom perioda korišćenja (amortizacije) tog sredstva. U tom slučaju iznos koji se prenosi na neraspoređenu dobit predstavlja razliku amortizacije između originalne i revalorizovane vrijednosti nematerijalnog sredstva. Transfer revalorizacionih rezervi na neraspoređenu dobit ne utiče na bilans uspjeha.

3.2.3.5 Obezvrjeđenje

Pogledati Posebne teme – obezvrjeđivanje.

3.2.3.6 Minimalni iznos priznavanja sredstva

Investicija u materijalnu imovinu sa relativno kratkim korisnim vijekom trajanja ili sa niskom cijenom koštanja ili niskom nabavnom vrijednošću treba tretirati kao rashod.

Kada su od Preduzeća sredstva pribavljena kao jedno sredstvo, ukupna nabavna vrijednost mora biti uzeta u obzir, a ne pojedinačna vrijednost sredstava.

3.2.4 Klasifikacija

3.2.4.1 Zemljišta i zgrade

Zemljišta i zgrade su imovina koje preduzeće drži radi proizvodnje ili distribucije dobara ili usluga, ili za administrativne svrhe.

Zgrade uključuju investicije u opremu koja se može smatrati kao integralni i nerazdvojni dio zgrade.

Pravo korišćenja zemljišta

Preduzeće može imati samo pravo na korišćenje zemljišta a ne vlasništvo. U tom slučaju pravo korišćenja zemljišta se priznaje kao nematerijalna imovina ukoliko ispunjava opšte kriterijume priznavanja.

3.2.4.2 Kompjuteri i oprema

Kompjuteri i elektronska oprema je imovina koju posjeduje preduzeće radi upotrebe u svakodnevnom poslovanju. Ovo se odnosi na opremu u direktnoj proizvodnji proizvoda za prodaju ili za pružanje usluga.

Kompjuteri treba da uključuje sredstva:

- servere;
- desktop računare, laptop (prenosive) računare;
- radne stanice;
- opremu koja se koristi za sklapanja računara;
- mreže;
- štampače;
- Softvere. Softver koji se pribavlja u okviru sredstva ne treba odvajano prikazati u okviru nematerijalnih sredstava, osim ako troškovi nisu jasno odvojeni u fakturi.

3.2.4.3 Namještaj, alat i inventar, oprema

Odnose se na opremu i sredstva koja se ne upotrebljava u direktnoj proizvodnji dobara radi prodaje ili za pružanje usluga.

3.2.4.4 Motorna vozila

Motorna vozila za transport kao što su kamioni, kombiji (kamioneti) i automobili.

3.2.4.5 Ostala imovina

Uključuje ostalu imovinu koja ne može biti klasifikovana u gore navedene stavke.

3.2.4.6 Imovina u izgradnji i plaćeni avansi za nekretnine

Imovina u izgradnji (u pripremi) je zemljište koje se poboljšava, mašine tokom procesa instalacije ili ostala imovina tokom pripreme za upotrebu.

Plaćeni avansi se odnose na imovinu u izgradnji ili na pribavljanje imovine.

3.3 Investicione nekretnine

3.3.1 Opšta definicija

Investicione nekretnine su zemljišta ili zgrade koje se drže radi sticanja prihoda od rentiranja, nasuprot držanju u vlasništvu radi svojih potreba tokom redovnog poslovanja.

Višenamjenske nekretnine

Nekretnina koje imaju dvojnu namjenu (tj. upotrebljavaju se i za sopstvene potrebe kao i u svrhu djelimičnog rentiranja) se klasifikuje kao investiciona nekretnina samo ako se dio koji se rentira može odvojeno prodati ili iznajmiti kroz finansijski lizing (postoji poseban ulaz, potrebna infrastruktura itd).

3.3.2 Priznavanje i vrednovanje

Investiciona nekretnina se mjeri inicijalno po nabavnoj vrijednosti izuzev kada se sredstvo preuzima iz druge kategorije bilansa stanja.

Nabavna vrijednost investicione nekretnine uključuje troškove transakcije kojom je pribavljeno sredstvo i troškove koje direktno mogu pripisati, a koji su nastali tokom pripreme sredstva za dovođenje u upotrebno stanje. Principi pripisivanja troškova nekretninama, postrojenjima i opremi se primjenjuju podjednako prilikom priznavanja investicionih nekretnina.

Nakon početnog priznavanja preduzeće mora izvršiti izbor računovodstvene politike, koja treba da se primjenjuje dosledno, da će:

- mjeriti sve investicione nekretnine u skladu sa metodom fer vrijednosti; ili
- mjeriti sve investicione nekretnine u skladu sa metodom troška (amortizovana nabavna vrijednost slično kao kod osnovnih sredstava). Ova metoda se koristi uglavnom kada se fer vrijednost ne može pouzdano procijeniti).

Naknadni troškovi se kapitalizuju samo onda kada je izvjesno da će povisiti buduće ekonomske koristi u visini iznad prvobitno procijenjenih standardnih karakteristika tog sredstva.

Tretman evidentiranja investicionih nekretnina treba da prethodno bude dogovoren sa zajedničkom Službom za finansijske poslove Preduzeća.

Po metodi fer vrijednosti, nekretnina se mjeri po fer vrijednosti na svaki dan bilansiranja (izvještavanja), sa promjenama u fer vrijednosti koje se priznaju u bilansu uspjeha.

Po metodi troška, sredstvo se mjeri kao i redovna osnovna sredstva prethodno opisana i amortizuje se.

Transferi ka ili sa investicionih nekretnina mogu nastati samo kada je postojala promjena upotrebe nekretnine.

3.4 Finansijska sredstva

3.4.1 Opšta definicija

Finansijska sredstva se sastoje od:

- ugovornog prava na primanje gotovine ili drugog finansijskog sredstva od drugog preduzeća;
- ugovornog prava na razmjenu finansijskih instrumenata sa drugim preduzećem pod potencijalno povoljnim uslovima; ili
- instrumente kapitala drugog preduzeća.

Dugoročna finansijska sredstva su ona koja dopijevaju u periodu dužem od 12 mjeseci, ili za koje ne postoji datum dospeljeća (osim ako su sredstva kojima se trguje).

3.4.2 Priznavanje sredstva

Finansijska ulaganja se priznaju kada Preduzeće ima ugovorno pravo na buduće ekonomske koristi i kada je izvjesno da će buduće ekonomske koristi Preduzeće primiti, kao i da se iznos koristi može pouzdano utvrditi.

Finansijska sredstva se inicijalno priznaju po fer vrijednosti. Za sredstva koja ne spadaju u grupu koja se vode po fer vrijednosti kroz bilans uspjeha, fer vrijednost se uvećava za direktno pripadajući trošak transakcije u kojoj je Preduzeće stekla finansijsko sredstvo.

3.4.3 Vrednovanje

Finansijska sredstva se klasifikuju i vrednuju u skladu sa njihovom vrstom, kao i namjerom rukovodstva i svrhom za koju su sredstva pribavljena.

3.4.3.1 Instrumenti kapitala

Instrument kapitala je svaki ugovor koji predstavlja preostali interes u imovini preduzeća nakon odbitka svih njegovih obaveza.

Ulaganja u instrumente kapitala se ili:

- konsoliduju (kao što je objašnjeno u klasifikaciji finansijskih sredstava)
- obračunavaju se korišćenjem metoda učešća
- vode se kao ulaganja raspoloživa za prodaju po nabavnoj vrijednosti (ako se instrumentom zvanično ne trguje i fer vrijednost se ne može pouzdano utvrditi)
- vode se kao ulaganja raspoloživa za prodaju po fer vrijednosti (pogledati dole)

3.4.3.2 Ostala dugoročna finansijska ulaganja

Vrednovanje nakon inicijalnog priznavanja zavisi od svrhe za koju je finansijsko sredstvo pribavljeno.

Ulaganja koja se drže do dospijea

Ulaganja koja se drže do dospijea su ulaganja u hartije od vrijednosti gdje Preduzeće ima pozitivnu namjeru i mogućnost da drži ove hartije od vrijednosti do njihovog dospijea. Ona se vode po amortizovanoj nabavnoj vrijednosti umanjenoj za gubitke od obezvrjeđivanja.

Zajmovi

Zajmovi su nederivatna finansijska sredstva sa fiksnim ili unaprijed određenim plaćanjima i kojima se ne trguje na aktivnom tržištu. Uključuju se u tekuću imovinu, osim za ona sa rokom dospijea dužim od 12 mjeseci nakon datuma bilansa stanja. Zajmovi se vode po amortizovanoj vrijednosti i koristeći efektivnu kamatnu stopu.

Potraživanja

Vidi dio Bilansa Stanja – Potraživanja.

Finansijska sredstva po fer vrijednosti kroz bilans uspjeha

Ova kategorija ima dvije pod kategorije: 'finansijska imovina koja se drži radi trgovanja', i ona koja se prilikom inicijalnog priznavanja vode po fer vrijednosti kroz bilans uspjeha.

Derivati se takođe klasifikuje kao sredstva 'koja se drže radi trgovanja' osim ako nisu hedžing novčanih tokova. Imovina u ovoj kategoriji se klasifikuje kao tekuća imovina ukoliko se ili drži radi prodaje ili ako se očekuje da će biti realizovana u roku od 12 meseci od datuma bilansiranja.

Dobici ili gubici nastali na osnovu promjene fer vrijednosti 'finansijskih sredstava po fer vrijednosti kroz bilans uspjeha', uključujući kamate ili dividende, se evidentiraju u bilansu uspjeha u periodu u kojem su nastali.

Hartije od vrijednosti koje se drže radi trgovanja

Finansijska imovina se klasifikuje u ovu kategoriju ukoliko je pribavljena uglavnom radi svrhe prodaje u kratkom vremenu ili ukoliko je to namjera rukovodstva. Promjena vrijednosti ove imovine se priznaje kroz bilans uspjeha.

Imovina u ovoj kategoriji se klasifikuje kao tekuća imovina ukoliko se drži radi trgovanja ili ako se očekuje da se realizuju u roku od 12 meseci nakon datuma bilansiranja.

Finansijska ulaganja raspoloživa za prodaju

Finansijska sredstva raspoloživa za prodaju su nederivativna ulaganja koja ili pripadaju ovoj kategoriji ili se ne klasifikuju u bilo koju od ostalih kategorija. Uključuju se u stalnu imovinu osim ako rukovodstvo namjerava da proda ova ulaganja u roku do 12 mjeseci od dana bilansiranja.

Promjene u fer vrijednosti ostalih monetarnih hartija od vrijednosti se klasifikuju kao raspoložive za prodaju se priznaju u kapitalu (Rezerve nastale po osnovu fer vrednovanja).

Kada hartije od vrijednosti koje se klasifikuju kao raspoložive za prodaju, budu prodate ili obezvrijeđene, efekat fer vrednovanja koji je prethodno bio priznat u kapitalu se priznaje kroz bilans uspjeha kao 'dobici i gubici od hartija od vrijednosti'.

Kamata na hartije od vrijednosti raspoložive za prodaju se izračunava primjenom efektivne kamatne stope i priznaje se u bilansu uspjeha. Dividenda na instrumente kapitala raspoloživih za prodaju se priznaju u bilansu uspjeha kada se ustanovi pravo Preduzeća da prima uplate.

Promjene u fer vrijednosti monetarnih hartija od vrijednosti koje su u stranoj valuti i klasifikovane kao raspoložive za prodaju se analiziraju između razlika nastalih promjenom kursa koji na amortizovanu vrijednost i ostalih promjena u sadašnjoj vrijednosti hartija od vrijednosti. Efekat promjene kursa se priznaje u bilansu uspjeha, dok se ostale promjene priznaju kroz promjene na kapitalu (Rezerva nastale po osnovu fer vrednovanja).

Amortizovana vrijednost

Amortizovana vrijednost finansijskog sredstva je iznos po kome je finansijsko sredstvo mjereno prilikom početnog priznavanja umanjen za otplate glavnice, uvećan ili umanjen za ukupnu amortizaciju svake razlike između tog početnog iznosa i iznosa dospjeća, i umanjen za bilo koji otpis (direktno ili putem ispravke vrijednosti) usled obezvrijeđenja ili nenaplativosti.

Fer vrijednost

Fer vrijednost kotiranih (izlistanih) investicija se bazira na trenutnoj cijeni na berzi. Ukoliko tržište za finansijsko ulaganje nije aktivno (kao i za hartije od vrijednosti koje se ne kotiraju na berzi), Preduzeće utvrđuje fer vrijednost koristeći metode za vrednovanje. Ovo uključuje upotrebu skorašnjih transakcija sličnog tipa, poređenje se tržišnom vrijednošću drugog instrumenta koji je u suštini isti, analizu diskontovanih tokova gotovine i modele utvrđivanja cijena opcija, koristeći što više tržišne parametre i uzdajući se što manje na parametre koje potiču iz internog okruženja preduzeća.

Obezvrijeđenje

Preduzeće procjenjuje na svaki dan bilansa stanja (izvještavanja) da li postoje objektivni dokazi za obezvrijeđenje finansijskih sredstava.

U slučaju finansijskih sredstava koje se vode po fer vrijednosti kroz bilans uspjeha, obezvrijeđenje se ne priznaje pošto je već uključeno u svođenje vrijednosti sredstva na fer vrijednost.

Više detalja u Posebnoj temi – Obezvrijeđenje.

3.4.4 Dospijeće i prezentacija finansijskih sredstava

Finansijska sredstva se klasifikuju kao dugoročna ili kratkoročna na osnovu datuma njihovog dospijeća kao što je objašnjeno.

Kratkoročna finansijska sredstva uključuju i tekući dio (onaj koji dospijeva do 12 mjeseci) dugoročnih finansijskih sredstava.

3.5 Zalihe

3.5.1 Opšta definicija

Zalihe su sredstva:

- koja se drže za prodaju u uobičajenom toku poslovanja;
- koja su u procesu proizvodnje za takvu prodaju; ili
- u obliku materijala ili pomoćnih sredstava koja se troše u procesu proizvodnje ili prilikom pružanja usluga.
- ostala nemonetarna sredstva, koja se drže za prodaju u toku redovnog poslovanja, a za koja su svi rizici i koristi prešli na Preduzeće.

3.5.2 Priznavanje (Cut off - razgraničenje)

Zalihe prodate kupcima treba da budu isključena iz zaliha u bilansu stanja kada su svi značajni rizici i koristi koji se dovode u vezu sa vlasništvom nad zalihama preneseni na kupca. Ovo je isti kriterijum kao za priznavanje prihoda od prodaje, koji je detaljnije opisan u dijelu Prihodi od prodaje.

Prema tome, zalihe koje su isporučene od strane dobavljača treba da budu uključene u zalihe onda kada su svi značajni rizici i koristi u vezi sa vlasništvom nad tim zalihama preneseni na Preduzeće.

Razgraničenje (cut off) zaliha treba da se nadgleda i naročito treba napomenuti da:

- zalihe u tranzitu i koje su fakturisane od strane dobavljača (a koja podliježu odredbama iz ugovora sa dobavljačima koje se tiču prenosa rizika) treba da budu uključene u zalihe Preduzeća (račun roba u tranzitu), od momenta kada Preduzeće preuzima rizike ovih zaliha.
- zalihe koje su fakturisane kupcima gdje je rizik prenesen na kupca ne treba da budu uključene u zalihe Preduzeća i obrnuto.

3.5.2.1 Zalihe na čuvanju

Principi navedeni gore se primjenjuju takođe i na zalihe na čuvanju kod trećih lica. Stoga, artikli koji su u vlasništvu preduzeća, a drže se na čuvanju kod drugog preduzeća, uključuju se u zalihe onog koji daje zalihe na čuvanje. Artikli koji se drže na čuvanju u ime drugog preduzeća se ne uključuju u zalihe onoga koji ih čuva.

3.5.3 Vrednovanje

Zalihe se vrednuju po cijeni nižoj od cijene koštanje (nabavne vrijednosti) i neto prodajne vrijednosti.

Nabavna vrijednost zaliha treba da uključi sve troškove nabavke, troškove konverzije i ostale troškove koji su nastali tokom dovođenja zaliha na trenutnu lokaciju i u trenutno stanje.

Izlaz sa zaliha se vrednuje po prosječnoj cijeni.

3.5.3.1 Troškovi nabavke

Troškovi nabavke treba da uključuju (ali nisu ograničeni samo na to):

- kupovnu cijenu;
- uvozne dažbine i druge poreze koji se ne mogu refundirati;
- troškove prevoza;
- manipulativne troškove; i
- druge troškove koji se mogu direktno pripisati sticanju.

Popusti i rabati prilikom kupovine

Gotovinski, trgovinski ili popusti na količinu i rabati treba da se odbiju od nabavne vrijednosti.

Ukoliko je artikal prodat kada je popust ili rabat priznat, po našem mišljenju treba odmah biti priznat kao korekcija nabavne vrijednosti prodate robe.

3.5.3.2 Neto prodajna vrijednost

Neto prodajna vrijednost je procijenjena prodajna cijena umanjena za procijenjene troškove proizvodnje i prodaje.

Svođenje na neto prodajnu cijenu zaliha se priznaje kao rashod.

U veoma retkim slučajevima može doći do poništavanja prethodnog obezvrjeđivanja zaliha što se priznaje kao prihod samo do iznosa prethodno izvršenog obezvrjeđivanja u bilansu uspjeha.

Neto prodajna vrijednost može biti niža od nabavne vrijednosti robe iz više razloga, kao na primjer:

- zalihe su oštećene;
- zalihe su zastarjele ili prekobrojne;
- prodajne cijene su opale;

Zalihe treba sniziti na neto prodajnu vrijednost za svaki pojedinačni proizvod.

U nekim slučajevima, kada nije moguće da se artikli analiziraju odvojeno jedan od drugog, test niže vrijednosti se mora primijeniti na cijelu grupu proizvoda (kolektivna **procjena** vrijednosti). Ukoliko se ovaj metod primeni na grupu artikala, ovaj metod se mora sprovoditi konzistentno u svim periodima. U slučaju da se ovakva vrsta procjene primjenjuje konsultovati Službu za finansijske poslove.

3.5.3.3 Zalihe sa sporim obrtom

Preduzeće vrši ispravku zastarjelih i zaliha sa sporim obrtom prema sledećem modelu:

- ispravka vrijednosti od 50% za zalihe koje nisu imale 'izlaz' sa lagera duže od 365 dana; Zalihe za koje imenovana popisna komisija utvrdi da su zastarele i neupotrebljive knjigovodstveno se otpisuju 100 %.

3.5.4 Popis zaliha

Za efikasno očuvanje imovine Preduzeća potrebno je vršiti redovan popis zaliha.

Obavezan popis se vrši na dan bilansa stanja. Efekat identifikovanih razlika se evidentira kroz bilans uspjeha i uključuje u finansijske izvještaje pojedinačnih preduzeća prije izvještavanja Preduzeću.

Pogledati Posebne teme - Popis zaliha za više detalja.

3.5.5 Klasifikacija

3.5.5.1 Materijal i komponente

Zalihe koje se koriste u proizvodnom procesu.

3.5.5.2 Proizvodnja u toku

Sredstva koja su ušla u proizvodni proces ali nisu završila proces.

3.5.5.3 Proizvodi

Proizvode sačinjavaju proizvodi koji se drže radi prodaje kao standardna prodaja koja je potekla od proizvoda iz sopstvene proizvodnje koji su završili proces proizvodnje.

3.5.5.4 Roba

Robu sačinjavaju proizvodi koji se drže radi prodaje kao standardna prodaja proizvoda potekla od kupljene robe od trećih lica.

3.5.5.5 Ostale zalihe

Ostale zalihe sačinjavaju proizvodi koji se drže radi prodaje kao nestandardne prodaje.

3.6 Potraživanja po osnovu prodaje i ostala potraživanja

3.6.1 Opšta definicija

Iznosi koji dospijevaju od kupaca za robu ili usluge koje su im pružene u toku redovnog obavljanja poslovanja.

Ostala potraživanja nastaju kada nastaje zahtev za plaćanjem ka suprotnoj stani, npr. izdata je faktura ili se očekuje plaćanje koje je pravno ili ugovorno dogovoreno.

3.6.2 Inicijalno priznavanje

Potraživanja se inicijalno priznaju po fer vrijednosti.

Očekivano je da je fer vrijednost jednaka nominalnoj (sa fakture). U slučaju da ove vrijednosti nisu jednake, razlika se priznaje u bilansu uspjeha i Službu za finansijske poslove treba obavijestiti o ovakvim slučajevima.

Ostala potraživanja

Ostala potraživanja se priznaju onda kada se ispune opšti kriterijumi priznavanja. Potraživanja se priznaju onda kada Preduzeće ima ugovoreno pravo da primi ekonomske koristi i izvjesno je da će koristi preći na Preduzeće. Potraživanja se priznaju samo onda kada se vrijednost koristi može pouzdano utvrditi.

3.6.3 Naknadno vrednovanje

Potraživanja treba da budu vrednovana po nadoknadivoj vrijednosti, što je iznos za koji se očekuje da će biti primljen u gotovini ukoliko bi se platio na dan bilansiranja.

Ostala potraživanja

Ostala potraživanja se takođe vrednuju po nadoknadivoj vrijednosti.

3.6.4 Razgraničenje (Cut off)

Fakture koje nose datum prije ili na dan bilansiranja i za koje su rizici i koristi preneseni na kupca (roba je otpremljena) treba da budu uključene kao potraživanja od prodaje i prihod od prodaje za taj period. Sa druge strane, fakturisana roba za koju rizici i koristi nisu prešli na kupci se ne uključuju i potraživanja i prihode od prodaje perioda.

3.6.5 Ispravka vrijednosti potraživanja

Ispravka vrijednosti potraživanja se vrši kada postoji značajna sumnja da će se cjelokupan iznos potraživanja naplatiti od kupca.

Indirektan otpis, odnosno ispravka vrijednosti potraživanja od kupaca vrši se na teret rashoda perioda preko računa ispravke vrijednosti.

Adekvatnost ispravke vrijednosti potraživanja od kupaca se uglavnom utvrđuje na osnovu analize starosne strukture potraživanja. Dodatno, sve kvalitativne informacije vezane za pojedinačnog kupca se uzimaju u obzir prilikom procjene ispravke vrijednosti.

Na kraju svakog perioda za koji se izvještava potrebno je analizirati potraživanja kako bi se utvrdili:

- sudski sporovi (utužena potraživanja) koji su u toku;
- potraživanja za koje je pokušana naplata mjenicama ili drugim sredstvima obezbjeđenja;
- potraživanja za koje menadžment ima indicije da su nenaplativa.

Preduzeće vrši opštu ispravku vrijednosti potraživanja prema sledećem modelu:

-ispravka vrijednosti u cjelosti (100%) za sva potraživanja starija od 365 dana od dana dospelja izuzev za potraživanja koja su na adekvatan način obezbijedena i za koja se sa sigurnošću može predvidjeti da će se naplatiti u skorijem periodu, što mora biti argumentovano i dokumentovano.

Takođe, na kraju svakog perioda za koji se izvještava analiziraju se potraživanja od kupaca za koja su sudski sporovi u toku (utužena potraživanja) i potraživanja od kupaca kod kojih je pokrenut stečaj. Za ova potraživanja od kupaca vrši se ispravka vrijednosti u iznosu od 50% ako nijesu starija od godinu dana a ako su starija od godinu dana primjenjuje se gore navedeni model opšte ispravke vrijednosti.

Krajem svake godine treba izvršiti pregled ukupne ispravke potraživanja u bilansu stanja i korigovati u slučaju previsoke/preniske ispravke koje se odnose na prethodne godine.

Direktan otpis potraživanja od kupaca na teret rashoda perioda vrši se ukoliko menadžment ima indicije da su potraživanja od kupaca 100% nenaplativa i ako je nenaplativost izvjesna i dokumentovana, a potraživanje je prethodno bilo uključeno u prihode.

Ostala potraživanja

Test **obezvrjeđenja** se mora sprovoditi makar na dan bilansiranja ili kada rukovodstvo smatra da postoje naznake za obezvrjeđenje. Obezvrjeđenje je obrađeno u Posebnim temama – Obezvrjeđenje.

3.6.5.1 Strana valuta

Računi potraživanja u stranoj valuti treba da se unose po kursu na dan bilansiranja. Pogledati posebne teme - Tretman stranih valuta.

3.6.6 Klasifikacija

3.6.6.1 Potraživanja po osnovu prodaje

Iznosi koji potiču od eksternih kupaca kao rezultat fakturisanih prodaja proizvoda ili vršenja usluga, uključujući i poreze.

Potrebno je obezbijediti da se potraživanja po osnovu prodaje mogu analizirati sa aspekta starosne strukture radi procjene potrebe za ispravkom vrijednosti potraživanja.

3.6.6.2 Ostala potraživanja

Iznosi koji potiču od eksternih kupaca koji se ne smatraju da su redovna potraživanja od prodaje. Oni uključuju otkupljena potraživanja u poslovima faktoringa.

Potraživanja za porez preduzeća predstavlja tekuća poreska sredstva koja nastaju kao višak iznad plaćenog poreza i tekućih poreskih obaveza.

Potraživanja za kamatu predstavlja kamatu koja se obračunava na date dugoročne i kratkoročne zajmove, za koju se očekuje da će biti naplaćeni u periodu do 12 mjeseci.

Ostala potraživanja predstavljaju potraživanja koja Preduzeće ima u toku redovnog obavljanja poslovanja.

3.7 Gotovina i gotovinski ekvivalenti

3.7.1 Opšta definicija

Gotovina uključuje gotovinu kao i salda na računima banaka i ostalim finansijskim institucijama koja su trenutno raspoloživa Preduzeću.

Gotovinski ekvivalenti su kratkoročni, visoko likvidne investicije koje su lako konvertibilne u poznate iznose gotovine i koje podliježu neznatnom riziku promjene vrijednosti.

3.7.1.1 Vrednovanje

Gotovina i gotovinski ekvivalenti treba da se vode u bilansu stanja po nižoj vrijednosti između nabavne i tržišne vrijednosti. Imovina u stranoj valuti treba da se unosi po kursu na dan bilansiranja. Pogledati Posebne teme - Tretman stranih valuta.

3.7.2 Klasifikacija

Gotovina se može okvirno podijeliti u tri kategorije:

3.7.2.1 Gotovina u bankama

Sva salda u bankama i ostalim finansijskim institucijama koja su raspoloživa za trenutno povlačenje.

3.7.2.2 Gotovina - blagajna

Sva gotovina i metalni novac koji se drži u prostorijama Preduzeća.

3.7.2.3 Gotovina - Kratkoročni depoziti

Kratkoročni depoziti su visoko likvidne investicije (sa dospijećem i do 7 dana) koje su lako zamjenljive u poznate iznose gotovine i koje su podložne neznatnom riziku promjene vrijednosti.

3.8 Unaprijed plaćeni rashodi i obračunat prihod

3.8.1 Opšta definicija

Unaprijed plaćeni rashodi

Plaćanje koje donosi buduće koristi. Na primjer, premija osiguranja koja se plaća jednom godišnje, rezultujući u trošku koji donosi koristi tokom perioda od 12 mjeseci. Dio premije koji nije istekao se prenosi u bilans stanja kao unaprijed plaćen trošak.

Unaprijed obračunat prihod

Prodaja ili prihod koji je zarađen ili akumuliran tokom perioda mada još uvijek nije naplaćen ili fakturisan. Takođe, unaprijed obračunat prihod može da se prizna kada odnosni troškovi nastanu u tekućem periodu.

3.8.2 Priznavanje i vrednovanje

Opšti kriterijumi priznavanja i vrednovanja se koriste. U slučaju da postoje indikatori nenaplativosti vrši se obezvrjeđenje na teret bilansa uspjeha perioda.

3.8.3 Klasifikacija

3.8.3.1 Unaprijed plaćeni troškovi

Plaćanja unaprijed se uglavnom vrše za rashode kao što je zakup, sigurnosni depoziti za rentu, osiguranje, carinski troškovi i preplaćeni porez. Dio koji nije utrošen (nastao) na kraju obračunskog perioda se knjiži na unaprijed plaćene rashode a ostatak tereti odgovarajući račun rashoda.

3.9 Kapital

3.9.1 Opšta definicija

Kapital je preostali interes u sredstvima preduzeća nakon odbitka svih njegovih obaveza.

3.9.2 Klasifikacija

Pojedini instrumenti koji iako se izdaju u obliku akcija moraju se klasifikovati kao obaveze. Klasifikacija se određuje na osnovu ekonomske suštine instrumenata.

Kada postoji neodređenost da li se instrumenti klasifikuju kao kapital konsultovati Službu za finansijske poslove Preduzeća.

3.9.2.1 Akcijski kapital/udjeli

Nominalna vrijednost svih izdatih akcija/udjela.

Otkupljene sopstvene akcije/udjeli

Za bilo koji iznos plaćen od strane preduzeća da bi otkupili sopstvene akcije/udjele se direktno tereti kapital.

Ovo se primjenjuje bez obzira da li se akcije/udjeli automatski poništavaju ili se drže radi dalje prodaje (tj. otkupljene sopstvene akcije). Iznos koji se dobije prilikom prodaje otkupljenih sopstvenih akcija/udjela se pripisuje direktno kapitalu. Dobici ili gubici se ne priznaju u bilansu uspjeha prilikom transakcija sa sopstvenim akcijama/udjelima, kao ni promjena vrijednosti sopstvenih akcija/udjela.

3.9.2.2 Emisiona premija

Iznos za koji cijene po kojima su akcije/udjeli izdate prevazilaze njihovu nominalnu vrijednost.

3.9.2.3 Zakonska rezerva

Ograničene rezerve koje su zakonom propisane i koje nisu na raspolaganju za raspodjelu.

3.9.2.4 Rezerve fer vrijednosti

Finansijski instrumenti čija promjena u fer vrijednosti priznaje u kapitalu dok se finansijski instrumenti ne prodaju.

Prilikom povećanja vrijednosti sredstava po njihovoj fer vrijednosti mogu se javiti razlike u knjigovodstvenoj i poreskoj osnovici sredstva što rezultira odloženom poreskom obavezom koja se mora iskazati u cjelosti.

3.9.2.5 Rezerve nastale po osnovu kursnih razlika

Kursne razlike koje nastaju usled kursiranja finansijskih izvještaja stranih preduzeća.

Kursne razlike koje nastaju na osnovu kursiranja kredita između zavisnih preduzeća (uglavnom koje majka kompanija daje zavisnom preduzeću) a koje imaju karakter dugoročnih ulaganja (formiraju dio neto investicija u zavisno preduzeće), gdje se vraćanje kredita ne planira ili ne predviđa u skoroj budućnosti, evidentiraju se kao promjene rezervama po osnovu kursnih razlika (ne terete bilans uspjeha). Kada se neto investicija realizuje, kumulativne translacione rezerve prethodno priznate se takođe realizuju kroz bilans uspjeha.

3.9.2.6 Revalorizazione rezerve

Revalorizacioni višak koji nastaje na osnovu revalorizacije vrijednosti imovine.

Revalorizacioni višak koji je uključen u kapital u odnosu na stavku u nekretninama, postrojenjima i opremi može se prebaciti direktno na neraspoređenu dobit kada se imovina otuđi (proda ili rashoduje). Ovo može uključiti prenos cjelokupnog viška kada se sredstvo isključi iz upotrebe ili otuđi. Međutim, dio viška može biti prenesen ukoliko se sredstvo koristi od strane preduzeća. U tom slučaju, iznos viška koji se prenosi se dobija kao razlika između amortizacije zasnovane na revalorizovanoj sadašnjoj vrijednosti sredstva i amortizacije zasnovane na početnoj (originalnoj, vrijednosti prije procjene) vrijednosti. Prenos sa revalorizacionih rezervi na neraspoređenu dobit se ne vrši kroz bilans uspjeha.

Prilikom revalorizacije sredstava uglavnom se javljaju razlike u knjigovodstvenoj i poreskoj osnovici sredstva što rezultira odloženom poreskom obavezom koja se mora iskazati u cjelosti.

3.10 Dugoročna rezervisanja

3.10.1 Opšta definicija

Rezervisanje je obaveza sa neodređenim vremenskim rokom i iznosom. Može da nastane na osnovu sledećeg:

Zakonska obaveza je obaveza nastala iz ugovora, zakonom propisana ili na osnovu opšte zakonske regulative.

Konstruktivna obaveza je obaveza koja nastaje tako što pristankom Preduzeća da prihvati određene obaveze usled objavljenih pravila ili posebnih izveštaja ka drugim učesnicima u poslovanju, Preduzeće kreira vjerodostojna očekivanja kod drugih učesnika da će ispuniti te obaveze.

3.10.2 Priznavanje

Rezervisanje se priznaje kada se ispune svi uslovi navedeni ispod:

- Sadašnja pravna ili konstruktivna obaveza se odnosi na prošla vremena;
- izvjesno je (više jeste nego da nije) da će doći do odliva sredstava da bi se izmirila obaveza; i
- iznos obaveze može pouzdano da se kvantifikuje.

Rezervisanja mogu biti upotrijebljena samo za rashode za koje su i namijenjeni.

Najbolja procjena rezervisanja se vrši od strane rukovodstva kompanije zasnovano na ranijem iskustvu, pouzdanim (relevantnim) informacijama ili na osnovu izvještaja nezavisnih eksperata.

Treba navesti da budući gubici iz poslovanja nisu razlog za priznavanje rezervisanja.

3.10.3 Vrednovanje

Iznos koji se prizna je najbolja procjena rashoda koji treba da se dogodi.

Rezervisanja se moraju preispitivati na kraju godine i korigovati da bi se odrazila sadašnja najbolja procjena.

3.10.4 Klasifikacija

3.10.4.1 Rezervisanja za zadržane depozite i novac za jemstvo (kauciju)

U posebnim slučajevima kada Preduzeće izvrši uplatu depozita ili da novac za jemstvo (kauciju) i kada se očekuje da ovaj novac neće moći da se dobije natrag (garancija za prodaju na odloženo plaćanje kupcu), prave se rezervisanja.

3.10.4.2 Rezervisanja za troškove restrukturiranja

Rezervisanja za troškove restrukturiranja se ne priznaju dok ne postoji zvanični plan i detalji restrukturiranja koji su komunicirani onima na koje se plan odnosi.

3.10.4.3 Ostala dugoročna rezervisanja

Sudski sporovi

Obavezujući događaj za sudski spor je onaj događaj koji daje povod sudskom sporu, a ne samo prijem sudske tužbe.

Treba procijeniti uz konsultaciju sa advokatima (pravno mišljenje) da li preduzeće ima obavezu koja potiče iz prošlih vremena (npr. preduzeće ne mora da prihvati odgovornost za događaj); ili ukoliko postoji vjerovatnoća odliva (npr. preduzeće može očekivati da će uspješno riješiti spor u svoju korist).

U slučajevima gdje se preduzeće sudi i gdje postoji očekivanje da će odbrana verovatno biti uspješna, sudski spor prouzrokuje potencijalnu obavezu. U tim slučajevima nikakvo rezervisanje se ne priznaje.

Kada je izvjesno da je preduzeće odgovorno i da će doći do odliva resursa da bi se izmirila potraživanja po osnovu tužbe, rezervisanja treba da se priznaju, osim ako iznos ne može pouzdano da se utvrdi. U tim slučajevima, potencijalna obaveza će biti objelodanjena.

3.11 Finansijske obaveze

3.11.1 Opšta definicija

Finansijske obaveze se dijele na dugoročne i kratkoročne.

Dugoročna obaveza je obaveza koja dospijeva za izmirenje u periodu dužem od godinu dana od datuma finansijskih izvještaja i ostale obaveze koje se ne klasifikuju kao tekuće obaveze. Tekuće obaveze su kamatonosni zajmovi i ostale kratkoročne finansijske obaveze koje treba da se izmire tokom 12 mjeseci nakon datuma finansijskih izvještaja.

3.11.2 Priznavanje

Obaveze se priznaju kada:

- je izvjesno da će odliv sredstava biti neophodan radi izmirenja obaveza; i
- iznos obaveze može biti izmjeren pouzdano.

Finansijske obaveze se priznaju kada Preduzeće postane strana ugovora gdje se definiše finansijski instrument i budući odliv Preduzeća.

3.11.3 Inicijalno priznavanje

Finansijske obaveze se inicijalno priznaju po cijeni koštanja što je fer vrijednost primljenih sredstava.

Ukoliko se ovaj iznos razlikuje od iznosa koji će biti isplaćen o roku dospeća, razlika treba da bude amortizovana tokom perioda trajanja obaveze (na primjer obveznice izdate uz diskont)

3.11.4 Naknadno vrednovanje

Kamatonosni zajmovi se vrednuju primjenom efektivne kamatne stope.

Izdate obveznice kojima se ne trguje, a koje su izdate uz premiju ili diskont, se naknadno vrednuju po amortizovanoj vrijednosti. Premija ili diskont se amortizuju tokom perioda trajanje obaveze kroz bilans uspjeha koristeći efektivnu kamatnu stopu.

Finansijske obaveze u stranoj valuti treba da budu zabilježeni po kursu na dan finansijskog izvještavanja. Pogledati posebne teme – Tretman stranih valuta.

3.11.5 Klasifikacija

3.11.5.1 Dugoročne obaveze koje se mogu konvertovati u kapital

Obaveze koje mogu povećati kapital. Klasifikacija zavisi od ekonomske suštine instrumenata.

3.11.5.2 Dugoročni zajmovi ili hartije od vrijednosti

Svi zajmovi i hartije od vrijednosti čiji je rok dospjeća 12 mjeseci nakon datuma bilansiranja.

3.11.5.3 Finansijski lizing

Finansijski lizing će biti zabilježen kao obaveza (i sredstvo) u iznosu koji je jednak nižoj vrijednosti između fer vrijednosti iznajmljene opreme na početku lizinga, ili sadašnje vrijednosti minimalnih lizing plaćanja.

Obaveze koje treba da se izmire u periodu dužem od godinu dana nakon datuma bilansiranja biće zabilježene kao dugoročne.

Za dodatna objašnjenja finansijskog lizinga, pogledati Posebne teme – Lizing.

3.11.5.4 Kratkoročni zajmovi

Svi zajmovi i hartije od vrijednosti koji dospjevaju tokom 12 mjeseci nakon bilansa stanja.

3.11.5.5 Tekući dio dugoročnih finansijskih obaveza

Tekući dio dugoročnih finansijskih obaveza (onaj koji dospjeva u periodu do 12 mjeseci u skladu sa anuitetnim planovima) treba reklasifikovati u bilansu stanja kao kratkoročne finansijske obaveze.

3.11.5.6 Tekući dio dugoročnih obaveza po osnovu finansijskog lizinga

Slično, tekući dio dugoročnih obaveza po osnovu finansijskog lizinga takođe treba reklasifikovati.

3.12 Obaveze iz poslovanja i ostale obaveze

3.12.1 Opšta definicija

Iznosi koji dospijevaju za plaćanje dobavljačima za robu, zalihe i usluge, i za koje je primljena faktura.

Za iznose je očekivano plaćanje u roku od 12 mjeseci nakon datuma bilansiranja.

3.12.2 Priznavanje

Obaveze iz poslovanja i ostale obaveze treba da budu priznate kada Preduzeće postane jedna od ugovornih strana i kada je izvjesno da će odliv sredstava biti potreban da bi se izmirile obaveze i kada se iznos obaveze može pouzdano utvrditi.

3.12.3 Razgraničenje (Cut-off)

Fakture koje su primljene na dan ili prije dana izvještavanja treba da budu uključene u obaveze, stoga, fakture primljene nakon datuma bilansiranja se takođe uključuju u obaveze na dan finansijskih izvještaja ako se odnose na robe ili usluge koje je Preduzeće primilo do dana izvještavanja.

Nadalje, za robu koju je Preduzeće primilo (prenijeti su rizici i koristi) ili usluge koje su izvršene, a za koju nije primljena faktura potrebno je izvršiti ukalkulisavanje obaveze i u slučaju robe uključiti iznos u zalihe na dan izvještavanja.

3.12.4 Vrednovanje

Obaveze iz poslovanja i druge obaveze treba da se vrednuju po fer vrijednosti obaveze prema dobavljačima.

Očekivano je da je fer vrijednost jednaka nominalnoj (sa fakture). U slučaju da ove vrijednosti nisu jednake, razlika se priznaje u bilansu uspjeha i Službu za finansijske poslove treba obavijestiti o ovakvim slučajevima.

Obaveze iz poslovanja i druge obaveze, u stranoj valuti treba da budu zabilježeni po kursu na dan bilansiranja. Pogledati Posebne teme - Tretman stranih valuta.

Tekuće poreske obaveze treba da budu navedene u očekivanom iznosu za plaćanje poreskim organima, koristeći poresku stopu koja je primjenjivana tokom godine.

3.12.5 Klasifikacija

3.12.5.1 Primljeni avansi

Avansi primljeni od kupaca.

3.12.5.2 Obaveze iz poslovanja

Obaveze iz poslovanja predstavljaju trenutnu obavezu koja potiče od prošlih događaja pribavljanja dobara ili usled korišćenja usluga koje su primljene i fakturisane ili zvanično dogovorene sa dobavljačima (trećom stranom).

3.12.5.3 Ostale kratkoročne obaveze

Iznosi koji dospevaju za plaćanje eksternim dobavljačima koji obezbjeđuju dobra i usluge, za koje se ne smatra da su obaveze iz poslovanja. Takođe, uključuju u poreze, kamate, i obaveze prema zaposlenima (zarade).

Kratkoročna rezervisanja

Rezervisanja za koja se očekuje da će se izmiriti u roku od 12 mjeseci. Ista pravila i principi se primjenjuju kao i za dugoročne obaveze.

3.13 Ukalkulisani rashodi (razgraničenja) i odloženi prihodi

3.13.1 Opšta definicija

Rashodi koji se odnose na tekući period za koje nisu primljene fakture i nisu izvršena nikakva plaćanja.

Prihodi koji su ostvareni tokom perioda, a za koje Preduzeće još uvek nije izvršila isporuku dobara i usluga do momenta izvještavanje.

3.13.2 Priznavanje i mjerenje

Rashodi treba da budu priznati u bilansu uspjeha u skladu sa metodom razgraničavanja ili principom sučeljavanja prihoda i odnosnih rashoda.

Ukalkulisavanja se vrše za dobra i usluge koji su primljeni, ali koji još uvek nisu fakturirani na dan bilansiranja i takođe će biti priznati u bilansu uspjeha prije plaćanja ukoliko je preduzeće imalo koristi od dobara ili usluga, ili su priznati u okviru zaliha (ili negdje drugo kao sredstvo) ukoliko će se buduće ekonomske koristi steći od kupovine.

3.13.3 Klasifikacija

3.13.3.1 Ukalkulisani rashodi i razgraničenja

Vršenje razgraničenja i ukalkulisavanje rashoda bi trebalo uraditi za sva dobra i usluge za koja je primljena korist, ali koji nisu fakturirani na dan bilansiranja.

Preduzeće može ukalkulisati i razgraničiti rashode za odgovarajuće račune ili u okviru konta obaveza ili u okviru računa razgraničenja.

Tipične stvari koje je potrebno ukalkulisati i pravilno razgraničiti su obaveze za plate, bonusi zaposlenima, eksterne kamate, troškovi zakupnina i troškovi usluga (npr. električna energija, voda, ptt usluge) koje nisu fakturirane.

3.13.3.2 Odloženi prihodi

Odloženi prihodi su oni koji se evidentiraju tokom izvještajnog perioda, ali za koje Preduzeće nije još uvijek izvršila isporuku dobara i usluga na kraju tog perioda. Ovi iznosi ne treba da budu uključeni u bilans uspjeha za izvještajni period.

Primljene donacije

Donacije trebaju da pokriju odnosne troškove kojima su namijenjene i zato se mogu iskazati u okviru odloženih prihoda dok troškovi ne nastanu.

4 Bilans uspjeha

4.1 Priznavanje prihoda

4.1.1 Definicija

Definicija prihoda obuhvata prihode i dobitke.

Prihod nastaje tokom obavljanja redovnih aktivnosti preduzeća i dovodi se u vezu sa različitim nazivima uključujući prodaju, provizije, kamate, dividende, licencne naknade i zakupninu.

Dobici predstavljaju ostale stavke koje pripadaju po definiciji prihodima i mogu, ili ne, nastati tokom redovnih aktivnosti Preduzeća. Dobici predstavljaju povećanje ekonomskih koristi i kao takvi nisu drugačiji po prirodi od prihoda. Dobici uključuju, na primjer, one prihode koji nastaju od prodaje stalne imovine.

Definicija prihoda takođe uključuje i nerealizovane dobitke, na primjer, one koji nastaju vrednovanjem tržišnih hartija od vrijednosti.

4.1.2 Priznavanje

Prihod se priznaje u bilansu uspjeha kada uvećanje u budućim ekonomskim koristima povezano sa uvećanjem u sredstvima ili umanjnjem u obavezama, i kada može pouzdano da se izmjeri.

4.1.2.1 Prodaja proizvoda

Prihodi od prodaje proizvoda treba da se priznaju kada se ispune sledeći uslovi:

- Preduzeće je prenijelo na kupca sve značajne rizike i koristi od vlasništva nad robom;
- rukovodstvo Preduzeća ne zadržava niti ima upravljanje u mjeri koja se obično povezuje sa vlasništvom, niti kontrolu nad prodatom robom;
- kada je moguće da se iznos prihoda pouzdano izmjeri;
- kada je vjerovatno da će poslovna promjena da bude praćena prilivom ekonomske koristi u preduzeće; i
- kada se troškovi koji su nastali ili će nastati u vezi sa poslovnom promjenom mogu pouzdano da izmjere.

Prihodi od prodaje proizvoda se priznaju kada su gore navedeni uslovi ispunjeni, kada je izdata faktura, i kada su proizvodi koji su isporučeni kupcima potvrđeni otpremnicom.

4.1.2.2 Pružanje usluga

Kada se rezultat poslovnog događaja koji se sastoji od pružanja usluga može pouzdano procijeniti, prihodi povezani sa tim poslovnim događajem se priznaju srazmjerno stepenu izvršenja usluge na dan izvještavanja. Rezultat poslovne promjene može da se pouzdano procijeni kada su zadovoljeni svi sledeći uslovi:

- iznos prihoda može da se pouzdano izmjeri;
- kada je vjerovatno da će poslovna promjena da bude praćena prilivom ekonomske koristi u preduzeće;
- stepen dovršenosti usluge može se pouzdano utvrditi na dan Bilansa stanja; i
- troškovi koji su nastali pri pružanju usluga i troškovi za dovršavanje usluga mogu da se pouzdano izmjere.

4.2 Priznavanje rashoda

4.2.1 Definicija

Definicija rashoda obuhvata gubitke kao i one rashode koji su nastali tokom redovnog obavljanja aktivnosti preduzeća.

Rashodi koji nastaju tokom redovnog obavljanja aktivnosti preduzeća uključuju, na primjer, troškove prodaje, plate i amortizaciju. Uobičajeno se javljaju u formi odliva ili smanjenja količine imovine kao što su gotovina i gotovinski ekvivalenti, zalihe, materijalne imovine.

Gubici predstavljaju ostale stavke koje ispunjavaju uslove da bi se definisali i mogu, ili ne, nastati tokom redovnog obavljanja aktivnosti preduzeća. Gubici predstavljaju smanjenje ekonomskih koristi i kao takvi nisu drugačiji po prirodi od ostalih rashoda. Gubici uključuju, na primjer, one koji nastaju od prirodnih katastrofa poput požara i poplava, kao i one koji nastaju tokom prodaje stalne imovine.

Definicija rashoda uključuje takođe i nerealizovane rashode, na primjer, one koji nastaju usled efekta povećanja kurseva stranih valuta na strani obaveza Preduzeća koji su izraženi u tim valutama.

4.2.2 Priznavanje

Rashodi se priznaju u bilansu uspjeha kada umanjenje u budućim ekonomskim koristima povezano sa umanjnjem u imovini ili uvećanjem u obavezama, nastane i kada može pouzdano da se utvrdi iznos. Ovo znači da priznavanje rashoda nastaje uporedo sa priznavanjem povećanja obaveza ili smanjenjem imovine (npr. ukalkulisavanje obaveza prema zaposlenima ili amortizacija opreme).

Rashodi se priznaju u bilansu uspjeha na bazi direktne veze između nastalih troškova i uvećanja odnosno stavke prihoda, uobičajeno se nazivaju sučeljavanjem prihoda i rashoda. Na primjer, različite komponente rashoda koje sačinjavaju troškove prodatih proizvoda se priznaju u isto vrijeme kao i prihod koji je nastao od prodaje tih proizvoda.

Ipak, primjena koncepta sučeljavanja ne dozvoljava priznavanje stavki u bilansu stanja, koje ne ispunjavaju kriterijume da bi se definisali kao sredstva. Na primjer, troškovi istraživanja ne ispunjavaju uslove za priznavanje kao imovine, i stoga treba da budu rashodovani direktno kada troškovi nastanu, bez obzira da li će rezultati razvoja dovesti do uvećanja prihoda u budućnosti.

Takođe, rashod se takođe priznaje u bilansu uspjeha kada trošenja ne dovode do budućih ekonomskih koristi.

4.3 Prodaja

Prodaja se klasifikuje kao prodaja robe, licenci, sopstvenih proizvoda (CT Brand) pružanje usluga i implementacija sistema (primjenljivo na Spinnaker). Sva prodaja se knjiži bez poreza na dodatu vrijednost (PDV).

4.3.1 Prodaja robe

Prodaja robe je standardna prodaja i predstavlja neto prodaju proizvoda trećih lica.

4.3.2 Veleprodaje i Maloprodaja

Prodaja se treba podijeliti na veleprodaju i maloprodaju osim u slučajevima kada isključivo postoji maloprodaja.

4.3.3 Usluge

Usluge uključuju prihode od pružanja različitih usluga trećim licima.

4.3.4 Ostali prihodi od prodaje

Uključuju prihode od prodaje koji nastaju po ostalim osnovama. Opšti kriterijumi za priznavanje se primjenjuju i ova prodaja se vodi odvojeno.

4.3.5 Odobreni rabati

Rabati se definišu kao vrijednost koristi (popusta) koji su dati kupcima. Rabati uobičajeno uključuju sledeće:

- svi rabati direktno odbijeni u fakturnoj vrijednosti proizvoda.
- Naknadno odobreni rabati po ispunjavanju uslova iz ugovora, npr. rabat na količinu.

Prodaja se predstavlja po bruto vrijednosti, dok se rabati prikazuju odvojeno. Kao rezultat, ukupna prodaja za period iznosi prodaju umanjenu za rabate.

Preduzeća treba da usvoji procedure da identifikuju sve naknadno odobrene rabate na kraju izvještajnog perioda a koji se odnose za taj period i da ih uključi period bez obzira da li su oni formalno odobreni ili ne.

4.4 Troškovi prodatih proizvoda

Troškovi prodatih proizvoda odnose se na nabavnu cijenu prodatih proizvoda i na troškove direktnog materijala koji su upotrijebljeni tokom procesa proizvodnje. Troškovi prodatih proizvoda uključuju takođe i troškove ostalih materijala.

Nije bitno da li je proizvodnja ili nabavka proizvoda nastala u izvještajnom periodu ili u ranijim periodima.

Troškovi prodatih proizvoda se snižavaju za iznos popusta koji su dobijeni od dobavljača. Oni se knjiže po principu ukalkulisavanja.

4.4.1 Primljeni rabati

Rabati se definišu kao vrijednost dobijenih koristi (popusta) od dobavljača. Rabati uobičajeno uključuju sledeće:

- svi rabati direktno odbijeni u fakturnoj vrijednosti proizvoda.
- Naknadno primljeni rabati po ispunjavanju uslova iz ugovora, npr. rabat na količinu.

Dobijeni rabati umanjuju troškove prodatih proizvoda.

Preduzeća treba da usvoje procedure da identifikuju sve naknadno primljene rabate na kraju izvještajnog perioda a koji se odnose za taj period i da ih uključi u period bez obzira da li su oni formalno odobreni ili ne.

4.5 Ostali prihodi i rashodi iz poslovanja

4.5.1 Ostali prihodi iz poslovanja

Ostali prihodi iz poslovanja uključuju glavne stavke opisane ispod. Ostali prihodi iz poslovanja treba da budu priznati kada se ispune opšti kriterijumi za priznavanje.

Prihodi i troškovi od prodaje imovine koja se klasifikuje kao ona koja se drži radi trgovanja

Pogledati posebne teme - Sredstva koja se drže radi trgovanja.

Prihodi od donacija

Prihodi od donacija se evidentiraju onda kada nastanu odnosni troškovi za koje je donacija dobijena.

Operativni lizing (Prihod od zakupnine)

Prihodi od iznajmljivanja poslovnih prostorija ili podzakup trećim licima. Prihod zakupa često obuhvata nekoliko perioda i prihodi treba da budu odgovarajuće alocirani na periode (unaprijed plaćeni/ukalkulisani).

Prihod od refundacija

Ovi prihodi obuhvataju prihode od refundiranja sredstava od strane državnih organa.

Konsultantske usluge

Primjenjuju se opšti kriterijumi za priznavanje. Ukoliko traju duže od 12 mjeseci potpadaju pod sličan tretman kao prihodi od dugoročnih ugovora implementacije sistema.

Dobici od prodaje imovine

Razlika između neto knjigovodstvene vrijednosti i neto prodajne vrijednosti. Primjenjuje se na imovinu koja ne spada u sredstva koja se drže radi prodaje, pogledati posebne teme – imovina koja se drži radi prodaje.

Prihod od ukidanja otpisanih potraživanja

Ukidanja potraživanja koja su prethodno otpisana.

Prihod od ukidanja rezervisanja

Ukidanja rezervisanja nakon ponovne procjene na kraju godine.

Dobici od revalorizacionih korekcija i ukidanja obezvređenja

Odnose se na pozitivnu promjenu vrijednosti imovine. Pogledati odgovarajuća poglavlja u bilansu stanja.

Prihod od fer vrednovanja investicionih nekretnina se evidentira na posebnom kontu.

Takođe uključuje i prihod koji nastaje prilikom ukidanja prethodno obezvrijeđenih sredstava.

Ukoliko postoje stavke troškova koje se odnose na navedene prihode, navedeni prihodi se **netiraju** sa iznosom troškova.

Viškovi

Procijenjena vrijednost prekobrojnih zaliha ili imovine identifikovanih prilikom popisa zaliha i imovine.

Ostali prihodi i dobici od usluga i ostalih poslova

Ostali prihod nastao tokom redovnog poslovanja. Moraju biti ispunjeni opšti kriterijumi prije priznavanja.

4.5.2 Ostali poslovni rashodi

Ova stavka obuhvata sve poslovne rashode koji nisu uključen u troškove prodatih proizvoda.

Zarade, naknade, doprinosi i ostali troškovi zaposlenih

Bruto iznos svih osnovnih zarada, naknada i ostalih troškova zaposlenih.

Takođe uključuje trošak svih primljenih usluga tokom privremenih, autorskih honorara i podizvođača tokom projekta implementacije softvera. Oni se knjiže na odvojenim računima.

Troškovi ostalih usluga

Troškovi usluga primljenih tokom perioda koje se ne odnose na proizvodnju ili pružanje usluga i samim tim nisu uključeni u troškove prodaje. Trošak treba da bude alociran na period kome i pripada (kada je usluga primljena) bez obzira kada je primljena faktura za tu uslugu.

Transportni troškovi

Transportni troškovi treba da budu razdvojeni između transportnih usluga uopšte i transportnih troškova tokom isporuke proizvoda.

Osiguranje

Svi troškovi osiguranja za nekretnine i opremu. Troškovi treba da budu razgraničeni tokom perioda na koji glasi osiguranje bez obzira na tekuća plaćanja i primljene fakture.

Troškovi platnog prometa i bankarskih usluga

Rashodi bankarskih usluga i ostalih usluga banaka. Rashodi koji se odnose na naknade po osnovu zajmova treba da se klasifikuju u okviru finansijskih rashoda.

Troškovi usluga održavanja

Troškovi koji nastaju tokom rutinskih popravki i održavanja sredstava treba tretirati kao trošak perioda. Samo specifičan tip naknadnog trošenja vezano za sredstva može se **kapitalizovati** kao što je definisano prema kriterijumima priznavanja u bilans stanja – kao materijalna imovina.

Administrativni rashodi

Uključiti sve troškove koji su vezani sa opštom administracijom poslovanja (telefoni, internet, održavanje, usluge itd.). Primjenjuju se opšti kriterijumi priznavanja troškova uz obavezno ukalkulisavanje za troškove za koje nije dobijena faktura a odnose se na period izvještavanja.

Troškovi operativnog lizinga (zakupnina)

Troškovi iznajmljivanja prostorija i maloprodajnih objekata. Treba uzeti u obzir da se troškovi zakupnina alociraju na period kome pripadaju bez obzira na vrijeme prijema fakture ili plaćanja.

Marketing troškovi

Uključuju troškove za sve aktivnosti marketinga/reklamiranja. Marketing se ne rashoduje kada nastane, već se vrši ukalkulisavanje, i priznaje se kao rashod tokom perioda emitovanja/trajanja.

Marketing troškovi uključuju troškove reklamiranja na radiju i TV, štampane materijale i reklame, reklamiranje na internetu i ostale troškove marketinga (naknade agencijama itd.).

Troškovi reprezentacija

Troškovi koji se odnose na reprezentaciju (događaji, restoran, pokloni itd.). Uopšteno, oni se rashoduju prilikom nastanka.

Takse i naknade

Odnose se na takse i naknade koje se plaćaju tokom redovnog obavljanja poslova.

Rezervisanja

Rezervisanja napravljena tokom perioda u skladu sa priznavanjima definisanim u obavezama – sekcija rezervisanja u bilansu stanja.

Amortizacija

Amortizacija tokom identifikovanog korisnog vijeka trajanja sredstava. Trebalo bi da se raspodijeli analitički u skladu sa klasifikacijom sredstava napravljenom u bilansu stanja – stalna imovina.

Gubitak prilikom prodaje sredstava

Negativna razlika između neto knjigovodstvene vrijednosti sredstava i prodajne cijene koja je primljena. Sredstva koja su se ranije klasifikovala kao ona koja se drže radi prodaje treba da se knjiže odvojeno, kao što je prikazano u Posebnim temama – Sredstva koja se drže radi prodaje.

Obezvrjeđenja i otpisi

Pogledati posebne teme – Obezvrjeđenje.

Manjkovi

Troškovi identifikovanih manjkova proizvoda i robe. Rashoduju se prilikom nastanka.

Ostali troškovi

Ostali troškovi nastali tokom redovnog obavljanja poslovanja priznaju se u skladu sa opštim kriterijumima.

U slučaju da pojedinačna preduzeća imaju kolebanja gdje da klasifikuju neku materijalnu stavku troška konsultovati centralno odjeljenje finansija.

4.6 Finansijski prihodi i rashodi

4.6.1 Prihodi od kamata

Uključuju sve kamate obračunate u periodu od strane preduzeća po osnovu potraživanja/zajmova/hartija od vrijednosti, finansijskih lizinga (ukoliko je Preduzeće davalac lizinga), i ostale kamate iz poslovanja.

4.6.1.1 Priznavanje

Kamata treba biti priznata na bazi vremenskog kriterijuma koji uzima u obzir efektivnu kamatnu stopu (prinos). Efektivna kamatna stopa je stopa sa kojom se očekivani budući novčani prilivi moraju diskontovati kako bi se izjednačili sa početnom sadašnjom vrijednosti imovine. Prihodi od kamata uključuju iznos amortizacije bilo kog diskonta, premije ili druge razlike između inicijalne početne **vrijednosti** hartije od vrijednosti i njenog iznosa o roku dospeća.

4.6.2 Ostali finansijski prihodi

Ostali finansijski prihodi uključuju sve ostale finansijske prihode.

4.6.3 Rashodi kamata

Rashodi kamata su troškovi pozajmljenih sredstava koji su nastali u preduzeću u vezi sa kreditiranjem. Rashodi kamata se odnose na zajmove, amortizaciju diskonta ili premije koji se odnose na zajmove, kao i troškove finansiranja vezano za finansijski lizing.

Rashodi kamata takođe uključuju i rashode usled diskontovanja mjenica, troškove faktoringa potraživanja i ostale finansijske rashode.

4.6.3.1 Priznavanje

Troškovi kamata treba da se priznaju kao rashodi u periodu u kojem su nastali.

Kao alternativa, kapitalizacija troškova pozajmljivanja je dozvoljena kada su oni direktno vezani za kupovinu, konstrukciju ili proizvodnju kvalifikovanog sredstva. Troškovi

pozajmljivanja treba da se kapitalizuju kao dio nabavne vrijednosti sredstva. Pogledati priznavanje troškova u okviru Bilansa stanja – Osnovna sredstva.

Prije kapitalizacije bilo kakvih troškova pozajmljivanja konsultovati Službu za finansijske poslove Preduzeća.

4.6.4 Ostali finansijski rashodi

Ostali finansijski rashodi uključuju sve ostale finansijske rashode.

4.6.5 Pozitivne i negativne kursne razlike

Realizovane kursne razlike

Realizovane pozitivne i negativne kursne razlike treba da se evidentiraju odvojeno. Realizovani iznosi nastaju kada se transakcija završi pa do konačnog prijema ili uplate gotovine i predstavlja pozitivnu ili negativnu razliku između kursa po kome je knjiženo prvobitno priznavanje sredstva/obaveze i kursa prilikom izmirenja obaveze/sredstava.

Nerealizovane kursne razlike

Nerealizovane pozitivne i negativne kursne razlike se takođe evidentiraju odvojeno. Nerealizovani iznosi nastaju tokom preračuna svih obaveza i potraživanja u stranoj valuti po kursu na dan bilansa stanja (srednji kurs objavljen od strane Narodne Banke ili ostalih relevantnih vlasti).

5 Posebne teme

5.1 Povezana lica

5.1.1 Opšte

Odnosi sa povezanim licima i transakcije sa povezanim licima su normalna pojava poslovanja. Transakcije koje se reflektuju u finansijskim izvještajima treba da se odvijaju po metodi na dohvata ruke ukoliko se ne objelodani drugačije.

5.1.2 Objelodanjivanje

Od Preduzeća se zahtijevaju sledeća objelodanjivanja od:

- opis transakcija sa povezanim licima; i
- informacije o transakcijama i njihovih salda (otvorenih stavki) na kraju izvještajnog perioda; i
- kompenzacije (naknade) top menadžmentu

Objelodanjivanja nisu potrebna za transakcije između povezanih lica u konsolidovanim finansijskim izvještajima (pošto su oni eliminisani u potpunosti prilikom konsolidacije).

5.1.3 Identifikacija povezanih lica

Lice je povezano sa Preduzećem ukoliko:

- direktno, ili indirektno kroz jednog ili više posrednika:
 - kontroliše, ili je kontrolisano, ili je pod uobičajenom kontrolom preduzeća (ovo uključuje matična preduzeća, zavisna preduzeća i povezana preduzeća zavisnog preduzeća);
 - ima vlasništvo u preduzeću koje mu omogućava značajan uticaj nad preduzećem; ili
 - ima zajedničku kontrolu nad preduzećem;
- lice je pridruženo preduzeće preduzeća;
- lice je zajedničko ulaganje u kome je preduzeće investitor;
- lice je član top menadžmenta preduzeća ili matične kompanije;
- lice je blizak član porodice bilo kog lica kontrolisanog preduzeća i ujedno član top menadžmenta.

5.2 Tretman stranih valuta

5.2.1.1 Opšte

Funkcionalna valuta je valuta primarnog ekonomskog okruženja u kojem preduzeće posluje.

Funkcionalna valuta Preduzeća je EUR.

Preduzeća u okviru Preduzeća pojedinačno određuju svoju funkcionalnu valutu.

Izvještajna valuta je valuta u kojoj se prezentuju finansijski izvještaji.

Izvjestajna valuta Preduzeća je EUR.

Strana valuta je valuta različita od izvještajne valute preduzeća.

5.2.1.2 Konverzija strane valuti u funkcionalnu valutu

Početno priznavanje

Transakcije u stranoj valuti treba da bude evidentirane prilikom početnog priznavanja u izvještajnoj valuti, primjenjujući kurs na dan transakcije na iznos u stranoj valuti.

Izještavanje nakon datuma bilansa stanja

U bilo kom datumu bilansa stanja:

- monetarne stavke u stranoj valuti treba da budu izještavane koristeći zaključni kurs (trenutni kurs na dan Bilansa stanja);
- ne monetarne stavke koje su mjerene po principu istorijskog troška u stranoj valuti treba da budu prevedene koristeći kurs na dan transakcije; i
- nemonetarne stavke koje se mjere po fer vrijednosti u stranoj valuti treba da budu prevedene koristeći kurs koji je važio na dan kada je fer vrijednost određivana.

Priznavanje razlika prilikom kursiranja

Kursne razlike koje nastaju prilikom izmirivanja monetarnih stavki ili prilikom prevođenja monetarnih stavki po kursovima koji su drugačiji od onih po kojima su inicijalno prevedene tokom perioda ili u prethodnim finansijskim izvještajima, treba priznati u bilansu uspjeha u periodu u kom su i nastali.

Za dobitke ili gubitke na nemonetarnim stavkama priznatim u kapitalu, bilo kakav efekat kursiranja treba biti priznat u kapitalu. Obrnuto, za dobitke ili gubitke na nemonetarnim stavkama priznate u bilansu uspjeha, bilo kakav efekat kursiranja treba da bude priznat u bilansu uspjeha.

Upotreba izvještajne valute drugačije od funkcionalne valute

Rezultati i finansijska pozicija preduzeća treba da bude prevedena sa funkcionalne valute u drugu valutu za prezentaciju koristeći sledeće procedure:

- imovina i obaveze treba da budu prevedeni po kursu na zaključivanju (trenutni kurs na dan Bilansa stanja);
- prihodi i rashodi treba da budu prevedeni po prosečnom kursu za izvještajni period; i
- sve rezultujuće kursne razlike treba da budu priznate u posebnoj komponenti kapitala (rezerve po osnovu kursiranja).

5.3 Izještavanje po segmentima

5.3.1 Opšte

Primjenjuje se za Preduzeće. Izještavanje će se vršiti po vrsti poslovanja i geografskom segmentu.

5.3.2 Klasifikacija

Klasifikacija određuje da li se detaljna analiza treba bazirati na poslovnom segmentu ili geografskom segmentu (zavisi od toga gdje se nalaze dominantni rizici i dobiti).

Moguće je da oba budu primarni segmenti.

5.3.2.1 Poslovni segment

Odvojiv dio poslovanja Preduzeća, sa rizicima i dobitima različitim od ostalih poslovnih segmenata.

Faktori koji se odnose na izbor poslovnog segmenta su:

- priroda proizvodnih usluga (prodaja proizvoda, pružanje usluga)
- tipovi tržišta gdje se proizvodi/usluge prodaju
- većinske kategorije kupaca (veleprodaja i maloprodaja)

5.3.2.2 Geografski segment

Izvjštavanje po geografskim segmentima se vrši kada postoje regije sa drugačijim rizicima/dobitima.

5.4 Obezvrjeđenje

5.4.1 Obezvrjeđenje stalne imovine

Obezvrjeđenje se javlja kada je nadoknadiva vrijednost sredstva iznad sadašnje vrijednosti. Nadoknadiva vrijednost je vrijednost veća od neto prodajne cijene sredstva ili njene upotrebne vrijednosti.

Neto prodajna cijena je fer vrijednost umanjena za troškove prodaje a upotrebna vrijednost je neto sadašnja vrijednost budućih novčanih priliva povezanih sa sredstvom.

Nakon priznavanja gubitka usled obezvrjeđivanja, troškovi amortizacije sredstva treba da budu korigovani u budućim periodima da bi alocirali obezvrjeđenu sadašnju vrijednost sredstva, umanjenu za njenu rezidualnu (preostalu) vrijednost (ukoliko postoji), tokom preostalog korisnog vijeka trajanja sredstva.

Kada je sadašnja vrijednost sredstva umanjena kao rezultat obezvrjeđenja, umanjenje treba priznati kao rashod (rashodi obezvrjeđivanja u bilansu uspjeha).

Identifikacija obezvrjeđenja

Svakog datuma bilansiranja treba procijeniti da li ima bilo kakve indikacije da li je sredstvo obezvrjeđeno. Ukoliko takve naznake postoje, nadoknadivi iznos sredstva treba biti procijenjen. (Napomena je da ovo nije zahtjev da moguća obezvrjeđenja treba kalkulisati za sva sredstva na svaki dan bilansa stanja, prije je postojanje uslova koji ukazuju na povećani rizik obezvrjeđenja koji mora biti ocijenjen).

Prilikom procjene da li postoje indikacije da je sredstvo obezvrjeđeno, kao minimum, prateći eksterne i interne znake mogućeg obezvrjeđenja treba uzeti u obzir:

- Pad tržišne vrijednosti za određena sredstva ili za Preduzeća sredstava koje donose novčane tokove, u visini koja prevazilazi normalnu amortizaciju usled zastarijevanja i upotrebe;

- Značajne promjene u tehnološkom, tržišnom, ekonomskom ili pravnom okruženju u kojima Preduzeće posluje, ili specifičnom tržištu kojem je sredstvo namijenjeno;
- Rast tržišne kamatne stope ili druge tržišno definisane stope prinosa gdje rast utiče na procijenjenu diskontnu stopu koja će biti korišćena u određivanju upotrebne vrijednosti
- Postoji konkretan dokaz zastarjelosti ili fizičkog oštećenja sredstvu ili Preduzeću sredstava;
- Bilo je značajnih internih promjena u organizaciji ili u njenim operacijama (poslovanju), kao što su odluke o prekidu proizvodnje proizvoda ili restrukturiranju, tako da se očekivani preostali korisni vijek trajanja proizvoda ili iskorišćenje sredstva se očigledno smanjuje; i
- Interni podaci ukazuju da su ekonomske performanse sredstva ili Preduzeća sredstava pogoršale u odnosu na prethodno očekivane, ili će se tako nešto desiti u budućnosti.

Revalorizovana sredstva

Sredstva koja se mjere po revalorizovanom iznosu po drugom standardu prvo se revalorizuju primjenom principa po tom standardu. Bilo kakav gubitak usled obezvrjeđivanja se računa na bazi revalorizovanog sadašnjeg iznosa. Kako je nadoknativ iznos koji će se upotrebiti u testiranju obezvrjeđenja viši od fer vrijednosti sredstva umanjen za troškove prodaje (neto prodajne cijene) i njene upotrebne vrijednosti, bilo kakav gubitak usled obezvrjeđivanja koji treba da bude priznat uopšteno je limitiran do visine troškova prodaje.

Bilo kakav gubitak usled obezvrjeđivanja tereti direktno revalorizacione rezerve do visine kada ukida prethodne revalorizacioni višak koji se odnosi na to sredstvo.

Nematerijalna sredstva sa neodređenim korisnim vijekom trajanja

Nematerijalna sredstva sa neodređenim korisnim vijekom trajanja ne treba da se amortizuju. Sredstva sa neodređenim korisnim vijekom trajanja treba da se testiraju radi obezvrjeđenja poredivši nadoknativ iznos sa sadašnjim iznosom

- godišnje, i
- kada postoji naznaka obezvrjeđenja (ne očekuje se da buduće ekonomske koristi premaše tekuću sadašnju vrijednost).

Korisni vijek trajanja treba da se ispita svakog perioda radi promjene neodređenog ka određenom korisnom vijeku trajanja i ukoliko se zahtijeva, treba da se u skladu tim i zamijene.

5.4.1.1 Ukidanje gubitka usled obezvrjeđenja - stalna

Preduzeće treba da procijeni u svakom izvještajnom periodu da li ima ikakvih naznaka gubitka usled obezvrjeđivanja koji je priznat sredstvu u ranijim periodima više ne postoji ili je možda umanjen. Ukoliko takve naznake postoje, preduzeće treba da procijeni nadoknativu vrijednost tog sredstva.

Ukidanje gubitka usled obezvrjeđenja sredstvu uobičajeno treba priznati u bilansu uspjeha. Ukidanje gubitka usled obezvrjeđenja na revalorizovanom sredstvu treba priznati u bilansu uspjeha do visine koja ukida gubitak usled obezvrjeđenja na istom sredstvu na kojem je ranije priznat rashod u bilansu uspjeha. Bilo kakvo povećanje sadašnje vrijednosti sredstva se tretira kao revalorizaciono povećanje.

5.4.2 Obezvrjeđivanje finansijskih sredstava

Sva finansijska sredstva (potraživanja, zajmovi, hartije od vrijednosti, učešća itd.) podliježu ispitivanju radi obezvrjeđenja.

Primjeri indikatora obezvrjeđenja su:

- Značajne finansijske poteškoće kod izdavaoca finansijskog instrumenta;
- Visoka mogućnost stečaja ili drugog vida finansijske reorganizacije izdavaoca;

- Istorijsko iskustvo docnje u naplati potraživanja od prodaje.

5.4.2.1 *Odobreni krediti potraživanja i investicije koje se drže do dospijeca*

Obezvrjeđenje ovih instrumenta jednako je razlici

- Nadoknadive vrijednosti sredstva
- sadašnjoj vrijednosti budućih novčanih tokova koji potiču od sredstva diskontovani sa originalnom kamatom instrumenta

Obezvrjeđenje se evidentira u bilans uspjeha i vrijednost sredstva se umanjuje.

5.4.2.2 *Finansijska sredstva raspoloživa za prodaju*

Kada se primijeni obezvrjeđenje na sredstva raspoloživa za prodaju, kumulativne rezerve fer vrijednosti koje su se prethodno priznavale u kapitalu se prenose na bilans uspjeha. Obezvrjeđenje sredstva se takođe priznaje.

5.4.2.3 *Ukidanje obezvrjeđenja*

Kada naknadni događaji pokažu da je obezvrjeđenje bilo nepotrebno, ukidanje obezvrjeđenja se evidentira u bilansu uspjeha.

5.5 Lizing

5.5.1 Opšte

Pravilan tretman transakcija u finansijskim izvještajima korisnika i davaoca lizinga određuje se tržišnom suštinom lizing transakcije (tj. suština iznad forme).

5.5.2 Klasifikacija

5.5.2.1 *Finansijski lizing*

Lizing ugovor prenosi značajne rizike i nagrade koje su uobičajene za vlasništvo u lizingu. Vlasništvo može ili ne mora biti preneseno na kraju.

5.5.2.2 *Operativni lizing*

Značajni rizici i nagrade ne prenose se na korisnika lizinga.

5.5.2.3 *Ostali indikatori kojima se klasifikuje lizing*

Primjeri situacija koje individualno ili u kombinaciji dovode do toga da se lizing klasifikuje kao finansijski lizing su:

- davalac lizinga prenosi vlasništvo nad sredstvom na korisnika lizinga na kraju perioda zakupa;
- korisnik lizinga ima mogućnost da kupi sredstvo po cijeni za koju se procjenjuje da će biti dovoljno niža od fer vrijednosti na dan kada mogućnost za to postane sigurna, na početku lizinga, da će se mogućnost ispuniti;
- vrijeme trajanja lizinga se proteže na veći dio ekonomskog vijeka trajanja sredstva iako vlasništvo nije preneseno;

- prilikom započinjanja lizinga sadašnja vrednost minimalnih lizing plaćanja iznosi najmanje do cjelokupne fer vrijednosti iznajmljenog sredstva; i
- kada je predmet lizinga takve prirode da samo korisnik lizinga može da ga upotrebljava bez većih prepravki.

Operativni lizing je sve ono što ne spada u finansijski lizing.

Kada postoji nesigurnost kako klasifikovati lizing ugovore kontaktirati Službu za finansijske poslove.

5.5.3 Mjerenje i priznavanje

5.5.3.1 Knjigovodstvo korisnika lizinga

Finansijski lizing

Korisnik lizinga treba da prizna sredstvo i obavezu u iznosu jednakom (na početku korišćenja lizinga) fer vrijednosti predmeta lizinga, ili ukoliko je niža, sadašnjoj vrijednosti minimalnih lizing plaćanja gdje je diskontni faktor implicitna kamatna stopa.

Lizing plaćanja se raspodjeljuju na finansijski rashod i smanjivanju neotplaćenog dijela obaveze (u skladu sa anuitetnom planu koji se obično dobija od lizing kompanije). Stoga, finansijski rashodi se računaju tako da bi dobili konstantnu stopu na preostali iznos obaveza.

Sredstvo koje se koristi u okviru finansijskog lizinga treba da bude amortizovano u skladu sa principima za amortizaciju slične imovine koje se poseduju.

Operativni lizing

Iznajmljivanje se tereti u bilansu uspjeha proporcionalnom metodom tokom perioda trajanja lizing ugovora.

5.5.3.2 Knjigovodstvo davaoca lizinga

Pristup knjigovodstvu davaoca lizinga je veoma sličan onome kao i kod korisnika lizinga. Kontaktirati Službu za finansijske poslove Preduzeća radi detalja ukoliko je preduzeće angažovano u davanju lizinga.

5.6 Odloženi porez

5.6.1 Opšte

Odloženi porez je porez koji se odnosi na privremene razlike, koje su razlike između sadašnje vrijednosti sredstva u bilansu stanja i njegove poreske osnovice.

Ovo može biti ili:

- Oporezive privremene razlike (odložena poreska obaveza) - rezultuju u oporezivim iznosima prilikom utvrđivanja oporezivog profita budućih perioda kada je sadašnja vrijednost sredstva ili obaveze nadoknativa ili izmirena; ili

- Odbitne privremene razlike (odložena poreska sredstva) – rezultuju u iznosima koji su odbitni prilikom utvrđivanja oporezivog dobitka budućih perioda kada je sadašnja vrijednost sredstva ili obaveze nadoknadiva ili izmirena;

Odloženi porez se ne može priznati za:

- početno priznavanje gubitaka;
- gubitak čija amortizacija nije odbitak za poreske svrhe;
- početno priznavanje sredstva ili obaveze u transakciji (koja nije poslovna kombinacija) i u vrijeme transakcije, ne utiče niti na knjigovodstvenu dobit niti na oporezivu dobit (npr. kupovina osnovnih sredstava).

5.6.2 Mjerenje

Odložena poreska sredstva i obaveze se mjere po poreskoj stopi za koju se očekuje da će biti primjenjivana u periodu kada će sredstvo biti realizovano ili obaveza izmirena, u skladu sa poreskom stopom (i poreskim zakonima) koji su bili propisani na dan bilansa stanja.

5.6.3 Oporezive privremene razlike – odložena poreska obaveza

Preduzeće priznaje odloženu poresku obavezu u potpunosti.

Uobičajeni slučajevi kada nastaje odložena poreska obaveza su sledeći:

Ubrzana poreska amortizacija

Privremena razlika između sadašnje vrijednosti sredstva u bilansu stanja i njegovog amortizovanog poreskog iznosa.

Revalorizacija sredstava

U slučaju kada revalorizacija (npr. revalorizacija objekata, zgrada) ne utiče na poresku osnovu sredstva, privremene razlike nastaju i treba da budu priznate u cjelini bazirajući se na razlici između sadašnje vrijednosti i njegove poreske osnove.

Prihodi od kamata

Priznaju se kada je prihod od kamata koji je primljen i oporezovan, ali uključen u bilans uspjeha po principu ukalkulisavanja.

Fer vrijednost

Sredstva pribavljena prilikom prisvajanja (akvizicije) zavisnog preduzeća ili pridruženog preduzeća treba da budu unesena po njihovim fer vrijednostima prije nego po knjigovodstvenim vrijednostima. U ovom slučaju privremene razlike nastaju slično kao i gore navedene (revalorizacija) i odložen porez se pravi kao konsolidovano usaglašavanje (korekcija).

Gornji primjeri su samo ilustracije (najčešći slučajevi) kada treba biti priznata odložena poreska obaveza.

5.6.4 Odbitne privremene razlike - Odložena poreska sredstva

Odloženo poresko sredstvo se priznaje samo onda kada je izvjesno da će se i realizovati.

Uobičajeni slučajevi kada nastaju odložena poreska sredstva mogu su sledeći:

Rezervisanja

Rezervisanja mogu biti priznata za knjigovodstvene svrhe kada postoji sadašnja obaveza, ali koja možda neće biti priznata kao odbitak za poreske svrhe dok ne nastane trošak.

Gubici

Tekući gubici koji mogu biti preneseni u naredni period da bi bili netirani nasuprot budućim oporezivim dobitima.

Prije priznavanja bilo kakvog odloženog poreskog sredstva konsultovati Službu za finansijske poslove Preduzeća.

5.7 Popis zaliha

Ciljevi popisa zaliha

Dobro organizovan i pažljivo izvršen popis zaliha je od velike važnosti za poslovanje Preduzeća.

Cilj popisa zaliha je da obezbijedi da

- su sve zalihe izbrojane,
- zalihe su izbrojane samo jedanput,
- brojanje je pravilno izvršeno,
- primijećene ja stara ili oštećena roba,
- roba trećih lica je odvojena i nije brojana prilikom popisa zaliha Preduzeća.

Način za dobro izvršenje popisa

Instrukcije za popis se daju u pisanoj formi. One su sažete i obuhvataju najbitnije tačke. Takođe se predlaže da se održi sastanak nakon što su instrukcije podijeljeno da bi se obezbijedilo da svi timovi razumiju svoju ulogu i dužnosti.

Popis će se obavljati postepeno. Izbrojane police mogu biti oblježene da bi se izbjeglo dvostruko brojanje.

Količine zaliha, jedinice mjere, serijski brojevi i opisi će se unositi na način koji omogućava efikasno procesiranje popisanih količina.

Svaki popisni list mora da sadrži identifikacioni broj (šifru) proizvoda, lokaciju i ukupno izbrojan broj jedinica. Popisni list treba da bude potpisan od strane odgovorne osobe koja je vršila brojanje.

Biće ustanovljena procedura za identifikaciju oštećenih ili zastarjelih zaliha.

Zalihe drugih lica moraju biti jasno odvojene od sopstvenih zaliha koje su predmet popisa. Treba da postoji potpuna evidencija o količini zaliha drugih lica.

Kretanje zaliha tokom popisa se svode na minimum da bi se obezbijedilo nesmetano brojanje i kasnije svođenje na stvarno stanje.

Zalihe se adekvatno čuvaju od krađa i nezgoda tokom popisa.

Ukupnu odgovornost ima Predsjednik komisije koji prisustvuje sve vreme popisu.

Popisnu komisiju treba da čini osoba koja nije direktno uključena u rukovođenje zalihama.

Predsjednik komisije obilazi sve lokacije na kojima se vrši popis i uvjerava se u njegovu pravilnost.

5.8 Promjene računovodstvenih politika

Promjene računovodstvenih politika su jedino dozvoljene kada:

- to nalaže relevantni standard (MRS ili IFRIC)
- promjena će rezultirati informacijama i prezentaciji koja će pružiti bolju informaciju korisnicima finansijskog izveštaja.

Kada aplikacija standarda ne zahtijeva poseban tretman, promjena u računovodstvenoj politici će:

- korigovati početno stanje dio kapitala na koji se promjena odnosi (nema efekta kroz bilans uspjeha)
- korigovati uporedne cifre u prethodnim periodima kao da je računovodstvena politika oduvek primjenjivana.

5.8.1 Promjena u računovodstvenoj procjeni

Promjene u računovodstvenim procjenama se primjenjuju u budućem periodu. Efekat promjene računovodstvene procjene se evidentira kroz bilans uspjeha.

6 Primjena pravilnika

Ovaj Pravilnik će se primjenivati od 01.01.2014. godine.

Broj: _____ / _____

U Podgorici, _____ godine

Predsjednik Upravnog odbora,
