

## **ПРИЗНАВАЊЕ И ВРЕДНОВАЊЕ БИЛАНСНЕ ИМОВИНЕ СХОДНО ЗАХТЕВИМА РЕГУЛАТОРНОГ ОКВИРА**

### **RECOGNITION AND MEASUREMENT OF ASSETS IN ACCORDANCE WITH THE REQUIREMENTS OF REGULATORY FRAMEWORK**

**Мирко Андрић<sup>1</sup>**

Универзитет у Новом Саду, Економски факултет у Суботици

**Бојана Вуковић<sup>2</sup>**

Универзитет у Новом Саду, Економски факултет у Суботици

***Сажетак:** У раду је разматрано признавање и вредновање билансне имовине сходно захтевима професионалне регулативе, односно Међународних рачуноводствених стандарда, Међународних стандарда финансијског извештавања и Међународних стандарда финансијског извештавања за мале и средње ентитете. Сагледавање захтева и ефеката законске и интерне рачуноводствене регулативе имало је за циљ да пружи свеобухватнији увид у проблематику вредновања билансне имовине и омогући компаративни преглед признавања билансне имовине према различитим врстама предузећа.*

***Кључне речи:** процењивање, билансна имовина, регулаторни оквир*

***Abstract:** The aim of this paper is to discuss the recognition and measurement of balance sheet assets in accordance with the requirements of professional regulations or The International Accounting Standards, The International Financial Reporting Standards and The International Financial Reporting Standards for Small and Medium Entities. Review of the application of legal and internal accounting regulation was aimed to provide comprehensive insights into the valuation of balance sheet assets and presented a comparative overview of the valuation of assets for different types of companies.*

***Key words:** Evaluation, Balance Assets, The Regulatory Framework*

### **УВОДНА РАЗМАТРАЊА**

Процењивање билансних позиција представља утврђивање њихове вредности. Садржина позиција које се презентују у финансијском извештају биће описана само у обиму који обезбеђује разумевање неке позиције и њен рачуноводствени третман сходно регулаторном оквиру. Почетно признавање вредности или процењивање вредности билансне позиције тумачено је према захтевима Међународних рачуноводствених стандарда,

---

<sup>1</sup> andricim@ef.uns.ac.rs

<sup>2</sup> bojanavuk@ef.uns.ac.rs

Међународних стандарда финансијског извештавања и Међународних стандарда финансијског извештавања за мала и средња правна лица. Међународни рачуноводствени стандарди преведени су и објављени у Србији 30. децембра 2003. године. Међународни стандарди финансијског извештавања преведени су и објављени у Србији 5. октобра 2010. године. Међународни стандарди финансијског извештавања за мала и средња правна лица усвојени су са циљем побољшања квалитета финансијског извештавања. Решењем о утврђивању превода Међународних стандарда финансијског извештавања за мале и средње ентитете од децембра 2013. године, почела је њихова примена у Србији 2014. године. Ослањање на захтеве Закона о рачуноводству и Правилника о начину признавања, вредновања, презентације и обелодањивања позиција у појединачним финансијским извештајима микро и других правних лица има за циљ да пружи потпунији увид у проблематику вредновања билансних позиција у овом раду.

Основни критеријуми за класификацију предузећа детерминисани су чланом 6. Закона о рачуноводству, те према том основу постоје микро, мала, средња и велика предузећа. Критеријуми класификације предузећа са аспекта просечног броја запослених, просечне вредности пословне имовине и пословног прихода приказани су у следећој табели:

**Табела 1.: Критеријуми за разврставање предузећа**

Р.бр.	Предузећа	Просечан број запослених	Просечна пословна имовина (eur)	Пословни приходи (eur)
1	Микро предузећа	10	350.000	700.000
2	Мала предузећа	50	4.400.000	8.800.000.000
3	Средња предузећа	250	17.500.000	35.000.000
4	Велика предузећа	Сва предузећа која прелазе два од наведених критеријума		

*Извор: Министарство финансија, 2013.*

Мала правна лица (предузећа) обавезна су да примењују Међународне стандарде финансијског извештавања за мала и средња правна лица, средња правна лица (предузећа) могу да изаберу између примене Међународних стандарда финансијског извештавања за мала и средња правна лица и потпуних Међународних стандарда финансијског извештавања (члан 21. Закона о рачуноводству, 2013). Микро и друга правна лица могу да изаберу између примене

Међународних стандарда финансијског извештавања за мала и средња правна лица (члан 22. Закона о рачуноводству, 2013) и Правилника о начину признавања, вредновања, презентације и обелодањивања позиција у појединачним финансијским извештајима микро и других правних лица („Службени гласник РС" бр. 95/14). Правна лица (привредна друштва и задруге) која су разврстана у велика дужна су да примењују пуне Међународне стандарде финансијског извештавања, као и јавна предузећа која се котирају или ће бити котирана на берзи, без обзира на њихову величину (члан 20. Закона о рачуноводству, 2013). Дакле, највећи обвезници примене Међународних стандарда финансијског извештавања за мала и средња правна лица су управо мала предузећа.

Комплетан сет финансијских извештаја који је потребно саставити и обелоданити сходно Међународним стандардима финансијског извештавања и Међународним стандардима финансијског извештавања за мале и средње ентитете обухвата биланс стања, биланс успеха, извештај о осталом резултату, извештај о променама на капиталу, извештај о токовима готовине и напомене уз финансијске извештаје (Видети више: члан 2. Закона о рачуноводству, 2013).

## **1. ОСНОВЕ ПРОЦЕЊИВАЊА БИЛАНСНЕ ИМОВИНЕ ПРЕДУЗЕЋА**

Вредновање позиција активе биланса стања биће разматрано ослањајући се на захтеве Међународних стандарда финансијског извештавања/Међународних рачуноводствених стандарда. Поред тога, у раду ће бити представљене специфичности сваке билансне позиције према смерницама Међународних стандарда финансијског извештавања за мале и средње ентитете и Правилника о начину признавања, вредновања, презентације и обелодањивања позиција у појединачним финансијским извештајима микро и других правних лица („Службени гласник РС" бр.118/13).

## 2. ПРОЦЕЊИВАЊЕ СТАЛНЕ ИМОВИНЕ ПРЕДУЗЕЋА

### 2.1. Нематеријална имовина и goodwill

Нематеријална улагања представљају „немонетарна средства без физичке суштине која се могу идентификовати, а средство је ресурс који ентитет контролише као резултат прошлих догађаја и од кога се очекује прилив будућих економских користи у ентитету (Међународни рачуноводствени стандард 38-Нематеријална имовина, 2014).

Постоје два начина процењивања вредности нематеријалних улагања. Према моделу набавне вредности, нематеријална имовина почетно се одмерава по набавној вредности (цени коштања). Након почетног признавања, нематеријална улагања вреднују се по набавној вредности (цени коштања) умањеној за евентуалну акумулирану амортизацију и акумулиране губитке од умањења вредности.

Нематеријална имовина, изузев goodwill-а и нематеријалне имовине чији је корисни век неограничен, подлеже обрачуна амортизације. Обрачун амортизације се врши праволинијском (линеарном) методом, а у одређеним случајевима могуће је вршити отпис амортизације дегресивном или функционалном методом.

Према моделу ревалоризације, нематеријална имовина након почетног признавања се исказује по ревалоризованој вредности. Иста представља фер вредност на дан ревалоризације умањена за акумулирану амортизацију која је накнадно уследила и било какве накнадне акумулиране губитке од умањења вредности. Ревалоризација нематеријалне имовине врши се на крају сваке друге године.

Приказани рачуноводствени третман нематеријалне имовине у складу је са захтевима Међународних стандарда финансијског извештавања за велике и опционо средње ентитете. Кључне разлике у односу на Међународне стандарде финансијског извештавања за мале и средње ентитете огледају се по следећим основама:

1. рачуноводствени третман трошкова истраживања и развоја,
2. вредновање нематеријалних улагања након почетног признавања,
3. процена корисног века трајања.

Сходно Међународним стандардима финансијског извештавања за мале и средње ентитете, трошкови истраживања и развоја исказују се на име трошкова периода. Међународним рачуноводственим стандардом 38-Нематеријална имовина трошкови развоја капитализују се на име нематеријалне имовине.

Са аспекта вредновања нематеријалне имовине, кључна новина коју доносе Међународни стандарди финансијског извештавања за мале и средње ентитете огледа се у немогућности примене метода ревалоризације, односно вредновања средстава по фер вредности. Сходно томе, нематеријална улагања приликом почетног признавања и на дан сваког биланса стања вреднују се искључиво по набавној вредности умањеној за акумулирану амортизацију и губитке по основу умањења вредности.

Међународним рачуноводственим стандардом 38- Нематеријална имовина пружена је могућност ентитетима да процене да ли је корисни век нематеријалне имовине ограничен или неограничен и уколико је неограничен да одреде временски период, или број произведених или сличних јединица, који чини тај користан век трајања (Министарство финансија, 2014). Нематеријална имовина ограниченог века трајања се амортизује, а неограниченог века трајања се тестира на обезвређење сходно захтевима МРС 36- Умањење вредности имовине (Министарство финансија, 2014). Са друге стране, Међународни стандарди финансијског извештавања за мале и средње ентитете детерминишу да нематеријална имовина има искључиво ограничен век трајања. Век трајања нематеријалне имовине може бити до 10 година, ако ентитет није у могућности да поуздано процени краћи век трајања ове имовине (Министарство финансија, 2013). Уколико се утврди да је средство обезвређено, нематеријална имовина, сходно захтевима ових стандарда, тестира се на обезвређење.

Goodwill представља разлику између фер вредности идентификованих средстава и обавеза са једне стране, односно фер износа надокнаде за стицање које су чиниле укупне трошкове аквизиције са друге стране. Сходно Међународном стандарду финансијског извештавања 3-Пословне комбинације, goodwill је настајао као позитивна разлика укупних трошкова аквизиције, када је предузеће које је вршило стицање плаћало не само цену за текућу зарађивачку способност предузећа које стиче, већ и премију за мерљиве и очекиване синергетске ефекте у будућности, заједно са вредношћу неопипљиве имовине коју није било могуће проценити у билансу предузећа које се стиче (Министарство финансија, 2014).

Goodwill не подлеже обрачуна амортизације, већ се тестира обезвређеност сходно захтевима стандарда МРС 36-Умањење вредности имовине. Са друге стране, Међународни стандарди финансијског извештавања за мале и средње ентитете детерминисали су да је потребно проценити корисни век трајања goodwill-а, да век трајања goodwill-а не може бити дужи од 10 година

и да треба извршити обрачун амортизације goodwill-а у предвиђеном веку трајања од десет година (Министарство финансија, 2013).

## **2.2. Некретнине, постројења, опрема**

Некретнине, постројења, опрема представљају материјалне ставке које се држе за коришћење у производњи производа или пружању услуга и за које се очекује да ће се користити дуже од једног обрачунског периода (Међународни рачуноводствени стандард 16-Некретнине, постројења и опрема, 2014).

Почетно признавање основних средстава врши се по набавној вредности, односно цени коштања. Након почетног признавања по набавној вредности, некретнине, постројења и опрема могу да се евидентирају по ревалоризованој вредности, ако се предузме опереди да примењује концепт фер вредности. Према овом концепту, основна средства се евидентирају по фер вредности на датум ревалоризације умањеној за накнадну акумулирану амортизацију и накнадне акумулиране губитке по основу умањења вредности. Вредност некретнина се процењује на крају сваке године, а постројења и опреме на крају сваке треће године. Свођење исказане вредности основних средстава на фер вредност врши се корекцијом набавне и исправке вредности.

Међународни стандарди финансијског извештавања за мале и средње ентитете уводе новине са аспекта признавања основних средстава, које се, пре свега, огледају у следећем:

1. рачуноводствени третман трошкова позајмљивања,
2. мерење након почетног признавања,
3. обезвређење вредности материјалних улагања,
4. рачуноводствени третман основних средстава намењених продаји и средстава пословања које се обуставља.

Приликом почетног признавања основних средстава истичу се разлике са аспекта рачуноводственог третмана трошкова позајмљивања. Према Међународним стандардима финансијског извештавања, набавној вредности основних средстава приписују се трошкови позајмљивања који су настали у вези са стицањем, изградњом и производњом основних средстава, уз претпоставку да се ти трошкови могу поуздано одмерити. Са друге стране, Међународни стандарди финансијског извештавања за мале и средње ентитете, трошкове позајмљивања приписују расходима периода и на тај начин не одобравају капитализацију ових трошкова. Исто тако, овим стандардима није могуће применити метод ревалоризације, односно признати основна средства по фер

вредности. У складу са тим, губици по основу обезвређења вредности приписују се расходима текућег периода, обзиром да не постоје ревалоризационе резерве и могућност покрића губитка на терет истих.

Рачуноводствени третман основних средстава која су категорисана као средства која треба продати или отуђити детерминисан је Међународним стандардом финансијског извештавања 5-Стална средства намењена продаји и средства пословања које се обуставља. По том основу, ова средства исказују се у обртној имовини предузећа. Међународним стандардима финансијског извештавања за мале и средње ентитете није предвиђена могућност исказивања сталних средстава намењених продаји и средстава укључених у групу за отуђење у оквиру обртне имовине. Ако се за ова средства утврђује план обезвређења, она се не преносе на име сталних средстава намењених продаји, већ подлежу обезвређењу на има ставке на којој су исказана.

### **2.3. Инвестиционе некретнине**

Инвестиционе некретнине представљају некретнине (земљиште или објекат, или део објекта, или обоје) коју држи власник или корисник лизинга у оквиру финансијског лизинга у циљу остваривања прихода од закупнине или пораста вредности капитала или и једног и другог, а не за:

1. коришћење у производњи или за испоруку добара или услуга или у административне сврхе,
2. продају у редовном току пословања (Међународни рачуноводствени стандард 40-Инвестиционе некретнине, 2014).

Инвестиционе некретнине се на почетку признају по набавној вредности/цени коштања. Након почетног признавања вреднују се по поштеној вредности која је обично владајућа тржишна цена. По том основу, добитак или губитак услед промене поштене вредности инвестиционе некретнине укључује се у резултат периода у коме је настао.

Специфичности рачуноводственог третмана инвестиционих некретнина, према Међународним стандардима финансијског извештавања за мале и средње ентитете, огледају се у следећем:

1. признавање трошкова позајмљивања приликом почетног одмеравања инвестиционе некретнине,
2. вредновање инвестиционих некретнина након почетног признавања,
3. пренос инвестиционих некретнина на остале некретнине.

Међународни стандарди финансијског извештавања за мале и средње ентитете детерминисали су исте смернице у рачуноводственом третману трошкова позајмљивања приликом набавке инвестиционих некретнина и некретнина, постројења и опреме. Сходно томе, трошкови позајмљивања за финансирање инвестиционе некретнине приписују се расходима периода. Ови трошкови не могу се приписати набавној вредности инвестиционе некретнине чија се вредност финансира средствима кредита или позајмица.

Накнадно признавање инвестиционих некретнина врши се по фер вредности применом метода ревалоризације. Инвестиционе некретнине које се вреднују по фер вредности обелодањују се као инвестиционе некретнине, а оне које се исказују по набавној вредности обелодањују се као остале некретнине које подлежу обрачуну амортизације и тестирају се на обезвређење. Према Међународним стандардима финансијског извештавања, накнадно признавање вредности инвестиционих некретнина врши се по методу набавне или фер вредности. Изабрани метод признавања примењује се на све инвестиционе некретнине којима ентитет располаже. Ако након одређеног периода фер вредност није могуће поуздано проценити, те некретнине треба исказати као некретнине, постројења и опрему по њиховој књиговодственој, односно набавној вредности. Када се стекну услови за процену фер вредности, ефекти процене инвестиционих некретнина исказаће се у билансу успеха. Са друге стране, Међународни рачуноводствени стандард 40-Инвестиционе некретнине детерминише прецизне услове по којима се инвестиционе некретнине могу рекласификовати на некретнине, постројења и опрему (Министарство финансија, 2014). Кључни критеријум који при том треба имати на уму јесте промена намене коришћења некретнине.

Инвестиционе некретнине ентитета који примењују Међународне стандарде финансијског извештавања за мале и средње ентитете не приказују се у оквиру сталних средстава намењених продаји сходно захтевима Међународног стандарда финансијског извештавања 5-Стална средства намењена продаји и средства пословања које се обуставља. Овакав третман карактеристичан је и за некретнине, постројења и опрему, као што је претходно објашњено.



**Табела 2.: Кључне разлике у третману материјалне/нематеријалне имовине према захтевима МСФИ и МСФИ за МСП**

<b>Нематеријална/Материјална имовина</b>	<b>Третман према МСФИ</b>	<b>Третман према МСФИ за МСП</b>
почетно вредновање	метод набавне вредности/метод ревалоризације	метод набавне вредности
третман трошкова истраживања и развоја	капитализација на име имовине	признавање на име трошкова периода
третман сталних средстава намењених продаји и средстава пословања које се обуставља	исказивање на име обртне имовине предузећа	обезвређење на име ставке на којој су приказана
корисни век трајања	ограничен/неограничен	Ограничен

*Извор: Калкулација аутора, 2015.*

#### **2.4. Биолошка средства**

Рачуноводствени обухват и исказивање биолошких средстава и пољопривредних производа у моменту убирања дефинисани су према захтевима МРС 41- Пољопривреда. Овај обухват се не односи на прераду убраних пољопривредних производа. Биолошка средства се одмеравају приликом почетног признавања и на дан сваког биланса стања по фер вредности умањеној за трошкове продаје.

Биолошка средства чија се фер вредност не може поуздано мерити на крају сваког извештајног периода одмеравају се по набавној вредности умањеној за акумулирану амортизацију и евентуалне акумулиране губитке од умањења вредности.

Фер вредност, односно тржишна вредност је цена трговања на продуктној берзи. Добитак или губитак који настаје при почетном признавању по фер вредности укључује се у добитак или губитак периода у коме је настао (Међународни рачуноводствени стандард 41-Пољопривреда, 2014). Међународни стандард финансијског извештавања за мале и средње ентитете као и Међународни стандарди финансијског извештавања претпостављају одмеравање биолошких средстава по фер вредности умањеној за трошкове продаје. У околностима када фер вредност није могуће прецизно утврдити, одмеравање се, као што је објашњено, врши по набавној

вредности или цени коштања умањеној за акумулирану амортизацију или евентуалне губитке по основу обезвређења вредности. Биолошка средства, као и некретнине, постројења, опрема и инвестиционе некретнине не могу бити исказана као стална средства намењена продаји.

## **2.5. Финансијски пласмани и потраживања**

Дугорочни финансијски пласмани обухватају учешћа у капиталу и друге хартије од вредности расположиве за продају, дате кредите и зајмове са роком дужим од годину дана, дугорочне хартије од вредности које се држе до доспећа у циљу остварења одређених приноса у виду дивиденди, камата, учешћа у добитку.

Учешћа у капиталу зависних правних лица, придружених субјеката и заједничких подухвата исказују се и процењују по набавној вредности. Учешћа у капиталу зависних правних лица, придружених субјеката и заједничких подухвата могу се почетно одмеравати по њиховим фер вредностима увећаним за трошкове трансакције који се могу директно приписати стицању (Међународни рачуноводствени стандард 39-Финансијски инструменти: Признавање и одмеравање, 2014).

Ако за учешћа у капиталу не постоји активна тржишна цена и фер вредност се не може поуздано одмерити, потребно је извршити одмеравања по набавној вредности. Учешћа која су обрачуната по методу набавне вредности, а која су класификована као имовина која се држи за продају обухватају се у складу са МСФИ 5-Стална средства намењена продаји и средства пословања које се обуставља.

Сходно Међународним стандардима финансијског извештавања за мале и средње ентитете, учешћа у повезаним предузећима и заједничком пословању исказују се по набавној вредности, осим у околностима када постоје котацијске вредности које захтевају признавање по фер вредности. Обухват дугорочних финансијских пласмана као имовине која се држи за продају не третира се у складу са захтевима МСФИ 5-Стална средства намењена продаји и средства пословања које се обуставља према Међународним стандардима финансијског извештавања за мале и средње ентитете.

Хартије од вредности расположиве за продају процењују се по фер вредности увећаној за трошкове трансакције који се могу директно приписати стицању. Ако хартије од вредности расположиве за продају немају котирану тржишну вредност процењују се по набавној вредности.

Дугорочни кредити се исказују по фер вредности увећаној за трошкове трансакције који се могу директно приписати одобравању кредита. Накнадно се процењују по амортизованој вредности, коришћењем методе ефективне каматне стопе.

### **3. ПРОЦЕЊИВАЊЕ ОБРТНЕ ИМОВИНЕ ПРЕДУЗЕЋА**

#### **3.1. Залихе**

Залихе материјала, резервних делова, инвентара са једнократним отписом и робе процењују се по набавној вредности, која обухвата фактурну вредност добављача и зависне трошкове набавке. За све остале залихе, набавна вредност или цена коштања утврђује се применом метода које су препоручене према МРС 2-Залихе (Министарство финансија, 2014).

Обрачун излаза залиха материјала и резервних делова, ситног инвентара и робе врши се по просечној набавној цени. Залихе недовршене производње и готових производа процењују се по цени коштања или нето продајној цени ако је она нижа. Цена коштања обухвата трошкове производње и сразмерни део општих трошкова производње, при чему се из ових трошкова искључују трошкови неискоришћења капацитета и трошкови управе и продаје. Нето продајна цена је продајна цена на дан процене умањена за дажбине, трошкове продаје, као и за трошкове довршавања производа у случају недовршене производње.

Рачуноводствени третман залиха сходно захтевима Међународних стандарда финансијског извештавања у потпуности одговара рачуноводственом третману залиха према захтевима Међународних стандарда финансијског извештавања за мале и средње ентитете. Изузетак представљају трошкови позајмљивања који настају у вези залиха, а који се као и код основних средстава и инвестиционих некретнина, приписују расходима периода.

#### **3.2. Готовински еквиваленти и готовина**

Готовинским еквивалентима сматрају се хартије од вредности које су непосредно уновчљиве и племенити метали. Хартије од вредности процењују се по набавној вредности, а племенити метали процењују се по вредности изведеној из цена племенитих метала на светском тржишту. Депозити по виђењу и готовина у страниој валути процењују се по средњем курсу стране валуте на дан биланса.

Међународни стандарди финансијског извештавања за мале и средње ентитете основне финансијске инструменте, међу којима се истичу потраживања, готовина и еквиваленти готовине, категоризују као основне и сложене финансијске инструменте. Сходно томе, стандардима су детерминисана основна обележја и специфичности поменутих инструмената (Међународни стандарди финансијског извештавања за мале и средње ентитете, 2013). Примера ради, приликом почетног признавања, основни финансијски инструменти вреднују се по цени трансакције, а након почетног признавања по амортизованој вредности, применом метода ефективне каматне стопе.

Одложена пореска средства резултат су одбитних привремених разлика које настају када је рачуноводствени добитак мањи од опорезивог добитка: одређени приходи су признати у пореске сврхе у текућем периоду, а по рачуноводственим правилима ће бити признати у неком наредном периоду. Одређени расходи су признати по рачуноводственим правилима у текућем периоду, док ће за пореске сврхе бити признати у неком наредном периоду (Међународни рачуноводствени стандард 12-Порези на добитак, 2014). Одбитне привремене разлике резултирају у одложеним пореским средствима, јер је реч о унапред плаћеним порезима. У периоду када се ове разлике буду поништиле, то ће резултирати у нижим исплатама по основу пореза на добитак, него што је износ расхода по основу пореза на добитак.

Одложена пореска средства и обавезе, сходно Међународним стандардима финансијског извештавања за мала и средња правна лица, класификују се као дугорочна средства, односно обавезе. Са друге стране, Правилником о садржини и форми образаца финансијских извештаја за привредна друштва, задруге и предузетнике (Службени гласник РС 118/2013), одложена пореска средства нису класификована ни као стална ни као обртна средства. Исто тако, одложене пореске обавезе не могу се приписати ни краткорочним ни дугорочним обавезама.

## **ЗАКЉУЧНА РАЗМАТРАЊА**

У циљу задовољења квалитативних карактеристика финансијских извештаја и пружања основе за сврсисходно, транспарентно и поуздано извештавање, у пракси финансијског извештавања су присутне константне измене и допуне на пољу нормативне регулативе. У 2014. години у Србији је почела примена Међународних стандарда финансијског извештавања за мале и

средње ентитете. Законом о рачуноводству од 2013. године ови стандарди су постали неизоставан део професионалне и законске регулативе. Поред Закона о рачуноводству, донет је и нови Закон о ревизији уз подзаконска акта потребна за спровођење ових закона. Измене интерне рачуноводствене регулативе у складу са смерницама професионалног и законског регулаторног оквира присутне су код финансијских извештаја састављених на дан 31.12.2014. године. У том правцу, у раду су разматрани критеријуми признавања билансне имовине према одредницама актуелног регулаторног оквира.

Кључне новине које су презентоване огледају се у рачуноводственом третману трошкова истраживања и развоја, почетном признавању и накнадном мерењу материјалних и нематеријалних улагања, обезвређењу вредности материјалних улагања, процени корисног века трајања, обрачуну амортизације и капитализацији трошкова позајмљивања. Специфичан третман присутан је и код преноса инвестиционих некретнина на остале некретнине, постројења и опрему и класификације средстава намењених продаји и средстава пословања које се обуставља.

Међународни стандарди финансијског извештавања за мале и средње ентитете финансијске инструменте класификују као основне и сложене и на основу тога детерминишу карактеристике и специфичности основних и сложених финансијских инструмената. Са аспекта извора имовине, одложене пореске обавезе, односно средства категорисана су као дугорочне обавезе и средства и уведени су специфични критеријуми признавања дугорочних резервисања. По том основу, резервисања се признају када постоји обавеза на датум извештавања која је резултат прошлог догађаја, вероватноћа да ће се од ентитета захтевати да пренесе економске користи приликом измирења и да се може направити поуздана процена износа обавеза. Дакле, ентитет треба да има обавезу на датум извештавања која је резултат прошлог догађаја, али не мора имати алтернативу измирења те обавезе, без обзира да ли је реч о законској или изведеној обавези.

Промене на капиталу које су резултат добитка или губитка, исплате дивиденди, грешака у претходном периоду и промена у рачуноводственим политикама, требало би да буду обелодањене у Извештају о резултату и задржаној добити.

Презентација информација које се односе на периодично финансијско извештавање, извештавање по сегментима, рачуноводствени третман финансијских инструмената и пропорционално консолидовање није била предмет разматрања Међународних стандарда финансијског извештавања за мале и

средње ентитете. Поменута питања нису од нарочите важности за мале и средње ентитете, обзиром да они у основи примењују поједностављене методе процењивања билансних позиција.

### ЛИТЕРАТУРА

1. Министарство финансија. (2013). *Закон о рачуноводству*. Преузето са сајта <http://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/zakoni/2013/ZAKON%20O%20RACUNOVODSTVU.pdf> дана 16. маја 2015.
2. Министарство финансија. (2014). *МРС 2-Залихе*. Преузето са сајта <http://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/MRS/2014/IAS/IAS%202.pdf> дана 09. маја 2015.
3. Министарство финансија. (2014). *МРС 12-Порези на добитак*. Преузето са сајта <http://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/MRS/2014/IAS/IAS%2012.pdf> дана 16. маја 2015.
4. Министарство финансија. (2014). *МРС 16-Некретнине, постројења и опрема*. Преузето са сајта <http://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/MRS/2014/IAS/IAS%2016.pdf> дана 07.05.2015.
5. Министарство финансија. (2014). *МРС 18-Приходи*. Преузето са сајта <http://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/MRS/2014/IAS/IAS%2018.pdf> дана 10. маја 2015.
6. Министарство финансија. (2014). *МРС 36-Умањење вредности имовине*. Преузето са сајта <http://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/MRS/2014/IAS/IAS%2036.pdf> дана 15. маја 2015.
7. Министарство финансија. (2014). *МРС 37-Резервисања, Потенцијалне обавезе и потенцијална имовина*. Преузето са сајта <http://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/MRS/2014/IAS/IAS%2037.pdf> дана 20. маја 2015.
8. Министарство финансија. (2014). *МРС 38-Нематеријална имовина*. Преузето са сајта <http://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/MRS/2014/IAS/IAS%2038.pdf> дана 18. маја 2015.
9. Министарство финансија. (2014). *МРС 39-Финансијски инструменти: Признавање и одмеравање*. Преузето са сајта

- <http://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/MRS/2014/IAS/IAS%2039.pdf> дана 17. маја 2015.
10. Министарство финансија. (2014). *MPC 40-Инвестиционе некретнине*. Преузето са сајта <http://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/MRS/2014/IAS/IAS%2040.pdf> дана 13. маја 2015.
11. Министарство финансија. (2014). *МСФИ 3-Пословне комбинације*. Преузето са сајта <http://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/MRS/2014/IFRS/IFRS%203.pdf> дана 20. маја 2015.
12. Министарство финансија. (2013). *Међународни стандард финансијског извештавања за мале и средње ентитете*. Преузето са сајта <http://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/MRS/2014/MSFI%20ZA%20MSP.pdf> дана 15. маја 2015.
13. Министарство финансија. (2014). *Правилник о начину признавања, вредновања, презентације и обелодањивања позиција у појединачним финансијским извештајима микро и других правних лица*, Београд, Службени гласник РС бр. 95/14, 144/2014.

*Рад је примљен: 09.06.2015.*

*Рад је прихваћен за штампу: 25.06.2015.*