

# MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD - MRS 16

## Nekretnine, postrojenja i oprema

(*"Sl. glasnik RS", br. 77/2010*)

### Cilj

1 Cilj ovog Standarda je da propiše računovodstveno obuhvatanje nekretnina, postrojenja i opreme, tako da bi korisnici finansijskih izveštaja mogli da uoče informacije o investicijama entiteta u nekretnine, postrojenja i opremu, kao i promene tih investicija. Osnovna pitanja računovodstvenog obuhvatanja nekretnina, postrojenja i opreme su priznavanje sredstava, utvrđivanje njihovih knjigovodstvenih vrednosti, troškovi amortizacije i gubici usled umanjenja vrednosti koje treba priznati u vezi sa njima.

### Delokrug

2 Ovaj Standard se primenjuje u računovodstvenom obuhvatanju nekretnina, postrojenja i opreme osim kada se nekim drugim Standardom zahteva ili dopušta drugačiji računovodstveni postupak.

3 Ovaj Standard se ne primenjuje na:

(a) nekretnine, postrojenja i opremu koje se drže radi prodaje u skladu sa IFRS 5 *Stalna imovina namenjena prodaji i poslovanja koja prestaju*;

(b) biološka sredstva povezana sa poljoprivrednom aktivnošću (videti IAS 41 *Poljoprivreda*);

(c) priznavanje i odmeravanje sredstava za istraživanje i procenjivanje (videti IFRS 6 *Istraživanje i procenjivanje mineralnih resursa*); ili

(d) prava na mineralne resurse i na mineralne rezerve, kao što su nafta, prirodni gas i slični neregenerativni resursi.

Međutim, ovaj Standard se primenjuje na nekretnine, postrojenja i opremu koji se koriste za razvoj ili održavanje sredstava navedenih pod (b)-(d).

4 Drugim standardima se mogu zahtevati priznavanje nekretnine, postrojenja i opreme zasnovano na nekom pristupu koji se razlikuje od pristupa propisanog u ovom Standardu. Na primer, u IAS 17 *Lizing*, od entiteta se zahteva da oceni priznavanje neke nekretnine, postrojenja i opreme uzetih u lizing na osnovu prenosa rizika i koristi. Međutim, u takvim slučajevima ostali aspekti računovodstvenog postupka za ova sredstva, uključujući i amortizaciju, propisani su ovim Standardom.

5 Entitet koji za investicione nekretnine koristi model nabavne vrednosti (cene koštanja) u skladu sa IAS 40 *Investicione nekretnine*, treba taj model da koristi i kod ovog Standarda.

### Definicije

6 U ovom Standardu korišćeni su sledeći termini sa navedenim značenjem:

*Knjigovodstvena vrednost* je iznos po kom se imovina (sredstvo) priznaje nakon oduzimanja akumulirane depresijacije (amortizacije) i akumuliranih gubitaka po osnovu umanjenja vrednosti.

*Nabavna vrednost/cena koštanja* je iznos gotovine ili gotovinskog ekvivalenta koji je plaćen ili fer vrednost druge nadoknade date za potrebe sticanja sredstva u vreme sticanja ili izgradnje ili, ukoliko je primenljivo, iznos pripisan tom sredstvu kada je početno priznato u skladu sa posebnim zahtevima drugih IFRS, na primer IFRS 2 *Plaćanja akcijama*.

*Iznos koji se amortizuje* je nabavna vrednost sredstva ili drugi iznos koji zamenjuje tu vrednost (u finansijskim izveštajima) umanjen za preostalu (rezidualnu) vrednost.

*Amortizacija* je sistematska alokacija amortizacionog iznosa na troškove u toku korisnog veka sredstva.

*Specifična (posebna) vrednost za entitet* je sadašnja vrednost tokova gotovine koje entitet očekuje da će ostvariti kontinuiranom upotrebom nekog sredstva i njegovim otuđivanjem na kraju njegovog korisnog veka ili koje očekuje da će ostvariti prilikom izmirivanja obaveze.

*Fer vrednost* je iznos za koji se neko sredstvo može razmeniti između upoznatih, voljnih strana u okviru nezavisne transakcije.

*Gubitak od umanjenja vrednosti* je iznos za koji je knjigovodstvena vrednost sredstva veća od njegove nadoknadle vrednosti.

*Nekretnine, postrojenja i oprema* su materijalne stavke koje se:

- (a) drže za korišćenje u proizvodnji proizvoda ili isporuci dobara ili usluga, za iznajmljivanje drugima ili za administrativne svrhe; i
- (b) za koje se očekuje da će se koristiti duže od jednog obračunskog perioda.

*Nadoknadiivi iznos* je fer vrednost umanjena za troškove prodaje ili upotrebna vrednost u zavisnosti od toga koja od ovih vrednosti je veća.

*Rezidualna vrednost* nekog sredstva je procenjeni iznos koji bi entitet primio danas ako bi otuđio sredstvo, nakon odbijanja procenjenih troškova otuđivanja i pod pretpostavkom da je sredstvo već na kraju svog korisnog veka i u stanju koje se očekuje na kraju njegovog korisnog veka.

*Korisni vek* je:

- (a) period tokom kog se očekuje da je sredstvo raspoloživo entitetu za upotrebu; ili
- (b) broj proizvodnih ili sličnih jedinica, koje entitet očekuje da proizvede tim sredstvom.

## **Priznavanje**

7 Nabavna vrednost/cena koštanja neke nekretnine, postrojenja i opreme se priznaje kao sredstvo ako, i samo ako:

- (a) je verovatno da će se buduće ekonomske koristi povezane sa tim sredstvom prillivati u entitet; i
- (b) se nabavna vrednost/cena koštanja tog sredstva može pouzdano odmeriti.

8 Rezervni delovi i oprema za servisiranje obično se evidentiraju kao zalihe i priznaju se kroz bilans uspeha kada se potroše. Međutim, važniji rezervni delovi i pomoćna oprema smatraju se nekretninama, postrojenjima i opremom kada entitet očekuje da će ih koristiti duže od jednog obračunskog perioda. Slično tome, ako se rezervni delovi i oprema za servisiranje mogu koristiti samo u vezi sa nekom nekretninom, postrojenjem i opremom, oni se obračunavaju kao nekretnine, postrojenja i oprema.

9 Ovaj Standard ne propisuje jedinicu mere za priznavanje, to jest šta sačinjava neku nekretninu, postrojenje i opremu. Zbog toga je neophodno rasuđivanje u primeni kriterijuma za priznavanje na okolnosti specifične za neki entitet. Može biti pogodno da se agregiraju pojedinačne beznačajne stavke kao što su modeli, alati i kalupi i da se na zbirnu vrednost primene kriterijumi.

10 Prema ovom načelu priznavanja, entitet procenjuje sve troškove nekretnina, postrojenja i opreme u momentu kada oni nastanu. Ovi troškovi uključuju inicijalne troškove koji nastaju prilikom nabavke ili izgradnje nekretnine, postrojenja i opreme i troškove koji nastaju naknadno kao rezultat dogradnje sredstva, zamene nekog dela ili servisiranja sredstva.

## **Inicijalni troškovi**

11 Nekretnine, postrojenja i oprema mogu se nabaviti zbog sigurnosnih i ekoloških razloga. Iako nabavka takvih nekretnina, postrojenja i opreme ne povećava direktno buduće ekonomske koristi bilo koje postojeće nekretnine, postrojenja i opreme, ona može biti neophodna entitetu da bi se ostvario buduće ekonomske koristi od drugih sredstava. Takve nekretnine, postrojenja i opreme ispunjavaju uslove da se priznaju kao sredstva jer omogućavaju entitetu da ostvari buduće ekonomske koristi od drugih sredstava koja su s njima povezana, u iznosu koji je veći od onog koji bi se ostvario da nije bilo ovih nabavki. Na primer,

proizvođač u hemijskoj industriji može da uvede novi postupak za tretiranje hemikalija, da bi ispunio ekološke zahteve za proizvodnju i skladištenje opasnih hemikalija; poboljšanja postrojenja koja nastaju s tim u vezi, priznaju se kao sredstvo, jer bez njih entitet ne može da proizvodi i prodaje hemijske proizvode. Međutim, u skladu sa IAS 36 *Umanjenje vrednosti imovine*, proverava se da li je došlo do umanjenja rezultirajuće knjigovodstvene vrednosti tog sredstva, kao i sa njim povezanih sredstava.

### **Naknadni troškovi**

12 Prema principu priznavanja iz paragrafa 7, entitet ne priznaje u knjigovodstvenu vrednost nekretnine, postrojenja i opreme troškove svakodnevnog održavanja te stavke. Ovi troškovi treba da se priznaju u okviru dobitka ili gubitka za period u kom nastanu. Troškovi svakodnevnog servisiranja su primarno troškovi rada i potrošnog materijala, a mogu uključivati i troškove sitnih rezervnih delova. Svrha ovih izdataka se često definiše kao "popravke i održavanje" nekretnine, postrojenja i opreme.

13 Sastavni delovi nekih nekretnina, postrojenja i opreme mogu zahtevati zamenu u redovnim vremenskim razmacima. Na primer, može biti potrebno da se unutrašnji zidovi industrijske peći ponovo oblažu nakon određenog broja sati korišćenja, ili tokom veka upotrebe aviona može se zahtevati da se nekoliko puta izmeni enterijer aviona, kao što su sedišta i kuhinja. Nekretnina, postrojenje i oprema se takođe mogu nabaviti i za svrhe zamena koje se ne vrše tako često, kao što je zamena unutrašnjih zidova u zgradi ili za zamene koje se ne ponavljaju. Prema principu priznavanja iz paragrafa 7, entitet priznaje u knjigovodstvenu vrednost neke nekretnine, postrojenja i opreme, troškove zamene nekih delova tih stavki, u momentu kada ti troškovi nastanu i kada su zadovoljeni kriterijumi priznavanja. Knjigovodstvena vrednost delova koji su zamenjeni prestaje da se priznaje u skladu sa odredbama o prestanku priznavanja definisanim u ovom Standardu (videti paragrafe 67-72).

14 Uslov kontinuiranog funkcionisanja neke nekretnine, postrojenja i opreme (na primer, aviona) može biti vršenje redovne detaljne kontrole s ciljem utvrđivanja kvarova, bez obzira da li je izvršena zamena određenih delova ovih stavki. Pri svakoj detaljnoj kontroli, njeni troškovi se priznaju u knjigovodstvenu vrednost nekretnine, postrojenja i opreme kao zamena, ako su ispunjeni uslovi za priznavanje. Svaka preostala knjigovodstvena vrednost troškova prethodne kontrole (koja se razlikuje od fizičkih delova) prestaje da se priznaje. Do toga dolazi, bez obzira da li su troškovi prethodne kontrole bili identifikovani u transakciji u kojoj je stavka nabavljena ili izgrađena. Ukoliko je to neophodno, procenjeni troškovi sličnih budućih kontrola mogu se koristiti kao naznaka mogućeg iznosa troškova postojeće komponente troškova kada je stavka nabavljena ili izgrađena.

### **Odmeravanje prilikom priznavanja**

15 Nekretnina, postrojenje i oprema, koji ispunjavaju uslove da budu priznati kao sredstvo, odmeravaju se po svojoj nabavnoj vrednosti/ ceni koštanja.

### **Elementi nabavne vrednosti/cene koštanja**

16 Nabavna vrednost/cena koštanja nekretnina, postrojenja i opreme obuhvata:

(a) fakturnu cenu, uključujući uvozne takse i poreze po osnovu prometa koji se ne mogu refundirati, nakon oduzimanja trgovačkih popusta i rabata.

(b) sve troškove koji se mogu direktno pripisati dovođenju sredstva na lokaciju i u stanje koje je neophodno da bi sredstvo moglo funkcionisati, na način na koji to očekuje menadžment.

(c) inicijalnu procenu troškova demontaže, uklanjanja sredstva i obnove područja na kojem je sredstvo locirano, što je obaveza koja se u entitetu nameće bilo kada se sredstvo nabavi ili kao posledica korišćenja sredstva u toku određenog perioda za sve druge svrhe osim za proizvodnju zaliha u tom periodu.

17 Primeri troškova koji se mogu direktno pripisati su:

(a) troškovi primanja zaposlenih (kao što je definisano u IAS 19 *Primanja zaposlenih*) koji nastaju direktno u izgradnji ili nabavci nekretnine, postrojenja i opreme;

(b) troškovi pripreme terena;

(c) inicijalni troškovi isporuke i manipulativni troškovi;

(d) troškovi instaliranja i montaže;

(e) troškovi provjere da li sredstvo normalno funkcioniše, umanjani za neto prihode od prodaje bilo kog sredstva proizvedenog tokom dovođenja sredstva na datu lokaciju i u dato stanje stanje (kao što su uzorci proizvedeni prilikom testiranja opreme); i

(f) honorari stručnjaka.

18 Entitet primenjuje IAS 2 *Zalihe*, za troškove demontaže, uklanjanja i obnove područja na kojem se sredstvo nalazi, koji nastaju tokom određenog perioda kao posledica korišćenja tog sredstva za proizvodnju zaliha u tom periodu. Obaveze u vezi sa troškovima obračunatim u skladu sa IAS 2 ili IAS 16 se priznaju i odmeravaju u skladu sa IAS 37 *Rezervisanja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina*.

19 Primeri troškova koji se ne uključuju u nabavnu vrednost/cenu koštanja nekretnine, postrojenja i opreme su:

(a) troškovi otvaranja nove fabrike;

(b) troškovi uvođenja novog proizvoda ili usluge (uključujući troškove reklamiranja i promotivnih aktivnosti);

(c) troškovi vođenja poslova na novoj lokaciji ili sa novom grupom kupaca (uključujući troškove obuke osoblja); i

(d) administrativni i drugi opšti troškovi režije.

20 Priznavanje troškova u knjigovodstvenu vrednost nekretnine, postrojenja i opreme prestaje kada se sredstvo nalazi na lokaciji i u stanju, koje je neophodno za njegovo funkcionisanje, na način na koji to predviđa menadžment. Dakle, troškovi koji se javljaju kod korišćenja ili premeštanja sredstava, ne uključuju se u knjigovodstvenu vrednost tog sredstva. Na primer, sledeći troškovi se ne uključuju u knjigovodstvenu vrednost nekretnina, postrojenja i opreme:

(a) troškovi koji se javljaju kada sredstvo koje može da funkcioniše na način koji je predvideo menadžment, tek treba da počne da se koristi ili se ne koristi u punom kapacitetu;

(b) inicijalni poslovni gubici, kao što su gubici koji nastaju u toku formiranja potražnje za proizvodima, koji se proizvode tim sredstvom; i

(c) troškovi premeštanja na drugu lokaciju ili reorganizovanja dela ili celokupnog poslovanja entiteta.

21 U vezi sa izgradnjom ili razvojem neke nekretnine, postrojenja i opreme, javljaju se određene aktivnosti, koje nisu neophodne za njihovo dovođenje na lokaciju i u stanje koje im omogućava da funkcionišu na način koji predviđa menadžment. Ove sporedne aktivnosti se mogu javiti pre ili u toku izgradnje ili razvoja. Na primer, prihod se može ostvariti korišćenjem gradilišta kao parkinga dok ne počne gradnja. Pošto sporedne aktivnosti nisu neophodne za dovođenje sredstva na lokaciju i u stanje koji su neophodni za njegovo funkcionisanje na način na koji to predviđa menadžment, prihodi i povezani rashodi sporednih aktivnosti se priznaju u bilansu uspeha i uključuju se u određene grupe prihoda i rashoda.

22 Cena koštanja sredstva koje je izgrađeno u sopstvenoj režiji, utvrđuje se korišćenjem istih principa kao i kod kupljenog sredstva. Ako entitet u svom redovnom poslovanju proizvodi za prodaju slična sredstva, cena koštanja takvog sredstva obično je jednaka troškovima proizvodnje sredstava namenjenih prodaji (videti IAS 2). Dakle, prilikom izračunavanja takvih troškova, svi interni dobiti se isključuju. Slično tome, neuobičajeno visoki iznosi utrošenog materijala, rada ili drugih resursa nastali tokom proizvodnje sredstva u sopstvenoj režiji, ne uključuju se u njegovu cenu koštanja. IAS 23 *Troškovi pozajmljivanja* se utvrđuju kriterijumi za priznavanje kamate kao komponente knjigovodstvene vrednosti nekretnine, postrojenja i opreme izgrađene u sopstvenoj režiji.

### **Odmeravanje nabavne vrednosti/cene koštanja**

23 Nabavna vrednost/cena koštanja nekretnine, postrojenja i opreme predstavlja ekvivalent cene za gotovinu na datum priznavanja. Ako je plaćanje odloženo duže od uobičajenih kreditnih rokova, razlika između ekvivalenta cene za gotovinu i ukupnih plaćanja priznaje se kao kamata u toku kreditnog perioda osim ako se takva kamata ne kapitalizuje, u skladu sa IAS 23.

24 Jedna ili više nekretnina, postrojenja i opreme mogu biti nabavljene u zamenu za nemonetarno sredstvo ili sredstva za ili kombinaciju monetarnih i nemonetarnih sredstava. Diskusija u nastavku se odnosi samo na međusobnu razmenu nemonetarnih sredstava, ali takođe važi i za sve razmene navedene u prethodnoj rečenici. Nabavna vrednost takvih nekretnina, postrojenja i opreme odmerava se po fer vrednosti osim (a) kada transakcija razmene nema komercijalnu suštinu ili (b) kada se ne može

pouzdana odmeriti fer vrednost ni primljenog ni datog sredstva. Nabavljeno sredstvo se meri na ovaj način, čak iako entitet ne može odmah da prestane sa priznavanjem sredstva koje je dato u razmeni. Ako nabavljeno sredstvo nije odmereno po fer vrednosti, njegova nabavna vrednost se odmerava po knjigovodstvenoj vrednosti sredstva koje je dato.

25 Entitet utvrđuje da li transakcija razmene ima komercijalnu suštinu, tako što uzima u obzir stepen u kojem se očekuje da će doći do promene njegovih budućih tokova gotovine kao rezultat te transakcije. Transakcija razmene ima komercijalnu suštinu ako:

(a) se struktura (rizik, vremenski raspored i iznos) toka gotovine od primljenog sredstva razlikuje od struktura toka gotovine od zamenjenog sredstva; ili

(b) se specifična vrednost dela poslovanja entiteta, koje je pod uticajem transakcije, menja kao rezultat razmene; i

(d) je razlika između (a) i (b) značajna u odnosu na fer vrednost razmenjenih sredstava.

U svrhu određivanja da li transakcija razmene ima komercijalnu suštinu, specifična vrednost dela poslovanja entiteta, koje je pod uticajem transakcije, odražava tokove gotovine posle oporezivanja. Rezultat ovih analiza može da bude jasan i bez obaveze entiteta da izvrši detaljne kalkulacije.

26 Fer vrednost sredstva za koje ne postoje uporedive tržišne transakcije može se pouzdano meriti ako (a) varijacija raspona pouzdanih procena fer vrednosti nije znatna u slučaju tog sredstva ili (b) ako se verovatnoće različitih procena u okviru datog raspona mogu razumno proceniti i koristiti za procenjivanje fer vrednosti. Ako entitet može pouzdano da utvrdi fer vrednost bilo primljenog ili datog sredstva, onda se fer vrednost datog sredstva koristi za merenje nabavne vrednosti primljenog sredstva, osim kada je fer vrednost primljenog sredstva očiglednija.

27 Nabavna vrednost nekretnine, postrojenja i opreme koju korisnik lizinga drži pod finansijskim lizingom, utvrđuje se u skladu sa IAS 17.

28 Knjigovodstvena vrednost nekretnine, postrojenja i opreme može biti umanjena državnim davanjima u skladu sa IAS 20 *Računovodstveno obuhvatanje državnih davanja i obelodanjivanje državne pomoći*.

### **Odmeravanje nakon priznavanja**

29 Entitet se opredeljuje ili za model nabavne vrednosti iz paragrafa 30 ili za model revalorizacije iz paragrafa 31, kada bira svoju računovodstvenu politiku i primenjuje tu politiku na celu grupu nekretnina, postrojenja i opreme.

### **Model nabavne vrednosti**

30 Nakon početnog priznavanja kao sredstva, nekretnine, postrojenja i oprema se knjiže po njihovoj nabavnoj vrednosti umanjenoj za ukupnu eventualnu akumuliranu amortizaciju i ukupne eventualne akumulirane gubitke zbog umanjenja vrednosti.

### **Model revalorizacije**

31 Nakon što se priznaju kao sredstvo nekretnine, postrojenja i oprema čija se fer vrednost može pouzdano odmeriti, knjiže se po revalorizovanom iznosu, koji predstavlja njihovu fer vrednost na datum revalorizacije umanjenu za naknadnu akumuliranu amortizaciju i naknadne akumulirane gubitke zbog umanjenja vrednosti. Revalorizacija se vrši dovoljno redovno, kako bi se obezbedilo da se knjigovodstvena vrednost bitno ne razlikuje od vrednosti do koje bi se došlo korišćenjem fer vrednost na kraju izveštajnog perioda.

32 Fer vrednost zemljišta i objekata obično se utvrđuje procenom, koju vrše stručno osposobljeni procenjivači, na osnovu tržišnih dokaza. Fer vrednost postrojenja i opreme je obično njihova tržišna vrednost koja se utvrđuje procenom.

33 Kada ne postoji dokaz fer vrednosti na tržištu, zbog specifične prirode nekretnine, postrojenja i opreme i zbog toga što se takve stavke retko prodaju, osim kao deo kontinuiranog poslovanja, može biti potrebno da entitet proceni fer vrednost koristeći dobitni pristup ili pristup amortizovanih troškova zamene.

34 Učestalost revalorizovanja zavisi od promena fer vrednosti nekretnina, postrojenja i opreme koje se revalorizuju. Kada se fer vrednost revalorizovanog sredstva bitno razlikuje od njegove knjigovodstvene vrednosti, potrebna je dalja revalorizacija. Neke

nekretnine, postrojenja i oprema mogu pokazivati znatna i promenljiva kretanja fer vrednosti, zbog čega je potrebno vršenje revalorizacije jednom u toku godine. Kod onih nekretnina, postrojenja i opreme kod kojih su kretanja fer vrednosti neznatna, nije potrebno tako često revalorizovanje. Umesto toga, može biti neophodno da se stavke revalorizuju samo jednom na svakih tri ili pet godina.

35 Kada se neka nekretnina, postrojenje i oprema procenjuju, akumulirana amortizacija, na dan revalorizacije, tretira se na jedan od sledećih načina:

(a) prepravljja se srazmerno promeni bruto knjigovodstvene vrednosti sredstva, tako da je knjigovodstvena vrednost posle revalorizacije jednaka revalorizovanom iznosu sredstva. Ovaj metod se često koristi kada se sredstvo revalorizuje primenom indeksa za određivanje amortizovanog troška zamene.

(b) eliminiše se iz bruto knjigovodstvene vrednosti, a neto iznos se prepravljja na revalorizovani iznos sredstva. Ovaj metod se često koristi prilikom revalorizacije objekata.

Iznos korigovanja koje nastaje zbog prepravljanja ili eliminisanja akumulirane amortizacije čini deo povećanja ili smanjenja knjigovodstvene vrednosti koja se obračunava u skladu sa paragrafima 39 i 40.

36 Ako se vrši revalorizacija određene nekretnine, postrojenja i opreme, revalorizuje se celokupna grupa nekretnina, postrojenja i opreme kojoj to sredstvo pripada.

37 Grupa nekretnina, postrojenja i opreme predstavlja grupisanje sredstava prema sličnoj prirodi i upotrebi u poslovanju entiteta. Primeri nekih grupa su sledeći:

(a) zemljište;

(b) zemljište i objekti;

(c) mašine;

(d) brodovi;

(e) avioni;

(f) motorna vozila;

(g) nameštaj i uređaji; i

(h) kancelarijska oprema.

38 Stavke u okviru jedne grupe nekretnina, postrojenja i opreme se revalorizuju istovremeno da bi se izbegla selektivna revalorizacija sredstava i iskazivanje iznosa u finansijskim izveštajima koji predstavljaju mešavinu troškova i vrednosti na različite datume. Međutim, jedna grupa sredstava može da se revalorizuje i kontinuirano uz uslov da se revalorizacija date grupe sredstava završi u kratkom roku i da se su revalorizacije uvek ažurirane.

39 Ako se knjigovodstvena vrednost sredstva poveća kao rezultat revalorizacije, to povećanje se priznaje u ukupnom ostalom rezultatu i akumulira u kapitalu, u okviru pozicije revalorizacione rezerve. Međutim, povećanje se priznaje kao prihod u bilansu uspeha do onog iznosa do kojeg se stornira revalorizaciono smanjenje istog sredstva, koje je prethodno priznato kao rashod u bilansu uspeha.

40 Ako se knjigovodstvena vrednost sredstva smanji kao rezultat revalorizacije, to smanjenje se priznaje kao rashod. Međutim, smanjenje se priznaje u ukupnom ostalom rezultatu do iznosa postojećih revalorizacionih rezervi koje se odnosi na to sredstvo. Smanjenje priznato u ukupnom ostalom rezultatu smanjuje iznos akumuliran u kapitalu u okviru pozicije revalorizacione rezerve.

41 Revalorizacione rezerve koje su sastavni deo kapitala koji se odnosi na nekretnine, postrojenja i opremu, mogu se preneti direktno na neraspoređenu dobit, kada sredstvo prestane da se priznaje. To može podrazumevati prenos celokupnog ostatka, kada se sredstvo povuče iz upotrebe ili otuđi. Međutim, neke rezerve mogu biti prenete i dok se sredstvo koristi. U tom slučaju, iznos prenete rezerve predstavlja razliku između amortizacije zasnovane na revalorizovanoj knjigovodstvenoj vrednosti sredstva i amortizacije zasnovane na prvobitnoj nabavnoj vrednosti sredstva. Prenošnje revalorizacionih rezervi u neraspoređenu dobit

ne vrši se preko bilansa uspeha.

42 Efekti poreza na dobitak, ako postoje, koji nastaju zbog revalorizacije nekretnina, postrojenja i opreme, priznaju se i obelodanjuju u skladu sa IAS 12 *Porez na dobitak*.

## **Amortizacija**

43 Svaki deo neke nekretnine, postrojenja i opreme, čija je nabavna vrednost/cena koštanja značajna u odnosu na ukupnu nabavnu vrednost datog sredstva se amortizuje zasebno.

44 Entitet raspoređuje iznos koji je početno priznat za neku nekretninu, postrojenje i opremu na njihove značajne delove i zasebno amortizuje svaki takav deo. Na primer, može biti prikladno da se zasebno amortizuju karoserija aviona i njegovi motori, bez obzira da li su oni u vlasništvu ili su iznajmljeni u formi finansijskog lizinga. Slično tome, ako entitet stekne nekretninu, postrojenje i opremu koji su pod poslovnim lizingom u kom je on davalac lizinga, može biti adekvatno da se zasebno amortizuju iznosi prikazani u okviru troška te stavke koji se mogu pripisati povoljnim ili nepovoljnim uslovima lizinga u poređenju sa uslovima na tržištu.

45 Jedan materijalno značajan deo nekretnine, postrojenja i opreme može imati isti korisni vek i metod amortizacije kao i drugi materijalno značajan deo tog sredstva. Prilikom utvrđivanja troškova amortizacije, takvi delovi se mogu grupisati.

46 U istoj u meri u kojoj entitet zasebno amortizuje neke delove nekretnine, postrojenja i opreme, on zasebno amortizuje i ostatak tog sredstva. Ostatak se sastoji od delova koji pojedinačno nisu značajni. Ako entitet ima različita očekivanja od ovih delova, mogu biti neophodne tehnike aproksimacije da bi se ostatak amortizovao na način kojim bi se obrazac potrošnje i /ili korisni vek delova verno predstavili.

47 Entitet može izabrati da zasebno amortizuje one delove sredstva čija nabavna vrednost nije značajna u odnosu na ukupnu nabavnu vrednost tog sredstva.

48 Trošak amortizacije za svaki period, priznaje se u bilansu uspeha, osim ako nije uključen u knjigovodstvenu vrednost drugog sredstva.

49 Trošak amortizacije za neki period se obično priznaje u bilansu uspeha. Međutim, ponekad se buduće ekonomske koristi koje su sadržane u sredstvu, apsorbuju u proizvodnji drugog sredstva. U tom slučaju, trošak amortizacije čini deo cene koštanja drugog sredstva i uključuje se u njegovu knjigovodstvenu vrednost. Na primer, amortizacija proizvodnih postrojenja i opreme je uključena u troškove konverzije zaliha (videti IAS 2). Slično tome, amortizacija nekretnina, postrojenja i opreme koji se koriste za razvojne aktivnosti, može biti uključena u nabavnu vrednost nematerijalnog sredstva koja se priznaje u skladu sa IAS 38 *Nematerijalna imovina*.

## **Iznos koji se amortizuje i amortizacioni period**

50 Iznos koji se amortizuje, alocira se na sistematski u toku korisnog veka sredstva.

51 Rezidualna vrednost i korisni vek sredstva se proveravaju barem na kraju svake finansijske godine, i ukoliko se očekivanja razlikuju od prethodnih procena, promenu(e) treba obračunati u skladu sa IAS 8 *Računovodstvene politike, promene računovodstvenih procena i greške*.

52 Amortizacija se priznaje čak i ako fer vrednost sredstva premašuje njegovu knjigovodstvenu vrednost, pod uslovom da rezidualna vrednost nije veća od njegove knjigovodstvene vrednosti. Popravke i održavanje sredstva ne negiraju potrebu njegovog amortizovanja.

53 Iznos koji se amortizuje utvrđuje se nakon oduzimanja rezidualne vrednosti sredstva. U praksi, rezidualna vrednost sredstva je često beznačajna i u takvim okolnostima je nebitna kod izračunavanja iznosa koji se amortizuje.

54 Rezidualna vrednost sredstva se može povećati na iznos koji je jednak knjigovodstvenoj vrednosti sredstva ili veći od nje. Ako se to dogodi, trošak amortizacije sredstva je nula, osim i dok se njegova rezidualna vrednost naknadno ne smanji na iznos koji je niži od knjigovodstvene vrednosti sredstva.

55 Amortizacija sredstva započinje kada ono postane raspoloživo za korišćenje, to jest, kada se nalazi na lokaciji i u stanju koje je neophodno da sredstvo funkcioniše na način na koji to predviđa menadžment. Amortizacija sredstva prestaje na datum

ranijeg događaja: datum kada je sredstvo klasifikovano kao ono koje se drži za prodaju (ili je uključeno u grupu za otuđenje koja se klasifikuje kao grupa sredstava koja se drže za prodaju) u skladu sa IFRS 5 ili datum prestanka priznavanja sredstva. Dakle vršenje amortizacije ne prestaje kada se sredstvo ne koristi ili kada se ne koristi aktivno, osim ako je ono u potpunosti amortizovano. Međutim, prema funkcionalnom metodu amortizacije, trošak amortizacije može biti nula ako nema proizvodnje.

56 Entitet troši ekonomske koristi sadržane u nekom sredstvu uglavnom putem korišćenja sredstva. Međutim, ostali faktori, kao što su tehnološka ili komercijalna zastarelost i habanje dok se sredstvo ne upotrebljava, često dovode do smanjenja ekonomskih koristi koje su se mogle dobiti od sredstva. Zato je pri utvrđivanju korisnog veka sredstva, potrebno razmotriti sve sledeće faktore:

- (a) očekivana iskorišćenost sredstva. Iskorišćenost se procenjuje na osnovu očekivanog kapaciteta sredstva ili fizičkih učinaka.
- (b) očekivano fizičko habanje koje zavisi od faktora poslovanja, kao što su broj smena u kojima će se sredstvo koristiti, program popravljavanja i održavanja, i briga o sredstvu i njegovo održavanje dok se ono ne koristi.
- (c) tehnička ili komercijalna zastarelost koja nastaje zbog promena ili poboljšanja u proizvodnji, ili zbog promene u tržišnoj potražnji za proizvodom ili uslugom koji se pružaju uz pomoć tog sredstva.
- (d) zakonska ili slična ograničenja korišćenja sredstva, kao što je istek roka lizinga.

57 Korisni vek sredstva definiše se pomoću njegove očekivane koristi za entitet. Politika upravljanja sredstvima nekog entiteta, može povlačiti za sobom otuđenje sredstava nakon određenog vremena ili nakon utroška određenog dela ekonomskih koristi sadržanih u sredstvu. Stoga, korisni vek sredstva može biti kraći od njegovog ekonomskog veka trajanja. Procena korisnog veka sredstva, je stvar prosuđivanja zasnovanog na iskustvu entiteta sa sličnim sredstvima.

58 Zemljište i objekti su zasebna sredstva koja se obračunavaju zasebno, čak i kada su zajedno pribavljeni. Uz određene izuzetke, kao što su kamenolomi i tereni koji se koriste kao deponije, zemljište ima neograničeni korisni vek i zbog toga se ne amortizuje. Objekti imaju ograničeni korisni vek i zbog toga su sredstva koja se amortizuju. Povećanje vrednosti zemljišta na kom se nalazi neki objekat, ne utiče na utvrđivanje korisnog veka tog objekta.

59 Ako nabavna vrednost zemljišta uključuje i troškove demontaže, uklanjanja i obnove, taj deo zemljišta se amortizuje tokom perioda u kom su koristi stečene nastajanjem ovih troškova. U nekim slučajevima, samo zemljište može imati ograničen korisni vek, i tada se ono amortizuje dinamikom koja odražava koristi koje se od njega dobijaju.

## **Metod amortizacije**

60 Korišćeni metod amortizacije odražava način očekivanog trošenja budućih ekonomskih koristi od sredstva.

61 Metod amortizacije, koji se primenjuje na neko sredstvo, proverava se najmanje jednom, na kraju svake finansijske godine, i ako postoje značajne promene u očekivanoj dinamici trošenja budućih ekonomskih koristi koje su sadržane u sredstvu, metod se menja da bi se odrazila promenjena dinamika. Takvu promenu treba obračunati kao promenu računovodstvene procene u skladu sa IAS 8.

62 Različiti metodi amortizacije se mogu koristiti za alokaciju iznosa koji se amortizuje sistematski tokom korisnoga veka sredstva. Ovi metodi obuhvataju pravolinijski metod, degresivni metod i funkcionalni metod. Pravolinijska amortizacija za rezultat ima konstantne troškove u toku korisnog veka sredstva, ukoliko se rezidualna vrednost ne menja. Degresivni metod za rezultat ima smanjenje troškova tokom korisnoga veka sredstva. Funkcionalni metod za rezultat ima troškove koji se zasnivaju na očekivanom korišćenju ili učincima. Entitet se opredeljuje za metod koji najvernije odražava očekivanu dinamiku trošenja budućih ekonomskih koristi sadržanih u sredstvu. Taj metod se konzistentno primenjuje iz perioda u period osim ako ne dođe do promene očekivane dinamike trošenja tih budućih ekonomskih koristi.

## **Umanjenje vrednosti**

63 Da bi se utvrdilo da li je vrednost neke stavke nekretnina, postrojenja i opreme umanjena, entitet primenjuje IAS 36 *Umanjenje vrednosti imovine*. Taj standard objašnjava kako entitet proverava knjigovodstvenu vrednost svojih sredstava, kako utvrđuje nadoknadivu vrednost sredstva i kada priznaje ili poništava priznavanje gubitka usled umanjenja vrednosti.

64 [Brisan].



## Naknade za umanjenje vrednosti

65 Naknada od trećih strana za nekretnine, postrojenja i opremu čija je vrednost umanjena, koje su izgubljene ili date uključuju se u bilans uspeha kada naknada postane naplativa.

66 Umanjenje vrednosti ili gubitak nekretnine, postrojenja i opreme, povezana potraživanja ili plaćanje naknada od trećih strana i sve naknadne nabavke ili izgradnja sredstava za zamenu, predstavljaju zasebne ekonomske događaje i obračunavaju se zasebno, na sledeći način:

(a) umanjenje vrednosti nekretnina, postrojenja i opreme se priznaje u skladu sa IAS 36;

(b) prestanak priznavanja nekretnina, postrojenja i opreme koje se ne koriste ili se otuđuju, vrši se u skladu sa ovim Standardom.

(c) naknada od trećih strana za nekretnine, postrojenja i opremu čija je vrednost umanjena, koje su izgubljene ili date, uključuje se u utvrđivanje dobitka ili gubitka kada postane naplativa; i

(d) nabavna vrednost/cena koštanja nekretnina, postrojenja i opreme koje su obnovljene, kupljene ili izgrađene kao zamene utvrđuje se u skladu sa ovim Standardom.

## Prestanak priznavanja

67 Knjigovodstvena vrednost nekretnine, postrojenja i opreme prestaje da se priznaje:

(a) prilikom otuđenja; ili

(b) kada se od njihovog korišćenja ili otuđenja ne očekuju buduće ekonomske koristi.

68 Dobitak ili gubitak koji nastane prilikom prestanka priznavanja nekretnine, postrojenja i opreme se uključuje u dobitak ili gubitak onda kada to sredstvo prestaje da se priznaje (osim ako IAS 17 ne zahteva drugačije kod prodaje i povratnog lizinga). Dobici se ne klasifikuju kao prihodi (iz redovnog poslovanja).

68A Međutim, entitet koji, u okviru svojih uobičajenih aktivnosti, redovno prodaje stavke nekretnina, postrojenja i opreme koje su držane kao stavke za iznajmljivanje drugim stranama, treba da prebaci ta sredstva na zalihe po njihovoj knjigovodstvenoj vrednosti kada prestanu da se iznajmljuju i postanu stavke koje se drže radi prodaje. Dobici od prodaje takvih sredstava se priznaju kao prihod u skladu sa IAS 18 *Prihodi*. IFRS 5 se ne primenjuje kada se sredstva koja se drže za prodaju u okviru uobičajenih aktivnosti prenose na zalihe.

69 Otuđenje neke stavke nekretnine, postrojenja i opreme se može vršiti na različite načine (to jest prodajom, zaključivanjem finansijskog lizinga, ili donacijom). Kod utvrđivanja datuma otuđenja stavke, entitet primenjuje kriterije iz IAS 18 za priznavanje prihoda od prodaje dobara. IAS 17 se primenjuje kod otuđenja putem prodaje i povratnog lizinga.

70 Ako, prema principu za priznavanje iz paragrafa 7 entitet u knjigovodstvenu vrednost nekretnine, postrojenja i opreme prizna troškove zamene nekog dela, onda on prestaje da priznaje knjigovodstvenu vrednost zamenjenog dela, bez obzira da li je zamenjeni deo amortizovan odvojeno. Ako entitet ne može da utvrdi knjigovodstvenu vrednost zamenjenog dela, on može koristiti troškove zamene, kao informaciju o tome koliki su bili troškovi zamenjenog dela u vreme njegove nabavke ili izgradnje.

71 Dobitak ili gubitak koji nastane zbog prestanka priznavanja nekretnine, postrojenja i opreme se utvrđuje kao razlika između neto dobitaka od otuđenja, ako ih ima i knjigovodstvene vrednosti stavke.

72 Naknada koja je naplativa kod otuđenja nekretnine, postrojenja i opreme, početno se priznaje po svojoj fer vrednosti. Ako je plaćanje odloženo, primljena naknada se početno priznaje po ceni ekvivalentnoj ceni koja se ostvaruje za gotovinu. Razlika između nominalnog iznosa naknade i ekvivalenta gotovinske cene, priznaje se kao prihod od kamate u skladu sa IAS 18 odražavajući efektivni prinos na potraživanje.

## Obelodanjanje

73 Za svaku stavku nekretnina, postrojenja i opreme u finansijskim izveštajima se obelodanjuje sledeće:

- (a) osnove za odmeravanje korišćene kod utvrđivanja bruto knjigovodstvene vrednosti;
- (b) korišćeni metodi amortizacije;
- (c) korisni vek upotrebe ili korišćene stope amortizacije;
- (d) bruto knjigovodstvena vrednost i akumulirana amortizacija (zajedno sa akumuliranim gubicima usled umanjenja vrednosti) na početku i na kraju perioda; i
- (e) usklađivanje knjigovodstvene vrednosti na početku i na kraju perioda, pokazujući:
  - (i) naknadna povećanja;
  - (ii) sredstva klasifikovana kao ona koja se drže za prodaju ili uključena u grupu sredstava za otuđivanje klasifikovanih kao sredstva koja se drže za prodaju u skladu sa IFRS 5 i druga otuđenja;
  - (iii) sticanje putem poslovnih kombinacija;
  - (iv) povećanja i smanjenja koja su nastala kao rezultat revalorizacije, u skladu s paragrafima 31, 39 i 40, i kao rezultat gubitaka usled umanjenja vrednosti koji su priznati ili poništeni u ukupnom ostalom rezultatu, u skladu sa IAS 36;
  - (v) gubitke usled umanjenja vrednosti priznate u bilansu uspeha u skladu sa IAS 36;
  - (vi) gubitke usled umanjenja vrednosti poništene u bilansu uspeha u skladu sa IAS 36;
  - (vii) amortizaciju;
  - (viii) neto kursne razlike koje nastaju prilikom prevođenja finansijskih izveštaja iz funkcionalne valute u valutu kojoj se vrši prezentacija izveštaja, uključujući prevođenje inostranih poslovanja u valutu u kojoj entitet predstavlja svoje izveštaje; i
  - (ix) ostale promene.

74 U finansijskim izveštajima se takođe obelodanjuje:

- (a) postojanje i iznosi ograničenja vlasništva, kao i nekretnine, postrojenja i opreme koji su založeni kao garancija za obaveze,
- (b) iznos izdataka priznatih u knjigovodstvenu vrednost nekretnine, postrojenja i opreme u toku njihove izgradnje;
- (c) iznos ugovornih obaveza za nabavku nekretnina, postrojenja i opreme; i
- (d) ukoliko nije zasebno obelodanjen u izveštaju o ukupnom rezultatu, iznos naknade od trećih strana za nekretnina, postrojenja i opremu čija je vrednost umanjena, koje su izgubljene ili su date, a koji su uključeni u dobitak ili gubitak.

75 Izbor metoda amortizacije i utvrđivanje veka upotrebe sredstava stvar je procene. Zbog toga, obelodanjivanje usvojenih metoda i procenjenog korisnog veka ili stopa amortizacije pruža korisnicima finansijskih izveštaja informacije koje im omogućavaju da preispitaju politike koje je menadžment odabrao i da ih uporede sa drugim entitetima. Zbog sličnih razloga, neophodno je obelodaniti:

- (a) amortizaciju, bilo da je priznata u bilansu uspeha ili kao deo nabavne vrednosti drugih sredstava, u toku perioda; i
- (b) akumuliranu amortizaciju na kraju perioda.

76 U skladu sa IAS 8, entitet obelodanjuje prirodu i efekat promene računovodstvene procene koja utiče na tekući period ili se očekuje da će uticati na naredne periode. Kada se radi o nekretninama, postrojenjima i opremi, takva obelodanjivanja mogu proizaći iz promena u procenama:

- (a) rezidualnih vrednosti;
- (b) procenjenih troškova demontaže, uklanjanja ili obnove nekretnina, postrojenja i opreme;
- (c) korisnog veka upotrebe; i
- (d) metoda amortizacije.

77 Ako se nekretnine, postrojenja i oprema iskazuju u revalorizovanim iznosima, obelodanjuje se sledeće:

- (a) datum kada je izvršena revalorizacija;
- (b) da li je u njoj učestvovao nezavisni procenitelj;
- (c) metodi i značajne pretpostavke koje su primenjivane u proceni fer vrednosti stavke;
- (d) stepen u kom je fer vrednost stavki utvrđena neposredno na osnovu cena na aktivnom tržištu ili na osnovu nedavnih nezavisnih tržišnih transakcija, ili je bila procenjena korišćenjem nekih drugih tehnika vrednovanja;
- (e) knjigovodstvenu vrednost svake revalorizovane klase nekretnina, postrojenja i opreme koja bi bila priznata da su sredstva knjižena po modelu nabavne vrednosti; i
- (f) revalorizacione rezerve koje ukazuju na promene u datom periodu i svako ograničenje u raspodeli njegovog salda akcionarima.

78 Pored informacija koje se zahtevaju u skladu sa paragrafima 73 (e)(iv)-(vi), entitet obelodanjuje informacije o nekretninama, postrojenjima i opremi čija je vrednost umanjena, u skladu sa IAS 36.

79 Korisnici finansijskih izveštaja, za svoje potrebe mogu takođe smatrati relevantnim i sledeće informacije:

- (a) knjigovodstvenu vrednost nekretnina, postrojenja i opreme koji se privremeno ne koriste;
- (b) bruto knjigovodstvenu vrednost svake potpuno amortizovane nekretnine, postrojenja i opreme koja je još u upotrebi;
- (c) knjigovodstvenu vrednost nekretnina, postrojenja i opreme koje su povučene iz aktivne upotrebe i koje nisu klasifikovane kao sredstva koja se drže za prodaju u skladu sa IFRS 5;
- (d) kada se koristi model nabavne vrednosti, fer vrednost nekretnina, postrojenja i opreme u slučaju kada se ona znatno razlikuje od knjigovodstvene vrednosti.

Zbog toga se entiteti podstiču da obelodanjuju ove iznose.

### **Prelazne odredbe**

80 Zahtevi iz paragrafa 24-26 u vezi sa početnim merenjem nekretnina, postrojenja i opreme, nabavljenih u transakciji razmene sredstava, primenjuju se unapred samo za buduće transakcije.

### **Datum stupanja na snagu**

81 Entitet primenjuje ovaj Standard za godišnje periode počev od 1. januara 2005. godine, ili kasnije. Ranija primena se podstiče. Ako entitet primenjuje ovaj Standard za neki period koji počinje pre 1. januara 2005. godine, on tu činjenicu obelodanjuje.

81A Entitet primenjuje izmene paragrafa 3 za godišnje periode koji počinju 1. januara 2006. godine ili kasnije. Ukoliko entitet primenjuje IFRS 6 za neki raniji period, ove izmene se primenjuju na taj raniji period.

81B Objavljivanjem IAS 1 *Prezentacija finansijskih izveštaja* (revidiranog 2007. godine) izmenjena je terminologija u svim IFRS. Osim toga su izmenjeni i paragrafi 39, 40 i 73(e)(iv). Entitet primenjuje te izmene za godišnje periode koji počinju 1. januara

2009. godine ili kasnije. Ako entitet bude primenjivao IAS 1 (revidiran 2007. godine) za neki raniji period, primenjivaće i izmene za taj raniji period.

81C Objavlivanjem IFRS 3 *Poslovne kombinacije* (revidiranog 2008. godine) izmenjen je paragraf 44. Entitet primenjuje tu izmenu za godišnje periode koji počinju 1. jula 2009. godine ili kasnije. Ako entitet bude primenjivao IFRS 3 (revidiran 2008. godine) za neki raniji period, primenjivaće i izmenu za taj raniji period.

81D Paragrafi 6 i 69 su izmenjeni a paragraf 68A dodat u okviru *Poboljšanja IFRS* koja su objavljena u maju 2008. godine. Entitet primenjuje ove izmene za godišnje periode koji počinju 1. januara 2009. godine ili kasnije. Ranija primena je dozvoljena. Ukoliko entitet primenjuje izmene za raniji period, obelodanjuje tu činjenicu i istovremeno primenjuje povezane izmene IAS 7 *Izveštaj o tokovima gotovine*.

81E Paragraf 5 je izmenjen u okviru *Poboljšanja IFRS* koja su objavljena u maju 2008. godine. Entitet primenjuje ove izmene prospektivno za godišnje periode koji počinju 1. januara 2009. godine ili kasnije. Ranija primena je dozvoljena ukoliko entitet istovremeno primenjuje izmene paragrafa 8, 9, 22, 48, 53, 53A, 53V, 54, 57 i 85V standarda IAS 40. Ukoliko entitet primenjuje izmene za raniji period, obelodanjuje tu činjenicu.

### **Povlačenje ostalih saopštenja**

82 Ovaj Standard zamenjuje IAS 16 *Nekretnine, postrojenja i oprema* (revidiran 1998. godine).

83 Ovaj Standard zamenjuje sledeća Tumačenja:

- (a) SIC-6 *Troškovi modifikovanja postojećeg softvera*;
- (b) SIC-14 *Nekretnine, postrojenja i oprema - naknade po osnovu umanjenja vrednost ili gubitka sredstava*; i
- (c) SIC-23 *Nekretnine, postrojenja i oprema - glavni troškovi kontrole ili remonta*.