

МРС-ЈС 17 – НЕКРЕТНИНЕ, ПОСТРОЈЕЊА И ОПРЕМА

Саопштење

Овај Међународни рачуноводствени стандард за јавни сектор (МРС-ЈС) састављен је првенствено у складу са Међународним рачуноводственим стандардом (IAS) 16 “Некретнине, постројења и опрема” који је објавио Одбор за Међународне рачуноводствене стандарде (IASB). Делови IAS 16 су објављени у овој публикацији Одбора за Међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор (IPSASB) Међународне федерације рачуновођа (IFAC) уз одобрење Фондације за Међународне стандарде финансијског извештавања (IFRS).

Одобрени текст Међународног стандарда за финансијско извештавање (IFRS) је текст који је објавио IASB на енглеском језику и копије се могу директно добити од Издавачког одељења IASB, на следећој адреси:

IASB Publications Department, First Floor, 30 Cannon Street
London EC4M 6XH United Kingdom.

E-mail: publications@ifrs.org.uk
Интернет адреса: <http://www.ifrs.org.uk>

За IFRS, IAS, нацрте за излагање и друге публикације IASC и IASB ауторско право има Фондација IFRS.

„IFRS“, „IAS“, „IASB“, „IASC“, „Фондација IFRS“, „Међународни рачуноводствени стандарди“ и „Међународни стандарди финансијског извештавања“ су заштитни знак Фондације IFRS и не смеју се користити без одобрења Фондације IFRS.

МРС-ЈС 17 – НЕКРЕТНИНЕ, ПОСТРОЈЕЊА И ОПРЕМА

Историја МРС-ЈС

Ова верзија садржи измене настале као резултат МРС-ЈС објављених до 15. јануара 2013.

МРС-ЈС 17, *Некретнине, постројења и опрема*, објављен је у децембру 2001.

У децембру 2006, IPSASB је објавио ревидирани МРС-ЈС 17.

Од тада, МРС-ЈС 17 је измењен као последица објављивања следећих МРС-ЈС:

- МРС-ЈС 32, *Уговори о концесији за пружање уговора: Давалац* (објављен у октобру 2011.) *Побољшања МРС-ЈС* (објављена у јануару 2010.)
- МРС-ЈС 27, *Пољопривреда* (објављен у децембру 2009.)
- МРС-ЈС 31, *Нематеријална имовина* (објављен у децембру 2009.)

Табела измењених параграфа у МРС-ЈС 17

Параграф	Врста измене	Порекло измене
Увод	Обрисан	Побољшања МРС-ЈС, октобар 2011.
5	Измењен	МРС-ЈС 32, октобар 2011.
6	Измењен	МРС-ЈС 27, децембар 2009.
7	Измењен	МРС-ЈС 32, октобар 2011.
8	Измењен	Побољшања МРС-ЈС, јануар 2010.
65	Измењен	МРС-ЈС 31, јануар 2010.
79	Измењен	Побољшања МРС-ЈС, октобар 2011.
81	Измењен	Побољшања МРС-ЈС, октобар 2011.
83	Измењен	Побољшања МРС-ЈС, октобар 2011.
83А	Нов	Побољшања МРС-ЈС, јануар 2010.
84	Измењен	Побољшања МРС-ЈС, јануар 2010.
88	Измењен	Побољшања МРС-ЈС, октобар 2011.
93	Измењен	Побољшања МРС-ЈС, октобар 2011.
107А	Нов	Побољшања МРС-ЈС, јануар 2010.
107Б	Нов	Побољшања МРС-ЈС, јануар 2010.
107Ц	Нов	МРС-ЈС 32, октобар 2011.
107Д	Нов	Побољшања МРС-ЈС, октобар 20 11.

Децембар 2006.

МРС-ЈС 17 – НЕКРЕТНИНЕ, ПОСТРОЈЕЊА И ОПРЕМА

САДРЖАЈ

Параграфи

Циљ		1
Делокруг		2-12
Наследна средства	9-12	
Дефиниције		13
Признавање.....		14-25
Инфраструктурна средства	21	
Почетни трошкови	22	
Накнадни трошкови	23-25	
Мерење приликом признавања.....		26-41
Елементи набавне вредности	30-36	
Мерење набавне вредности	26-30	
Мерење након признавања.....		37-41
Модел набавне вредности	43	
Ревалоризациони модел	44-58	
Амортизација	59-78	
Износ који се амортизује и амортизациони период		66-75
Метод амортизације	76-78	
Умањење вредности имовине	79	
Надокнада за умањење вредности имовине		80-81
Престанак признавања.....		82-87
Обелодањивање		88-94
Прелазне одредбе.....		95-106
Датум ступања на снагу		107-108
Повлачење МРС-ЈС 17 (објављеног 2001. године).....		109
Додатак – измене других МРС-ЈС		
Основа за закључивање		
Упутство за примену		
Илустративни примери		
Поређење са IAS 16		

Садржај Међународног рачуноводственог стандарда за јавни сектор 17, *Некретнине, постројења и опрема* (МРС-ЈС 17) изложен је у параграфима 1-109 и Додатку. Сви параграфи имају једнаку важност, МРС-ЈС 17 треба тумачити у контексту његовог циља, Основе за закључивање и *Предговора Међународним рачуноводственим стандардима за јавни сектор*. У недостатку експлицитних упутстава, основу за избор и примену рачуноводствених принципа даје МРС-ЈС 3, *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*.

Циљ

1. Циљ овог стандарда јесте да пропише поступак рачуноводственог обухватања некретнина, постројења и опреме како би корисници финансијских извештаја могли да уоче информације о инвестирању ентитета у некретнине, постројења и опрему и промене таквих инвестиција. Основна питања рачуноводственог обухватања некретнина, постројења и опреме су (а) признавање средстава, (б) одређивање њихове књиговодствене вредности и (ц) трошкови амортизације који ће се у односу на њих признати.

Делокруг

2. Ентитет који припрема и презентује финансијске извештаје према обрачунској основи рачуноводства примењује овај стандард при рачуноводственом обухватању некретнина, постројења и опреме, осим:

(а) када је усвојен другачији рачуноводствени поступак у складу са другим МРС-ЈС; и
(б) у вези са наследним средствима. Међутим, захтеви за обелодањивање из параграфа 88, 89 и 92 примењују се на призната наследна средства.

3. Овај стандард се примењује на све ентитете јавног сектора, осим на јавна предузећа.
4. У Предговору Међународним рачуноводственим стандардима за јавни сектор који је објавио PSASB се објашњава да јавна предузећа примењују МРС-ЈС које објављује IASB. Јавна предузећа су дефинисана у МРС-ЈС 1, Презентација финансијских извештаја.

5. Овај стандард се примењује на некретнине, постројење и опрему, укључујући:

(а) специјалну војну опрему; и
(б) инфраструктурна средства.
(ц) Средства уговора о концесији за пружање услуга након почетног признавања и одмеравања у складу са IPSAS 32, Уговори о концесији за пружање уговора: Давалац.

Прелазне одредбе из параграфа 95–104 омогућавају ослобађање од захтева да се признају све некретнине, постројења и опрема током петогодишњег прелазног периода.

6. Овај стандард се не примењује на:

(а) биолошка средства повезана са пољопривредном делатношћу (видети МРС-ЈС, Пољопривреда); или
(б) права на искоришћавање минерала и минералне резерве као што су нафта, природни гас и слични необновљиви ресурси (видети релевантан међународни или национални рачуноводствени стандард који се бави правима на искоришћавање минерала, минералним резервама и сличним необновљивим ресурсима).

Међутим, овај стандард се примењује на некретнине, постројења и опрему који се користе за развој или одржавање средстава описаних у 6(а) или 6(б).

7. Другим Међународним рачуноводственим стандардима за јавни сектор се може захтевати признавање некретнина, постројења и опреме на начин различит од начина који је прописан овим стандардом. На пример, у МРС-ЈС 13, Лизинг се од ентитета захтева да оцењује своје признавање некретнина, постројења и опреме датих под закуп, на основу преноса ризика и награда. МРС-ЈС 32 захтева од ентитета да процени признавање некретнина, постројења и опреме који се користе у уговору о концесији за пружање услуга на бази контроле средства. Међутим, у таквим случајевима се и сви други аспекти поступка рачуноводственог обухватања ових средстава, укључујући амортизацију, прописују овим Стандардом.

8. Ентитет који користи модел набавне вредности за инвестициону имовину у складу са МРС-ЈС 16, Инвестициона имовина користи модел набавне вредности из овог стандарда.

Наследна средства

9. Овај стандард не захтева од ентитета да призна наследна средства која би у другом случају испуњавала дефиницију и критеријуме признавања ставки некретнина, постројења и опреме. Ако неки ентитет призна наследна средства, он мора применити захтеве за обелодањивање овог стандарда и може, али није обавезан, да примени поступке одмеравања захтеване овим

стандардом.

10. Нека средства су описана као “наследна средства” због њиховог културног, еколошког или историјског значаја. Примери наследних средстава укључују историјске грађевине и споменике, археолошка налазишта, заштићене области и природне резерве, и уметничка дела. Наследна средства имају одређене одлике, укључујући одлике наведене у даљем тексту (мада ове одлике нису специфичне само за та средства):

(а) мало је вероватно да ће се њихову вредност у културном, еколошком, образовном и историјском смислу у потпуности одражавати финансијска вредност заснована само на тржишној цени;

(б) законске и/или уставне обавезе могу наметати забране или строга ограничења отуђења путем продаје;

(ц) често су незаменљива и њихова вредност се може повећати током времена, чак и ако се њихово физичко стање погорша; и

(д) може бити тешко да се процени користан век њихове употребе, који у неким случајевима може износити неколико стотина година.

Ентитети јавног сектора могу имати више наследних средстава стицаних током низа година и на различите начине, као што су: куповина, из донација, из заоставштина и конфискација. Ова средства се ретко чувају ради могућности да стварају новчане приливе, и могу постојати законске или друштвене сметње за коришћење у такве сврхе.

11. Будуће економске користи или услужни потенцијал неких наследних средстава разликују се у односу на њихову наследну вредност, на пример, историјска зграда која се користи као канцеларијски простор. У тим случајевима, она се могу признати и одмеравати на истој основи као и друге ставке некретнина, постројења и опреме. Наследни потенцијал или будуће економске користи других наследних средстава ограничен је њиховим одликама, на пример, споменици и рушевине. Постојање услужног потенцијала и будућих економских користи може утицати на избор основе за одмеравање.

12. У складу са захтевима за обелодањивањем из параграфа 88–94, од ентитета се захтева да изврше обелодањивања признатих средстава. Стога се од ентитета који признају наследна средства захтева да обелодане, у вези са тим средствима, чињенице као што су, на пример:

(а) коришћена основа за одмеравање;

(б) коришћени метод амортизације, уколико постоји;

(ц) бруто књиговодствену вредност;

(д) акумулирану исправку вредности на крају датог периода, уколико постоји; и

(е) усаглашавање књиговодствене вредности на почетку и на крају периода, уз исказивање одређених делова садржаја.

Дефиниције

13. Следећи термини се користе у овом стандарду са наведеним значењима:

Књиговодствена вредност (за потребе овог стандарда) је износ по ком се средство признаје након одбијања акумулиране амортизације и акумулираних губитака услед умањења вредности имовине.

Класа некретнина, постројења и опреме представља групу средстава сличне природе или функције у оквиру пословања ентитета, приказаних као једна ставка за сврхе обелодањивања у финансијским извештајима.

Износ који се амортизује је набавна вредност средства, или други износ који замењује ту вредност у финансијским извештајима, умањен за преосталу вредност тог средства.

Амортизација је систематски (плански) распоред вредности неког средства која се амортизује током његовог века употребе.

Вредност специфична за ентитет је садашња вредност новчаних токова које ентитет очекује од континуиране употребе неког средства и од његовог отуђења на крају века трајања или очекује приликом измирења неке обавезе.

Губитак од умањења вредности имовине која генерише готовину је износ за који књиговодствена вредност средства прелази његов надокнадиви износ.

Губитак од умањења вредности имовине која не генерише готовину је износ за који књиговодствена вредност средства прелази његов надокнадиви износ.

Некретнине, постројења и опрема су материјална средства која:

(а) ентитет држи ради употребе у производњи или омогућавања продаје робе или пружања услуга, ради изнајмљивања другима, или у административне сврхе; и

(б) за која се очекује да ће се употребљавати дуже од једног извештајног периода.

Надокнадиви износ је виши од следећа два износа: фер вредности имовине која генерише готовину умањена за трошкове продаје или употребне вредности.

Надокнадиви услужни износ је виши од следећа два износа: фер вредност имовине која не генерише готовину умањена за трошкове продаје или употребна вредност.

Остатак вредности (резидуална вредност) је нето износ који ентитет очекује да ће добити за неко средство на крају његовог века употребе, по одбитку очекиваних трошкова отуђења.

Корисни век употребе некретнина, постројења и опреме је:

(а) временски период током којег се очекује да ће ентитет употребљавати неко средство; или

(б) број производних или сличних јединица за које се очекује да ће их ентитет стећи помоћу тог средства.

Термини дефинисани у другим МРС-ЈС се у овом стандарду користе у истом значењу као и у тим другим стандардима и поново се јављају у појмовнику дефинисаних термина који се објављује засебно.

Признавање

14. Набавна вредност неке некретнине, постројења и опреме се признаје као средство само уколико:

(а) је вероватно да ће се будуће економске користи и услужни потенцијал повезани са тим средством прилити у ентитет; и

(б) се набавна вредност или фер вредност тог средства за ентитет могу поуздано одмерити.

15. [Обрисан]

16. [Обрисан]

17. Резервни делови и опрема за сервисирање се обично књиже као залихе, и признају се у суфициту или дефициту када се употребе. Међутим, главни резервни делови и пропратна опрема се квалификују као некретнине, постројења и опрема, када ентитет очекује да ће их употребљавати дуже од једног периода. Слично томе, ако се резервни делови и опрема за сервисирање могу употребити само у вези са ставком некретнине, постројења и опреме, а очекује се да ће њихова употреба бити нередовна, они се обухватају као некретнине, постројења и опрема.

18. Овим стандардом се не прописује мерна јединица за признавање, то јест, шта чини једну некретнину, постројење и опрему. Због тога је за примену критеријума за признавање у конкретним околностима неког ентитета неопходно расуђивање. Може бити адекватно у сумирати појединачно безначајне ставке као што су књиге за библиотеку, помоћни делови рачунара, и мали делови опреме и применити критеријуме на агрегатну односно збирну вредност.

19. Ентитет процењује, руководећи се овим принципом признавања, све трошкове некретнина, постројења и опреме у време када они настану. Ови трошкови обухватају трошкове направљене у почетку у циљу стицања или изградње неке некретнине, постројења и опреме и трошкове направљене после тога у циљу њихове надоградње, замене дела или сервисирања.

20. Специјална војна опрема обично испуњава дефиницију некретнина, постројења и опреме и треба је признати као средство у складу са овим стандардом.

Инфраструктурна средства

21. Нека средства се обично описују као "инфраструктурна". Иако не постоји општеприхваћена дефиниција инфраструктурних средстава, ова средства обично имају неке или све наведене одлике:

(а) чине део система или мреже;

(б) посебне су природе и немају алтернативну употребу;

(ц) непокретна су; и

(д) могу бити предмет ограничења приликом отуђења.

Иако власништво над инфраструктурним средствима није ограничено само на ентитете у јавном сектору, често се значајна инфраструктурна средства налазе управо у јавном сектору.

Инфраструктурна средства испуњавају дефиницију некретнина, постројења и опреме и њихово рачуноводствено обухватање треба да се врши у складу са овим стандардом. Примери

инфраструктурних средстава укључују путне мреже, канализационе системе, системе снабдевања водом и струјом и комуникационе мреже.

Почетни трошкови

22. Некретнине, постројења и опрема могу бити неопходни због сигурности или заштите околине. Набавка такве некретнине, постројења и опреме, иако не увећава директно будуће економске користи или услужни потенцијал било које постојеће ставке некретнина, постројења и опреме, може бити нужна да би ентитет стекао будуће економске користи или услужни потенцијал из својих других средстава. Такве некретнине, постројења и опрема се квалификује за признавање као средства, јер омогућавају ентитету да добије будуће економске користи или услужни потенцијал од повезаних средстава у много већој мери него што би оно то могло да они нису набављени. На пример, прописима против пожарне заштите може се захтевати да болница поново угради нови систем аутоматских распршивача воде. Ова унапређења се признају као средство јер без њих ентитет не би могао да управља болницом у складу са прописима. Међутим, произашла књиговодствена вредност тог средства се проверава ради утврђивања потенцијалног умањења вредности у складу са МРС-ЈС 21, *Умањење вредности имовине која не генерише готовину*.

Накнадни трошкови

23. Према принципу признавања из параграфа 14, ентитет не признаје у књиговодственој вредности неке некретнине, постројења и опреме трошкове свакодневног сервисирања дате ставке. Уместо тога, ови трошкови се признају у суфициту или дефициту када се направе. Трошкови свакодневног сервисирања су превасходно трошкови рада и потрошне робе, и могу укључивати трошкове малих делова. Сврха ових издатака се често описује као “поправке и одражавање” некретнина, постројења и опреме.
24. Делови неких некретнина, постројења и опреме могу захтевати замену у редовним интервалима. На пример, може бити потребна замена површинског слоја пута сваких неколико година, може бити потребно поновно облагање пећи након утврђеног броја часова коришћења, или може бити потребна замена унутрашњих делова авиона као што су седишта и пролази, неколико пута током века трајања авионске грађе. Такође може бити потребно вршити мање учестале замене у некретнинама, постројењу и опрему као што је замена унутрашњих зидова објекта, или вршити једнократне замене. Према принципу признавања из параграфа 14, ентитет признаје у књиговодственој вредности некретнине, постројења и опреме трошкове замене дела такве ставке када се трошак направи ако се задовоље критеријуми признавања. Књиговодствена вредност тих делова који су замењени престаје да се признаје у складу са одредбама о престанку признавања из овог стандарда (видети параграфе 82 до 87).
25. Услов даљег функционисања некретнина, постројења и опреме (на пример, авиона) може бити вршење редовних детаљних инспекција ради проналажења дефеката без обзира да ли се делови те ставке замењују. Када се изврши свака детаљна инспекција, њен трошак се признаје у књиговодственој вредности некретнине, постројења и опреме као замена ако се задовоље критеријуми признавања. Свака преостала књиговодствена вредност трошка претходне инспекције (за разлику од физичких делова) престаје да се признаје. То се јавља без обзира да ли су трошкови претходне инспекције идентификовани у трансакцији у којој је дата ставка стечена или изграђена. Ако је неопходно, процењени трошкови будуће сличне инспекције се могу користити као назнака износа трошкова садашње компоненте инспекције у време када је ставка стечена или изграђена.

Одмеравање приликом стицања

26. Ставка некретнина, постројења и опреме која се квалификује за признавање као средство почетно се одмерава по набавној вредности.

27. Када је средство стечено у трансакцији која није трансакција размене, његова набавна вредност се одмерава по фер вредности на дан стицања.

28. Ставка некретнина, постројења и опреме може се стећи у трансакцији која није трансакција размене. На пример, земљиште може бити дато као прилог локалној самоуправи од градитеља, без накнаде или уз номиналну накнаду, како би се омогућило локалној самоуправи да изгради паркове, путеве и стазе. Неко средство такође може да буде стечено у трансакцији која није трансакција

размене у оквиру заплене. У овим околностима, набавну вредност ставке чини њена фер вредност као на дан када је стечена.

29. За сврхе овог стандарда, одмеравање приликом признавања ставке некретнина, постројења и опреме, која је стечена без накнаде или уз номиналну накнаду, по фер вредности у складу са захтевима из параграфа 27, не представља ревалоризацију. Сходно томе, захтеви у вези са ревалоризацијом наведени у параграфу 44, и пратећи коментар из параграфа 45–50, примењују се само када ентитет одабере да ревалоризује неку ставку некретнина, постројења и опреме у накнадним периодима извештавања.

Елементи набавне вредности

30. Набавна вредност појединачне ставке некретнина, постројења и опреме састоји се од:

(а) његове набавне цене, укључујући увозне дажбине и порезе на промет који се не рефундирају, након одбијања трговачких дисконта и рабата.

(б) било каквих трошкова директно приписивих довођењу тог средства на локацију и у стање потребно за његово функционисање на начин који је руководство предвидело.

(ц) почетне процене трошкова демонтажа и уклањања дате ставке и обнове терена на ком се она налази, што представља обавезу коју ентитет преузима или када се ставка стекне или као резултат коришћења ставке током одређеног периода за неке друге потребе осим за производњу залиха током тог периода.

31. Примери директно приписивих трошкова су:

(а) Трошкови примања запослених (према дефиницији из МРС-ЈС 25, *Примања запослених*) који се јављају директно из изградње или стицања дате некретнине, постројења и опреме;

(б) трошкови припреме радног простора,

(ц) трошкови испоруке и руковања,

(д) трошкови инсталирања и монтаже,

(е) Трошкови тестирања исправности средства, након одбијања нето приноса од продаје свих ставки произведених за време довођења средства на ту локацију и у то стање (као што су узорци произведени приликом тестирања опреме); и

(ф) накнаде стручњака.

32. Ентитет примењује МРС-ЈС 12, *Залихе* на трошкове обавеза демонтажа и уклањања средства и обнављања радног простора на ком се средство налази, који се праве током одређеног периода као последица коришћења средства за производњу залиха током тог периода. Обавезе за трошкове који се обрачунавају у складу са МРС-ЈС 12 и МРС-ЈС 17 се признају и одмеравају у складу са МРС-ЈС 19, *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина*.

33. Примери трошкова који нису трошкови некретнина, постројења и опреме су:

(а) Трошкови отварања новог објекта;

(б) Трошкови увођења новог производа или услуге (укључујући трошкове рекламних и промотивних активности);

(ц) Трошкови вођења посла на новој локацији или са новом групом купаца (укључујући трошкове обуке запослених); и

(д) Административне и друге опште трошкове производње.

34. Признавање трошкова у књиговодственој вредности некретнине, постројења и опреме престаје када се средство налази на локацији и у стању потребном за његово функционисање на начин који је руководство предвидело. Дакле, трошкови настали коришћењем или премештањем средства нису укључени у књиговодствену вредност тог средства. На пример, следећи трошкови се не укључују у књиговодствену вредност неке некретнине, постројења и опреме:

(а) Трошкови настали док средство које може да функционише на начин који је руководство предвидело тек треба да почне да се користи или не функционише пуним капацитетом;

(б) Почетни губици од пословања, као што су губици направљени док тражња за производима који се добијају од тог средства расте; и

(ц) Трошкови пребацивања на другу локацију или реорганизовања дела или целокупног пословања ентитета.

35. Нека пословања се јављају у вези са изградњом или развојем некретнине, постројења и опреме, али нису неопходна за довођење средства на локацију и у стање у коме оно може да функционише на начин на који је руководство предвидело. Ова споредна пословања се могу појавити пре или за време активности изградње или развоја. На пример, приход се може остварити

коришћењем градилишта као паркинга до почетка градње. Пошто споредна пословања нису неопходна за довођење средства на локацију и у стање потребно за функционисање на начин који је руководство предвидело, приход и повезани расходи споредних пословања се признају у суфициту или дефициту и укључују се у класификације прихода и расхода.

36. Трошак прибављања средства изграђеног у сопственој режији одређује се коришћењем истих принципа као и за купљено средство. Ако неки ентитет прави слична средства за продају у нормалном току пословања, трошак набавке тог средства је обично исти као и трошак изградње тог средства за продају (видети МРС–ЈС 12). Стога, било какве интерне добити се искључују током утврђивања таквих трошкова. Слично томе, неуобичајени износи утрошеног материјала, трошкова рада или других ресурса, насталих при самосталној производњи средстава, се не укључују у набавну вредност тог средства. МРС–ЈС 5, *Трошкови позајмљивања* утврђује критеријуме за признавање камате као саставног дела књиговодствене вредности некретнина, постројења и опреме изграђене у сопственој режији .

Одмеравање набавне вредности

37. Набавна вредност некретнине, постројења и опреме је еквивалент готовинске цене или, за неку ставку из параграфа 27, њена фер вредност на датум признавања. Ако се плаћање одложи на период дужи од уобичајених кредитних услова, разлика између еквивалента готовинске цене и укупних плаћања се признаје као камата током периода кредита осим ако се таква камате не призна у књиговодственој вредности дате ставке у складу са дозвољеним алтернативним поступком у МРС–ЈС 5.

38. Једна или више ставки некретнина, постројења и опреме се могу стећи у замену за немонетарно средство или средства или за комбинацију монетарних и немонетарних средстава. Следећа дискусија се једноставно односи на замену једног немонетарног средства за друго, али се такође примењује и на све размене описане у претходној реченици. Набавна вредност такве некретнине, постројења и опреме се одмерава по фер вредности осим ако (а) трансакцији размене не недостаје комерцијална суштина или (б) се фер вредност ни примљеног ни одбаченог средства не може поуздано одмерити. Стечено средство се мери на овај начин чак и ако ентитет не може сместа да престане да признаје одбачено средство. Ако се стечено средство не одмерава по фер вредности, његова набавна вредност се одмерава по књиговодственој вредности датог средства.

39. Ентитет утврђује да ли трансакција размене има комерцијалну суштину разматрањем у којој мери се очекује да ће се његови будући новчани токови или услужни потенцијал променити као резултат трансакције. Трансакција размене има комерцијалну суштину ако:

(а) Се структура (ризик, време и износ) новчаних токова или услужни потенцијал примљеног средства разликују од структуре новчаних токова или услужног потенцијала пренетог средства; или

(б) Се вредност специфична за ентитет оног дела пословања ентитета на који утиче дата трансакција, промени као резултат размене; и

(ц) Је разлика у оквиру (а) и (б) значајна у односу на фер вредност размењених средстава.

За потребе утврђивања да ли трансакција размене има комерцијалну суштину, вредност специфична за ентитет оног дела пословања ентитета на који утиче дата трансакција одражава новчане токове после опорезивања, ако се трансакција опорезује. Резултат ових анализа може бити јасан, а ентитет неће морати да врши детаљна израчунавања.

40. Фер вредност средства за које не постоје упоредиве тржишне трансакције се може поуздано одмеравати ако (а) променљивост домета разумних процена фер вредности није значајна за то средство или се (б) вероватноће разних процена у том домету могу разумно одредити и користити за процењивање фер вредности. Ако ентитет може поуздано да одреди фер вредност или примљеног средства или датог средства, онда се фер вредност датог средства користи за одмеравање набавне вредности примљеног средства осим ако фер вредност примљеног средства није очигледнија.

41. Набавна вредност неке некретнине, постројења и опреме коју држи корисник лизинга под

финансијским лизингом се одређује у складу са МРС-ЈС 13.

Одмеравање након признавања

42. Ентитет бира или модел набавне вредности из параграфа 43 или ревалоризациони модел из параграфа 44 као своју рачуноводствену политику и примењује ту политику на целу групу некретнина, постројења и опреме.

Модел набавне вредности

43. Након признавања неког средства, нека некретнина, постројење и опрема се књиже по својој набавној вредности умањеној за акумулирану амортизацију и евентуалне акумулиране губитке од умањења вредности.

Ревалоризациони модел

44. После признавања имовине, извесна ставка некретнина, постројења и опреме чија фер вредност се може поуздано одмерити по ревалоризованом износу, који представља њену фер вредност на датум ревалоризације, умањену за било какву накнадну акумулирану амортизацију и накнадне губитке од умањења вредности. Ревалоризација се врши довољно редовно, тако да се књиговодствена вредност не разликује битно од вредности која би била одређена употребом фер вредности на датум извештавања. Рачуноводствени поступак ревалоризације утврђен је у параграфима 54–56.

45. Фер вредност некретнина се обично одређује на основу тржишних података, проценом. Фер вредност постројења и опреме је обично тржишна вредност одређена проценом. Процену вредности неког средства обично врши припадник одговарајуће струке, који поседује признату и одговарајућу професионалну квалификацију. За многа средства, фер вредност ће моћи лако да се установи према ценама важећим на активном и слободном тржишту. На пример, тренутне тржишне цене обично се могу добити за земљиште, објекте опште намене, моторна возила и многе врсте постројења и опреме.

46. Може бити тешко да се утврди тржишна вредност неких средстава ентитета јавног сектора, због недостатака тржишних трансакција овим средствима. Имовина неких ентитети јавног сектора се у значајној мери може састојати од оваквих средстава.

47. Ако нису доступни докази за одређивање тржишне вредности на активном и ликвидном тржишту за неку ставку имовине, фер вредност те ставке може се утврдити на основу вредности других ставки које имају сличне одлике, под сличним околностима и на сличној локацији. На пример, фер вредност непосредног државног земљишта које се држи дужи временски период, током кога је било свега пар трансакција, може се проценити према тржишној вредности земљишта са сличним својствима и топографијом и на сличној локацији а за које су доступне тржишне евиденције. У случају специјализованих објеката и других изграђених структура, фер вредност се може проценити коришћењем приступа умањених трошкова замене, или трошкова обнове (видети МРС-ЈС 21). У многим случајевима, умањени трошак замене средства може се утврдити према куповној цени сличног средства са сличним преосталим услужним потенцијалом на активном и ликвидном тржишту. У неким случајевима, трошкови поновне производње неког средства ће бити најбољи показатељ његовог трошка замене. На пример, у случају губитка, зграда скупштине се може пре поново изградити него заменити алтернативним смештајем због њеног значаја за друштво.

48. Ако не постоје тржишни подаци о фер вредности због специјализоване природе неког постројења и опреме, може бити потребно да ентитет процени фер вредност коришћењем трошка репродукције или умањеног трошка замене или приступа трошкова обнове или јединица услуге(видети МРС-ЈС 21). Умањени трошак замене неког постројења или опреме може се утврдити према тржишној куповној цени делова коришћених за производњу тог средства или индексираној цени истог или сличног средства, заснованој на цени из претходног периода. Када се користи метод индексираних цена, потребно је проценити да ли се производна технологија значајно променила током периода, и да ли је капацитет референтног средства исти као и капацитет средства које се вреднује.

49. Учесталост ревалоризације зависи од промена фер вредности ставки некретнина, постројења и

опреме које се ревалоризују. Када се фер вредност ревалоризоване ставке битно разликује од њене књиговодствене вредности, неопходна је даља ревалоризација. Фер вредност неких ставки некретнина, постројења и опреме се значајно и често мења, што чини годишњу ревалоризацију нужном. Такве честе ревалоризације нису неопходне за ставке некретнина, постројења и опреме са само небитним променама фер вредности. Уместо тога била би довољна ревалоризација сваке три или пет година.

50. Када се ставка некретнина, постројења и опреме ревалоризује, са свим акумулираним амортизацијама на датум ревалоризације се поступа на један од следећих начина:

(а) поново формулише, пропорционално промени бруто књиговодствене вредности датог средства, тако да књиговодствени вредност тог средства после ревалоризације буде једнака његовом ревалоризованом износу. Овај метод се често користи када се средство ревалоризује применом индекса умањеног трошка замене.

(б) искључује у односу на бруто књиговодствену вредност тог средства, а нето износ се поново исказује као ревалоризовани износ тог средства. Овај метод се често користи за зграде. Износ усклађивања који настаје при поновном исказивању или елиминисању акумулиране исправке вредности чини део повећања или смањења књиговодственог износа који се обухвата у складу са параграфима 54 и 55.

51. Ако се нека ставка некретнина, постројења и опреме ревалоризује, цела класа некретнина, постројења и опреме којој то средство припада се ревалоризује.

52. Класа некретнина, постројења и опреме јесте група средстава сличне природе и употребе у оквиру пословања неког ентитета. Следе примери одвојених класа:

- (а) земљиште;
- (б) пословне зграде;
- (ц) путеви;
- (д) машине;
- (е) мреже за пренос електричне енергије;
- (ф) бродови;
- (г) авиони;
- (х) специјална војна опрема;
- (и) моторна возила;
- (ј) намештај и инсталације;
- (к) канцеларијска опрема; и
- (л) нафтне бушотине.

53. Ставке унутар неке класе некретнина, постројења и опреме истовремено се ревалоризују ради избегавања селективне ревалоризације средстава и извештавања о износима у финансијским извештајима који чине мешавину цена и вредности по различитим датумима. Међутим, класа средстава може бити ревалоризована доследно у истим временским размацима, под условом да се ревалоризација неке класе средстава заврши у кратком временском року, и под условом да се ревалоризација спроводи благовремено.

54. Ако се књиговодствена вредност неке класе средстава увећа услед ревалоризације, то повећање се приписује директно ревалоризационом вишку. Међутим, то повећање се признаје у суфициту или дефициту у мери у којој поништава умањење вредности по основу ревалоризације исте класе средстава претходно признатих у суфициту или дефициту.

55. Ако се књиговодствена вредност неке класе средстава смањи услед ревалоризације, то смањење се признаје у добитку или губитку. Међутим, то смањење се књижи директно на дуговној страни ревалоризационог вишка, у мери у којој постоји потражни салдо настао услед вишка по основу ревалоризације те класе средстава.

56. Повећања и смањења по основу ревалоризације која се односе на појединачна средства у оквиру једне класе некретнина, постројења и опреме морају бити компензована једна са другим у оквиру те категорије, али не и различитим класама средстава.

57. Део или целокупан вишак по основу ревалоризације укључен у нето имовину/капитал везан за некретнине, постројења и опрему може се пренети директно на акумулирани суфицит или дефициткада имовина престаје да се признаје. То може да подразумева пренос неког дела или целокупног вишка при повлачењу из употребе или при отуђењу неких или свих средстава у оквиру

класе некретнина, постројења и опреме на коју се тај вишак односи. Међутим, део вишка се може пренети док ентитет користи средства. У таквом случају, износ пренетог вишка чини разлика између амортизације засноване на ревалоризованој књиговодственој вредности датог средства и амортизације засноване на оригиналној набавној вредности тог средства. Пренос из ревалоризационог вишка на акумулирани суфицит или дефицит не врши се кроз суфицит или дефицит.

58. Ефекти пореза на добит, уколико постоји, који настају из ревалоризације некретнина, постројења и опреме, обрађени су у релевантном међународном или националном рачуноводственом стандарду који се бави порезима на добитак.

Амортизација

59. Сваки део некретнине, постројења и опреме чија је набавна вредност значајна у односу на укупну набавну вредност се засебно амортизује.

60. Ентитет алоцира износ који је почетно признат за неку некретнину, постројење и опрему на своје значајне делове и засебно амортизује сваки такав део. На пример, у већини случајева би се захтевала засебна амортизација плочника, формације, ивичњака и канала, стаза, мостова и осветљења у систему пута. Слично томе, може бити адекватно засебно амортизовати грађу и мотор авиона без обзира да ли се налази у власништву или је предмет финансијског лизинга.

61. Значајан део некретнине, постројења и опреме може имати век трајања и метод амортизације који су исти као и век трајања и метод амортизације неког другог значајног дела истог средства. Такви делови се могу груписати приликом одређивања трошкова амортизације.

62. У мери у којој ентитет амортизује засебно неке делове некретнине, постројења и опреме, он такође засебно амортизује остатак тог средства. Остатак се састоји од делова тог средства који појединачно нису значајни. Ако ентитет има променљива очекивања за ове делове, техника процене могу бити неопходне за амортизовање остатка на начин који верно представља образац потрошње и/или век трајања делова.

63. Ентитет се може одредити за засебно амортизовање делова средства чија набавна вредност није значајна у односу на укупну набавну вредност средства.

64. Трошкови амортизације за сваки период се признају у суфициту или дефициту осим ако се не укључују у књиговодствену вредност неког другог средства.

65. Трошкови амортизације за неки период се обично признају у суфициту или дефициту. Међутим, понекад се будуће економске користи или услужни потенцијал уграђени у средство апсорбују у производњи других средстава. У овом случају, трошкови амортизације чине део набавне вредности другог средства и укључују се у његову књиговодствену вредност. На пример, амортизација производног постројења и опреме се укључује у трошкове конверзије залиха (видети МРС-ЈС 12). Слично томе, амортизација некретнине, постројења и опреме коришћених за развојне активности се може укључити у набавну вредност нематеријалне имовине признате у складу са МРС-ЈС 31, *Нематеријална имовина*.

Износ који подлеже амортизацији и период амортизације

66. Износ средства који се амортизује се алоцира систематски током његовог века трајања.

67. Резидуална вредност и век трајања се проверавају најмање на сваки датум годишњег извештавања и, ако се очекивања разликују од претходних процена, промена (промене) се обрачунава као промена рачуноводствене процене у складу са МРС-ЈС 3, *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*.

68. Амортизација се признаје чак и ако фер вредност средства прелази његову књиговодствену вредност, под условом да резидуална вредност средства не прелази његову књиговодствену вредност. Поправке и одржавање средства не негирају потребу за његовом амортизацијом. Супротно томе, нека средства се могу слабо одржавати или се одржавање може одлагати бесконачно због буџетских ограничења. У случајевима у којима политике управљања средствима погоршавају хабање средства, његов век трајања треба поново проценити и кориговати сходно томе.

69. Износ средства који се амортизује се одређује након одбијања његове резидуалне вредности. У пракси је резидуална вредност средства често безначајна и стога без материјалног значаја у израчунавању износа који се амортизује.

70. Резидуална вредност средства се може повећати на износ једнак књиговодственој вредности средства или већи од њега. Ако се повећа, трошкови амортизације средства су једнаки нули

- осим и све док се резидуална вредност касније не смањи на износ испод књиговодствене вредности средства.
71. Амортизација средства почиње када када оно постане расположиво за коришћење, то јест када се налази на локацији и у стању неопходном да би могло да функционише на начин који је предвидело руководство. Амортизација средства престаје када средство престане да се признаје. Дакле, амортизација не престаје када је средство ван употребе или се повуче из активне употребе и држи се за отуђење осим ако се средство није амортизовано у потпуности. Међутим, према методу функционалне амортизације трошкови амортизације могу бити једнаки нули док нема производње.
72. Будуће економске користи или услужни потенцијал садржан у некретнини, постројењу и опреми, ентитет користи претежно коришћењем средства. Међутим, други фактори као што су техничка или комерцијална застарелост или хабање док се средство не користи често доводе до умањења економских користи или услужног потенцијала који се могао добити од датог средства. Сходно томе, сви следећи фактори се разматрају када се одређује век трајања средства:
- (а) Очекивана искоришћеност средства. Искоришћеност се оцењује на основу очекиваног капацитета средства или физичке производње.
- (б) Очекивано физичко хабање које зависи од оперативних фактора као што су број смена за које ће се средство користити и програм поправки и одржавања и брига о средству и његово одржавање док се не користи.
- (ц) Техничка или комерцијална застарелост која се јавља услед промена или унапређења производње, или услед промене тржишне тражње за производним или услужним резултатима средства.
- (д) Правна или слична ограничења употребе средства, као што су датуми истека важење лизинга.
73. Век трајања средства се дефинише као очекивана корисност средства ентитету. Политика управљања средством ентитета може подразумевати отуђење средстава након утврђеног времена или након утрошености одређеног дела будућих економских користи или услужног потенцијала садржаних у средству. Дакле, век трајања средства може бити краћи од његовог економског века. Процена века трајања средства је питање расуђивања на основу искуства ентитета са сличним средствима.
74. Земљиште и објекти су одвојива средства и обрачунавају се одвојено чак и када су стечени заједно. Уз неке изузетке, као што су рудници и депоније, земљиште има неограничени век трајања и стога се не амортизује. Објекти имају ограничени век трајања и стога представљају имовину која се амортизује. Повећање вредности земљишта на ком стоји објекат не утиче на одређивање износа који се амортизује.
75. Ако у набавну вредност земљишта улазе трошкови демонтажа, уклањања и обнове терена, тај део земљишта се амортизује током периода користи или услужног потенцијала добијеног прављењем тих трошкова. У неким случајевима, само земљиште може имати ограничени век трајања и у том случају се и оно амортизује на начин који одражава користи или услужни потенцијал који ће се од њега добити.
- Метод амортизације*
- 76. Метод амортизације одражава образац очекиваног коришћења будућих економских користи или услужног потенцијала средства.**
- 77. Метод амортизације који се примењује на неко средство се преиспитује најмање на сваки датум извештавања и, ако су настале значајне промене у очекиваном образцу потрошње економских користи или услужног потенцијала средства, метод се мења да би се одразио промењени образац. Таква промена се обрачунава као промена рачуноводствене процене у складу са МРС-ЈС 3.**
78. Различити методи амортизације се могу користити за распоређивање отписане вредности неког средства на систематској основи током његовог корисног века употребе. Ти методи укључују праволинијски метод, дегресивни метод и метод јединица производње. Праволинијска амортизација подразумева уједначену амортизацију током корисног века употребе средства. Метод смањивања

салда утиче на смањење амортизационог износа током корисног века употребе средства. Збирни метод резултира у наплаћеној вредности заснованој на очекиваној употреби или учинку тог средства. Ентитет се опредељује за метод који најближе одражава очекивани образац потрошње будућих економских користи или услужног потенцијала средства. Тај метод се доследно примењује из периода у период, осим ако не постоји промена очекиваног обрасца потрошње тих будућих економских користи или услужног потенцијала од тог средства.

Умањење вредности имовине

79. Да би утврдио да ли је умањена вредност неке некретнине, постројења и опреме, ентитет примењује МРС-ЈС 21 или МРС-ЈС 26 Умањење вредности средстава која генеришу готовину, по потреби. У тим стандардима се објашњава како ентитет испитује књиговодствену вредност својих средстава, како одређује надокнадиви услужни износ или надокнадиви износ неког средства и када признаје или поништава признавање губитка од умањења вредности.

Надокнада за умањење вредности

80. Надокнада од трећих страна за некретнине, постројења и опрему чија је вредност умањена, које су изгубљене или дате се укључује у суфицит или дефицит када надокнада постане потраживање.

81. Умањења вредности или губици некретнина, постројења и опреме, повезана потраживања по основу, или плаћања накнаде од трећих страна и свака каснија куповина или изградња средстава за размену су засебни економски догађаји и обрачунавају се засебно на следећи начин:

(а) Умањења вредности некретнина, постројења и опреме се признају у складу са МРС-ЈС 21 или МРС-ЈС 26, по потреби;

(б) Престанак признавања некретнина, постројења и опреме повучених из употребе или отуђених се одређује у складу са овим стандардом;

(ц) Надокнада од трећих страна за некретнине, постројења и опрему чија је вредност умањена, које су изгубљене или дате се укључује у суфицит или дефицит када постане потраживање; и

(д) Набавна вредност некретнина, постројења и опреме који су обновљени, купљени или изграђени као замена се одређује у складу са овим стандардом.

Престанак признавања

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

(а) Приликом отуђења; или

(б) Када се не очекују никакве будуће економске користи или услужни потенцијал од његовог коришћења или отуђења.

83. Добитак или губитак који настају од престанка признавања некретнина, постројења и опреме се укључују у суфицит или дефицит када средство престане да се признаје (осим ако се према МРС-ЈС 13 не захтева другачије приликом продаје или повратног лизинга).

83А. Међутим, ентитет који у току својих редовних активности, редовно продаје ставке некретнина, постројења и опреме које је држао ради рентирања, врши трансфер тих ставки у залихе по њиховој књиговодственој вредности када престане да их рентира и почне да их држи ради продају. Приход од продаје те имовине се признаје као приход, у складу са МСР-ЈС 9, *Приход из трансакција размене*.

84. Отуђење некретнина, постројења и опреме се може урадити на разне начине (на пример, продајом, закључивањем финансијског лизинга или донацијом). Када одређује датум отуђења неког средства, ентитет примењује критеријуме из МРС-ЈС 9 *Приход од трансакција размене* за признавање прихода од продаје робе. МРС-ЈС 13 *Лизинг* се примењује на отуђење продајом или повратним лизингом.

85. Ако, према принципу признавања из параграфа 14, ентитет призна трошкове замене дела средства у књиговодственој вредности некретнина, постројења и опреме, онда он престаје да признаје књиговодствену вредност замењеног дела без обзира да ли се замењени део амортизовао засебно. Ако није изводљиво да ентитет одреди књиговодствену вредност замењеног дела, он може да користи трошкове замене као назнаку износа вредности замењеног дела у време кад је стечен или изграђен.

86. Добитак или губитак који настају од престанка признавања неке некретнине,

постројења и опреме се одређују као разлика између нето прихода од отуђења и књиговодствене вредности тог средства, ако је има.

87. Надокнада која се потражује приликом отуђења неке некретнине, постројења и опреме се признаје у почетку по фер вредности. Ако се плаћање за дато средство одложи, примљена надокнада се почетно признаје као еквивалент цене за готовину. Разлика између номиналног износа надокнаде и готовинске цене се признаје као приход од камате у складу са МРС-ЈС 9, *Приход од трансакција размене*, одражавајући ефективан принос на потраживање.

Обелодањивање

88. У финансијским извештајима се обелодањују, за сваку класу некретнина, постројења и опреме признату у финансијским извештајима:

- (а) основе за мерење, коришћене за одређивање бруто књиговодствене вредности.;
- (б) коришћене методе амортизације;
- (ц) користан век употребе или коришћене стопе амортизације;
- (д) бруто књиговодствену вредност и акумулирану исправку вредности (заједно са акумулираним губитком услед умањења вредности) на почетку и на крају тог периода; и
- (е) усклађивање књиговодствене вредности на почетку и на крају периода, које показује:
 - (i) повећања;
 - (ii) отуђења;
 - (iii) стицања путем пословних спајања;
 - (iv) повећања или смањења која настају из ревалоризације према параграфима 44, 54 и 55 и од губитака услед умањења вредности (уколико постоје), директно признатих или поништених у нето имовини/капиталу, у складу са МРС-ЈС 21 или МРС-ЈС 26, по потреби;
 - (v) губитке услед умањења вредности признате у добитку или губитку у складу са МРС-ЈС 21 или МРС-ЈС 26, по потреби;
 - (vi) губитке услед умањења вредности, поништене у суфициту или дефициту у складу са МРС-ЈС 21 или МРС-ЈС 26, по потреби;
 - (vii) вამортизацију;
 - (viii) нето девизне разлике настале при превођењу финансијских извештаја из функционалне валуте у различиту валуту за презентацију, укључујући превођење иностраног пословања у валуту за презентацију извештајног ентитета; и
- (ix) остале промене.

89. У финансијским извештајима се такође обелодањују, за сваку групу некретнина, постројења и опреме, признату у финансијским извештајима:

- (а) постојање и износи ограничења власништва, и некретнина, постројења и опрему, заложеним као гаранција извршења обавеза;
- (б) износ издатака признатих у књиговодственој вредности некретнина, постројења и опреме током изградње;
- (ц) износ уговорних обавеза за стицање некретнина, постројења и опреме; и
- (д) Ако није обелодањен засебно у извештају о финансијском учинку, износ надокнаде од трећих страна за некретнине, постројења и опрему чија је вредност умањена, које су изгубљене или дате се укључује у суфицит или дефицит.

90. Избор метода амортизације и процена корисног века употребе средстава ствар су процене. Стога обелодањивање прихваћених метода и процењених корисних векова употребе или амортизационих стопа пружа корисницима финансијских извештаја информације које им пружају увид у политике одабране од стране руководства и омогућавају поређење са другим ентитетима. Из сличних разлога је неопходно обелоданити:

- (а) амортизацију, било да је призната у суфициту или дефициту или као део набавне вредности других средстава, током неког периода; и
- (б) акумулирану амортизацију на крају тог периода.

91. У складу са МРС-ЈС 3 ентитет обелодањује природу и учинке промене рачуноводствене процене која има утицај у текућем периоду, или се очекује да ће имати утицај у наредним периодима. За некретнине, постројења и опрему такво обелодањивање може настати из промена процене, с

обзиром на:

- (а) остатак вредности;
- (б) процењене трошкове демонтажа, уклањања и обнове ставки некретнина, постројења и опреме;
- (ц) корисни век употребе; и
- (д) методе амортизације.

92. Ако се класа некретнина, постројења и опреме наводи у ревалоризованим износима, обелодањује се следеће:

- (а) датум када је извршена ревалоризација;
- (б) да ли је био укључен независни процењивач;
- (ц) методи и значајне претпоставке који се користе за процењивање фер вредности средстава;
- (д) мера у којој су фер вредности средстава одређене директно на основу проучених цена у независним трансакцијама на активном тржишту или независним недавним тржишним трансакцијама или су процењене коришћењем других техника процене;
- (е) ревалоризациони вишак, који указује на промену у том периоду, као и било каква ограничења у расподели износа акционарима или другим власницима капитала;
- (ф) збир свих ревалоризационих вишкова за појединачне ставке некретнина, постројења и опреме у оквиру те класе; и
- (г) збир свих ревалоризационих дефицита за појединачне ставке некретнина, постројења и опреме у оквиру те класе.

93. У складу са MPC-JC 21 и MPC-JC 26, ентитет обелодањује информације о умањеној вредности некретнина, постројења и опреме, као додатак информацијама захтеваним параграфом 88(е) од (iv) до (vi).

94. Корисници финансијских извештаја за своје потребе такође могу сматрати потребним следеће податке:

- (а) књиговодствену вредност некретнина, постројења и опреме који се привремено не користе;
- (б) бруто књиговодствену вредност било које некретнине, постројења и опреме који су у потпуности амортизовани, а још увек се користе;
- (ц) књиговодствену вредност некретнина, постројења и опреме који су повучени из активне употребе, али се чувају ради отуђења; и
- (д) када се примењује модел набавне вредности – фер вредност некретнина, постројења и опреме, када се она значајно разликује од књиговодствене вредности.

Стога се ентитети подстичу да обелодане ове износе.

Прелазне одредбе

95. Од ентитета се не захтева да изврши признавање некретнина, постројења и опреме за периоде извештавања који почињу у периоду пет година након датума када је обрачунско рачуноводство у складу са MPC-JC усвојеним по први пут.

96. Ентитет који по први пут усваја обрачунску основу рачуноводства у складу са MPC-JC, врши почетно признавање некретнина, постројења и опреме по набавној вредности или по фер вредности. За ставке некретнина, постројења и опреме стечене без накнаде, или по номиналној цени, набавна вредност представља фер вредност ставке на датум стицања.

97. Ентитет признаје ефекат почетног признавања некретнина, постројења и опреме као кориговање почетног стања акумулираног суфицита или дефицита за период у ком се некретнине, постројења и опрема почетно признају.

98. Пре прве примене овог стандарда, ентитет може признати своје некретнине, постројења и опрему на некој другој основи, а не по набавној вредности или фер вредности како је дефинисано у овом стандарду, или може контролисати средства која није признао. Овим стандардом се од ентитета захтева да почетно признају некретнине, постројења и опрему по набавној вредности или фер вредности на датум почетног признавања у складу са овим стандардом. Када се средства почетно признају по набавној вредности или су стечена без трошкова или по номиналној цени, набавна вредност ће се одредити на основу фер вредности

- средства на датум стицања. Када трошкови стицања неког средства нису познати, његова набавна вредност се може проценити на основу фер вредности на датум стицања.
99. Према МРС-ЈС 3 од ентитета се захтева да ретроспективно примењује рачуноводствене политике осим ако то није неизводљиво. Дакле, када ентитет почетно призна неку некретнину, постројење и опрему по набавној вредности у складу са овим стандардом, он такође признаје сваку акумулирану амортизацију и све акумулиране губитке од умањења вредности који се односе на ту ставку као да одувек примењује те рачуноводствене политике.
100. У параграфу 14 овог стандарда захтева се да се призна набавна вредност ставке некретнина, постројења и опреме као средство ако, и само ако:
- (а) је вероватно да ће се будуће економске користи и услужни потенцијал повезани са том ставком улити у ентитет; и
 - (б) када се набавна вредност или фер вредност тог средства за ентитет могу поуздано одмерити.
101. Прелазне одредбе из параграфа 95 и 96 имају за циљ да поједноставе ситуације у којима ентитет тежи да се усклади са одредбама овог стандарда, у условима примене обрачунске основе рачуноводства по први пут, у складу са МРС-ЈС, са почетком од датума ступања на снагу овог стандарда или касније. Када ентитети по први пут усвајају обрачунску основу рачуноводства у складу са МРС-ЈС, често се суочавају са тешкоћама приликом састављања детаљних извештаја о постојању и вредновању средстава. Из тог разлога, током периода од пет година од датума када је по први пут усвојена обрачунска основа рачуноводства у складу са МРС-ЈС, од ентитета се не захтева потпуно усаглашавање са захтевима из параграфа 14.
102. Поред прелазних одредаба из параграфа 95 и 96, ентитети који се налазе у току усвајања обрачунске основе рачуноводства подстичу се да што пре изврше потпуно усаглашавање са одредбама из овог стандарда.
103. Изузеће од захтева из параграфа 14 подразумева да није потребно придржавати се повезаних одредаба за одмеравање и обелодањивање из овог стандарда, у погледу оних средстава или класа средстава која нису призната у складу са параграфима 95 и 96.
104. Када ентитет искористи прелазне одредбе из параграфа 95 и 96, обелодањује ту чињеницу. Подаци о главним групама средстава који нису признати на основу параграфа 95 се такође обелодањују. Када ентитет искористи прелазне одредбе у другом или наредном периоду извештавања, обелодањује детаље у вези са средствима или групама средстава која нису била призната на претходни датум извештавања, а сада су призната.
105. За ентитете који су претходно примењивали МРС-ЈС 17 (који је објављен 2001. године), захтеви из параграфа 38-40 везани за почетно мерење неке некретнине, постројења и опреме стечене у трансакцији замене средстава се примењују проспективно само на будуће трансакције.
106. Прелазне одредбе у МРС-ЈС 17 (који је објављен 2001. године) дају ентитетима период до пет година за признавање свих некретнина, постројења и опреме и повезано мерење и обелодањивање од датума прве примене. Ентитети који су претходно примењивали МРС-ЈС 17 (2001.) могу и даље да користе овај петогодишњи прелазни период од датума прве примене МРС-ЈС 17 (2001.). Ови ентитети такође и даље врше обелодањивања према параграфу 104.

Датум ступања на снагу

107. Ентитет примењује овај Међународни рачуноводствени стандард за јавни сектор за годишње финансијске извештаје који се односе на периоде који почињу на дан 1. јануара 2008. године или касније. Ранија примена се подстиче. Ако ентитет примењује овај стандард за неки период који почиње пре 1. јануара 2008. године, он обелодањује ту чињеницу.
- 107А. Параграф 83А је додат а параграф 84 измењен као последица *Побољшања МРС-ЈС* која су објављена у јануару 2010. Ентитет примењује те измене за годишње финансијске извештаје који обухватају периоде који почињу на дан или после 1. јануара 2011. Ранија примена се подстиче. Ако ентитет примењује измене за период који почиње пре 1. јануара 2011, он обелодањује ту чињеницу, а у исто време примењује повезане измене МРС-ЈС 2, *Извештаји о*

новчаним токовима.

107Б. Параграф 8 је измењен као последица *Побољшања МРС-ЈС* која су објављена у јануару 2010. Ентитет примењује проспективно ту измену за годишње финансијске извештаје који обухватају периоде који почињу на дан или после 1. јануара 2011. Ранија примена се подстиче под условом да у исто време ентитет примењује и измене параграфа 12, 13, 29, 40, 57, 59, 62, 62А, 62Б, 63, 66, и 101А у МРС-ЈС 16. Ако ентитет примењује измене за период који почиње пре 1. јануара 2011, он обелодањује ту чињеницу.

107Ц. Параграфи 5 и 7 су измењени објављивањем *IPSAS 32, Уговори о концесији за пружање услуга: Давалац*, у октобру 2011. године. Ентитет примењује ову измену за годишње финансијске извештаје који обухватају периоде који почињу од 1. јануара 2014. године или касније. Ранија примена се подстиче. Ако ентитет примењује ове измене за периоде пре 1. јануара 2014. године, треба да обелодани ту чињеницу и да истовремено примењује *IPSAS 32*, измене параграфа 6 и 42А *IPSAS 5*, измене параграфа 25-27 и 85Б *IPSAS 13*, измене параграфа 2 и 125А *IPSAS 29* и измене параграфа 6 и 132А *IPSAS 31*.

107Д. Параграфи 79, 81, 83, 88 и 93 су измењени објављивањем *Побољшања МРС-ЈС* у октобру 2011. Ентитет примењује ове измене за годишње финансијске извештаје који обухватају периоде који почињу од 1. јануара 2013. године или касније. Ранија примена се подстиче. Ако ентитет примењује ове измене за периоде пре 1. јануара 2013. године, треба да обелодани ту чињеницу.

108. Када неки ентитет усвоји обрачунску основу рачуноводства, као што дефинишу МРС-ЈС, за сврхе финансијског извештавања, после овог датума ступања на снагу, овај стандард се примењује на годишње финансијске извештаје ентитета који се односе на периоде који почињу на датум усвајања или после њега.

Повлачење МРС-ЈС 17

(који је објављен објављен 2001. године)

109. Овај стандард замењује МРС-ЈС 17, *Некретнине, постројења и опрема* који је објављен 2001. године.

Додатак

Измене других МРС-ЈС

У МРС-ЈС 18, *Извештавање о сегментима* параграф 37 је измењен и гласи:

37 Међународни или национални рачуноводствени стандарди могу захтевати да се изврше усклађивања књиговодствене вредности имовине и обавеза, који се могу идентификовати, стеченог ентитета (видети пример IFRS 3). Одмеравања имовине и обавеза сегмента укључују сва усклађивања претходне књиговодствене вредности идентификоване имовине и обавеза сегмента неког ентитета стеченог у оквиру комбинације ентитета и рачуноводствено обухваћених као набавка, чак и ако су та усклађивања извршена само за сврхе припремања консолидованих финансијских извештаја и не евидентирају се нити у засебним финансијским извештајима матичног ентитета нити у појединачним финансијским извештајима контролисаног ентитета. Слично томе, ако су некретнине, постројења и опрема ревалоризовани након стицања у складу са моделом ревалоризације из МРС-ЈС 17, *Некретнине, постројења и опрема* одмеравања имовине сегмента одражавају ту ревалоризацију.

Основа за закључивање

Ова Основа за закључивање прати MPC-ЈС 17 али није његов део.

Ревидирање MPC-ЈС 17 као резултат

IASB-овог Пројекта општих побољшања из 2003. године

Основне чињенице

BC1. IPSASB-ов програм хармонизације IFRS је важан елемент програма рада IPSASB. Политика IPSASB је да се хармонизију MPC-ЈС на обрачунској основи са IFRS које је објавио IASB тамо где је то одговарајуће за ентитете у јавном сектору.

BC2. MPC-ЈС на обрачунској основи који су хармонизовани са IFRS задржавају захтеве, структуру и текст IFRS, осим ако у јавном сектору не постоји неки конкретан разлог за одступање. Одступање од еквивалентног IFRS се јавља када захтеви или терминологија у IFRS нису адекватни за јавни сектор или када је неопходно укључивање додатних коментара или примера за илустрацију одређених захтева у контексту јавног сектора. Разлике између MPC-ЈС и њихових еквивалентних IFRS се идентификују у *Поређењу са IFRS* који се налази у сваком MPC-ЈС.

BC3. У мају 2002., IASB је објавио нацрт за излагање предложених измена 13. Међународног рачуноводственог стандарда (IAS)¹ као део пројекта општих побољшања. Циљеви пројекта општих побољшања IASB су били “смањење или елиминисање алтернатива, сувишности и конфликта унутар Стандарда, решавање одређених питања усклађености, као и друга побољшања”. Последњи IAS су објављени у децембру 2003. године.

BC4. MPC-ЈС 17, објављен у децембру 2001. године се заснивао на IAS 16 (ревидираном 1998. године), *Некретнине, постројења и опрема*, који је поново објављен у децембру 2003. Крајем 2003. претходник IPSASB, Комитет за јавни сектор (PSC)² је спровео пројекат побољшања MPC-ЈС да би се, у одговарајућим случајевима, извршило усклађивање MPC-ЈС са побољшаним IAS објављеним у децембру 2003. године.

BC5. IPSASB је прегледао побољшани IAS 16 и начелно се сложио са разлозима IASB за ревидирање IAS и са извршеним изменама уз изузетак напоменут у параграфу BC6. (Овде се не налази текст основе за закључивање IASB. IASB претплатници могу видети основу за закључивање на IASB вебсајту www.iasb.org). У случајевима када постоји одступање MPC-ЈС од еквивалентног IAS, у Основи за закључивање су наведени разлози за то узроковани специфичним особинама јавног сектора.

BC6. У IAS 16, *Некретнине, постројења и опрема* се надокнадиви износ дефинише као “нето продајна цена средства или вредност у употреби у зависности од тога која од ових вредности је већа”. У MPC-ЈС 17 се надокнадиви износ дефинише као “виши од следећа два износа: фер вредност имовине која генерише готовину умањена за трошкове продаје или употребна вредност”. Дефиниција у MPC-ЈС 17 је иста као и у IAS 26, *Умањење вредности имовине која генерише додатну вредност*, али не као у IAS 16. IPSASB је мишљења да је дефиниција у MPC-ЈС 17 одговарајућа због тога што:

(а) MPC-ЈС 17 захтева од ентитета да одреди надокнадиви износ или надокнадиви услужни износ у складу са MPC-ЈС 21, *Умањење вредности имовине која не генерише готовину*.

(б) MPC-ЈС 21 захтева од ентитета да примени IPSAS 26 када одређује надокнадиви износ имовине.

BC7. IAS 16 је даље мењан као резултат IFRS објављених после децембра 2003. MPC-ЈС 17 не садржи последичне измене које настају као резултат IFRS објављених после децембра 2003. године, због тога што IPSASB још није прегледао и формирао мишљење о применљивости захтева тих IFRS на ентитете из јавног сектора.

Ревидирање MPC-ЈС 17 као резултат

IASB-овог Пројекта побољшања IFRS из 2008 године

BC8. IPSASB је прегледао ревидиране делове IAS 40 укључене у *Побољшања IFRS* која је издао IASB у мају 2008, и начелно се сложио са разлозима IASB за измену стандарда. IPSASB је закључио да нису постојали разлози специфични за јавни сектор који би узроковали неусвајање измена.

¹Међународне рачуноводствене стандарде (IAS) је објавио претходник IASB – Комитет за Међународне рачуноводствене стандарде. Стандарди које објављује IASB се називају Међународни стандарди финансијског извештавања (IFRS). IASB је утврдио да назив IFRS обухвата IFRS, IAS и тумачења стандарда. У неким случајевима, IASB је изменио, а није заменио, IAS том случају се број IAS задржава.

²PSC је постао IPSASB када је Одбор IFAC променио мандат PSC и он постао независан одбор за доношење стандарда у новембру 2004.

Упутство за примену

Ово упутство прати МРС–ЈС 17, али није његов део.

Учесталост ревалоризације некретнина, постројења и опреме

IG1. У параграфу 44 МРС–ЈС 17 се од ентитета који примењују модел ревалоризације за мерење имовине по ревалоризованом износу захтева да се резултати мерења не разликују значајно од износа који би се добио коришћењем фер вредности на датум извештавања. У параграфу 49 МРС–ЈС 17 се утврђује да учесталост ревалоризација зависи од промена фер вредности некретнина, постројења и опреме који се ревалоризују. Када се фер вредност ревалоризованог средства значајно разликује од његове књиговодствене вредности, неопходна је даља ревалоризација. Сврха овог упутства је да се помогне ентитетима који усвоје модел ревалоризације да одреде да ли се књиговодствене вредности значајно разликују од фер вредности на датум извештавања.

IG2. Ентитет процењује на сваки датум извештавања да ли постоји било каква назнака да се књиговодствена вредност ревалоризованог средства може значајно разликовати од вредности која би се одредила да је средство ревалоризовано на датум извештавања. Ако постоји таква назнака, ентитет одређује фер вредност средства и ревалоризује средство до тог износа.

IG3. Када се процењује да ли постоји било каква назнака да се књиговодствена вредност ревалоризованог средства може разликовати значајно од вредности која би се одредила да је средство ревалоризовано на датум извештавања, ентитет разматра, најмање, следеће назнаке:

Екстерни извори информација

(а) Значајне промене које утичу на ентитет су се одиграле током датог периода, или ће се одиграти у блиској будућности, у технолошком, тржишном, економском или правном окружењу у ком ентитет послује;

(б) Када постоји тржиште за имовину ентитета, тржишне вредности се разликују од њихових књиговодствених вредности;

(ц) Током датог периода, индекс цена релевантан за дату имовину је претрпео материјално значајну промену;

Интерни извори информација

(д) Распоживи су докази о застарелости или физичком оштећењу имовине;

(е) Значајне промене које утичу на ентитет су се одиграле током периода, или се очекује да ће се одиграти у блиској будућности, у мери у којој, или на начин на који, се средство користи или се очекује да ће се користити. Негативне промене укључују престанак коришћења средства, или планове за отуђење средства пре претходно очекиваног датума, или поновно процењивање века трајања средства као ограниченог, а не неограниченог. Повољне промене укључују капиталне издатке направљене током периода у циљу побољшања или повећања имовине преко овог стандарда учинка процењеног непосредно пре него што је издатак направљен; и

(ф) Распоживи су докази из интерног извештавања који указују на то да је економски учинак средства гори или бољи од очекиваног.

IG4. Листа из параграфа IG3 није исцрпна. Ентитет може идентификовати друге назнаке да се књиговодствена вредност ревалоризованог средства може значајно разликовати од вредности која би се одредила да је средство ревалоризовано на датум извештавања. Постојање ових додатних назнака би такође указало да ентитет треба да ревалоризује средство до његове текуће фер вредности на датум извештавања.

Илустративни примери

Обелодањивање

IE1. Министарство пољопривреде је ентитет јавног сектора који контролише широк спектар некретнина, постројења и опреме и одговоран је за замену и одржавање некретнина. Следе делови напомена уз извештај о финансијском стању за годину која се завршава 31. децембра 20X1 који илуструју основна обелодањивања која се захтевају овим стандардом.

Напомене

1. Земљиште

(а) Земљиште обухвата двадесет хиљада хектара на различитим локацијама. Земљиште је вредновано по фер вредности на дан 31. децембра 20X1, коју је утврдио Биро националних проценитеља, као независан проценитељ.

(б) Ограничења власништва

Пет стотина хектара земљишта (књиговодствене вредности од 62.500 новчаних јединица) означено је као земљиште од државног интереса и не може се продати без одобрења законодавног тела. Две стотина хектара (књиговодствене вредности од 25.000 новчаних јединица) земљишта од државног интереса, као и друге две хиљаде хектара (књиговодствене вредности од 250.000 новчаних јединица) предмет су спора око власништва покренутог од стране ранијих власника пред Међународним судом за људска права, и Суд је одредио да се земљиште не може отуђити док се не донесе пресуда; наведено тело признаје надлежност овог суда у вези са овим случајевима.

2. Грађевине

(а) Грађевине обухватају пословне зграде и индустријске објекте на различитим локацијама.

(б) Грађевине су на почетку признате по цени коштања, али су предмет ревалоризације према фер вредности на континуираној основи. Биро националних проценитеља одређује фер вредност на континуираној основи у краћим временским роковима. Ревалоризација се врши правовремено.

(ц) Амортизација се обрачунава на праволинијској основи током корисног века употребе објекта. Пословне зграде имају корисни век употребе двадесет пет година, а индустријски објекти имају користан век употребе петнаест година.

(д) Надлежно тело је закључило пет уговора о изградњи нових објеката; укупни уговорени трошкови су 250.000 новчаних јединица.

3. Машине

(а) Машине су одмераване по набавној вредности, умањеној за амортизацију.

(б) Амортизација се обрачунава на праволинијској основи током корисног века употребе машине.

(ц) Машине имају различит користан век употребе:

Трактори: 10 година

Опрема за прање: 4 године

Дизалице: 15 година

(д) Надлежно тело је закључило уговор о замени дизалица за чишћење и одржавање објеката, при чему уговорени трошак износи 100.000 новчаних јединица.

4. Намештај и инсталације

(а) Намештај и инсталације су мерени по цени коштања, умањеној за амортизацију.

(б) Амортизација се обрачунава на праволинијској основи током корисног века употребе намештаја и инсталација.

(ц) Све ставке у оквиру ове класе имају користан век употребе од пет година.

Усаглашавање (у '000 јединица валуте)

Период извештавања	Земљиште		Објекти		Машине		Намештај и инсталације	
	20X1	20X0	20X1	20X0	20X1	20X0	20X1	20X0
Почетно стање	2.250	2.025	2.090	2.260	1.185	1.100	200	150
Повећања	–	–	250	100	120	200	20	100
Отуђења	–	–	150	40	60	80	20	–

Амортизација (према извештају о финансијској успешности)	-	-	160	180	145	135	50	50
Ревалоризација (нето)	250	225	-30	-50	-	-	-	-
Коначно стање (према извештају о финансијском стању)	2.500	2.250	2 000	2 090	1 000	1 085	150	200
Укупно ревалоризациони суфицит (пар. 92(ф))	750	500	250	250	-	-	-	-
Укупно ревалоризациони дефицит (пар. 92 (г))	25	25	380	250	-	-	-	-
Бруто књиговодствена вредност	2.500	2.250	2.500	2.430	1.500	1 440	250	250
Исправка вредности	-	-	500	340	500	355	100	50
Нето књиговодствена вредност	2.500	2.250	2.000	2.090	1.000	1.085	150	200

Поређење са IAS 16

МРС-ЈС 17 Некретнине, постројења и опрема је састављен првенствено у складу са IAS 16 као део *Побољшања IFRS* објављених у мају 2008. . У време објављивања овог стандарда , IPSASB није разматрао применљивост IFRS 5 на ентитете из јавног сектора; стога МРС-ЈС 17 не одражава измене извршене у IAS 16 након објављивања Међународног стандарда финансијског извештавања IFRS 5, *Стална имовина која се држи за продају и престанак пословања*. Основне разлике између МРС-ЈС 17 и IAS 16 (2003.) су следеће:

- У МРС-ЈС 17 се не захтева нити забрањује признавање наслеђених средстава. Од ентитета који признаје наслеђена средства се захтева да се придржава захтева за обелодањивањем из овог стандарда у погледу тих наслеђених средстава која су призната и може да се, али се не захтева да се придржава других захтева из овог стандарда у погледу тих наслеђених средстава. IAS 16 нема слично изузеће.
- У IAS 16 се захтева да се некретнине, постројења и опрема почетно мере по набавној вредности. У МРС-ЈС 17 се наводи да, када се нека ставка стекне без накнаде или по номиналној цени, њена набавна вредност је њена фер вредност на датум на који је стечена. У IAS 16 се захтева да се, када неко предузеће усвоји модел ревалоризације и књижи некретнине, постројења и опрему по ревалоризованим износима, еквивалентни историјски трошкови обелодањују. Овај захтев се не налази у МРС-ЈС 17.
- Према IAS 16, повећања или смањења по основу ревалоризације се могу сучељавати само на нивоу појединачних ставки. Према МРС-ЈС 17, ревалоризациона повећања или смањења се пребијају на нивоу групе средстава.
- МРС-ЈС 17 садржи прелазне одредбе и за прву примену и за прелаз са претходне верзије МРС-ЈС 17. IAS 16 садржи само прелазне одредбе за ентитете који су већ користили IFRS. Конкретно, МРС-ЈС 17 садржи прелазне одредбе које ентитетима омогућавају да не признају некретнине, постројења и опрему за извештајне периоде који почињу на неки датум у року од пет година након прве примене обрачунске основе рачуноводства у складу са МРС-ЈС. Прелазне одредбе такође омогућавају ентитетима да признају некретнине, постројења и опрему по фер вредности приликом прве примене овог стандарда. IAS 16 не садржи ове прелазне одредбе.
- МРС-ЈС 17 садржи дефиниције “губитка од умањења вредности имовине која не генерише готовину” и “надокнадивог услужног износа”. IAS 16 не садржи ове дефиниције. У МРС-ЈС 17 је укључен и додатни коментар који се не налази у IAS 16 како би се појаснила променљивост стандарда на рачуноводство ентитет из јавног сектора.
- У МРС-ЈС 17 се користи различита терминологија, у неким примерима, од оне из IAS 16. Најзначајнији примери су коришћење термина “извештај о финансијској успешности” и “нето имовина/капитал” у МРС-ЈС 17. Еквивалентни термини из IAS 16 су “биланс успеха” и “капитал”.
- МРС-ЈС 17 садржи упутство за примену о учесталости ревалоризације некретнина, постројења и опреме. IAS 16 не садржи слична упутства.