

ВРЕДНОВАЊЕ ОСНОВНИХ СРЕДСТАВА

Вредновање сталне имовине примарно је регулисано међународним рачуноводственим стандардима (МРС), а у оквиру тога, се ближе регулише **рачуноводственом политиком** предузећа. При томе треба водити рачуна о конзистентности и упоредивости, тј. да се одабрани метод примењује у дужем временском периоду. Разликује се:

- 1) почетно вредновање и
- 2) вредновање након почетног признавања.

1) ПОЧЕТНО ВРЕДНОВАЊЕ ОСНОВНИХ СРЕДСТАВА

Почетно вредновање подразумева утврђивање вредности по којој ће се основно средство први пут признати, односно укњижити у пословне књиге.

Према МРС 16 основно средство се почетно вреднује у износу трошкова прибављања. То може бити:

- 1) **Набавна вредност** – уколико је средство прибављено куповином, односно екстерним путем. Набавну вредност чини фактурна вредност и сви зависни трошкови набавке (царине, трошкови транспорта, осигурања, утовара, истовара; припреме локације, монтаже, пробног погона и др.). Порез на додатну вредност (ПДВ), ако се тај порез може надокнадити (повратити) што је најчешћи случај код обвезника ПДВ-а, не улази у набавну вредност основног средства.
- 2) **Цена коштања** – ако се средство прибавља (гради, узгаја, подиже) интерним путем. Цену коштања чине сви трошкови који настану до момента пуштања основног средства у редовну експлоатацију. При томе, ако је тако утврђена цена коштања већа од тржишне вредности тог средства истог или сличног производа (претпоставка је да се тржишна вредност може поуздано утврдити), примењује се тржишна вредност (начело ниже вредности).

Изузетак од овог правила су **биолошка средства** (шуме, вишегодишњи засади и основно стадо) која се **увек** примарно вреднују по фер (тржишној) вредности, а само изузетно (ако се фер вредност не може поуздано утврдити, тј. не постоји референтно тржиште) могу да се почетно вреднују по цени коштања (*биолошка средства су посебно обрађена у оквиру наставне јединице бр. 13*).

Наведени модели почетног вредновања практично су приказани и књижени приликом разматрања набавке/прибављања основних средстава (*предавање 11*). Тачније, изградња грађевинских објеката приказује модел „цене коштања“, а куповина основних средстава модел „набавне вредности“. Модел фер вредности (односно алтернативне цене коштања) за биолошка средства приказан је у *предавању 13*.

2) ВРЕДНОВАЊЕ ОСНОВНИХ СРЕДСТАВА НАКОН ПОЧЕТНОГ ПРИЗНАВАЊА (и РЕВАЛОРИЗАЦИЈА)

Вредновање основних средства након почетног признавања (тј. приликом састављања биланса сваке следеће године) може се вршити по:

- **Моделу набавне вредност** – основни поступак или
- **Моделу ревалоризације (фер вредности)** – допуштени алтернативни поступак.

Предузеће се својим интерним рачуноводственим актом (правилником) самостално одређује који модел ће применити. При томе, може се користити модел набавне вредности за једну групу/групе, а модел фер вредности за другу групу/групе. Али, у оквиру исте групе основних средстава мора се примењивати исти модел.

1) **Модел набавне вредности:** подразумева да се основна средства вреднују по трошку прибављања (тј. набавној вредности) умањеној за кумулирану амортизацију до тог момента. Основицу за амортизацију у овом случају чини набавна вредност умањена за ликвидациону (резидуалну) вредност, уколико је она материјално значајна. Према овом моделу не врши се ревалоризација (усклађивање књиговодствене са тржишном вредношћу) на дан билансирања, осим у условима хиперинфлације (кумулативна инфлација за 3 године >100%). У овом случају се врши усклађивање стопом инфлације тј. кумулативном стопом раста цена на мало.

	2017.	2018.	2019.	
Стопа инфлације (у %)	3,0	2,0	1,9	
Кумулативно за 3 године:	$(1,030 \times 1,020 \times 1,019) \times 100 = 107,06$			индекс (или 7,06%)

2) **Модел ревалоризације:** подразумева да се основна средства вреднују по ревалоризованом износу, односно фер вредности, на дан процењивања (билансирања), умањену за исправку вредности, тј. кумулирану амортизацију. Фер вредност представља у ствари тржишну вредност на релевантном тржишту (може бити и локално тржиште). Ако не постоји активно тржиште за нека основна средства, фер вредност се утврђује проценом, на бази добитног приступа или на бази замене. А ако не постоји ни могућност поуздане процене, онда се примењује модел набавне вредности.

Свођењем на фер вредност истовремено се врши **ревалоризација** основног средства. Процењена тржишна вредност представља ревалоризовану вредност средства. Ревалоризација представља усклађивање књиговодствене са стварном (тј. тржишном) вредношћу основних средстава. Ревалоризацију је неопходно спроводити у инфлаторним условима, како би се спречило обезвређивање имовине.

Ако се ради о редовном процењивању средстава, за потребе завршног рачуна, прво се изврши обрачун амортизације за ту годину, а потом усклађивање књиговодствене са тржишном (ревалоризованом) вредношћу. Нова ревалоризована вредност представљаће основицу за амортизацију тек на крају следеће године.

Према МРС (МСФИ) **ревалоризација** представља усклађивање књиговодствене вредности сталних средстава са њиховом реалном, тј. тржишном (фер) вредношћу. Оно што се код нас раније подразумевало под ревалоризацијом (кориговање стопом инфлације), сада се назива **прерачунавањем** или прилагођавањем података, које се врши само у условима хиперинфлације, у складу са МРС 29 - Финансијско извештавање у хиперинфлаторним привредама.

а) Ко врши процену фер вредности?

Процену фер вредности врше професионално оспособљени процењивачи на бази тржишне вредности. То не морају бити екстерни процењивачи, већ могу бити лица из предузећа.

б) Колико често треба вршити процену фер вредности ?

Утврђивање фер вредности треба вршити довољно често, тако да се књиговодствена вредност не разликује од фер вредности у рачуноводствено значајном износу. Уобичајено је да се вредност основних средстава преиспитује при састављању финансијских годишњих извештаја, али утврђивање фер вредности за нека основна средства може да буде довољно и сваких 3-5 година. Дакле, врши се по потреби.

в) Како се врши процена фер вредности (тј. вредносно усклађивање) ?

Вредносно усклађивање, односно свођење **садашње** књиговодствене вредности на **фер вредност**, сагласно МРС 16 може се спровести на један од следећих начина:

- Прпорционалном корекцијом набавне вредности и исправке вредности, тако да садашња вредност буде једнака фер вредности, или
- Корекцијом само исправке вредности, на тај начин да набавна вредност остаје непромењена а исправка вредности се смањује.

Начин усклађивања треба одабрати у зависности од процењеног преосталог корисног века употребе средства, тј. да ли се задржава првобитна процена корисног века употребе или се мења.

Пример 1: Пропорционална корекција набавне и исправке вредности

Пољопривредно предузеће је на крају 2019. године извршило процену вредности трактора старог 6 година, при чему су познати следећи подаци:

1	Набавна вредност трактора	9.000.000
2	Редовни век употребе	10 година
3	Стопа амортизације	10%
4	Исправка вредности за 6 година (10% x 9.000.000 x 6)	5.400.000
5	Књиговодствена неотписана вредност (1 - 4)	3.600.000
6	Процењена фер (тржишна) вредност 31.12.2019. год.	4.140.000
7	Ревалоризациона резерва (6 - 5)	540.000

Утврђена фер (тржишна) вредност на крају шесте године коришћења већа је за 15% од садашње књиговодствене вредности ($4.140.000 / 3.600.000 \times 100 = 15\%$). Према овом методу усклађивања, пропорционално се коригује (у овом случају повећава) и набавна и исправка вредности, што је приказано у следећој табели:

1	Набавна вредност: $8.000.000 + 15\% (1.350.000) =$	10.350.000
2	Исправка вредности: $5.400.000 + 15\% (810.000) =$	6.210.000
3	Садашња вредност (1 - 2) =	4.140.000

Повећање вредности трактора треба прокњижити, како би књиговодствено стање одговарало стварном. Илустрације ради, прокњижена је и амортизација за следећу годину.

Ред. број	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1)	Опрема	023	1.350.000	
	Исправка вредности опреме	0294		810.000
	Ревалоризационе резерве	330		540.000
	<i>За извршену ревалоризацију</i>			
1а)	Трошкови амортизације	540	1.035.000	
	Исправка вредн. постројења и опреме	0294		1.035.000
	<i>Амортизација за 2020. годину</i>			

Првобитно процењени корисни век употребе није промењен, остао је 10 година, а преостали 4 године. Разлика је у износу амортизације који ће бити већи у наредне 4 године, и износиће 1.035.000 дин./годишње ($10.350.000 \times 10\% = 1.035.000$ дин., $1.035.000 \times 4$ године = 4.140.000 дин. → садашња вредност).

Пример 2: Коригује се само исправка вредности

По овом методу набавна вредност се не мења. Исправка вредности се коригује (у овом примеру смањује), тако да се књиговодствена (садашња) вредност своди на утврђену фер вредност.

Подаци су исти као у претходном примеру. Да би се извршило усклађивање, потребно је исправку вредности трактора смањити за 540.000 динара, после чега је стање следеће:

1	Набавна вредност трактора	9.000.000
2	Исправка вредности: $5.400.000 - 540.000 =$	4.860.000
3	Садашња вредност (1 - 2) =	4.140.000

Ред. број	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
2)	Исправка вредности опреме Ревалоризационе резерве <i>За извршену ревалоризацију</i>	0294 330		(540.000) 540.000
2а)	Трошкови амортизације Исправка вредн. постројења и опреме <i>Амортизација за 2020. годину</i>	540 0294	900.000	900.000

Набавна вредност је остала непромењена (9.000.000), док се садашња вредност повећала са 3.600.000 динара на 4.140.000 динара, тј. за 540.000 дин, управо за колико се смањила отписана вредност. Овим се садашња вредност изједначила са фер вредношћу. Ово значи да је, уз непромењену стопу амортизације од 10%, корисни век употребе продужен **за 0,6 година**:

$$9.000.000 \times 10\% = 900.000 \text{ дин.} \rightarrow \text{годишњи износ амортизације}$$

$$4.140.000 / 900.000 = 4,6 \text{ година}$$

Могуће је, и по овом методу, да се задржи првобитно утврђени век употребе од 10 година. Али, у том случају мора да се повећа стопа амортизације. Независно од тога који метод се примени, садашња књиговодствена вредност увек ће бити иста, тј. једнака фер вредности (4.140.000 дин.). Избор између ове две варијанте ствар је професионалног просуђивања у сваком конкретном случају, тј. који се век отписа реалније прилагођава реалном веку употребе основног средства.

Може се десити да утврђена фер вредност буде мања од неотписане књиговодствене вредности. У том случају се књижење врши на истим контима, само на супротним странама.

Због тога је важно да се конто 330- Ревалоризационе резерве рашчлани аналитички за свако појединачно средство, како не би долазило до пребијања позитивних ефеката ревалоризације једног основног средства са негативним ефектима ревалоризације другог средства.

Објашњења књижења:

1) Опрема се повећала на левој/дуговној страни јер је активни конто. *Исправка вредности опреме* се такође повећала али на десној/потражној страни. Ради се о корективном конту, који се увек повећава на десној страни, а смањује на левој, дакле исто као пасивна конта. Међутим, *Исправка вредности* није пасивни конто, већ активни, али активни корективни (најчешће служи за смањење вредности основног конта) са којим се заједно посматра, тј. нема функцију као самосталан конто.

Конто *330-Ревалоризационе резерве* је део *Капитала* као сопственог извора средстава. Овде служи као равнотежа, јер када се повећају средства у активи морају да се за толико повећају и извори у пасиви. *Ревалоризационе резерве* су се у ствари повећале за нето ефекат ревалоризације, односно за ревалоризацију садашње вредности (3.600.000 x 15% = 540.000 дин). Пошто је пасивни конто повећава се на десној/потражној страни.

- 1а) Повећавају се *Трошкови амортизације* на левој/дуговној страни, јер се ради о расходима. Истовремено се повећава и *Исправка вредности опреме*, на десној страни, што смо претходно објаснили.
- 2) Имамо пример смањења *Исправке вредности опреме*. Претходно смо објаснили да се овај konto смањује на левој страни, али је убичајено да се на левој страни овог conta ништа не књижи пре његовог затварања. Због тога је књижено на десној страни али као сторно (тј. црвени сторно, што значи да се одузима прокњижени износ). Ово је исто као да смо сторнирани износ прокњижили на левој страни:

Ред. број	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
2)	Исправка вредности опреме Ревалоризационе резерве <i>За извршену ревалоризацију</i>	0294 330	540.000	540.000

Оба начина су исправна, књижите како вам више одговара, и на писменом се признају оба начина.

Напомена: Строго узевши, на konto 330- Ревалоризационе резерве требало би књижити само разлику између актуелног (текућег) повећања фер вредности имовине (који се књижи на конту 682-Приходи од усклађивања вредности некретнина, постројења и опреме), са једне стране, и признатих расхода по основу смањења вредности имовине утврђених у неком ранијем периоду (који су прокњижени на конту 582-Обезвређење некретнина, постројења и опреме).

На пример, на крају 2018. године проценом је утврђено да је фер вредност комбајна мања од књиговодствене за 100.000 дин, и то је прокњижено као расход на дуговну страну conta 582 (остала conta занемарујемо због једноставности). Потом је на крају 2019. године утврђено да је фер вредност већа од књиговодствене за 130.000 дин. На крају 2019. године се део повећања вредности у износу од 100.000 дин књижи као повећање прихода на потражну страну conta 682, а разлика од 30.000 дин се књижи на потражну страну conta 330, тј. као повећање ревалоризационих резерви. Међутим, с обзиром да је ово доста компликовано за разумевање и књижење, и није толико честа промена у пракси, одлучили смо да поступак поједноставимо и само користимо konto 330 (који потражује или дугује у зависности да ли се ради о повећању или смањењу фер вредност), што у суштини није погрешно.