

# MRS JS 45 NEKRETNINE, POSTROJENJA I OPREMA

STRUČNI RAD

UDK 006.44:657

DOI: 10.56362/Rev23102149B

## UVOD

Novi međunarodni standard za javni sektor pod nazivom „Nekretnine, postrojenja i oprema“ osavremenjuje sada važeći MRS JS 17 *Nekretnine, postrojenja i oprema* dopunama o imovini nasleđa, infrastrukturnoj imovini i odmeravanju nekretnine, postrojenja i opreme.

Cilj ovog standarda je da propiše postupak računovodstvenog obuhvatanja nekretnina, postrojenja i opreme kako bi korisnici finansijskih izveštaja mogli da uoče informacije o ulaganju entiteta u nekretnine, postrojenja i opremu i promene u takvim ulaganjima. Osnovna pitanja računovodstvenog obuhvatanja nekretnina, postrojenja i opreme su priznavanje sredstava, utvrđivanje njihove knjigovodstvene vrednosti i troškova amortizacije i gubitaka od obezvređenja koji će se u vezi sa njima priznati, i kao takav istovetan je sa ciljem MRS JS 17.

## ŠTA JE ZADRŽANO IZ STAROG STANDARDA?

### Osnov standarda

U novom standardu nije se menjala definicija nekretnine, postrojenja i opreme. I u starom i u novom Standardu, nekretnina, postrojenja i oprema definišu se kao materijalna sredstva koja entitet drži radi upotrebe u proizvodnji ili za potrebe prodaje robe ili pružanja usluga, radi davanja u najam drugim ili za administrativne potrebe i za koja se očekuje da će se upotrebljavati duže od jednog izveštajnog perioda. Isto tako, stav da se stavka nekretnine, postrojenja i opreme priznaje kao sredstvo samo ako je verovatno da će se buduće ekonomske koristi i uslužni potencijal povezani sa tim sredstvom prilivati u entitet i ako nabavna vrednost/cena koštanja tog sredstva može pouzdano da se odmeri.

## REZIME

U maju 2023. godine Odbor za međunarodne računovodstvene standarde u javnom sektoru (IPSASB) izdao je standard MRS JS 45 Nekretnine, postrojenja i oprema. Novine u ovom standard u odnosu na MRS JS 17 Nekretnine, postrojenja i oprema, koji zamenjuje, odnose se na dopune imovinom nasleđa, infrastrukturnom imovinom i promenama u odmeravanju sredstava.

**Ključne reči:** MRS JS 45, imovina nasleđa, infrastrukturna imovina, javni sektor

<sup>1</sup> ALFA BK Univerzitet, e-mail: jozefina.beke@live.com

<sup>2</sup> Univerzitet UNION, e-mail: gordanavukelic@hotmail.com

Specijalna vojna oprema treba normalno da ispunjava definiciju nekretnina, postrojenja i opreme i treba da bude priznata kao imovina. Infrastrukturna sredstva, kao što su putne mreže, kanalizacioni sistemi i komunikacione mreže, treba da budu evidentirani u skladu sa ovim MRS JS standardom.

## ŠTA SE PROMENILO?

### Izmene u standardu ili Dopune standarda MRS JS 17

Projekat osavremenjavanja principa računovodstvenog obuhvatanja imovine nasleđa i odmeravanja započet je 2015. godine, a projekat računovodstvenog obuhvatanja infrastrukture 2019. godine. Nacrt MRS JS 45 objavljen je u aprilu 2021. godine, a konačan standard u maju 2023. godine.

Prema MRS JS 45, imovina nasleđa koja ispunjava definiciju nekretnine, postrojenja i opreme i koja se priznaje kao sredstvo računovodstveno se obuhvata u skladu sa svim zahtevima iz ovog standarda, što u MRS JS 17 nije bio slučaj. Prema MRS JS 17, entitet koji je priznavao imovinu nasleđa morao je da se pridržava zahteva za obelodanjivanjem iz MRS JS 17 u vezi sa dobrima nasleđa koja su priznata i mogao je, ali nije u obavezi, da bude u skladu sa drugim zahtevima MRS JS 17 u pogledu te imovine. Novi Standard dao je i jasne smernice za prepoznavanje karakteristika infrastrukturne imovine i uveo nova pravila procenjivanja vrednosti imovine u trenutku njenog sticanja i naknadnog odmeravanja.

### Nove smernice za imovinu nasleđa

Imovina nasleđa koja zadovoljava definiciju nekretnine, postrojenja i opreme priznaje se kao sredstvo kada ispuni zahteve za priznavanjem iz ovog Standarda.

Smernice za primenu pomažu u identifikaciji specifičnih karakteristika koje razlikuju imovinu nasleđa od druge nekretnine, postrojenja i opreme i ujedno prikazuju složenost u primeni ovih principa. Karakteristike sredstava nasleđa su:

- (a) Postoje ograničenja nad njihovom upotrebom/ili otuđenjem;
- (b) Nisu zamenjiva;
- (c) Imaju dug, a ponekad i neograničen koristan vek trajanja.

## Nove smernice za infrastrukturnu imovinu

MRS JS 45 sadrži Smernice za primenu koje identifikuju specifične karakteristike koje razlikuju infrastrukturnu imovinu od druge nekretnine, postrojenja i opreme i ujedno prikazuju složenost u primeni ovih principa. Karakteristike infrastrukturne imovine su:

- (a) To su mreže ili sistemi i
- (b) Imaju dug korisni vek trajanja.

## Promene u početnom i naknadnom odmeravanju

**Početno odmeravanje:** MRS JS 45 zahteva da se sredstva koja su stečena putem transakcija koje nisu transakcije razmene odmeravaju po njihovoj procenjenoj nabavnoj vrednosti na datum sticanja.

**Naknadno odmeravanje:** Naknadno odmeravanja može da se vrši po modelu nabavne vrednosti ili po modelu tekuće vrednosti. Odmeravanje nekretnine, postrojenja i opreme po modelu tekuće vrednosti, prema MRS JS 45 može da se izvrši na jedan od sledeća dva načina:

- Trenutna poslovna vrednost (Current operational value); i
- Poštena/fer vrednost.

Izbor načina odmeravanja zavisi od cilja zbog kojeg entitet drži nekretninu, postrojenja i opremu.

Trenutna poslovna vrednost je merna osnova koja je primenljiva za javni sektor. Definiše se kao iznos koji bi bio plaćen za sticanje sredstva sa ekvivalentnim uslužnim potencijalom u redovnoj tržišnoj transakciji na datum merenja. Trenutna poslovna vrednost se razlikuje od poštene/fer vrednosti, jer je poštena/fer vrednost cena koja bi se dobila za prodaju sredstva u redovnoj transakciji između učesnika na tržištu na datum merenja. Trenutna poslovna vrednost odražava vrednost sredstva u njegovoj trenutnoj upotrebi, a ne njegovoj najboljoj upotrebi. Trenutna poslovna vrednost može se meriti primenom različitih pristupa, kao što su troškovni pristup, prihodovni pristup ili tržišni pristup, u zavisnosti od prirode i dostupnosti podataka. Trenutna poslovna vrednost zasnovana je na principima koji imaju za cilj da pruže korisne informacije za finansijsko izveštavanje u javnom sektoru.

Metoda trenutne vrednosti korisna je za vrednovanje novih ili jedinstvenih nekretnina za koje postoji malo uporedivih podataka o prodaji ili prihodu. Međutim, ona takođe ima neka ograničenja, kao što su:

- Pretpostavka da postoji dovoljno raspoloživog zemljišta za kupca da izgradi identičnu imovinu, koju možda nije moguće ispuniti na nekim tržištima.
- Možda ne odražava stvarne tržišne uslove ili preferencije kupaca koje utiču na vrednost imovine.
- Postoje objektivne teškoće pri proceni troškova izgradnje i amortizacije za stariju ili složenu imovinu.

## DRUGA PITANJA

Smernice za primenu date u Prilogu A sastavni su deo MRS JS 45.

Ovaj Standard primenjuje se od 1.1.2025. godine. Dozvoljena je primena i pre ovog datuma pod uslovom da se primenjuju MRS JS 43 Lizing, MRS JS 44 Stalna sredstva koja se drže za prodaju i poslovanja koja prestaju i MRS JS 46 Odmeravanja na ili pre datuma prve primene ovog standarda.

## OBRATITE PAŽNJU

MRS JS standardi prvenstveno se zasnivaju na Međunarodnim standardima finansijskog izveštavanja (IFRS) i zato je važno uočiti ključne razlike u terminologiji. Primer ključne razlike u terminologiji u ovom Standardu je:

| IPSAS/MRS JS                                                                                             | IFRS/MRS                                                       |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------|
| <i>Buduće ekonomske koristi i uslužni potencijal<br/>(future economic benefits or service potential)</i> | <i>Buduće ekonomske koristi<br/>(future economic benefits)</i> |

Ovde treba obratiti pažnju da navedena terminološka razlika ukazuje da MRS JS standard uvodi mogućnost utvrđivanja (ili merenja) uslužnog potencijala. Naime, sredstvo može da ima svoju funkcionalnu sposobnost i povećava uslužni potencijal entiteta i tako donosi buduće ekonomske koristi.

Jasno je da će primena ovog koncepta izazvati dosta nedoumica i lutanja u praksi. Autori smatraju da bi pre sastavljanja početnog bilansa pri prelasku na MRS JS bilo dobro sva ovakva sredstva posebno popisati i grupisati po njihovim karakteistikama, ili po uslužnim funkcijama ili po nekom trećem kriterijumu, kako bi se lakše sagledale mogućnosti za odmeravanje njihove vrednosti.

## LITERATURA

- ICAEW (2021) IFRS vs IPSAS in public sector financial reporting: Part II Measurement, Published: 21 May 2021, IFRS vs IPSAS in public sector financial reporting | ICAEW
- ICAEW (2021) MEASUREMENT (ED 77) – CURRENT OPERATIONAL VALUE (COV), Published: 21 May 2021, IFRS vs IPSAS in public sector financial reporting | ICAEW.
- IPSASB, IPSAS 45 Summary – Property, Plant and Equipment, 26.05.2023, IPSAS 45, Property, Plant, and Equipment | IPSASB.

## IPSAS 45 PROPERTY, PLANT AND EQUIPMENT

### SUMMARY

The Board for International Accounting Standards in the Public Sector issued the standard IPSAS 45 Property, plant and equipment, in May 2023. The novelties in this standard, compared to IPSAS 17 Property, plant and equipment, which it replaces, refer to additions of heritage assets, infrastructure assets and changes in the measurement of assets.

**Keywords:** IPSAS 45, heritage assets, infrastructure assets, public sector