

КОМИСИЈА ЗА РАЧУНОВОДСТВО И РЕВИЗИЈУ  
БОСНЕ И ХЕРЦЕГОВИНЕ

ИСПИТ ЗА СТИЦАЊЕ ПРОФЕСИОНАЛНОГ ЗВАЊА  
СЕРТИФИКОВАНИ РАЧУНОВОЋА  
(ИСПИТНИ ТЕРМИН: МАЈ 2016. ГОДИНЕ)

ПРЕДМЕТ 7:  
**ФИНАНСИЈСКО ИЗВЈЕШТАВАЊЕ 2**

**I - ТЕСТ ПИТАЊА**

- 1. У складу са правилима Оквираза састављање и презентацију финансијских извјештаја као расход се признаје:**
  - a) негативна ралика између продајне и књиговодствене вриједности акција
  - b) негативна разлика између емисионе и књиговодствене вриједности акција
  - c) негативна ралика између продајне и књиговодствене вриједности обвезница
  - d) негативна разлика између дисконтоване и књиговодствене вриједности обвезница
  
- 2. МСФИ 5 – Стална средстава која се држе за продају и престанак пословања се примјењује на:**
  - a) некретнине набављене ради продаје
  - b) некретнине набављене за обављање дјелатности
  - c) некретнине набављене за изнајмљивање
  - d) коришћене некретнине које су предмет продаје
  
- 3. Гудвил се утврђује:**
  - a) процјеном досадашњих трошкова рекламе
  - b) процјеном смањења будућих трошкова реклам због ренома ентитета
  - c) као разлика између пренесене накнаде и нето вриједности стечене имовине и обавеза
  - d) као разлика између фер и књиговодствене вриједности предате имовине и обавеза
  
- 4. Шта се сматра трошковима продаје:**
  - a) превоз робе од добављача
  - b) превоз робе до купца
  - c) превоз робе од комитента до комисионара
  - d) превоз робе од консигнанта до консигнатора
  
- 5. На шта је обавезно примјенити проспективни поступак у складу са МРС 8:**
  - a) исправку грешака из ранијег периода
  - b) промјену корисног вијека трајања опреме
  - c) промјену методе обрачуна амортизације
  - d) промјену начина утврђивања износа отписа потраживања од купаца
  
- 6. Губици по основу обезврјеђења имовине се исказују:**
  - a) увијек као расход
  - b) као расход до висине расположивих ревалоризационих расхода
  - c) као расход изнад висине расположивих ревалоризационих расхода
  - d) као расход изнад висине раније признатих прихода од ревалоризације

**7. Одложена пореска средства настају на основу:**

- a) сталних разлика
- b) одбитних привремених разлика
- c) неодбитних привремених разлика
- d) губитка исказаног у билансу успјеха

**8. Ревалоризација опреме се у складу са МРС 16 врши:**

- a) сваке године
- b) сваке три године
- c) сваких пет година
- d) сваке године ако се фер вриједност значајно мијења

**9. У складу са МРС 18 приходи од услуга обухватају:**

- a) приходе од превоза до купца
- b) приходе од премија осигурања
- c) приходе од патената
- d) приходе од израде рачунарских програма

**10. У складу са МРС 27 консоидовани финансијски извјештаји се не морају састављати у случају када:**

- a) је матично правно лице истовремено зависно и његово матично правно лице саставља консолидоване финансијске извјештаје
- b) власници матичног правног лица немају обавезу консолидовања
- c) ако власници донесу одлуку да не желе да се консолидовани финансијски извјештаји састављају
- d) законом није прописана обавеза састављања

**11. Према МСФИ, у дугорочну финансијску имовину припадају и сљедеће ставке:**

- a) новчани еквиваленти
- b) финансијска средства расположива за продају
- c) заједнички подухвати
- d) инвестиционе некретнине

**12. Добитак прије опорезивања је 135.000 КМ, а порески расход 15.000 КМ. У законске резерве је издвојено 20% нето добитка, а дивиденде су изгласане у висини 60% нето добитка. Задржани добитак износи:**

- a) 22.000 КМ
- b) 24.000 КМ
- c) 26.000 КМ
- d) 28.000 КМ

**13. У условима инфлације, примјена ФИФО методе вредновања залиха значи да се исказује:**

- a) мања вриједност залиха и већа вриједност добитка
- b) већа вриједност залиха и већа вриједност добитка
- c) већа вриједност залиха и мања вриједност добитка
- d) мања вриједност залиха и мања вриједност добитка

14. На крају мјесеца у којем је стално средство отуђено, његова бруто књиговодствена вриједност износи 120.000 КМ, а исправка вриједности 75.000 КМ. У тренутку стављања у употребу резидуална вриједност средства процијењена је на 20.000 КМ. Средство је продато и испостављена је фактура купцу на износ од 46.800 КМ (вриједност испоруке 40.000 КМ плус 6.800 КМ ПДВ-а). У књиговодству предузећа – продавца сталног средства, описани пословни догађај резултираће признавањем:
- прихода у висини добитка од продаје у износу од 15.000 КМ
  - прихода у висини добитка од продаје у износу од 1.800 КМ
  - расхода у висини губитка од продаје у износу од 5.000 КМ
  - расхода у висини губитка од продаје у износу од 18.200 КМ
15. При примјени функционалне методе амортизације, трошак амортизације представља:
- фиксни трошак на годишњем нивоу
  - фиксни трошак по јединици производа
  - варијабилни трошак на годишњем нивоу
  - варијабилни трошак по јединици производа
16. Према МРС 2 - Залихе, у трошак стицања (набавну вриједност) залиха треба укључити:
- куповну цијену
  - попусте, рабате и друге сличне ставке примљене при набавци
  - све трошкове који се могу директно приписати довођењу залиха на садашњу локацију и у садашње стање
  - административне и остале опште трошкове
17. Примјери готовинских токова из инвестиционих активности су:
- плаћања добављачима добара и услуга
  - примици од емисије нових акција
  - примици од продаје дужничких инструмената
  - издаци за набавку сталних средстава
18. Према МРС 41, залихе пољопривредних производа у моменту жетве/убирања вреднују се:
- по цијени коштања
  - по цијени коштања, умањеној за процијењене трошкове продаје
  - по фер вриједности, умањеној за процијењене трошкове продаје
  - по цијени коштања или по нето продајној цијени, зависно која је нижа
19. Зарада по акцији се израчунава као:
- нето добитак за обичне акције / просјечан број обичних акција
  - бруто добитак / просјечан број обичних акција
  - бруто добитак / укупан број акција
  - нето добитак / укупан број акција

**20. Уговор о изградњи типа „трошкови плус“ је такав уговор на основу којег се извођачу надокнађују:**

- a) сви директни и индиректни трошкови настали у периоду реализације одређеног уговора, независно од тога да ли се директно односе на тај уговор или не
- b) унапријед уговорена фиксна цијена која је довољна да покрије све трошкове изградње неког средства
- c) сви трошкови изградње приписиви одређеног уговору, увећани за одређен проценат тих трошкова или за фиксну накнаду
- d) само директни трошкови градње, увећани за одговарајућу фиксну накнаду

## II - ЗАДАЦИ

### Задатак број 1

Скраћени приказ финансијских извјештаја једног предузећа има сљедећи изглед:

Биланс стања

Позиција	2010.	2011.	2012.	2013.
Некретнине, постројења и опрема	0	300.000	500.000	630.000
Залихе	0	100.000	105.000	85.000
Остала актива	0	500.000	480.000	610.000
Укупно актива	0	900.000	1.085.000	1.325.000
Капитал	0	400.000	580.000	680.000
Обавезе	0	500.000	505.000	645.000
Укупно Пасива	0	900.000	1.085.000	1.325.000

Биланс успјеха:

Позиција	2010.	2011.	2012.	2013.
Трошкови материјала	0	1.000.000	1.200.000	1.500.000
Трошкови амортизације	0	80.000	110.000	150.000
Остали расходи	0	2.000.000	2.200.000	2.500.000
Укупно расходи	0	3.080.000	3.510.000	4.150.000
Укупно приходи	0	3.500.000	3.900.000	4.500.000
Финансијски резултат	0	420.000	390.000	350.000

На основу претходних финансијских извјештаја урадити сљедеће:

1. Израчунати ефекте промјене рачуноводствене политике обрачуна амортизације према којој се са дегресивне методе (суме година) прешло на линеарну (пропорционалну). Процјењени корисни вијек све опреме је 10 година.
2. Сачинити упоредне податке за финансијске извјештаје за 2014. годину у складу са ретроспективним поступком у складу са МРС 8.

*Рјешење*

#### *алтернатива 1*

*(утврђивање промјене методе 20 бодова)*

У складу са параграфом 61 МРС 16 – Некретнине, постројења и опрема промјена методе амортизације се третира као промјена рачуноводствене процјене и у складу са МРС 8 се примјењује проспективно. То значи да ефекте промјене не треба израчунавати јер се их не треба евидентирати у 2014. години него промјену методе примјењивати у наредном периоду.

*(упоредни подаци за биланс стања 5 бодова)*

Позиција	2013.
Некретнине, постројења и опрема	630.000
Залихе	85.000
Остала актива	610.000
<b>Укупно актива</b>	<b>1.325.000</b>
Капитал	680.000
Обавезе	645.000
<b>Укупно пасива</b>	<b>1.325.000</b>

*(упоредни подаци за биланс успјеха 5 бодова)*

Позиција	2013.
Трошкови материјала	1.500.000
Трошкови амортизације	150.000
Остали расходи	2.500.000

Укупно расходи	4.150.000
Укупно приходи	4.500.000
Финансијски резултат	350.000

## Алтернатива 2

Пошто се у поставци задатка није споменут МРС 16 него директно упућено на примјену технике ретроспективног поступка кандидати су задатак могли урадити и на сљедећи начин.

У складу са МРС 1, приликом примјене ретроспективног поступка је потребно утврдити упоредне податке за све упоредне периода (у овом случају за 2013. годину јер се сачињавају извјештаји за 2014. годину) и биланс стања на почетку најранијег упоредног периода (у овом случају 1.1.2013, односно 31.12.2012. године)

Израчунавање ефекта промјене рачуноводствене политике је потребно израчунати у два корака:

1. утврђивање набавне вриједности некретнина, постројења и опреме и
2. утврђивање годишњег износа амортизације пирмјеном линеарне (пропорционалне) методе
3. утврђивање ефекта на финансијски резултат

*(утврђивање набавне вриједности некретнина, постројења и опреме 7 бодова)*

Податке о набавној вриједности је потребно израчунати на основу података из биланса стања и биланса успеха за сваку годину примјеном модела:

крајње стање  
+ трошење (амортизација)  
- почетно стање  
= набавке у току периода

који је добијен на основу сљедећег модела:

почетно стање  
+ набавке у току периода  
- трошење (амортизација)  
= крајње стање

На основу наведеног модела и биланса стања и биланса успеха се подаци о набавкама у току периода могу израчунати на сљедећи начин:

Рб	Опис	2011.	2012.	2013.
1.	Стање 31.12.	300.000	500.000	630.000
2.	Амортизација	80.000	110.000	150.000
3.	Стање 01.01.		300.000	500.000
4.	Набавке у току године (1+2-3)	380.000	310.000	280.000

*(утврђивање годишњег износа амортизације пирмјеном линеарне (пропорционалне) методе 5 бодова)*

Обрачун амортизације се врши примјеном стопе од 10% на набавну вриједност некретнина, постројења и опреме јер у задатку нису дати подаци када су средства набављена нити да постоји резидуална вриједност.

Рб	Опис	2011.	2012.	2013.
1	Набавна вриједност (основица за обрачун амортизације)	380.000	690.000	970.000
2	Износ амортизације (1 x 10%)	38.000	69.000	97.000
3	Стање 1.1.	0	342.000	583.000
4	Набавке у току године	380.000	310.000	280.000
5	Стање 31.12. (3+4-2)	342.000	583.000	766.000

(утврђивање ефекта на финансијски резултат 6 бодова)

Трошкови амортизације су промјеном рачуноводствене политике у току **три** године смањени за  $38.000 + 69.000 + 97.000 - (80.000 + 110.000 + 150.000) = -136.000$  за који износ су истовремено повећана вриједност неркетнина, постројења и опреме и нераспоређена добит (финансијски резултат).

Трошкови амортизације су промјеном рачуноводствене политике у току **двје** године смањени за  $38.000 + 69.000 - (80.000 + 110.000) = -83.000$  за који износ су истовремено повећана вриједност неркетнина, постројења и опреме и нераспоређена добит (финансијски резултат).

(измјењени подаци за биланс стања 1.1.2013., односно 31.12.2012. 4 бодова)

Позиција	2012.	Ефекат промјене	Измјењени подаци за 2012.
Некретнине, постројења и опрема	500.000	+83.000	583.000
Залихе	105.000		105.000
Остала актива	480.000		480.000
<b>Укупно актива</b>	<b>1.085.000</b>	<b>+83.000</b>	<b>1.168.000</b>
Капитал	580.000	+83.000	663.000
Обавезе	505.000		505.000
<b>Укупно Пасива</b>	<b>1.085.000</b>	<b>+83.000</b>	<b>1.168.000</b>

(измјењени подаци за биланс стања 31.12.2013. 4 бодова)

Позиција	2013.	Ефекат промјене	Измјењени подаци за 2013.
Некретнине, постројења и опрема	630.000	+136.000	766.000
Залихе	85.000		85.000
Остала актива	610.000		610.000
<b>Укупно актива</b>	<b>1.325.000</b>	<b>+136.000</b>	<b>1.461.000</b>
Капитал	680.000	+136.000	816.000
Обавезе	645.000		645.000
<b>Укупно Пасива</b>	<b>1.325.000</b>	<b>+136.000</b>	<b>1.461.000</b>

(измјењени подаци за биланс успјеха за 2013. 4 бодова)

Позиција	2013.	Ефекат промјене	Измјењени подаци за 2013.
Трошкови материјала	1.500.000		1.500.000
Трошкови амортизације	150.000	-53.000	97.000
Остали расходи	2.500.000		2.500.000
<b>Укупно расходи</b>	<b>4.150.000</b>	<b>-53.000</b>	<b>4.097.000</b>
<b>Укупно приходи</b>	<b>4.500.000</b>		<b>4.500.000</b>
<b>Финансијски резултат</b>	<b>350.000</b>	<b>+53.000</b>	<b>403.000</b>

## Задатак број 2

Предузеће «ХУ» д.о.о. је за период од 1.1. до 31.ХИ. 2013. године исказало је сљедеће приходе и расходе:

Приходи од продаје учинака	780.000
Приходи од камата	20.000
Добици од продаје сталних материјалних средстава	18.000
Приходи по основу исправке незначајних грешака из ранијих година	10.000
Добици од продаје средстава намијењених продаји и обустављеног пословања	15.000
Материјални трошкови	300.000
Трошкови плата и осталих примања запослених	240.000
Трошкови производних услуга	75.000
Амортизација	80.000
Нематеријални трошкови	50.000
Повећање вриједности залиха учинака	8.000
Расходи камата	40.000
Губици од продаје и расходовања сталних средстава	24.000
Расходи по основи исправке вриједности потраживања	12.000
Умањење вриједности средстава намијењених продаји и обустављеног пословања	25.000
Добици утврђени директно у капиталу	90.000
Губици утврђени директно у капиталу	70.000

Расходи за порез на добитак износе 10% од добитка (губитка) прије пореза.

### Од Вас се тражи сљедеће:

а) На основу наведених података, израчунајте:

- (1) пословне расходе (с корекцијом промјене вриједности залиха учинака)
- (2) добитак (губитак) од пословних активности,
- (3) добитак (губитак) од финансијских активности,
- (4) добитак (губитак) по основи осталих прихода и расхода,
- (5) добитак (губитак) од непрекинутог пословања прије пореза
- (6) добитак (губитак) од прекинутог пословања прије пореза
- (7) нето добитак (нето губитак) периода
- (8) остали свеобухватни добитак (губитак) прије пореза
- (9) нето остали свеобухватни добитак (губитак)
- (10) укупни нето свеобухватни добитак (губитак) периода, тј. укупни резултат периода

б) Наведите:

- које методе допушта МРС 1 за презентовање пословних расхода признатих у добитак или губитак,
- која су основна обиљежја тих метода, у чему је главна разлика између њих, те утиче ли избор методе на финансијски резултат субјекта
- према којој методи су израђени прописани обрасци биланса успјеха за предузећа у БиХ.



## РЈЕШЕЊЕ

а) (20 бодова)

1)	Пословни расходи	<b>737.000</b> КМ	(300.000 + 240.000 + 75.000 + 80.000 + 50.000 – 8.000)
2)	Добит од пословних активности	<b>43.000</b> КМ	(780.000 – 737.000)
3)	Губитак од финансијских активности	<b>20.000</b> КМ	(20.000 – 40.000)
4)	Губитак по основи осталих прихода и расхода	<b>18.000</b> КМ	(18.000 – 24.000 – 12.000)
5)	Добит од непрекинутог пословања прије пореза	<b>15.000</b> КМ	(43.000 – 20.000 – 18.000 + 10.000)
6)	Губитак од прекинутог пословања прије пореза	<b>10.000</b> КМ	(15.000 – 25.000)
7)	Нето добит раздобља	<b>4.500</b> КМ	15.000 – 10.000 = 5.000 – 500 (10% од 5.000) = 4.500
8)	Остала свеобухватна добит прије пореза	<b>20.000</b> КМ	(90.000 – 70.000)
9)	Нето остала свеобухватна добит	<b>18.000</b> КМ	20.000 – 2.000 (10% од 20.000) = 18.000
10)	Укупна нето свеобухватна добит раздобља	<b>22.500</b> КМ	(4.500 + 18.000)

б) (10 бодова)

Субјект треба презентирати структуру расхода признатих у добит или губитак користећи класификацију или према врсти расхода (метода укупних трошкова), или према функцијама које расходи имају у пословном субјекту (метода трошкова проданих учинака), овисно о томе која пружа поузданије и релевантније информације (МРС 1, т.99.)

Према методи врсте расхода (методи укупних трошкова) субјект обједињава расходе у извјештају о добити или губитку по њиховој врсти (нпр. амортизација, трошкови сировина и материјала, трошкови пријезова, примања запослених и трошкови оглашавања) и не распоређује их на разне функције субјекта. Ова метода је једноставнија за примјену (јер није неопходно расходе распоредити по функцијама). (МРС 1, т.102.)

Према функцији расхода или методи „трошкова проданих производа”, пословни расходи се класифицирају према њиховој функцији као дио трошкова проданих производа или, примјерице, трошкова дистрибуције и административних трошкова. Према тој методи субјект трошкове проданих производа објављује одвојено од других трошкова. Та метода пружа релевантније информације корисницима од методе разврставања расхода према врсти, но распоређивање трошкова на функције може захтијевати произвољно распоређивање и укључивати просуђивање у знатној мјери. Стога субјект који класифицира расходе по функцијама дужан је објавити додатне информације о врстама расхода, укључујући расходе по основи амортизације дуготрајне материјалне и нематеријалне имовине те трошкове примања запослених. (МРС 1, т.103.-104.)

Према томе, наведене методе се међусобно разликују по структури пословних расхода раздобља који се презентирају у биланци успјеха, али резултирају потпуно идентичним финансијским резултатом, јер обје у потпуности уважавају рачуноводствена начела узрочности и опрезности.

Прописани обрасци биланце успјеха за подuzeћа у БиХ сачињени су према методи врсте расхода (методи укупних трошкова).