

КОМИСИЈА ЗА РАЧУНОВОДСТВО И РЕВИЗИЈУ  
БОСНЕ И ХЕРЦЕГОВИНЕ

ИСПИТ ЗА СТИЦАЊЕ ПРОФЕСИОНАЛНОГ ЗВАЊА  
**ОВЛАШЋЕНИ РЕВИЗОР**  
(ИСПИТНИ ТЕРМИН: НОВЕМБАР 2016. ГОДИНЕ)

ПРЕДМЕТ 12:  
**НАПРЕДНО ФИНАНСИЈСКО ИЗВЈЕШТАВАЊЕ**

**ЕСЕЈИ**

**Есеј бр. 1 – Ревалоризација**

**а) Шта је то ревалоризација и шта јој је сврха у рачуноводственом смислу? (5 бодова)**

Појмовно, ревалоризација представља поновно вредновање неке билансне позиције. У рачуноводству, захтјев за ревалоризацијом директно је повезан са тежњом да информације у финансијским извјештајима буду презентоване што више у складу са квалитативним карактеристикама елемената финансијских извјештаја (поузданост, релевантност, тачност, истинитост и сл.) и примјеном појединих концепата одржавања реалне вриједности сопственог капитала. У новије вријеме, тј. у условима примјене МРС/МСФИ, ревалоризација је директна посљедица примјене концепта фер вриједности, садржаног у бројним рачуноводственим стандардима.

**б) Да ли се и под којим условима ревалоризација веже за кретање цијена на мало/потрошачких цијена? (4 бода)**

Када се као основ за припрему и презентацију финансијских извјештаја примјењују МРС/МСФИ, ревалоризација у зависности од стопе раста цијена на мало/потрошачких цијена веже се само за околности тзв. "хиперинфлације", у складу са МРС 29 – Извјештавање у условима хиперинфлаторних привреда. Међутим, на домаћим просторима је дуги низ година, практично све до преласка на примјену МРС, вршена ревалоризација управо као посљедица изражених инфлаторних кретања, тј. на основу података о кретању стопа раста цијена на мало утврђених од стране надлежних статистичких органа, те покушајима да се у билансима предузећа очува реална финансијска вриједност ангажованог трајног (властитог) и дугорочно позајмљеног капитала. У неким околностима, ревалоризација је била захтијевана чак и при вредновању текуће (обртне) имовине (на примјер, залиха за чије је вредновање у току периода коришћен LIFO метод).

**с) Шта је суштина концепта ревалоризације у складу са МРС/МСФИ? (5 бодова)**

Суштина је у захтјеву за примјеном концепта фер вриједности при вредновању појединих позиција нефинансијске (некретнине, постројења, опрема и др.) и финансијске имовине (финансијска средства расположива за продају) на датум биланса стања, као и појединих финансијских обавеза. У принципу, ради се о дугорочним позицијама, мада то није искључиво правило. Основно правило је да се ефекти ревалоризације признају директно у капиталу, тј. у извјештају о укупном резултату у периоду, осим одређених, у оквиру релевантних МРС/МСФИ, дефинисаних изузетака.

**д) Да ли и на који начин ефекти ревалоризације утичу на пореску основицу за обрачун пореза на добит? (3 бода)**

На текуће обавезе за порез на добит и, у складу с тим, расходе по основу текућих пореских обавеза, ефекти ревалоризације не би требало да утичу, осим ако негативни ефекти ревалоризације неког средства или групе повезаних средстава надмашују постојеће ревалоризационе резерве приписиве том средству, односно групи средстава, а

расходи по основу ревалоризације се признају у пореском билансу, у складу са важећим пореским правилима. Када је ријеч о расходима по основу одложених пореских обавеза, они се признају директно у капиталу увијек када се вежу за средство или обавезу који су ревалоризовани, а ефекти њихове ревалоризације су такође признати директно у капиталу. Стога, ни они не утичу на обрачун текућих обавеза за порез на добит али, природно, утичу на салдо одложених пореских обавеза па самим тим и на "основицу" за обрачун укупних пореских расхода.

**е) Да ли и под којим условима ефекти ревалоризације могу да утичу на приносни положај неког привредног друштва? (3 бода)**

Само онда када се негативни ефекти ревалоризације књиже на терет расхода периода, односно када се позитивним ефектима ревалоризације поништавају претходно признати негативни ефекти ревалоризације. У свим другим случајевима, ефекти ревалоризације признају се директно у капиталу.

**Есеј бр. 2 – Рачуноводствене политике, промјене рачуноводствених процјена и грешке**

- a) Дефиниши и наведи примјере промјене рачуноводствених политика према МРС 8
- b) Дефиниши и наведи примјере промјене рачуноводствених процјена према МРС 8
- c) Какав је захтјев МРС 8 у контексту измјене рачуноводствених политика у циљу осигуравања упоредивости рачуноводствених информација кроз вријеме
- d) Какав је захтјев МРС 8 у контексту измјене рачуноводствених процјена у циљу осигуравања упоредивости рачуноводствених информација кроз вријеме

**ОДГОВОР:**

**a) Definiraj i navedi primjere promjene računovodstvenih politika prema MRS 8 (4 boda)**

Promjene računovodstvenih politika označavaju promjene načela i metoda mjerenja koje se odnose na istu poziciju odnosno na istu transakciju. Kao primjeri promjena računovodstvenih politika mogu se navesti prelazak s metode prosječne ponderirane cijene na metodu FIFO, prelazak s linearne metode amortizacije na funkcionalnu metodu ili prelazak s modela troška na model fer vrijednosti....

**b) Definiraj i navedi primjere promjene računovodstvenih procjena prema MRS 8 (4 boda)**

Promjene računovodstvenih procjena su usklađivanja knjigovodstvene vrijednosti neke imovine ili obveza ili iznosa trošenja neke imovine tijekom vremena nastalo procjenom sadašnjeg stanja i očekivanih budućih koristi i obveza povezanih s tom imovinom i obvezama. Kao primjeri promjena računovodstvenih procjena mogu se navesti otpis potraživanja od kupca radi informacije o stečaju, skraćenje ili produženje vijeka trajanja dugotrajne imovine koja se amortizira, promjena procjena novčanih tokova, stope rasta ili troška kapitala kod primjene testa na umanjenje prema MRS 36, promjena procjene vjerojatnosti gubitka spora kod rezerviranja...

**c) Kakav je zahtjev MRS 8 u kontekstu izmjene računovodstvenih politika u cilju osiguravanja usporedivosti računovodstvenih informacija kroz vrijeme (6 bodova)**

U cilju osiguravanja usporedivosti računovodstvenih informacija kroz vrijeme MRS 8 (toč.22) zahtjeva da se izmjene računovodstvenih politika primjenjuju retroaktivno – kao da se nova računovodstvena politika primjenjuje od prvog dana, ako je to moguće. Međutim ukoliko je potpuna retroaktivna primjena neizvediva (MRS 8, toč.24.) prepravke je potrebno napraviti od najranijeg razdoblja u kojem je to izvedivo (ograničena retroaktivna primjena nove računovodstvene politike)

**d) Kakav je zahtjev MRS 8 u kontekstu izmjene računovodstvenih procjena u cilju osiguravanja usporedivosti računovodstvenih informacija kroz vrijeme (6 bodova)**

U cilju osiguravanja usporedivosti računovodstvenih informacija kroz vrijeme MRS 8 (toč.36) **ne** zahtjeva retroaktivnu primjenu izmjene računovodstvenih procjena već se promjena procjene reflektira samo u tekućem i/ili budućim razdobljima.

### **Есеј бр. 3 – МСФИ 3 Пословна спајања**

- a) Коју методу МСФИ 3 дефинише као рачуноводствену методу пословних комбинација (спајања). Које су фазе (кораци) примјене те методе према МСФИ 3?
- b) Дефиниши пренесену накнаду за стицање према МСФИ 3 (тачка 37.) Наведи примјер могућих облика накнаде за стицање?
- c) Признавање и мјерење goodwilla који настаје у трансакцији припајања према МСФИ 3. Дефинишите и појасните услове настанка и рачуноводственог евидентирања "позитивног goodwilla а" и "негативног goodwilla – добити од повољне куповине"
- d) Дефиниши неконтролисани интерес (мањински удио) према МСФИ 3. Када се појављује? У којем дијелу извјештаја о финансијском положају би се требао наћи тј. која би позиција овог извјештаја требао бити?

### **ОДГОВОР:**

- a) Koju metodu MSFI 3 definira kao računovodstvenu metodu poslovnih kombinacija (spajanja). Koje su faze (koraci) primjene te metode prema MSFI 3? (тачка 4. и 5.) (4 boda)**

Prema MSFI 3 subjekt je svako poslovno spajanje dužan obračunati primjenom metode stjecanja (metoda kupnje).(тачка 4.). Primjena metode stjecanja nalaže: (тачка 5.)

- (a) identificiranje stjecatelja
- (b) određivanje datuma stjecanja
- (c) priznavanje i vrednovanje stečene utvrdive imovine, preuzetih obveza i nekontrolirajućeg interesa u stečeniku te
- (d) priznavanje i vrednovanje goodwilla ili dobiti ostvarene kupnjom po cijeni nižoj od tržišne

- b) Definiraj prenesenu naknadu za stjecanje prema MSFI 3 (тачка 37.) Navedi primjer mogućih oblika naknade za stjecanje? (4 boda)**

Prenesenu naknada za stjecanje subjekta/društva prema MSFI 3 obuhvaća zbroj fer vrijednosti na datum razmjene dane imovine, nastalih ili preuzetih obveza i vlasničkih instrumenata izdanih od stjecatelja u zamjenu za kontrolu nad stečenikom.

Primjeri mogućih oblika naknada za stjecanje su novčana naknada, ostala imovina, poslovanje ili ovisno društvo stjecatelja, nepredviđena naknada za stjecanje, redovne ili povlaštene dionice, opcije, varanti i udjeli članova u uzajamnim subjektima.

- c) Priznavanje i mjerenje goodwilla koji nastaje u transakciji pripajanja prema MSFI 3 (тачка 32.). Definirajte i pojasnite uvjete nastanka i računovodstvenog evidentiranja "pozitivnog goodwilla" i "negativnog goodwilla – dobiti od povoljne kupnje". (8 bodova)**

Stjecatelj je dužan priznati goodwill na datum stjecanja u transakciji pripajanja kao razliku između sljedeća dva iznosa

- (a) Ukupnog zbroja
  - a. prenesene naknade za stjecanje mjerene po fer vrijednosti prenesene imovine, preuzetih obveza ili izdanih vlasničkih udjela,
  - b. eventualnog nekontrolirajućeg interesa mjenenog ili po fer vrijednosti ili u visini udjela u neto imovini stečenika i
  - c. fer vrijednosti prethodno stečenih vlasničkih udjela (kod poslovnog spajanja u fazama)

- (b) neto iznosa na datum stjecanja utvrdive stečene imovine i utvrdivih pruzetih obveza mjenjenih po fer vrijednosti

Uspoređivanjem troška poslovnog spajanja stečenog društva i fer vrijednosti neto imovine stečenog društva utvrđuje se goodwill. Goodwill se može javiti u dvije varijante:

- (a) kao pozitivni goodwill koji se javlja u slučaju kada je naknada za stjecanje (trošak poslovnog spajanja) viši od fer vrijednosti neto imovine stečenog društva ili  
(b) kao negativni goodwill odnosno dobit od povoljne kupnje koja se javlja u slučaju kada je naknada za stjecanje niža od fer vrijednosti neto imovine stečenog društva.

Pozitivni goodwill iskazuje se kao dugotrajna nematerijalna imovina u poslovnim knjigama društva stjecatelja početno po trošku (kao višak troška poslovnog spajanja u odnosu na stjecateljev udjel u fer vrijednosti neto imovine stečenog društva). Nakon početnog priznavanja društvo stjecatelj naknadno procjenjuje goodwill iz poslovnog spajanja po trošku umanjenom za gubitke od umanjenja vrijednosti (provodi se test umanjenja najmanje jednom godišnje)

Negativni goodwill (dobit od povoljne kupnje) proizašla iz poslovnog spajanja prema MSFI 3 stjecatelj će iskazati kao prihod na datum stjecanja.

**d) Definiraj nekontrolirajući interes (manjinski udio) prema MSFI 3. Kada se pojavljuje? U kojem dijelu izvještaja o financijskom položaju bi se trebao naći tj. koja bi pozicija ovog izvještaja trebao biti? (4 boda)**

Nekontrolirajući interes predstavlja vlasnički udio u ovisnom društvu koji ni posredno ni neposredno ne pripada matici. Pojavljuje se u slučaju kada matica kupuje manje od 100% dionica ovisnog društva. Nalazi se u izvještaju o financijskom položaju stavka obveza – ispod kapitala i rezervi.

## **ЗАДАЦИ**

### **Задатак број 1**

Производно предузеће произведену трговачку опрему продаје са гаранцијом која купцима омогућава покриће трошкова поправке свих евентуалних производних недостатака, уколико се десе у првих 12 мјесеци након куповине. Процјена на основу искуствених података којима предузеће располаже указује на то да би, када би се у гарантном року открили мањи недостаци у свим продатим производима, трошкови поправке износили 50.000 КМ, док би у случају да купци пријаве веће недостатке у свим продатим производима трошкови поправке у гарантном року износили 100.000 КМ. Процјена управе производног предузећа је да у посматраном периоду 60% продатих производа не би требало имати никакве недостатке, за 20% се очекују само мањи недостаци, док се за преосталих 20% продатих производа процјењује да ће купци пријавити веће недостатке. У току одобреног гарантног рока, у књиговодству производног предузећа су по основу стварно насталих трошкова сервисирања евидентиране обавезе у укупном износу од 27.000 КМ. У току периода када је предузеће извршило продају трговачке опреме, одобрен је процес реструктурисања предузећа, по ком основу је процијењен настанак следећих издатака:

- директни издаци реструктурисања ... 20.000
- издаци по основу преквалификације запослених ... 7.000
- издаци по основу улагања у мрежу дистрибуције ... 4.000
- издаци за маркетиншке услуге ... 3.000.

**Ваш задатак је да:**

- а) утврдите укупне обавезе предузећа по основу описаних догађаја које би требало признати у његовим пословним књигама и објасните начин њиховог утврђивања (**10 бодова**),
- б) објасните начин евидентирања пословних промјена повезаних са формирањем и коришћењем резервисања, примјеном бруто и нето принципа (**5 бодова**)
- в) објасните разлику између резерви и резервисања (**5 бодова**)

**Рјешење:**

а) укупне обавезе предузећа које је требало признати у његовим пословним књигама по основу описаних догађаја износе 77.000 КМ (30.000 + 20.000 + 27.000), од чега се 27.000 односи на обавезе по основу стварних трошкова сервисирања у току гарантног рока, 30.000 по основу резервисања за трошкове сервисирања, а 20.000 по основу трошкова резервисања за директне трошкове реструктурисања. За износ обавеза по основу стварних трошкова сервисирања смањиће се резервисања за те намјене, док би неискоришћена резервисања требало укинути у корист осталих прихода. Издаци по основу преквалификације запослених, улагања у мрежу дистрибуције и за маркетиншке услуге треба да терете расходе периода у коме настану. Трошкове резервисања по основу процијењених трошкова сервисирања могуће је израчунати на следећи начин:

Очекивани недостаци	Очекивани трошкови	Пондер	Резервисања
Без недостатака		0,60	0,00
Мали недостаци	50.000,00	0,20	10.000,00
Велики недостаци	100.000,00	0,20	20.000,00
<b>Укупно</b>		<b>1,00</b>	<b>30.000,00</b>

б) За бруто износ процијењених обавеза (резервисања) у оба случаја терете се пословни расходи периода, у корист одговарајућег рачуна обавеза (резервисања). Разлика између бруто и нето принципа до изражаја долази приликом евидентирања стварних трошкова по основу којих су и извршена резервисања. Бруто принцип подразумијева да се за укупан износ стварно насталих трошкова терете расходи периода, користећи одговарајући рачун који одражава природну врсту тих расхода, у корист стварних обавеза (према добављачима и сл.), а да се истовремено врши укидање искоришћених резервисања у корист осталих прихода. Нето принцип би, умјесто терећења одговарајућег рачуна расхода периода за износ стварно насталих трошкова, довео до терећења рачуна процијењених обавеза, односно резервисања. У оба случаја, неискоришћена резервисања укидају се у корист осталих прихода.

в) Резервисања припадају обавезама, па је њихово трајање самим тим и временски ограничено, док су резерве компонента властитих извора, који имају карактер трајних извора. Као позиција капитала, резерве, суштински, припадају власницима капитала, док резервисања представљају обавезе са неизвјесним роком доспијећа, непознатим повјериоцем и неизвјесним износом, а само понекад процијењене обавезе према идентификованим трећим лицима. Коначно, резервисања и резерве се разликују и са аспекта њихове намјене и времена формирања и "трошења". Док су резервисања у функцији правилне периодизације расхода и примјене рачуноводственог начела узрочности и формирају се прије него што се деси догађај због којег су извршена, а троше у "тренутку" настанка тог догађаја, дотле се резерве увијек формирају и троше накнадно, након испуњавања одређених неопходних претпоставки.

### **Задатак број 2**

Друштво Алфа, прије датума билансирања, евидентира 30 % удјела у нето имовини иностарног друштва Бета, што износи SEK 1.000.000, односно KM 220.000, те 25% удјела у нето имовини иностраног друштва Гама што износи SEK 550.000, односно KM 121.000./средњи курс ЦБ БиХ 1 SEK = 0,22 KM/

На дан билансирања, 31.12.2011. године, средњи курс ЦБ БиХ износи 1 SEK= 0,24 KM

У 2012. години Друштво Алфа продаје инострано улагање у друштво Бета за износ од KM 260.000.

На дан 31.12.2012. године средњи курс ЦБ БиХ износи 1 SEK = 0,26 KM .

### **Ваш задатак је да извршите:**

1. одговарајућа књижења на дан 31.12.2011. и 31.12.2012. године друштва Алфа
2. да саставите извјештај о свеобухватној добити друштва Алфа на наведене датуме уз сљедеће претпоставке:

Нето добит периода, прије опорезивања, за оба извјештајна периода износи KM 300.000 /износи прије књижења из тачке 1 задатака/, стопа пореза на добит 10%, остварене курсне разлике, сходно рачуноводственим политикама и мјеродавном MPC 21, признају се у склопу остале свеобухватне добити.

### **РЈЕШЕЊЕ:**

**Knjiženja i izveštaj o sveobuhvatnoj dobiti društvo Alfa 2012. Godine**

bodovi 10

Udjeli u ino poslovanju		Ispravka vrijednosti		Alfa 2011 Revalorizacione rezerve		Odloženi porezi		Novac	
S° 220.000		(1) 20.000		(2)2.000	20.000( 1)		2.000( 2)		
S°110.000		(3)11.000		(4)1.100	11.000( 3)		1.100( 4)		
<b>Bruto dobit perioda</b>		<b>Akumulacija</b>		<b>Porezi</b>					
(5) 270.000	300.000 S°		270.000 (5)		30.000 (6)				
(6) 30.000									

(1) vrijednosno usklađenje udjela /udjeli u

Beta/

(2) Za obračun odloženih poreza /udjeli Beta/

(3) vrijednosno usklađenje udjela /udjeli u Gama/

(4) Za obračun odloženih poreza /udjeli Gama//

(5) Za prenos neto dobiti perioda u akumulaciju

(6) Za obračun poreza na dobit razdoblja

A	DOBIT RAZDOBLJA	
1	Dobit razdoblja	300.000
2	Porez na dobit razdoblja	30.000
3	Neto dobit razdoblja	270.000
<b>B</b>	<b>OSTALA SVEOBUH VATNA DOBIT / DOBICI- GUBICI / UTVRĐENI DIREKTNO U KAPITALU</b>	
1	Dobici od revalorizacije stalnih sredstava	31.000
2	Obračunati odloženi porez po osnovu sveobuhvatne dobiti	3.100
3.	Neto ostala sveobuhvatna dobit	27.900
<b>C</b> <b>/A+B/</b>	<b>UKUPNO SVEOBUH VATNA DOBIT PERIODA</b>	<b>297.900</b>

**Knjiženja i izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti društav Alfa u 2013. Godini**

bodovi 10



Udjeli u inpo poslovanju		Ispravka vrijednosti fin.sred.		Revalorizacije rezerve		Odloženi porezi		Novac	
S <sup>o</sup> 220.000 S <sup>o</sup> 110.000	220.000 1)	S <sup>o</sup> 20.000 S <sup>o</sup> 11.000 (3) 11.000	20.000 1)	2)18.000 (4) 1.100	18.000 S <sup>o</sup> 9.900 S <sup>o</sup> 11.000 (3)	2) 2.000	2.000 S <sup>o</sup> 1.100 S <sup>o</sup> 1.100 (4)	1)260.000	
<b>Bruto dobit perioda</b>		<b>Akumulacija</b>		<b>Porezi</b>					
(5) 306.000 (6) 34.000	300.000 S <sup>o</sup> 20.000 1) 20.000 2)	306.000 (5)		(6) 34.000					

(1) Za prodaju udjela. Beta

(2) Za reklasifikacijsku uskladu

(3) Za vrijednosno usklađenje Gama

(4) Za obračun odloženih poreza

(5) Za prenos dobiti u akumulaciju

(6) Za obračun poreza na dobit razdoblja

<b>A</b>	<b>DOBIT RAZDOBLJA</b>	
1	Dobit razdoblja	340.000
2	Porez na dobit razdoblja	34.000
3	Neto dobit razdoblja	306.000
<b>B</b>	<b>OSTALA SVEOBUH VATNA DOBIT / DOBICI- GUBICI / UTVRĐENI DIREKTNO U KAPITALU</b>	
1	Dobici iz osnova prevođenja fin.izv. inostranog poslovanja	11.000
2	Gubici iz osnova prevođenja fin.izv.inostarnog poslovanja	(20.000)
3	Obračunati odloženi porez	9.000
4	<b>NETO OSTALA SVEOBUH VATNA DOBIT</b>	(8.100)
5		
6		
<b>C</b> <b>/A+B/</b>	<b>UKUPNO SVEOBUH VATNA DOBIT PERIODA</b>	297.900

