

КОМИСИЈА ЗА РАЧУНОВОДСТВО И РЕВИЗИЈУ
БОСНЕ И ХЕРЦЕГОВИНЕ

ИСПИТ ЗА СТИЦАЊЕ ПРОФЕСИОНАЛНОГ ЗВАЊА
ОВЛАШТЕНИ РЕВИЗОР
(ИСПИТНИ ТЕРМИН: МАЈ 2017. ГОДИНЕ)

ПРЕДМЕТ 12:
НАПРЕДНО ФИНАНСИЈСКО ИЗВЈЕШТАВАЊЕ

ЕСЕЈИ

Есеј бр. 1 – Некретнине, инвестиционе некретнине и биолошка имовина

а) Наведите бар три разлике између некретнина и инвестиционих некретнина? (3 бода)

Критеријум	Некретнина	Инвестициона некретнина
Употреба	Редовна употреба у процесу производње, трговине, за административне сврхе и сл.	Непозната будућа употреба или држање у циљу дугорочног пораста вриједности
Амортизација	Обрачунава се, осим у случају земљишта и евентуално других врста некретнина које немају ограничен корисни вијек	Не обрачунава се, осим ако се инвестиционе некретнине не вреднују према концепту историјског трошка, што је изузетак од основног правила
Вредновање	Према моделу историјског трошка или ревалоризационом моделу, осим у случају примјене МСФИ за МСЕ, када се модел ревалоризације не примјењује	По правилу, инвестиционе некретнине вреднују се према моделу фер вриједности, иако је дозвољено одступање од овог правила (МРС 40)

б) Може ли и под којим околностима земљиште имати третман биолошке имовине? (3 бода)

По правилу, не, чак и када се ради о земљишту на којем се одвија производња биолошке имовине, попут шума, вишегодишњих засада и сл. Изузетак би, евентуално, могао бити везан за случајеве када вриједност земљишта на којем се налази повезана биолошка имовина није значајна или се не може израчунати, па се земљиште не прати као појединачно, издвојено средство. Али, ни тада земљиште заправо нема третман биолошке имовине, већ само његова вриједност утиче на вриједност биолошке имовине.

в) Објасните релевантни рачуноводствени поступак за трошкове рестаурације земљишта, проистекле из унапријед преузетих уговорних обавеза корисника! (4 бода)

Када на почетку периода реализације уговора (о концесији) постоји преузета (уговорна) обавеза корисника да, по истеку уговорног периода, изврши рестаурацију земљишта, тј. његово враћање у првобитно стање, врши се резервисање трошкова по основу процијењених будућих издатака на име рестаурације. Ови трошкови (резервисања) укључују се у набавну вриједност одговарајуће сталне имовине (на примјер, постројења и опреме који се користе приликом експлоатације земљишта) и врши се систематски обрачун амортизације током периода трајања уговора, с циљем да се трошкови рестаурације равномјерно распореде током читавог релевантног периода.

г) Објасните релевантни рачуноводствени поступак трошкова инвестиционог одржавања некретнина! (5 бодова)

Трошкове инвестиционог одржавања некретнина треба укључити у њихову књиговодствену вриједност из које, истовремено, треба искључити неотписану вриједност замијењених (расходованих дијелова некретнина). Уколико аликвотни дио неотписане вриједности некретнине, који се односи на замијењене дијелове, није могуће поуздано утврдити, тада се одговарајућа вриједност замијењених дијелова утврђује на основу набавне вриједности онога што је уграђено у некретнину приликом инвестиционог одржавања, укључујући и све повезане зависне трошкове (попут трошкова услуга уградње и сл.). Дакле, трошкови инвестиционог одржавања некретнина у периоду одржавања, по правилу, доводе до повећања осталих (ванредних) расхода, а у периодима након одржавања могу да утичу на промјену (обично повећање) у висини трошкова амортизације односне некретнине.

д) Наведите преглед рачуноводствених стандарда који могу бити релевантни за признавање, вредновање и објављивање информација о некретнинама и укратко објасните подручје њихове примјене! (5 бодова)

МРС/МСФИ	Подручје примјене
МРС 1 – Презентација финансијских извјештаја	Објављивање информација о некретнинама у сету ФИ
МРС 2 – Залихе	Третман трошкова амортизације некретнина које се користе у процесу производње залиха учинака и
МРС 7 – Извјештај о новчаним токовима	Презентовање података о токовима готовине из инвестиционих активности, повезаних са прибављањем и продајом некретнина
МРС 11 – Уговори о изградњи	Третман уговора о изградњи
МРС 16 – Некретнине, постројења и опрема	Почетно и накнадно признавање и вредновање некретнина које се користе у процесу производње, трговине, пружања услуга или за административне сврхе
МРС 17 – Лизинг	Некретнине под финансијским закупом
МРС 18 – Приходи	Признавање прихода (добитака) остварених продајом некретнина
МРС 20 – Рачуноводство државних донација	Третман некретнина прибављених кроз донације
МРС 23 – Трошкови позајмљивања	Третман камате на намјенски коришћене кредите за прибављање некретнина
МРС 36 – Обезвјерење средстава	Третман импаритетних губитака на некретнинама
МРС 40 – Инвестиционе некретнине	Почетно и накнадно признавање и вредновање инвестиционих некретнина, тј. некретнина чија будућа употреба није позната или које се држе у циљу дугорочног пораста вриједности
МСФИ 5 – Стална средства намијењена продаји и отуђењу и обустављена пословања	Третман некретнина класификованих у групу сталних средстава намијењених продаји и отуђењу

Напомена: Преглед стандарда не укључује најновије, дјелимично релевантне стандарде, попут МСФИ 15 (који замјењује МРС 11 и МРС 18, на примјер) или МСФИ 11, јер они засад нису преведени нити укључени у програм обуке за стицање професионалних звања у БиХ.

Есеј бр. 2 – Новчани (готовински) токови

- a) Дефинирајте новчане токове и њихове саставне дијелове?
- b) На које је три активности потребно разврстати новчане токове? Наведите (уопштено) које новчане трансакције се укључују у сваку од ове три активности?
- c) Наведите главна обиљежја директне и индиректне методе извјештавања о новчаним токовима. Коју методу преферира МРС 7 и зашто?
- d) Прокоментирајте третман течајних разлика, камата и дивиденди у извјештају о новчаним токовима?
- e) Појасните поступак с неновчаним трансакцијама?

Одговори:

(3 бода)

a) Дефиниције новчаних токова, новца и новчаних еквивалената (МРС 7, т.6.):

Новчани токови јесу приљеви (примици) и одљеви (исплате) новца и новчаних еквивалената.

Новац обухваћа новац у благајни и депозите по виђењу.

Новчани еквиваленти јесу краткотрајна, високо ликвидна улагања која се могу брзо конвертирати у познате износе новца и подложна су безначајном ризику промјена вриједности.

(5 бодова)

b) Разврставање новчаних токова по врстама активности (МРС 7, т.10.-17.):

Новчане токове тијekom раздобља потребно је извјестити разврстане на пословне (оперативне), улагачке (инвестицијске) и финансијске активности.

Пословне (оперативне) активности субјекта укључују новчане трансакције које утјечу на нето добит, као што су *примици* од продаје производа или роба, односно пружања услуга или *исплате* према добављачима и запосленима. Новчани токови од пословних активности понајприје произлазе од главних активности субјекта које стварају приходе, те је извјештај о новчаним токовима од пословних активности показатељ опсега у којем су пословне активности субјекта оствариле dostatне готовинске дотоке за очување његове пословне способности.

Улагачке (инвестицијске) активности субјекта обухваћају трансакције у свези са стјецањем и отуђивањем сталних средстава и других улагања која нису укључена у новчане еквиваленте (улагања у стјецање дужничких и власничких вриједносних папира других субјеката, као и примици с основе њихове продаје).

Финансијске активности субјекта чине трансакције с његовим власницима и трансакције с кредиторима. Финансијске активности обухваћају примитке новца од власника (емисија дионица) као и поврат новца власницима на уложену имовину (дивиденде), као и задуживање субјекта (кредити, емисија обвезница) и поврат дугова кредиторима.

(5 бодова)

c) Методе извјештавања о новчаним токовима (МРС 7, т.18.-20.):

Према директној (изравној) методи извјештавања новчаних токова од пословних активности објављују се главне скупине бруто новчаних примитака и бруто новчаних исплата, које се могу добити:

- a) из рачуноводствених евиденција субјекта; или
- b) усклађивањем прихода од продаје, трошкова продаје и других ставки биланце успјеха (извјештаја о добити) за:
 - i. промјене тијekom раздобља за залихе и потраживања и обвезе из пословања;

- ii. друге неновчане ставке; и
- iii. друге ставке чији су новчани учинци инвестицијски или финансијски новчани токови.

Према индиректној (неизравној) методи извјештавања новчаних токова од пословних активности добит или губитак усклађује се за учинке трансакција неновчане природе, сва разграничења или обрачунске износе протеклих или будућих пословних новчаних примитака или исплата, те за позиције прихода или расхода које су везане за инвестицијске или финансијске новчане токове

МРС 7 преферира директну методу јер пружа информације које могу бити корисне у процјењивању будућих новчаних токова, а које нису расположиве према индиректној методи.

(5 бодова)

d) Течајне разлике (МРС 7, т.28.), камате и дивиденде (МРС 7, т.31.-34.)

Нереализирани добици и губици настали из промјена течајева стране валуте нису новчани токови. Међутим, учинак промјена течајева на новац и новчане еквиваленте који се држе или се дугују у иностраној валути, извјештавају се у извјештају о новчаним токовима како би се ускладило стање новца и новчаних еквивалената на почетку и на крају раздобља. Тај се износ презентира одвојено од новчаних токова пословних, инвестицијских и финансијских активности и обухваћа течајне разлике, ако су постојале, код оних новчаних токова који су били извјештавани по закључним течајевима.

Новчани токови од примљених и исплаћених камата и дивиденди требају се одвојено објавити. Сваки ће се досљедно класифицирати из раздобља у раздобље, алтернативно у пословне, инвестицијске или финансијске активности.

Укупан износ камата плаћених тијekom раздобља објављује се у извјештају о новчаним токовима било да је признат као расход у добит или губитак или је капитализиран у складу с МРС-у 23 – *Трошкови посудбе*.

Код финансијских институција, плаћене камате те примљене камате и дивиденде се обично класифицирају као пословни новчани токови. Међутим, не постоји једно стајалиште гледе разврставања тих новчаних токова код других субјеката. Плаћене камате те примљене камате и дивиденде могу се класифицирати као пословни новчани ток, будући да улазе у добит или губитак. Алтернативно, плаћене камате те примљене камате и дивиденде могу се класифицирати као финансијски новчани токови односно инвестицијски новчани токови, будући да су трошкови добивања финансијских ресурса или поврати од улагања.

Исплаћене дивиденде могу се класифицирати као финансијски новчани ток будући да су трошак добивања финансијских ресурса. Алтернативно, исплаћене дивиденде могу се класифицирати као елемент новчаног тока од пословних активности како би се помогло корисницима у одређивању могућности субјекта да исплати дивиденде из пословних новчаних токова.

(2 бода)

e) Неновчане трансакције (МРС 7, т.43.)

Инвестицијске и финансијске трансакције које не захтијевају употребу новца или новчаних еквивалената требају се искључити из извјештаја о новчаним токовима. Такве се трансакције требају објавити другдје у финансијским извјештајима на начин који пружа све релевантне информације о тим инвестицијским и финансијским активностима.

Есеј бр. 3 – Пословни сегменти

- a) Што је циљ и дјелокруг МСФИ 8?
- b) Што може бити пословни сегмент?
- c) Наведите квантитативне прагове за објављивање резултата по сегментима
- d) Које информације о пословним сегментима субјект треба објавити?

Одговори:

(5 бодова)

a) Циљ и дјелокруг МСФИ 8:

Субјект је дужан објавити информације које корисницима његових финансијских извјештаја омогућују да оцијене врсту и финансијске учинке пословних дјелатности којима се бави те господарско окружење у којем послује (МСФИ 8, т.1.).

МСФИ 8 се примјењује на (МСФИ 8, т.2.):

a) одвојене или појединачне финансијске извјештаје субјекта

- чијим дужничким или власничким инструментима се тргује на јавном тржишту (туземној или иноземној бурзи вриједносница или на изванбурзовном тржишту, укључујући локална и регионална тржишта) или
- који подноси или је у поступку подношења својих финансијских извјештаја регулаторном тијелу ради издавања било које класе инструмената на јавном тржишту; и

b) консолидиране финансијске извјештаје групе која обухваћа матицу

- чијим дужничким или власничким инструментима се тргује на јавном тржишту (туземној или иноземној бурзи или на изванбурзовном тржишту, укључујући локална и регионална тржишта) или
- која подноси или је у поступку подношења својих консолидираних финансијских извјештаја регулаторном тијелу ради издавања било које класе инструмената на јавном тржишту.

(5 бодова)

b) Пословни сегмент:

Пословни сегмент је саставни дио субјекта (МСФИ 8, т.5.):

- (a) који обавља пословне дјелатности из којих може остварити приходе и темељем којих код њега настају трошкови, укључујући приходе и трошкове који се односе на трансакције с другим саставним дијеловима истог субјекта;
- (b) чије резултате пословања редовито прегледава главни доносилац пословних одлука субјекта како би донио одлуку о ресурсима које треба распоредити на сегмент и оцијенити његово пословање; и
- (c) за који постоје засебне финансијске информације.

Пословни сегмент може обављати пословне дјелатности којима тек треба остварити приходе, примјерице, дијелови пословања који тек започињу своје пословање могу бити пословни сегмент прије него што остваре приходе МСФИ.

Према томе, пословни сегмент не мора бити правна особа.

(5 бодова)

c) Квантитативни прагови за објављивање резултата по сегментима:

Субјект је дужан у извјештају засебно изнијети информације о пословном сегменту који премашује било који сљедећи квалитативни праг (МСФИ 8, т.13.):

- (a) исказани приход, укључујући и приход од продаје вањским купцима и приход од интерсегменталне продаје или пријеноса, је десет или више посто већи од укупних прихода, унутарњих и вањских, свих пословних сегмената;
- (b) апсолутни износ исказане добити или исказаног губитка је десет или више посто већи

од апсолутног износа (и) укупне исказане добити свих пословних сегмената који нису исказали губитак или (ии) укупно исказаног губитка свих пословних сегмената који су исказали губитак; и

(с) имовина сегмента је десет или више посто већа од укупне имовине свих пословних сегмената.

Пословни сегменти који не прелазе ниједан од наведених квантитативних прагова могу се сматрати извјештајним сегментима и о њима се може засебно извјештавати ако је управа увјерена да ће информације о њима бити корисне корисницима финансијских извјештаја.

(5 бодова)

d) Информације о пословним сегментима које субјект треба објавити:

Субјект је, за свако раздобље за које презентира добит или губитак, дужан објавити информације које корисницима његових финансијских извјештаја омогућују да оцијене врсту и финансијске учинке пословних дјелатности којима се бави те господарско окружје у којем послује. То су:

а) опће информације (МСФИ 8, т.21.):

- чимбенике на темељу којих је субјект одредио своје извјештајне сегменте, укључујући организацијску основу (нпр. је ли управа одабрала субјект устројити на темељу разлика у производима и услугама, територијалних подручја, регулаторног окружја или комбинације чимбеника те јесу ли пословни сегменти обједињени) и
- врсте производа и услуга темељем којих сваки извјештајни сегмент остварује своје приходе;

б) информације о исказаној добити / губицима сегмента (укључујући приходе и расходе укључене у исказану добит сегмента, односно исказани губитак сегмента), имовини сегмента, обвезама сегмента, те основу мјерења;

с) усклађивање укупних прихода сегмента, исказане добити сегмента, односно исказаног губитка сегмента, обвезе сегмента и друге материјалне ставке сегмента у односу на подударне ставке субјекта.

Усуглашавање износа исказаних у извјештају о финансијском положају субјекта који се односе на извјештајне сегменте с износима исказанима у извјештају о финансијском положају субјекта се обавезно објављује за сваки датум на који се презентира извјештај о финансијском положају.

ЗАДАЦИ

Задатак број 1

Привредно друштво је са Комисијом за концесије склопило уговор о праву експлоатације површинског налазишта залиха боксита. Релевантни елементи за реализацију овог посла су следећи:

- период трајања концесије 10 година,
- процијењени вијек експлоатације површинског копа 8 година,
- вриједност концесије 1,000.000,
- процијењена количина руде за експлоатацију 100.000 тона,
- процијењени трошкови рестаурације и враћања земљишта у првобитно стање, по окончању периода експлоатације (обавеза преузета уговором) 100.000
- планирана динамика експлоатације: равномјерно, током укупно процијењеног вијека експлоатације,
- намјена ископане руде: 50% за тржиште, 50% за властиту прераду,
- испорука руде намијењене тржишту врши се одмах након ископа.

Ваши задатак је да:

- израчунате годишњи износ трошкова исцрпљивања (амортизације) који би требао да терети финансијски резултат периода**
- наведете бар 5 релевантних рачуноводствених стандарда који се односе на третман активности експлоатације природних богатстава и кратко опишете њихов обухват**
- објасните сличности и разлике између трошкова амортизације и трошкова исцрпљивања**

Рјешење:

а) - трошкови исцрпљивања = амортизација концесије = $1,000.000 / 8 = 125.000$ (могуће је вриједност концесије подијелити са бројем година који одговара процијењеном корисном вијеку зато што је предвиђена равномјерна експлоатација руде током читавог периода)

- амортизација "трошкова резервисања" по основу рестаурације земљишта = $100.000 / 8 = 12.500$

- од укупних трошкова исцрпљивања – амортизације, 50% или 68.750 треба директно да терети финансијски резултат периода, а других 50% треба укључити у цијену коштања залиха учинака (власита прерада глинице) чија вриједност ће на расходе периода утицати у тренутку продаје залиха учинака.

б) - МРС 1 – Презентација финансијских извјештаја

- МРС 2 – Залихе – вредновање залиха учинака произведених експлоатацијом и презентовање информација о њима у финансијском извјештају

- МРС 7 – Извјештај о токовима готовине – квантификовање и презентација информација о повезаним токовима готовине

- МРС 16 – Некретнине, постројења и опрема – вредновање некретнина, постројења и опреме који се користе у процесу експлоатације и презентовање информација о њима у финансијском извјештају

- МРС 38 – Нематеријална средства – третман нематеријалне имовине која се користи у процесу експлоатације природних богатстава

- МСФИ 6 – Истраживање и процјењивање минералних ресурса – признавање средстава уложених у активности истраживања и процјењивања минералних ресурса

в) И једни и други одражавају постепено, систематско трошење сталних средстава која се користе у процесу обављања пословне дјелатности. Трошкови амортизације потичу од обрачуна различитих категорија сталне имовине (некретнине, постројења, опреме, различитих права, биолошке имовине и др.), док се трошкови исцрпљивања вежу за експлоатацију природних богатстава, попут рудних налазишта. Иако се књиговодствено гледајући, обрачун трошкова исцрпљивања врши амортизацијом права (прије свега концесија) која се у вези с тим купују од државе, примјерено је да се динамика обрачуна

прилагоди степену експлоатације природног богатства што обрачун трошкова исцрпљивања, суштински, приближава функционалном методу амортизације.

Задатак број 2.

Биланси успјеха предузећа „МП“ и „ЗП“ за годину која је завршила 31. 12. 2011. изгледају овако:

	„МП“	„ЗП“
	КМ	КМ
Приходи од продаје	695.600	329.000
Трошкови за продано	310.800	147.000
Бруто добит	384.800	182.000
Расходи периода	118.400	56.000
Приход од акција у предузећима групе	30.000	–
Добит прије пореза	296.400	126.000
Порез на добит	29.640	12.600
Добит после пореза	266.760	113.400
Исплаћене дивиденде	180.000	50.000

Кретање резерви:

	„МП“	„ЗП“
	КМ	КМ
На дан 31. 12. 2010. године	68.540	373.600
На дан 31. 12. 2011. године	155.300	437.000

Додатни подаци:

- Предузеће „МП“ је купило 6.000 од 10.000 емитованих обичних акција од по 100 КМ прије неколико година, када су резерве предузећа „ЗП“ износиле 98.000 КМ.
- Током 2011. године предузеће „МП“ је продало предузећу „ЗП“ робу за 62.500 КМ (уз 20% марже)
- На дан 31.12.2011. године предузеће „ЗП“ је продало 40% ове робе за 30.000 КМ.

Од Вас се тражи да припремите консолидовани биланс успјеха предузећа „МП“ и његовог зависног предузећа за годину која се завршила 31. 12. 2011. године и израчунате кретање резерви.

Рјешење:

Радна табела:

(6 бодова)

Подаци за групу	„МП“	„ЗП“	Корекције	Консолидирано
	КМ	КМ	КМ	КМ
Приходи од продаје	695.600	329.000	(62.500)	962.100
Трошкови за продано	(310.800)	(147.000)	55.000*	(402.800)
Бруто добит	384.800	182.000	(7.500)	559.300
Расходи раздобља	(118.400)	(56.000)	–	(174.400)
Порез	(29.640)	(12.600)	–	(42.240)
Добит после пореза	236.760	113.400	(7.500)	342.660

* $55.000 = 62.500 - 20\% \times 37.500$ ($37.500 = 60\% \times 62.500$)

Мањинско учешће: (1 бод)

40% добити послје опорезивања, тј. $40\% \times 113.400 = \underline{45.360}$ КМ

Консолидирана биланца успјеха за годину која је завршила 31.12.2011. (10 бодова)

Приходи од продаје	962.100
Трошкови за продано	<u>402.800</u>
Бруто добит	559.300
Расходи раздобља	<u>174.400</u>
Добит прије пореза	384.900
Порез на добит	<u>42.240</u>
Добит послје пореза	<u>342.660</u>
<i>Притисује се:</i>	
Дионичарима подuzeћа „МП“	297.300
Мањинским учешћима	<u>45.360</u>
	<u>342.660</u>

Кретање резерви: (3 бода)

На дан 31.12.2010. године [68.540 + 60% (373.600 – 98.000)]	233.900
Добит за годину	297.300
Исплаћене дивиденде	<u>(180.000)</u>
На дан 31.12.2011. године	<u>351.200</u>