

КОМИСИЈА ЗА РАЧУНОВОДСТВО И РЕВИЗИЈУ  
БОСНЕ И ХЕРЦЕГОВИНЕ

ИСПИТ ЗА СТИЦАЊЕ ПРОФЕСИОНАЛНОГ ЗВАЊА  
**ОВЛАШЋЕНИ РЕВИЗОР**  
(ИСПИТНИ ТЕРМИН: НОВЕМБАР 2015.ГОДИНЕ)

ПРЕДМЕТ 12:  
**НАПРЕДНО ФИНАНСИЈСКО ИЗВЈЕШТАВАЊЕ**

**ЕСЕЈИ**

**Есеј бр. 1 – Билансирање пореза на додату вриједност и пореза на добит**

а) У чему је, у билансном смислу, разлика између пореза на добит и пореза на додату вриједност? (5 бодова)

Порез на добит терети пореског обвезника, док порез на додату вриједност, као врста пореза на промет, терети крајње потрошаче опорезивих добара или услуга. У том смислу, информације о обрачунатом порезу на додату вриједност (осим износа који, у складу са пореским прописима, имају другачији порески третман, на примјер, не могу бити искоришћени као одбитак) не би требале да тангирају биланс успјеха већ само позиције биланса стања, док се релевантне информације о расходима пореза на добит (текућим и одложеним), по правилу, препознају у билансу успјеха, уз презентацију одговарајућих информација у билансу стања.

б) Објасните суштину билансирања ефеката пореза на додату вриједност чији обрачун је заснован на тзв. одбитном моделу обрачуна тог пореза! (4 бода)

Овај модел билансирања ефеката пореза на додату вриједност одговара бруто принципу презентације информација у књиговодству. Сви износи улазног (аконтационог), као и излазног (обрачунатог) ПДВ-а исказују се на за то предвиђеним контима (рачунима), при чему се коначна салда на тим рачунима, утврђеним послје истека сваког мјесеца (пореског периода), међусобно пребијају, а ефекат исказује на конту обавеза за ПДВ или потраживања за више плаћени ПДВ. Билансно гледајући, у сваком билансу стања биће приказана само салда са припадајућих рачуна обавеза или потраживања, која егзистирају на крају једног обрачунског, али истовремено не и пореског периода.

в) Објасните начин билансирања пореза на додату вриједност обрачунатог на основу аванских пореских фактура! (4 бода)

ПДВ исказан у аванским пореским фактурама објективно умањује укупну суму датих или примљених аванса и привремено, док се не деси коначна испорука, "служи" за правилно утврђивање укупне пореске обавезе у једном пореском периоду. У том смислу, ПДВ обрачунат на основу аванских пореских фактура треба књижити на терет позиција датих, односно примљених аванса, увећавајући при том позиције аконтационог, односно обрачунатог ПДВ-а. Према томе, ПДВ обрачунат на основу аванских пореских фактура биће предмет билансирања у мјери у којој и било који други износи ПДВ-а обрачунати приликом набавке или продаје опорезивих добара или услуга.

г) Објасните да ли и на који начин порез на добит утиче на финансијски положај неког привредног друштва! (4 бода)

Да, утиче. Наиме, укупни расходи по основу текућих и одложених пореских обавеза умањују бруто финансијски резултат текућег периода, па самим тим и властите изворе финансирања који се билансирају у пасиви биланса стања. С друге стране, обавезе (краткорочне или дугорочне) по основу текућих и одложених пореских обавеза увећавају туђе изворе финансирања. Финансијски положај, поред осталог, зависи и од

односа трајних и дугорочних извора финансирања и сталне имовине, с једне, и краткорочних обавеза и текуће имовине, с друге стране.

д) Објасните да ли и на који начин порез на додату вриједност утиче на приносни положај неког привредног друштва! (3 бода)

По правилу не, осим уколико се ради о ПДВ-у обрачунатом на набавке добара и услуга, испоручених лицу које није у статусу пореског обвезника, или о улазном – аконтационом ПДВ-у који се не може пренијети у наредну фазу промета (на примјер, ПДВ обрачунат на набавке учињене у ванпословне сврхе).

## **Есеј бр. 2 – Амортизација**

а) Објасните суштину и сврху поступка амортизације некретнина, постројења и опреме (НПО)! (4 бода)

Обрачун амортизације врши се у циљу правилне периодизације расхода и директно је у функцији примјене рачуноводствених начела узрочности и опрезности. Темљи се на логичној претпоставци да се некретнине, постројења и опреме у току периода употребе, у економском смислу постепено троше и губе своју надокнадиву вриједност, а да то трошење треба изразити у вриједносном смислу и евидентирати у пословним књигама. С друге стране, "акумулација средстава" кроз постепени обрачун амортизације током процијењеног корисног вијека употребе неког средства омогућава релативно сигурне и здраве изворе за његову замјену по истеку тог периода, а да се при томе не наруше приносни и финансијски положај неког привредног друштва.

б) Објасните карактеристике и битне компоненте линеарног метода амортизације! (3 бода)

Линеарни метод обрачуна амортизације НПО доводи до равномјерног (праволинијског) распореда трошкова амортизације у периоду употребе и трошења НПО. Обрачун амортизације врши се у процијењеном корисном вијеку НПО, примјеном стопе која се добије из односа броја 100 и броја који одражава процијењени корисни вијек (обично изражен у годинама) на утврђену амортизациону основицу. Из основице за обрачун амортизације искључује се процијењена резидуална вриједност НПО, тј. вриједност која одражава процијењени "дио" употребне вриједности НПО за којег се очекује да неће бити искоришћен у процијењеном корисном вијеку употребе НПО.

в) Објасните карактеристике и битне компоненте дегресивних метода амортизације! (4 бода)

Дегресивне методе обрачуна амортизације почивају на претпоставци да ће неко средство највећи допринос стварању економских користи дати у првим периодима његове употребе, због чега тим периодима треба приписати и више трошкове амортизације тог средства. У теорији су развијене различите методе дегресивног обрачуна које резултирају линеарном дегресијом трошкова амортизације средства из периода у период или, пак, релативно неправилним распоредом појединачних износа трошкова који, при том, и даље прате тренд пада. И у овом случају, резидуалну вриједност треба искључити из основице за обрачун амортизације.

г) Објасните појам и настанак трошкова експлоатације (исцрпљивања) природних богатстава! (5 бодова)

У суштини, ради се о варијанти функционалног обрачуна амортизације, у овом случају природних богатстава, што се у домаћим условима, веома често, своди на амортизацију права на њихову експлоатацију (тј. амортизацију концесија). Дакле, трошкови исцрпљивања не одражавају постепено смањивање процијењене вриједности природног богатства (које, по правилу, припада држави) већ амортизацију права на његову експлоатацију. Ипак, обрачун трошкова исцрпљивања директно зависи од

процијене "количине" природног богатства и стопе његове експлоатације у неком обрачунском периоду, јер је циљ обрачуна да се трошкови исцрпљивања (амортизације) сучеле са приходима који одражавају економске користи од експлоатисане количине природног богатства. Ово, у суштини, доводи до тога да се трошкови исцрпљивања прво морају укључити у цијену коштања експлоатисане количине природног богатства па се тек онда, на одговарајућој систематској основи, могу пренијети на терет одговарајуће врсте расхода периода.

д) Објасните однос између трошкова амортизације и трошкова резервисања! (4 бода)  
Стандардно се билансирају у оквиру исте групе (пословних) расхода. И једни и други служе правилној периодизацији и временском разграничењу пословних расхода, с тим да трошкови амортизације прате логику разграничења по предмету и времену, а трошкови резервисања обично само разграничења по времену, слично позицијама временских разграничења. Осим тога, трошкови амортизације одражавају постепени пренос на расходе издатака који су у прошлости већ настали (приликом набавке средства које је предмет амортизације), док трошкови резервисања одражавају антиципативно признавање расхода који тек треба да настану и вежу се за евидентирање пословних промјена супротно начелу настанка пословног догађаја, уз давање предности начелу узрочности.

### **Есеј бр. 3 – МРС 24 Повезане стране**

- а) Дефинишите повезане стране према МРС 24
- б) Појасните категорије контроле према МРС 24. Која контрола је се предмет примјене МРС 24?
- в) Што се према МРС 24 подразумејева под "трансакцијама" између повезаних страна?
- д) Које су то информације које извјештајни субјекат (матича, зависни субјекат, субјекти који имају значајан утицај, заједнички подухвати, кључни менаџмент и остали повезани субјекти) требају објавити у случају да су постојале трансакције између повезаних страна?
- е) Што се посебно објављује уколико се као повезана страна појављује кључни менаџмент.

### **ОДГОВОРИ:**

#### **а) Дефинирајте повезане особе према МРС 24 – (точка 9.) (6 бодова)**

Према МРС 24 повезана особа је особа повезана с извјештајним субјектом када удовољава сљедећим увјетима:

(а) изравно или неизравно, преко једног или више посредника:

(и) контролира, јест под контролом или заједничком контролом субјекта (што укључује матицу, овисне субјекте и сестринске субјекте)

(ии) има удјел у субјекту који јој даје значајан утјецај над субјектом, или

(иии) има заједничку контролу над субјектом

(б) је придружен субјект субјекта (према МРС 28)

(ц) је заједнички потхват у којем је потхватник субјект (према МРС 31)

(д) је члан кључног менаџмента субјекта или његове матице

(е) је члан уже обитељи било којег појединца наведеног под а) или д)

(ф) је субјект под контролом, заједничком контролом или значајним утјецајем или у којем значајно гласачко право има, изравно или неизравно, било који појединац наведен под д) или е) или

(г) је план примања последице престанка запослења за запосленике тог субјекта или било којег субјекта који је повезана особа тог субјекта

**б) Појасните категорије контроле према МРС 24. Која контрола је се предмет примјене МРС 24? (2 бода)**

Садржајно контрола се може дефинирати према МРС 24 у двије основне категорије:

(а) опћа контрола (цоммон контрол) – моћ управљања финансијским и пословним политикама субјекта тако да се оствари корист од његових активности

(б) заједничка контрола (јоинт контрол) – уговором одређено дијељење контроле над господарским активностима

У сврху примјене МРС 24 када се говори о контроли мисли се на опћу или уобичајену контролу .

**ц) Што се према МРС 24 подразумева под "транзакцијама" између повезаних особа? ( 2 бода)**

Транзакције између повезаних особа представљају пријенос ресурса, услуга, или обвеза између повезаних особа

**д) Које су то информације које извјештајни субјект (матича, овисни субјект, субјекти који имају значајан утјецај, заједнички потхвати, кључни менаџмент и остали повезани субјекти) требају објавити у случају да су постојале транзакције између повезаних особа – точ. 17. (5 бода)**

Уколико су постојале транзакције између повезаних особа, извјештајни субјекти требају објавити:

(а) износ транзакција

(б) износ отворених ставака и:

(i) њихове захтјеве и увјете, укључујући и то јесу ли осигуране те начин за подмирење

(ii) детаље даних или примљених јамстава

(с) исправак вриједности сумњивих и спорних потраживања која се односе на износ отворених ставака и

(д) трошкове признате тијekom раздобља сумњивих и спорних потраживања од повезаних особа

**е) Што се посебно објављује уколико се као повезана особа појављује кључни менаџмент. (точ 16) (5 бода)**

Поред опћих увјета објаве транзакција између повезаних особа, када је у питању кључни менаџмент као повезана особа, извјештајни субјект уз одвојене финансијске извјештаје треба објавити значајне информације о компензацијама кључном менаџменту које укључују:

(а) краткорочна примања запослених

(б) накнаде након престанка запослења

(с) остале дугорочне накнаде

(д) накнаде за отказ и

(е) плаћање темељено на акцијама

## II – ЗАДАЦИ

### ЗАДАТАК БРОЈ 1:

Привредно друштво тестирање на обезврјеђење потраживања од купаца врши на основу анализе застарјелости ненаплаћених потраживања, разврстаних у неколико основних категорија, у зависности од истека валуте за плаћање, осим потраживања од купаца чији салдо дуговања, појединачно гледајући, износи 5% или више укупног салда ненаплаћених потраживања, за која се процјена ризика врши на основу сваког појединачног уговора о купопродаји. На датум биланса стања, 31.12.201X. године, релевантни подаци за обрачун су следећи:

Категорија купаца и период кашњења у наплати	Износ дуга	Учешће
Купац "А"	100.000	10 %
Купац "Б"	50.000	5 %
Потраживања чије је кашњење у односу на валуту од 0 до 30 дана	200.000	20 %
Потраживања чије је кашњење у односу на валуту од 31 до 60 дана	200.000	20 %
Потраживања чије је кашњење у односу на валуту од 61 до 90 дана	150.000	15 %
Потраживања чије је кашњење у односу на валуту од 91 до 120 дана	200.000	20 %
Потраживања чије је кашњење у односу на валуту преко 120 дана	100.000	10 %
УКУПНО	1.000.000	100 %

Ваши задатак је да:

а) израчунате укупан износ потраживања за која је утврђен ризик од обезврјеђења:

- ако је за купце "А" и "Б" утврђено да 10 % њиховог укупног дуга носи потенцијални ризик у погледу могућности плаћања, који првенствено зависи од спремности пословних банака да им у наредном периоду одобре краткорочне кредите по већ поднесеним кредитним захтјевима,
- ако купци за чија је потраживања валута истекла не више од 30 дана, на основу искуства привредног друштва из претходних обрачунских периода, носе процијењени ризик у погледу могућности њихове сигурне наплате од 1 %, те
- ако свака следећа категорија купаца (пратећи период од истека валуте) носи ризик за 1 % виши у односу на претходну категорију. **(10 бодова)**

б) објасните на који начин процијењени ризик од обезврјеђења потраживања од купаца утиче на финансијске извјештаје посматраног привредног друштва, односно како се информације о обезврјеђењу презентују у финансијском извјештају привредног друштва, у складу са релевантним рачуноводственим стандардима **(5 бодова)**

в) објасните на који начин процијењени ризик од обезврјеђења потраживања од купаца утиче на порески биланс посматраног привредног друштва **(5 бодова)**.

### Рјешење:

а) за купце "А" и "Б" тренутно не треба рачунати износ обезврјеђења, јер губитак на овим потраживањима у износу од 10% има потенцијални карактер и зависи од текућег поступка којег дужници воде пред својим пословним банкама. За остале категорије купаца, обезврјеђење износи:  $((200.000 \times 1\%) + (200.000 \times 2\%) + (150.000 \times 3\%) + (200.000 \times 4\%) + (100.000 \times 5\%) = 2.000 + 4.000 + 4.500 + 8.000 + 5.000 = 23.500$ .

б) за износ утврђеног обезврјеђења (23.500) треба извршити исправку вриједности потраживања од купаца, тј. смањити њихову билансну вриједност путем одговарајућег корективног рачуна, на терет расхода по основу обезврјеђења. Пошто се ради о корективном догађају након датума биланса стања (МРС 10), на овај начин ефекат обезврјеђења негативно утиче на имовински, финансијски и приносни положај посматраног привредног друштва, о чему додатне информације треба дати и у напоменама уз финансијски извјештај, посебно у сегменту информација о кредитном ризику, у складу са МСФИ 7. Информације о потенцијалном ризику у вези са ненаплаћеним потраживањима од купаца "А" и "Б" треба презентовати само у

напоменама уз финансијски извјештај, у сегменту информација о догађајима након датума биланса стања, у складу са МРС 10.

в) утицај ефеката обезврјеђења потраживања од купаца на порески биланс зависи од постојећих пореских правила. Уколико се, у складу са пореским прописима, расходи по основу обезврјеђења признају као одбитак при утврђивању основице за обрачун пореза на добит ти расходи ће, природно, довести до мањих пореских обавеза. У супротном, висина обавезе за порез на добит не зависи од ризика у погледу (не)могућности наплате потраживања од купаца. Коначно, могуће је и постојање тзв. "привремених разлика" између књиговодствене и пореске основице потраживања од купаца, у ком случају би утицај обезврјеђења на порески биланс могао да се, у позитивном и негативном смислу, манифестује на најмање два обрачунска/пореска периода. Тада би ефекте "одложених пореза" у пословном билансу требало презентовати у складу са МРС 12 – Порез на добит.

## ЗАДАТАК БРОЈ 2

Друштво "ХУ" а.д. купило је 01.12.2013. на финансијском тржишту 100 акција друштва "ЗП" по тржишној цијени од 160 КМ по акцији. Друштво "ЗП" је укупно емитовало 1.000 акција, а номинална вриједност једне акције износи 100 КМ. Брокерска накнада (која је настала при куповини тих 100 акција) обрачуната је од стране брокерске куће 'Спектра' у износу 2.000 КМ. Друштво 'ХУ' је платило брокерску накнаду. Друштво 'ХУ' с купљеним акцијама намјерава трговати на берзи те је ова улагања у акције класификовало као финансијску имовину по фер вриједности у рачуну добити и губитка.

10.12.2013. Друштво 'ХУ' је продало 50 акција друштва 'ЗП' по 170 КМ по акцији.

31.12.2013. тржишна цијена акције друштва 'ЗП' је 180 КМ.

### Ваш задатак је да:

- израчунајте трошак стицања купљених акција на дан 01.12.2013. и прокњижите наведене промјене
- Обрачунајте и рачуноводствено евидентирајте продају акција (10.12.2013) и фер вриједност улагања у акције на дан 31.12.2013. и прокњижите наведене промјене
- коментаришите рачуноводствени (и порески) третман промјене тржишне цијене акције "ЗП" 31.12.2014. на 165 КМ

### ODGOVOR:

#### **a) израчунајте трошак стjecanja купљених дionica на дан 01.12.2013. и прокњижите наведене промјене (5 bodova)**

Трошак стjecanja (01.12.2013)

Број купљених дionica 100 дionica

(x) тржишна цијена по дionici 160 КМ

= трошак стjecanja (куповна вриједност) = 16.000 КМ

Висина удјела у друштву 'ЗП' =  $100 / 1.000 = 10\%$

Будући да улагање у дionice до 20% захтјева методу примјене трошка улагања као relevantну рачуноводствenu методу праћења улагања и праћења прихода од улагања, у конкретном примјеру друштво 'ХУ' ће за праћење улагања у 10% удјела примјенјивати методу трошка.

Knjiženje: (01.12.2013)

Novac		kratkoročna ulaganja u dionice	
S= X	16.000 (1) 2.000 (2)	(2) 16.0000	
Troškovi stjecanja dionica – naknada broker		Obveza prema dobavljačima	
(2) 2.000		(3) 2.000	2.000 (2)

- b) **Obračunajte i računovodstveno evidentirajte prodaju dionica (10.12.2013) i fer vrijednost ulaganja u dionice na dan 31.12.2013. i proknjižite navedene promjene (7 bodova)**

Prodaja ulaganja u dionice 10.12.2013.

Prodajna vrijednost dionica	(50*170) = 8.500 KM
Knjigovodstvena vrijednost prodanih dionica	(50*160) = 8.000 KM
Prihod od prodaje dionica (realizirana dobit)	= 500 KM

Svođenje ulaganja u dionice na fer vrijednost na kraju godine

Fer vrijednost dionica	(50*180) = 9.000
Knjigovodstvena vrijednost	(50*160) = 8.000
Prihod s osnove promjene fer vrijednosti (nereal.dobit)	= 1.000

Knjiženje:

Novac		kratkoročna ulaganja u dionice	
(4) 8.500		S=16.000	8.000(4)
Prihod od prodaje dionica (realizirani dobiti)		Prihodi s osnove promjene fer vrijednosti – nerealizirani dobiti	
	500 (4)		
I.V. ulaganja u dionice			
(5) 1.000			1.000 (5)

- c) **komentirajte računovodstveni (i porezni) tretman promjene tržišne cijene dionice 'ZP' 31.12.2014. iznosi 165 KM (8 bodova)**

Svođenje fer vrijednosti 31.12.2014

1) <u>Fer vrijednost ulaganja u dionice 31.12.2014 (50*165 KM) =8.250</u>
---

2) Knjigovodstvena vrijednost ulaganja (50\*180 KM) =9.000 (trošak stjecanja 8.000 KM Ispravak Vrijednosti 1.000 KM)

3) Rashod s osnove promjene fer vrijednosti 750 KM

Ukoliko cijena 31.12.2014. padne na 165 KM (s 180 koja je bila 31.12.2014.) nerealizirani gubitak – u iznosu 750 KM - od svodenja ulaganja u dionice na nižu fer vrijednost priznat će se u porezne svrhe.

Ukoliko bi iznos nerealiziranog gubitka bio veći od 1.000, nerealizirani gubitak do 1.000 KM bio bi porezno priznat, a sve preko 1.000 KM bilo bi porezno nepriznato i s te osnove bi nastala odbitna privremena razlika