

КОМИСИЈА ЗА РАЧУНОВОДСТВО И РЕВИЗИЈУ БОСНЕ И ХЕРЦЕГОВИНЕ

ИСПИТ ЗА СТИЦАЊЕ ПРОФЕСИОНАЛНОГ ЗВАЊА ОВЛАШЋЕНИ РЕВИЗОР (ИСПИТНИ ТЕРМИН: НОВЕМБАР 2017. ГОДИНЕ)

ПРЕДМЕТ 12: НАПРЕДНО ФИНАНСИЈСКО ИЗВЈЕШТАВАЊЕ

ЕСЕЈИ

Есеј бр. 1 – Набавна вриједност – трошкови реализованих залиха

- а) Објасните појам набавне вриједности – трошкова реализованих залиха! (3 бода)
- б) Укратко објасните методе које се, у складу са МРС 2 – Залихе могу користити за израчунавање набавне вриједности – трошкова реализованих залиха? (5 бодова)
- в) Како се у билансном смислу третирају трошкови залиха реализованих у процесу производње властитих учинака? (3 бода)
- г) Објасните разлику између бруто и нето принципа презентације информација о набавној вриједности реализованих залиха у билансу успјеха! (4 бода)
- д) Објасните билансни третман разлике између вриједности залиха презентованих у извјештају о финансијском положају и њихове набавне вриједности – цијене коштања, у условима када та разлика утиче на имовински, финансијски и приносни положај презентован у финансијском извјештају? (5 бодова)

- а) Објасните појам набавне вриједности – трошкова реализованих залиха! (3 бода)

Набавна вриједност – трошкови реализованих залиха представљају онај, аликвотни дио укупне набавне вриједности – цијене коштања залиха учинака које су продате, утрошене у некој следећој фази производно – прометног циклуса или на неки други начин реализоване. Овај трошак одражава вриједност сразмјерног дијела издатака учињених при набавци реализованих залиха, тј. довођењу залиха у стање за њихову намјеравану даљу употребу.

- б) Укратко објасните методе које се, у складу са МРС 2 – Залихе могу користити за израчунавање набавне вриједности – трошкова реализованих залиха? (5 бодова)

Ради се о ФИФО методи, методи пондерисане просјечне цијене, методи специфичне идентификације, методи бруто марже и малопродајној методи. Циљ примјене сваке од ових метода је да се на правилан и систематичан начин обрачунају набавна вриједност, тј. трошкови реализованих залиха и да се ти трошкови сучеле са приходима који одражавају економске користи од реализације залихе, у складу са рачуноводственим начелом узрочности. Дакле, поменуто методе нису осмишљене са циљем да осигурају слику о количинским промјенама на залихама (по основу нових набавки, продаје и др.), већ да се помоћу њих адекватно прате токови који доводе до промјене вриједности расположивих залиха. ФИФО метода почива на претпоставци да се залихе реализују истим редослиједом како се и набављају, па се при обрачуну набавне вриједности – трошкова реализованих залиха њихове набавне цијене користе редом како су и формиране у току периода, приликом набавке. Метода специфичне идентификације за циљ има да приходима по основу сваке појединачне реализације залиха додијели трошкове набавке који тачно одговарају баш тој набавци, док метода пондерисане просјечне цијене подразумијева уважавање свих количина прибављених залиха и свих формираних набавних цијена до неког тренутка када се израчунавају набавна вриједност, тј. трошкови реализованих залиха (што се може чинити послуже сваке појединачне реализације или периодично). Коначно, метода бруто марже и малопродајна метода прикладне су за употребу у трговачкој дјелатности, када обрачун остварене разлике у цијени (трговачке марже) и, посљедично, набавне вриједности – цијене коштања продатих залиха примарно почива на претходном утврђивању просјечне стопе

укалкулисане разлике у цијени (марже). Технички, метода бруто марже је упоредива са методом која се обично користи при обрачуну трошкова материјала за израду учинака, у условима када се залихе материјала прате по планским набавним цијенама.

в) Како се у билансном смислу третирају трошкови залиха реализованих у процесу производње властитих учинака? (3 бода)

Ови трошкови треба да буду укључени у цијену коштања залиха властитих учинака а на финансијски резултат периода суштински утичу тек приликом екстерне реализације залиха учинака (на примјер, приликом продаје залиха купцима). Методологија књижења интерне реализације директно зависи од одабраног метода билансирања финансијског резултата и, посљедишно, коришћеног контног оквира.

г) Објасните разлику између бруто и нето принципа презентације информација о набавној вриједности реализованих залиха у билансу успјеха! (4 бода)

Бруто принцип се користи за евидентирање набавне вриједности – трошкова реализованих залиха које су реализоване кроз редовне и планиране дјелатности, попут продаје залиха производа или робе, утрошка залиха материјала у процесу производње и сл., док је нето принцип подесан за евидентирање залиха до чије "реализације" долази по основу ванредних и, у принципу, непредвидивих догађаја, попут мањкова, продаје залиха материјала неискоришћених у процесу производње и др. Примјена бруто принципа у свим случајевима омогућава јасну слику у укупној набавној (бруто) вриједности реализованих залиха, док се примјеном нето принципа, у суштини, у билансу успјеха исказује само нето вриједност (губитак или добитак) оствареном реализацијом залиха. Дobar примјер је продаја залиха материјала неискоришћених у производњи.

д) Објасните билансни третман разлике између вриједности залиха презентованих у извјештају о финансијском положају и њихове набавне вриједности – цијене коштања, у условима када та разлика утиче на имовински, финансијски и приносни положај презентован у финансијском извјештају? (5 бодова)

Суштински, ради се о третману залиха које се вреднују по цијенама нижим од набавне цијене – цијене коштања, тј. залихама на којима је у складу са релевантним МРС и рачуноводственим начелом опрезности, утврђено обезвјеђење (импаритетни губитак). У овим случајевима, разлика између вриједности залиха презентованих у извјештају о финансијском положају и њихове набавне вриједности – цијене коштања представља расход који се презентује у билансу успјеха, обично у оквиру посебне групе расхода (поред пословних, финансијских и осталих).

Есеј бр. 2 – Некретнине, постројења и опрема

- a) Како се почетно вреднују предмети некретнина, постројења и опреме? Наведите примјере трошкова који се не могу приписати вриједности појединог средства? (5 бодова)
- b) Опишите моделе вредновања некретнина, постројења и опреме након почетног признања? (5 бодова)
- c) Како се врши амортизација (деpreciјација) некретнина, постројења и опреме? (5 бодова)
- d) Кад се некретнине, постројења и опреме престају признавати? Какав је притом третман добитака и губитака? (5 бодова)

РИЈЕШЕЊЕ:

Појединачни предмет некретнина, постројења и опреме који испуњава увјете признања у имовину, треба почетно мјерити по његовом трошку стјецања односно набаве. Трошак набаве укључује (МРС 16, т.16.-17.):

- куповну цијену, укључујући увозне пристојбе и неповратне порезе након одбитка трговачких попушта и рабата;
- директне трошкове рада при изради или стјецању средства;
- трошкове припреме мјеста;
- трошкове испоруке и руковања;
- остале трошкове који се могу изравно приписати довођењу средстава у радно стање;
- трошкове уградње, постављања и пуштања у рад;
- накнаде стручњацима (нпр. за стручне савјете архитеката и инжењера);
- почетно процијењене трошкове демонтаже, уклањања средства и обнављања мјеста на којем је имовина смјештено, за које обвеза за субјект настаје када је имовина набављено или као посљедица кориштења средства тијekom раздобља за намјене различите од производње залиха тијekom раздобља.

Управни и други опћи трошкови нису саставни дио трошка некретнина, постројења и опреме осим ако се изравно могу приписати и набави средстава или довођењу средстава у радно стање. Терећење трошкова на набавну вриједност престаје у тренутку кад је оно доведено на локацију и у стање неопходно за рад (в. МРС 16, т.20.).

У трошкове набаве се не укључују (МРС 16, т.19.-20.):

- административни трошкови и остали опћи трошкови;
- трошак увођења новог производа или услуге (укључујући трошкове промицбе и активности промоције) ;
- трошак премјештања пословања на нову локацију или усмјеравања на нову групу купаца,
- почетни губици у пословању због неискориштених капацитета;
- трошкови настали кад је средство оспособљено за рад на начин који је намјеравала управа, али се још треба довести у стање употребе или ради на разини испод пуног капацитета;
- трошкови посудбе након што су довршене све битне активности потребне за припрему квалифициране имовине за њезину намјеравану употребу.

Субјект својом рачуноводственом политиком може одредити како ће вредновати некретнине, постројења и опрему након почетног признања бирајући између модела трошка и модела ревалоризације (МРС 16, т.29.).

Према моделу трошка, након почетног признања неко средство некретнина, постројења и опреме треба исказати према његовом трошку набаве умањеном за акумулирану амортизацију и губитке од умањења вриједности.

Након почетног признавања као имовине, некретнину, постројење и опрему чија се фер вриједност може поуздано измјерити треба исказати по ревалоризираним износу, који чини његова фер вриједност на датум ревалоризације умањена за касније акумулирану амортизацију и касније акумулиране губитке од умањења.

Ревалоризација се треба проводити довољно редовито тако да се књиговодствена вриједност значајно не разликује од оног до којег би се дошло утврђивањем фер вриједности на датум извјештаја о финансијском положају (МРС 16, т.31.).

Модел ревалоризације може се проводити на два начина (МРС 16, т.35.):

- истодобном ревалоризацијом бруто књиговодственог износа и његове акумулиране амортизације тако да књиговодствени износ буде једнак ревалоризираним износу; или
- искључивањем акумулиране амортизације на терет бруто књиговодственог износа а нето износ се преправља до ревалоризираним износа средства.

Сваки дио поједине некретнине, постројења и опреме са трошком који је значајан у односу на трошак поједине некретнине, постројења и опреме треба амортизирати засебно (МРС 16, т.43.).

Износ амортизације за свако раздобље треба признати у добит или губитак, осим ако је укључен у књиговодствену вриједност друге имовине. (МРС 16, т.48.).

Амортизирајући износ поједине имовине треба распоредити суставно тијekom корисног вијека употребе. Процијењени остатак вриједности и корисни вијек употребе имовине треба преиспитати барем једном на крају сваке пословне године те ако се очекивања разликују од претходних процјена, промјене се признају као промјена рачуноводствених процјена у складу с МРС 8.

(МРС 16, т.50.-51.).

Кориштена метода амортизације треба одражавати оквир очекиваног трошења будућих економских користи имовине од стране субјекта. Методу амортизације примијењену за имовину треба преиспитивати барем на крају сваке пословне године и, ако постоји значајна промјена очекиваног оквира трошења економских користи у тој имовини, треба је промијенити како би одражавала промјене оквира. Такву промјену треба исказати као промјену у рачуноводственим процјенама у складу с МРС 8 (МРС 16, т.60.-61.).

Књиговодствена вриједност поједине некретнине, постројења или опреме треба престати признавати:

- у тренутку отуђивања или
- када се будуће економске користи не очекују од употребе или отуђења ове имовине.

Добитке или губитке произашле од престанка признавања некретнина, постројења и опреме треба укључити у добит или губитак када је престало њихово признавање (осим ако МРС 17 не захтијева другачије у трансакцији продаје и повратног најма). Добици се не класифицирају као приход од продаје.

Добитке или губитке који произлазе из престанка признавања поједине некретнине, постројења и опреме треба утврдити као разлику између нето износа потраживања од отуђења и књиговодствене вриједности имовине.

Есеј бр. 3 – Трошкови позајмљивања

- a) Који је основни принцип признавања трошкова посудбе према ревидираном МРС 23? У чему је главна разлика у односу на ранији МРС 23? (4 бода)
- b) Дефинирајте и набројите трошкове посудбе и квалифицирану имовину? (4 бода)
- c) Појасните утврђивање трошкова посудбе прихватљивих за капитализацију? (6 бодова)
- d) Појасните почетак, привремени прекид и престанак капитализације трошкова посудбе? (6 бодова)

Одговори:

a) Субјект је дужан капитализирати трошкове посудбе који се могу изравно приписати стјецању, изградњи или производњи квалифицираног средства као дио трошка тога средства.

Остали трошкови посудбе (који се не односе на стјецање, изградњу или производњу квалифицираног средства или не испуњавају увјете за капитализацију у трошак стјецања квалифицираног средства), признају се као расход раздобља у којем су и настали.

Пријашњи МРС 23 захтијевао да се трошкови посудбе углавном терете на расходе (основни поступак) а њихова капитализација је била алтернативни поступак само за квалифицирана средства.

б) Трошкови посудбе су камате и други трошкови који настану субјекту у вези с посудбом средстава. Трошкови посудбе могу укључити:

- камате на допуштена прекорачења по банковном рачуну, краткорочне и дугорочне посудбе;
- амортизацију дисконта или премије везане на посудбу;
- амортизацију помоћних трошкова који настају с вези с аранжманима посудбе;
- финансијске трошкове финансијског најма признатог у складу с МРС 17;
- течажне разлике настале посудбама у иностраној валути, у износу у којем се сматрају усклађивањем трошкова камата.

Квалифицирана имовина је нека имовина којој је потребно знатно временско раздобље да би била спремна за намјерану употребу или продају.

Овисно о околностима, квалифицирана имовина може бити: залихе, производни погони, енергетска постројења, нематеријална имовина, улагања у некретнине.

ц) Трошкови посудбе који су прихватљиви за капитализацију су трошкови који су се могли избјећи да није постојао издатак за ту квалифицирану имовину. Када субјект посуђује средства посебно за сврху набаве одређене квалифициране имовине, трошкови посудбе који се изравно односе на ту квалифицирану имовину могу се одмах идентифицирати (МРС 23, т.10.).

Ако субјект посуђује средства изричито за сврху прибављања квалифициране имовине, дужан је износ трошкова посудбе прихватљив за капитализацију одредити као стварни трошак посудбе настао посудбом тијekom раздобља умањен за било који приход од улагања темељем привременог улагања средстава прибављених посудбом (МРС 23, т.12.).

Ако субјект посуђује средства за опће намјене или се финансирање врши из више извора уз различите каматне стопе, износ трошкова посудбе прихватљивих за капитализацију треба се одредити примјеном стопе капитализације на издатке на ту имовину. Стопа капитализације треба бити пондерирани просјек трошкова посудбе примјењивих за посудбе пословног субјекта неподмирене тијekom раздобља, осим оних посудби које су изричито настале ради набаве квалифициране имовине. Капитализирани трошкови посудбе тијekom раздобља не смију прекорачити укупан износ трошкова посудби насталих у том обрачунском раздобљу (МРС 23, т.14.).

д) Почетак капитализације:

Датум почетка капитализације јест датум на који субјект први пут испуњава све сљедеће увјете:

- а) код њега настају издаци за имовину;
- б) код њега настају трошкови посудбе; и
- с) подузима активности неопходне за припрему имовине за њезину намјеравану употребу или продају.

Привремени прекид капитализације:

Субјект је дужан привремено прекинути капитализацију трошкова посудбе за вријеме продужених раздобља у којима је обустављен активан развој квалифициране имовине.

Међутим, капитализација трошкова посудбе уобичајено се не прекида у раздобљу обављања важних техничких и административних послова.

Капитализација трошкова посудбе такођер се не прекида када је одгода нужен дио процеса како би имовина била спремна за своју намјеравану употребу или продају.

Престанак капитализације:

Субјект је дужан престати капитализирати трошкове посудбе када су довршене све битне активности потребне за припрему квалифициране имовине за њезину намјеравану употребу или продају.

Имовина је обично спремна за своју намјеравану употребу или продају када је довршена њезина физичка изградња, чак и ако се можда још наставља с рутинским административним пословима.

ЗАДАЦИ

Задатак број 1

У финансијском извјештају привредног друштва на крају обрачунског периода презентоване су, поред осталих, следеће информације:

• пословна имовина предузећа	285.000
• укупне обавезе	200.000
• дугорочне обавезе	50.000
• текућа имовина	100.000
• нето добитак остварен у периоду	170.000
• залихе робе на почетку године	70.000
• залихе робе на крају године	30.000
• приходи од продаје	500.000
• набавна вриједност сталне имовине	150.000
• набавна вриједност продате робе	120.000
• просјечна потраживања од купаца	50.000

Информација из Нота уз финансијски извјештај: 07.02. наредне године утврђена је фер вриједност финансијских средстава расположивих за продају у износу од 10.500, док је њихова књиговодствена вриједност на датум биланса стања износила 6.500.

Ваш задатак је да:

а) израчунате:

- коефицијент убрзане ликвидности,
- коефицијент обрта залиха робе,
- стопу марже добити,
- број дана везивања потраживања од купаца,
- показатељ солвентности предузећа.

(10 бодова)

б) Објасните начин израчунавања коефицијента обрта обавеза према добављачима!

(5 бодова)

в) Објасните утицај билансне позиције залиха на основне показатеље ликвидности!

(5 бодова)

Рјешење:

Рјешење:

а)

- коефицијент убрзане ликвидности = (текућа имовина – залихе) / краткорочне обавезе = $100.000 - 30.000 / 150.000 = 0,47$
- коефицијент обрта залиха = набавна вриједност продате робе / просјечне залихе робе = $120.000 / (70.000 + 30.000) / 2 = 120.000 / 50.000 = 2,4$
- стопа марже добити = нето добитак / приходи од продаје · 100 = $170.000 / 500.000 · 100 = 34\%$
- број дана везивања потраживања од купаца = $365 / \text{коефицијент обрта потраживања} = 365 / (500.000 : 50.000) = 365 / 10 = 36,5$
- показатељ солвентности предузећа (не узимајући у обзир информацију у Нотама) = пословна имовина / укупне обавезе = $285.000 / 200.000 = 1,425$
- показатељ солвентности предузећа (узимајући у обзир информацију у Нотама) = пословна имовина / укупне обавезе = $289.000 / 200.000 = 1,445$.

б) Прво треба узрачунати коефицијент обрта обавеза а затим број дана њиховог везивања. Коефицијент обрта обавеза према добављачима за залихе материјала добио би се из односа трошкова материјала и просјечног салда тих обавеза. У случају добављача за робу, у однос би требало ставити набавну вриједност продате робе и просјечни салдо обавеза према

добављачима за робу, итд. За неке краткорочне обавезе попут, на примјер, обавеза за премије осигурања или обавезе по основу континуираних испорука (ПТТ услуге, комуналне услуге и сл.), коефицијент обрта је могуће утврдити директно, јер је унапријед познато да се те обавезе формирају у једнаким интервалима (једном годишње, једном мјесечно и сл.). Број дана везивања обавеза према добављачима израчунава се стављањем у однос броја дана у години и коефицијента обрта обавеза.

в) Када се рачуна коефицијент опште (текуће) ликвидности залихе представљају један од облика краткорочне (обртне) имовине који се укључује у бројник, заједно са готовином, краткорочним потраживањима и др. текућим билансним позицијама. Због присутне компоненте сталности залиха и очигледне неликвидности њиховог једног дијела, има их смисла искључити из обрачуна (бар дјелимично, што би значило искључивање вриједности трајних залиха), у ком случају се добије коефицијент убрзане ликвидности, као реалнији показатељ о стварној позицији са аспекта текуће ликвидности. Коефицијент тзв. "новчане ликвидности" није примјерен класичним привредним друштвима (иако га је могуће израчунати), јер њихово пословање природно зависи од управљања значајним салдима залиха. У случају опште ликвидности, сматра се да је повољан коефицијент већи од 1, иако треба имати на уму да већи коефицијент ликвидности негативно утиче на профитабилност. У свим случајевима, тј. и код рачунања опште и убрзане, као и новчане ликвидности, адекватност израчунатог коефицијента, поред осталог, зависи и од специфичности посматране дјелатности привредног друштва.

Задатак број 2

Друштво „ХУ“ је посједовало 1.000 акција другог друштва (класификованих као финансијска имовина расположива за продају), чији је трошак стицања 200.000 КМ. На датум извјештаја о финансијском положају - биланс стања (31.12.2010.) фер вриједност акција ревалоризована је навише за 40%. Тоеком 2011. године друштво „ХУ“ је продало свих 1.000 акција.

Оперативна добит прије пореза друштва „ХУ“ износила је 400.000 КМ за 2010. годину и 500.000 КМ за 2011. годину. Порез на добит износи 10%.

Ваш задатак је, на основу наведених података, саставити Билансе успјеха (Извјештаје о свеобухватној добити) друштва „ХУ“ према МРС 1:

- за период које завршава 31.12.2010. године (5 бодова)
- за период које завршава 31.12.2011. године, под претпоставком да су акције продате по фер вриједности (5 бодова)
- за период које завршава 31.12.2011. године, под претпоставком да су акције продате за износ од 300.000 КМ (5 бодова)
- за период које завршава 31.12.2011. године, под претпоставком да су акције продате за износ од 270.000 КМ (5 бодова)

Рјешење:

а) Биланца успјеха на 31.12.2010.

(5 бодова)

И. Добит или губитак раздобља	КМ
Оперативна добит = Добит прије пореза	400.000
Порез на добит	(40.000)
Нето добит раздобља	360.000
ИИ. Остала свеобухватна добит	
Добит од ревалоризације прије пореза (40% x 200.000)	80.000
Одгођени порез на осталу свеобухватну добит	(8.000)
Остала свеобухватна добит после пореза	72.000
Укупна свеобухватна добит (И+ИИ)	432.000

б) Биланца успјеха на 31.12.2011. (продаја дионица по фер вриједности = 280.000 КМ)

(5 бодова)

И. Добит или губитак раздобља	КМ
Оперативна добит	500.000
Приход од укидања ревалоризацијске резерве	80.000
Добит прије пореза	580.000
Порез на добит	(58.000)
Нето добит раздобља	522.000
ИИ. Остала свеобухватна добит (ОСД)	
Умањење ОСД (капитала) од рекласификације	(80.000)
Порез на осталу свеобухватну добит	8.000
Остала свеобухватна добит после пореза	(72.000)
Укупна свеобухватна добит (И+ИИ)	450.000

ц) Биланца успјеха на 31.12.2011. (продаја дионица за 300.000 КМ)
бодова)

(5)

И. Добит или губитак раздобља	КМ
Оперативна добит	500.000
Приход од укидања ревалоризацијске резерве	80.000
Приход (добитак) од продаје дионица (300.000 – 280.000)	20.000
Добит прије пореза	600.000
Порез на добит	(60.000)
Нето добит раздобља	540.000
ИИ. Остала свеобухватна добит	
Умањење ОСД (капитала) од рекласификације	(80.000)
Порез на осталу свеобухватну добит	8.000
Остала свеобухватна добит после пореза	(72.000)
Укупна свеобухватна добит (И+ИИ)	468.000

д) Биланца успјеха на 31.12.2011. (продаја дионица за 270.000 КМ)
бодова)

(5)

И. Добит или губитак раздобља	КМ
Оперативна добит	500.000
Приход од укидања ревалоризацијске резерве	80.000
Расход (губитак) од продаје дионица (270.000 – 280.000)	(10.000)
Добит прије пореза	570.000
Порез на добит	(57.000)
Нето добит раздобља	513.000
ИИ. Остала свеобухватна добит	
Добит од ревалоризације прије пореза (40% x 200.000)	80.000
Одгођени порез на осталу свеобухватну добит	(8.000)
Остала свеобухватна добит после пореза	72.000
Укупна свеобухватна добит (И+ИИ)	441.000

