

**КОМИСИЈА ЗА РАЧУНОВОДСТВО И РЕВИЗИЈУ
БОСНЕ И ХЕРЦЕГОВИНЕ**

**ИСПИТ ЗА СТИЦАЊЕ ПРОФЕСИОНАЛНОГ ЗВАЊА
ОВЛАШЋЕНИ РЕВИЗОР
(ИСПИТНИ ТЕРМИН: МАЈ 2019. ГОДИНЕ)**

**ПРЕДМЕТ 12:
НАПРЕДНО ФИНАНСИЈСКО ИЗВЈЕШТАВАЊЕ**

ЕСЕЈИ

Есеј број 1

Објаснити:

- а) основне карактеристике билансног и основне разлике између функционалног и билансног контног оквира **(15 бодова)**
- б) начин билансирања ефеката промјена крајњих у односу на почетне залихе властитих учинака, у случају када се примјењује метода укупних трошкова **(5 бодова)**

РЈЕШЕЊЕ:

- а) Основне карактеристике билансног, односно разлике између ове двије варијанте организације контног оквира су у следећем:
- када се контни оквир организује према билансном принципу, главна књига финансијског је одвојена од главне књиге погонског – управљачког рачуноводства, у оквиру које се, минимално, евидентирају пословне промјене на основу којих се врши обрачун трошкова (по мјестима и носиоцима) и учинака
 - једна од разлика се тиче и методе обрачуна периодичног финансијског резултата - метода укупних трошкова подразумијева примјену билансног контног оквира, а метода трошкова продатих учинака примјену функционалног контног оквира
 - билансни контни оквир подразумијева распоред (редослијед) конта у контном оквиру у скалду са њиховим распоредом, односно редослиједом у билансу стања и билансу успјеха, док функционални прати кружни ток средстава у предузећу
 - када се примјењује билансни контни оквир, резултати дијелова – сегмената у предузећу обично се утврђују на основу методе трошкова продатих учинака, док у случају примјене функционалног контног оквира, у принципу, нема разлике између билансирања укупног и периодичног резултата по сегментима,
 - у оба случаја, периодични финансијски резултат мора бити утврђен у складу са рачуноводственим начелима узрочности и опрезности, што практично значи да је његова висина идентична и да не зависи од врсте примијењеног контног оквира – разликују се само укупна висина и начин укључивања прихода и расхода периода у обрачун периодичног финансијског резултата.
- б) Када се примјењује билансни контни оквир, у главној књизи финансијског рачуноводства, па самим тим и у билансу стања извјештајног ентитета, презентују се само почетна и крајња стања залиха властитих учинака, док се у билансу успјеха презентују приходи од продаје и ефекти (позитивни или негативни) промјене крајњих у односу на почетна стања залиха. Ови ефекти се укључују, или на страну прихода (када повећање крајњих у односу на почетне залихе властитих учинака увећава укупне приходе у периоду) или на страну расхода (када би повећање крајњих у односу на почетне залихе властитих учинака довело до смањења суме укупних расхода у периоду). Смањење крајњих у односу на почетне залихе учинака, по природи ствари, дјелује обрнуто. Све друге промјене на залихама властитих учинака, укључујући и формирање залиха, обрачун трошкова продатих готових производа и сл. евидентирају се у оквиру главне књиге погонског – управљачког рачуноводства.

Есеј број 2

Објаснити појмове и начин објелодањивања наведених рачуноводствених категорија, те навести МРС/МСФИ релевантне за њихово признавање и презентовање:

- а) садашњих, процијењених и потенцијалних обавеза (10 бодова)
б) догађаја након датума билансирања (5 бодова)
в) материјално значајних и материјално безначајних грешака (5 бодова)

РЈЕШЕЊЕ:

а) *Садашње обавезе* су стварне обавезе које су резултат прошлих догађаја, тј. које су настале у неком конкретном пословном догађају који је довео до истовременог повећања имовине, смањења других обавеза, смањења властитог капитала или настанка расхода и чије измирење у току редовног пословања ће неминовно довести до одлива економских користи. Презентују се у билансу стања, као дугорочне или краткорочне, у висини номиналне или садашње вриједности очекиваних издатака у циљу њиховог измирења.

Процијењене обавезе (резервисања) су обавезе са неизвјесним износом или неизвјесним роком доспијећа, чији настанак се процјењује са високим степеном вјероватноће. Резултат су, такође, протеклих, односно догађаја који су се већ десили али, за разлику од стварних обавеза, још увијек нису настале. Њихово признавање у билансу стања резултат је давања предности рачуноводственом начелу узрочности над начелом настанка пословног догађаја, а презентују се у оквиру позиција (дугорочних или краткорочних) резервисања, као специфичне врсте обавеза, на терет трошкова резервисања у билансу успјеха.

Потенцијалне обавезе су обавезе које зависе од неког будућег догађаја, тј. догађаја након датума биланса стања, тј. могуће обавезе засноване на догађајима који су се већ десили, чије постојање треба да буде потврђено неким неизвјесним будућим догађајем, који није под контролом извјештајног ентитета или садашње обавезе проистекле из догађаја који су се већ десили, које нису признате јер није вјероватно да ће њихово измирење довести до одлива економских користи.

За рачуноводствени обухват обавеза релевантни су МРС 37 – Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална средства, МРС 39 – Финансијски инструменти – признавање и вредновање и др., у зависности од врсте обавезе и начина њеног настанка.

б) *Догађаји након датума билансирања* обухватају догађаје који су се десили између датума биланса стања и датума усвајања и објелодањивања финансијског извјештаја. Могу бити корективни и некорективни. Корективним се сматрају они због којих се врши корекција на одређеним билансним позицијама (на примјер, пад нето продајне вриједности непродатих залиха испод њихове набавне вриједности – цијене коштања након датума биланса стања), а некорективним догађаји о којима се одговарајуће информације објављују у Напоменама уз финансијске извјештаје (на примјер, информација о штети насталој на имовини услед дејства више силе у јануару мјесецу). Релевантан је МРС 10 – Догађаји након датума билансирања.

в) *Материјално значајним грешкама* сматрају се грешке чије би исправљање довело до погрешне презентације имовинског, финансијског и приносног положаја извјештајног ентитета, односно које би кориснике финансијских извјештаја навело или могло навести на погрешне одлуке. За њихов рачуноводствени третман релевантан је МРС 8 – Рачуноводствене политике, промјене рачуноводствених процјена и грешке, којим се у сврху исправљања материјално значајних грешака захтијева ретроспективни приступ, тј. корекција уназад билансних позиција које су погрешно представљене. То практично значи да се у првом следећем финансијском извјештају у односу на датум када је материјално значајна грешка откривена, морају преправити погрешно презентована почетна стања (у колони претходна година), а у Напоменама уз финансијске извјештаје дати одговарајућа образложења. За разлику од материјално значајних, исправка материјално безначајних грешака врши се помоћу тзв. проспективног приступа, што значи да се ефекти преправљања одражавају само на позиције наредног финансијског извјештаја у колони текућа година. У овом случају се у Напоменама уз финансијске извјештаје могу дати одређене информације о уоченим и испављеним грешкама.

Есеј број 3

МСФИ 5 – Дугорочна имовина намијењена продаји и прекинуто пословање:

- a) Дефинишите дугорочну имовину намијењену продаји према МСФИ 5. Каква је то имовина и што је с обрачуном амортизације. (4 бода)
- b) Наведите критерије класификације дугорочне имовине као имовине намијењене продаји уз појашњење појма "вјеројатност продаје дугорочне имовине" према МСФИ 5. (6 бодова)
- c) Мјерење дугорочне имовине намијењене продаји: када се појављује расход од умањења вриједности и коментаришите појаву добитака за накнадно повећање фер вриједности умањене за трошкове продаје. (7 бодова)
- d) Презентовање и објављивање дугорочне имовине намијењене продаји према МСФИ 5 (3 бода)

РЈЕШЕЊЕ

- a) Дефинишите дугорочну имовину намијењену продаји према МСФИ 5. Каква је то имовина и што је с обрачуном амортизације. (4 бода)

Дугорочна материјална и нематеријална имовина се у пословним субјектима користи прије свега у производњи производа, пружању услуга и уопште у пословном процесу. Међутим, менаџмент пословног субјекта може донијети одлуку о продаји одређене дугорочне имовине. У том случају (ако ће књиговодствена вриједност дугорочне имовине бити надокнађена путем продаје, а не путем кориштења у пословном процесу), субјект треба "пребацити" дугорочну имовину на дугорочну имовину намијењену за продају која је категорија краткотрајне имовине те за исту престаје обрачун амортизације.

- b) Наведите критерије класификације дугорочне имовине као имовине намијењене продаји уз појашњење појма "вјеројатност продаје дугорочне имовине" према МСФИ 5. (6 бодова)

Према МСФИ 5, да би нека дугорочна имовина била класификована као намијењена за продају, она мора бити расположива за тренутну продају у постојећем стању, по условима који су чести и уобичајени за продају такве имовине и њезина продаја мора бити врло вјероватна.

Продаја дугорочне имовине третира се као врло вјероватна ако су испуњени следећи услови:

- Постоји план за продају имовине и прикладна разина управљања имовином је обвезна планом за продају имовине
- Мора бити покренут активни програм за проналажење купца и испуњење плана
- Имовина мора бити активно нуђена за продају по цијени која је оправдана у односу на њезину текућу фер вриједност
- Треба постојати очекивање да ће продаја удовољити критеријима признавања као окончана продаја у року године дана од датума класификације, док радње потребне за испуњење плана требају указивати на то да нема изгледа да ће доћи до значајних промена плана или одустанка од плана
- Треба размотрити вјероватност да ће скупштина дионичара одобрити продају уколико је мјеродавним правом прописано њезино одобрење продаје

- c) Мјерење дугорочне имовине намијењене продаји: када се појављује расход од умањења вриједности и коментаришите појаву добитака за накнадно повећање фер вриједности умањене за трошкове продаје. (7 бодова)

Дугорочна имовина која је класификована као намијењена продаји мјери се по нижој вриједности између књиговодствене вриједности и фер вриједности умањене за

трошкове продаје, тј. ако је књиговодствена вриједност дугорочне имовине намијењене продаји нижа од њене фер вриједности умањене за трошкове продаје, тада ће се дугорочна имовине намијењене продаји мјерити по књиговодственој вриједности и то у оквиру залиха као краткотрајна имовина. У случају ако је фер вриједност умањена за трошкове продаје нижа од књиговодствене, имовина се евидентира по фер вриједности умањеној за трошкове продаје, при чему се појављује расход од умањења вриједности дугорочне имовине намијењене продаји (вриједносно усклађивање).

Субјект треба признати добитак за било које накнадно повећање фер вриједности умањене за трошкове продаје имовине, али не у остатку од кумулативног губитка од умањења који је претходно био признат. Тј. ако је приликом класификације дугорочне имовине намијењене продаји био евидентиран губитак од умањења вриједности, ако се на датум биланса појави добитак од повећања фер вриједности – тај добитак се признаје до висине претходно исказаног губитка.

d) Презентовање и објављивање дугорочне имовине намијењене продаји према МСФИ 5 (3 бода)

Дугорочна имовина намијењена продаји се објављује одвојено од остале имовине (у оквиру залиха – краткотрајна имовина). Приходи и расходи који настају продајом се класифицирају као остали (изванредни) приходи и расходи.

У Биљешкама пословни субјект треба објавити:

- Опис дугорочне имовине намијењене продаји
- Опис чињеница и околности у којима се одвија продаја, или које воде према очекиваном отуђењу, и очекивано одвијање и вријеме настанка таквог отуђења
- Добит или губитак од промјене фер вриједности умањене за трошкове продаје дугорочне имовине намијењене продаји.
- Ако се може примијенити, дио субјекта у којем је дугорочна имовина приказана у складу с МСФИ 5

ЗАДАЦИ

Задатак број 1

Поједностављени биланс успјеха привредног друштва изгледа овако:

ОПИС ПОЗИЦИЈЕ	ИЗНОС
ПОСЛОВНИ ПРИХОДИ	1,120.000
Приходи од продаје робе	1,000.000
Приходи од извршених услуга	100.000
Приходи од дотација	20.000
ФИНАНСИЈСКИ ПРИХОДИ	10.000
Приходи од камата	1.000
Позитивне курсне разлике	9.000
ОСТАЛИ ПРИХОДИ	28.000
Добици од продаје опреме	10.000
Вишкови	10.000
Приходи од наплаћених отписаних потраживања од купаца	8.000
ПРИХОДИ ОД УСКЛАЂИВАЊА ВРИЈЕДНОСТИ ИМОВИНЕ	7.000
Приходи од усклађивања вриједности залиха	7.000
ПОСЛОВНИ РАСХОДИ	1,005.000
Набавна вриједност продате робе	900.000
Трошкови бруто личних примања запослених	50.000
Трошкови амортизације	30.000
Трошкови резервисања	15.000
Остали пословни расходи	10.000
ФИНАНСИЈСКИ РАСХОДИ	50.000
Расходи по основу камата	50.000
УКУПНИ ПРИХОДИ	1,165.000
УКУПНИ РАСХОДИ	1,055.000
БРУТО ФИНАНСИЈСКИ РЕЗУЛТАТ	110.000
Расходи по основу текућих пореских обавеза ¹	11.530
Расходи по основу одложених пореских обавеза	1.000
Приходи по основу текућих пореских средстава	0
Приходи по основу одложених пореских средстава	2.000
НЕТО ФИНАНСИЈСКИ РЕЗУЛТАТ	99.470

Друштво је у претходној години исказало порески губитак у износу од 100.000 КМ. Стопа пореза на добит износи 10%. У складу са важећим пореским прописима којима је регулисан систем опорезивања порезом на добит:

- приходи од камата нису опорезиви,
- добици и губици од продаје опреме искључују се из пореске основице – амортизација опреме врши се примјеном методе опадајућег салда на групу коју чине опрема и друга стална материјална средства која су предмет амортизације, осим непокретне имовине,
- трошкови амортизације опреме који се могу признати у пореске сврхе износе 30.000 КМ,
- од укупних трошкова амортизације исказаних у билансу успјеха, трошкови амортизације непокретне имовине износе 10.000 КМ – амортизација непокретне имовине за пореске потребе врши се примјеном стопе од 1% на набавну вриједност, док друштво за рачуноводствене потребе примјењује линеарну методу амортизације у процијењеном корисном вијеку непокретне имовине о 50 година
- у пореском билансу, у вези са смањењем вриједности залиха робе, признаје се искључиво трошак набавне вриједности продатих залиха,

¹ Напомена: осјенчени дио биланса успјеха треба остати празан приликом штампања испитног задатка!

- трошкови резервисања признају се када процијењене обавезе настану и буду плаћене,
- расходи по основу камата се признају само до висине од 30% пореске основице, не рачунајући нето ефекте по основу финансијских прихода и расхода,
- неискоришћени порески губитак се може пренијети и искористити у наредних 5 година.

Потребно је:

а) израчунати текуће и одложене пореске ефекте по основу пореза на добит, те бруто и нето финансијски резултат у периоду **(15 бодова)**

б) укратко објаснити могућу расподјелу нето финансијског резултата, у складу са релевантним рачуноводственим, пореским и прописима којима се регулише пословање привредних друштава **(5 бодова)**

РЈЕШЕЊЕ:

а)

- приходе од камата треба искључити из пореске основице – у питању је стална пореска разлика чији позитиван порески ефекат износи 100 КМ,
- добитке од продаје опреме такође треба искључити из пореске основице – у питању је стална пореска разлика са позитивним пореским ефектом од 1.000 КМ,
- већи износ трошкова амортизације опреме у пореске сврхе (ефекат од 10.000 КМ) доводи до билансирања одложених пореских обавеза у висини од 1.000 КМ,
- стопа амортизације некретнина за пореске потребе износи 1%, док стопа која се користи у рачуноводству износи 2% ($100 : 50 \times 100$), па се закључује да износу трошка амортизације некретнина приказаном у билансу успјеха у висини од 10.000 КМ одговара порески допуштени трошак амортизације некретнина у висини од 5.000 КМ – разлика од 5.000 КМ трошкова амортизације утиче на билансирање одложених пореских средстава у износу од 500 КМ,
- трошкови резервисања у висини од 15.000 КМ доводе до билансирања одложених пореских средстава од 1.500 КМ.

Коригована пореска основица износи: 110.000 (бруто финансијски резултат) – 1.000 (приходи од камата) – 10.000 (добити од продаје опреме) – 10.000 (разлика у трошку амортизације опреме) + 5.000 (разлика у трошку амортизације некретнина) + 15.000 (трошкови резервисања) = 109.000 $\times 30\% = 32.700$, што значи да се од укупних нето финансијских расхода (49.000 КМ), 16.300 КМ по основу расхода камата не може признати у пореске сврхе – овај износ представља сталну пореску разлику.

Према томе, пореска основица за порез на добит износи 125.300 КМ, а текуће пореске обавезе по основу пореза на добит 2.530 КМ, јер предузеће пореску основицу може да умањи за износ пренесеног пореског губитка од 100.000 КМ. До износа пореских обавеза од 2.530 КМ које треба уплатити у корист буџета може се доћи на следећи начин:

- укупни порески расходи периода према подацима из биланса успјеха: $110.000 \times 10\% = 11.000$
- + расходи по основу одложених пореских обавеза: $10.000 \times 10\% = 1.000$
- + сталне пореске разлике (негативне) $16.300 \times 10\% = 1.630$
- – сталне пореске разлике (позитивне): $(1.000 + 10.000) \times 10\% = 1.100$
- – смањење салда одложених пореских средстава: $100.000 \times 10\% = 10.000$

Међутим, у билансу успјеха друштва би требало приказати укупне пореске ефекте на основу података о стварном пословању у периоду, тј. података исказаних у билансу успјеха. То значи да ће у билансу успјеха бити исказани расходи по основу текућих пореских обавеза у висини од 11.530 КМ ($11.000 + 1.630 - 1.100$) и расходи по основу одложених пореских обавеза у висини од 1.000 КМ, те приходи по основу одложених пореских средстава у износу од 2.000 КМ ($((5.000 + 15.000) \times 10\%)$). Овим ће се одложена пореска средства увећати за 2.000 КМ, па је нето смањење салда на рачуну одложених пореских средстава у периоду 8.000 КМ ($10.000 - 2.000$).

Дакле, укупни нето ефекти по основу пореза на добит у периоду доводе до смањења бруто финансијског резултата за 10.530 КМ, а овај износ се добије ако се од укупних негативних пореских ефеката (11.530 + 1.000) одузму позитивни у износу од 2.000. Разлика између нето пореских ефеката исказаних у билансу успјеха и пореске обавезе која се плаћа у буџет (10.530 – 2.530) одговара нето смањењу салда на рачуну одложених пореских средстава чије признавање у претходном или претходним периодима је довело до увећавања бруто финансијског резултата у периоду.

б) Нето финансијски резултат би требао да буде расподјеливан према следећем редослиједу:

- покриће непокривеног губитка из претходног (претходних) обрачунских периода (законска норма),
- издвајање у законске резерве (законска норма),
- издвајање у статутарне резерве (статутарна норма),
- издвајање у задржану добит (уколико скупштина друштва тако одлучи, у складу са Статутом друштва)
- расподјела власницима, у складу са одлуком Скупштине друштва.

Задатак број 2.

Друштво „Х“ посједује постројење почетно признато (1. I. 2017. године) у вриједности од 300.000 КМ, уз процијењени вијек корисне употребе од пет година (резидуална вриједности = 0).

На дан 31. XII. 2018. године за накнадно вредновање постројења усвојена је метода ревалоризације, те је процијењена вриједност за 25% већа од књиговодствене вриједности.

Ваш задатак је приказати стање постројења (брutto књиговодствену вриједност, исправку вриједности и нето књиговодствену вриједност) у пословним књигама на дан 1. I. 2019. године, те утврдити основице за амортизацију по годинама (за све године употребе) и износе амортизације по годинама и укупно, ако се свођење књиговодствене вриједности на ревалоризирану (фер) вриједност врши:

- пропорционално корекцијом бруто књиговодствене вриједности и исправка вриједности, уз непромијењен вијек корисне употребе средства (5 бодова)
- елиминирањем исправка вриједности (на терет бруто књиговодствене вриједности), уз истовремено свођење нето износа на ревалоризовану вриједност средства, уз непромијењен вијек корисне употребе средства (5 бодова)
- елиминирањем исправка вриједности (на терет бруто књиговодствене вриједности), уз истовремено свођење нето износа на ревалоризовану вриједност средства, уз промијењен вијек корисне употребе средства са пет (5) на седам (7) година (5 бодова)

Такођер од Вас се тражи да одговорите на питање:

- када бисте као начин свођења књиговодствене вриједности на ревалоризовану вриједност (код ревалоризације некретнина, постројења и опреме) препоручили примјену пропорционалне корекције бруто књиговодствене вриједности и исправка вриједности, а када примјену елиминације исправка вриједности (на терет бруто књиговодствене вриједности)? (5 бодова)

Рјешење:

а) пропорционална корекција Н.В. и И.В. средства

(5 бодова)

Након вриједносног усклађивања (1.И.2019.) стање у пословним књигама је сљедеће (у КМ):

Набавна вриједност	375.000
Исправка вриједности	150.000
Садашња вриједност	225.000

$$375.000 = 300.000 + (300.000 \times 25/100)$$

$$150.000 = 120.000 + (120.000 \times 25/100)$$

$$225.000 = 180.000 + (180.000 \times 25/100)$$

Трошак амортизације (по годинама и укупно) бит ће сљедећи:

Година	Набавна вриједност	Стопа амортизације	Износ
2017.	300.000	20%	60.000
2018.	300.000	20%	60.000
2019.	375.000	20%	75.000
2020.	375.000	20%	75.000
2021.	375.000	20%	75.000
			345.000

б) елиминисање исправке вриједности уз непромијењени вијек корисне употребе (5 бодова)

Након вриједносног усклађивања (1.1.2019.) стање у пословним књигама (у КМ):

Набавна вриједност	225.000
Исправка вриједности	0
Садашња вриједност	225.000

Трошак амортизације (по годинама и укупно) биће сљедећи:

Година	Набавна вриједност	Стопа амортизације	Износ
2017.	300.000	20%	60.000
2018.	300.000	20%	60.000
2019.	225.000	33,33%	75.000
2020.	225.000	33,33%	75.000
2021.	225.000	33,33%	75.000
			345.000

ц) елиминисање исправке вриједности уз непромијењену стопу амортизације средства (5 бодова)

Након вриједносног усклађивања (1.И.2019.) стање у пословним књигама (у КМ):

Набавна вриједност	225.000
Исправка вриједности	0
Садашња вриједност	225.000

Трошак амортизације (по годинама и укупно):

Година	Набавна вриједност	Стопа амортизације	Износ
2017.	300.000	20%	60.000
2018.	300.000	20%	60.000
2019.	225.000	20%	45.000
2020.	225.000	20%	45.000
2021.	225.000	20%	45.000
2022.	225.000	20%	45.000
2023.	225.000	20%	45.000
			345.000

д) (5 бодова)

Код ревалоризације некретнина, постројења и опреме:

- Примјена **пропорционалне корекције Н.В. и И.В.** приликом свођења књиговодствене вриједности средства на његову фер вриједност примјерена је када првобитно процијењени корисни вијек употребе средства није промијењен;
- Примјена **елиминације исправке вриједности** (у цијелости), уз истовремено свођење набавне вриједности на фер вриједност, примјерена је када се, првобитно процијењени корисни вијек употребе средства мијења (уз непромијењену стопу амортизације).

