

КОМИСИЈА ЗА РАЧУНОВОДСТВО И РЕВИЗИЈУ  
БОСНЕ И ХЕРЦЕГОВИНЕ

ИСПИТ ЗА СТИЦАЊЕ ПРОФЕСИОНАЛНОГ ЗВАЊА  
**ОВЛАШТЕНИ РЕВИЗОР**  
(ИСПИТНИ ТЕРМИН: МАЈ 2016. ГОДИНЕ)

ПРЕДМЕТ 12:  
**НАПРЕДНО ФИНАНСИЈСКО ИЗВЈЕШТАВАЊЕ**

**ЕСЕЈИ**

**Есеј бр. 1 – Властити капитал**

**а) Објасните појам пренесених резерви, односно курсних разлика признатих у извјештају о финансијском положају! (3 бода)**

Ради се о резервама формираним по основу обрачунатих курсних разлика утврђених у поступку консолидације финансијских извјештаја правног лица које послује у иностранству и своје појединачне финансијске извјештаје презентује у страниј валути, са финансијским извјештајем домаћег правног лица које своје финансијске извјештаје презентује у функционалној валути која је другачија у односу на извјештајну валуту "иностраног пословања". Ове курсне разлике се у капиталу признају све док не дође до продаје, односно отуђења иностраног пословања.

**б) У чему видите основну разлику између резервисања и резерви? (5 бодова)**

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 доспијења, 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.

**в) Објасните разлику између нераспоређеног нето добитка и задржане зараде! (4 бода)**

Задржана зарада је дио нераспоређеног нето добитка којег управа жели и може да задржи као својеврсни вид резерви за покриће одређених расхода или ризика у будућности, дакле за будуће потребе правног лица. Да би законита одлука о задржавању одређеног дијела нето добитка могла бити донесена, неопходно је да претходно буде покривен евентуално исказани губитак, да буду формиране законске и статутарне резерве, као и да буду испуњене све друге законске претпоставке у погледу могуће расподеле нето добитка.

**г) Појасните билансни третман мањинског интереса (учешћа без права контроле) (4 бода)**

Мањински интерес (учешће без права контроле) представља учешће мањинских акционара (власника капитала) у капиталу зависног правног лица и, билансно гледајући, може да се појави само у консолидованом билансу стања којег сачињава матично правно лице. Презентује се у пасиви, обично као издвојена позиција између властитих и позајмљених извора.

**д) Објасните факторе који доводе до повећања, односно смањења законских и статутарних резерви! (4 бода)**

До повећања законских резерви долази по основу законске обавезе да се формира одређена сума резерви (обично 10%) у односу на основни капитал друштва. Услов за ово повећање је позитивно пословање јер се оне формирају на терет нето добитка. Исти случај је и са статутарним резервама, с тим да се оне формирају у складу са одредбама статута друштва. До смањења законских и статутарних резерви може доћи услед покрића губитка из

пословања или одлуке власника капитала да их конвертују у основни капитал (осим износа од 10% законских резерви у односу на основни капитал, формираног у складу са законом).

## **Есеј бр. 2 – Нематеријална имовина - МРС 38**

- a) Дефиниши нематеријалну имовину према МРС 38 и наведи најзначајније примјере нематеријалне имовине. Шта подразумева услов идентификације по МРС 38
- b) Дефиниши и појасни почетно и накнадно мјерење нематеријалне имовине према МРС 38
- c) Појасни рачуноводствени третман повећања/смањења књиговодствене вриједности због ревалоризације
- d) Када, према МРС 38, почиње обрачун амортизације нематеријалне имовине. Какав је рачуноводствени третман интерно добијеног goodwilla (у контексту признавања).

### **ОДГОВОРИ:**

#### **а) Дефиниши нематеријалну имовину према МРС 38 и наведи најзначајније примјере нематеријалне имовине. Шта подразумева услов идентификације по МРС 38.(4 бода)**

Према МРС 38 нематеријална имовина је немонетарна имовина без физичке супстанце која је препознатљива (може се идентифицирати). Неки од примјера су лиценце, софтвери, патенти, ауторска права, тржишни удјел...

Имовина (средство) се може идентифицирати ако (точка 12.)

а) је одвојива тј. ако се може одвојити или разлучити од субјекта и продати, пренијети, лиценцирати, изнајмити или размијенити било појединачно или заједно с повезаним уговором, средством или обвезом, или

б) произлази из уговорних или других законских права, без обзира да ли се та права могу преносити или одвојити од субјекта или од других права и обвеза

#### **б) Дефиниши и појасни почетно и накнадно мјерење нематеријалне имовине према МРС 38 (6 бодова)**

Почетно се нематеријална имовина мјери по трошку стјецања.(точ.24)

Након почетног признавања субјект ће као своју рачуноводствену политику одабрати или модел трошка или модел ревалоризације.

По моделу трошка (точ 74.) након почетног признавања нематеријална имовина се води по трошку стјецања умањеном за акумулирану амортизацију и акумулиране губитке од умањења.

По моделу ревалоризације (точ 75.), након почетног признавања нематеријална имовина се води по ревалоризираном износу, који представља његову фер вриједност на датум ревалоризације умањену за касније акумулирану амортизацију и касније акумулиране губитке од умањења. За потребе ревалоризације фер вриједност се утврђује према активном тржишту. Ревалоризацију је потребно водити довољно редовно како се књиговодствена вриједност средства на датум извјештаја о финансијском положају не би значајно разликовала од његове фер вриједности.

#### **ц) Појасни рачуноводствени третман повећања/смањења књиговодствене вриједности због ревалоризације (5 бодова)**

Повећање књиговодственог износа нематеријалног средства које је последица ревалоризације треба признати у осталу свеобухватну добит и кумулативно исказати у капиталу као ревалоризацијску резерву. Међутим рев, повећање се признаје у добит или губитак само до оног износа до које ге поништава раније ревалоризацијско смањење вриједности истог средства које је било признато у добити или губитку. Ако се књиг, износ нематеријалне имовине смањи као резултат ревалоризације, смањење треба признати у добит или губитак. Међутим, ревалоризацијско смањење треба директно теретити осталу свеобухватну добит до висине ревалоризацијске резерве за то средство. Смањење признато у свеобухватну добит смањује износ ревалоризацијске резерве и капиталу. (МРС 38 точ.85/86)

**д) Када, према МРС 38, почиње обрачун амортизације нематеријалне имовине. Какав је рачуноводствени третман интерно добивеног гоодвилла (у контексту признавања). (5 бодова)**

Према МРС 38, с обрачуном амортизације нематеријалне имовине треба започети када је средство расположиво за употребу тј. када је оно на локацији и у стању потребном за функционирање у складу с намјерама управе. Што се тиче интерно добивеног гоодвилла он се не признаје као средство-имовина будући да то није ресурс који се може идентифицирати (није нити одвојив нити проистиче из уговорних или других права) којег би контролирао субјект и чији би се трошак стјецања могао поуздано утврдити

## ЗАДАЦИ

### Задатак број 1

Трговачко друштво се бави прометом робе на мало. Почетно стање залиха робе у малопродаји, са ПДВ-ом (стопа ПДВ-а је 17%), износи 585.000. Просјечна стопа укалкулисане разлике у цијени износи 10%. Друштво је у току једног обрачунског периода извршило набавку робе чија малопродајна вриједност износи 234.000 и продају робе, малопродајне вриједности од 351.000.

**Ваш задатак је да:**

- a) израчунате набавну вриједност залиха робе на крају обрачунског периода, ако друштво користи малопродајну методу за обрачун реализације (**5 бодова**)
- b) уз претпоставку да набавне цијене залиха робе у периоду показују тренд константног раста, објасните у каквом односу би набавна вриједност крајњих залиха израчунатих у задатку под а) била према набавним вриједностима израчунатим примјеном других метода дозвољених у оквиру МРС 2 – Залихе (**10 бодова**)
- c) објасните принцип вредновања залиха робе у малопродаји на датум биланса стања, у складу са МРС 2! (**5 бодова**)

### Рјешење:

a) НВ крајњих залиха =  $(585.000 / 1,17 / 1,11111) + (234.000 / 1,17 / 1,11111) - (351.000 / 1,17 / 1,11111) = 450.000 + 180.000 - 270.000 = 360.000$ .

*Напомена: Могући су и другачији поступци израчунавања!*

b) МРС 2 дозвољава и употребу ФИФО метода, те метода специфичне идентификације, бруто марже и пондерисане просјечне цијене. Поред карактеристика самих метода, на коначан резултат, осим у случају метода специфичне идентификације, утиче и одабрани систем праћења залиха (трајни или континуирани). У складу с тим, набавна вриједност крајњих залиха би у односу на резултат под а) показивала следеће:

- у случају примјене метода специфичне идентификације могла би да буде виша, нижа или једнака, јер овај метод подразумејева да се набавна вриједност продате робе веже за набавну вриједност тачно одређених залиха, па би коначан резултат зависио од стварне динамике и редослиједа продаје расположивих залиха;

- примјена ФИФО метода, без обзира на одабрани систем праћења залиха, у претпостављеним условима доводи до највише могуће бруто марже у периоду, односно до највише могуће набавне вриједности крајњих залиха;

- код израчунавања просјека уз примјену метода пондерисане просјечне цијене уважавају се појединачне количине и набавне цијене робе, а резултат зависи и од одабраног система праћења залиха; ако набавне цијене у периоду показују тренд константног раста, било би логично претпоставити да ће метод пондерисане просјечне цијене довести до веће набавне вриједности крајњих залиха у односу на малопродајни метод, посебно у условима трајног – континуираног праћења промјена на залихама, јер код малопродајног метода просјек директно зависи од простог просјека стопа укалкулисане разлике у цијени и много мање од кретања количина и набавних цијена појединачних врста залиха;

- коначно, примјена метода бруто марже и малопродајног метода, суштински, доводи до истих коначних резултата.

в) залихе се на датум биланса стања вреднују по набавној или нето продајној вриједности, у зависности од тога која је нижа (рачуноводствено начело опрезности као и правило из МРС 2). Нето продајна вриједност представља разлику између тржишне вриједности залиха и очекиваних трошкова њихове продаје. Као што је већ појашњено, набавна вриједност залиха зависи од система праћења залиха и метода вредновања излаза са залиха, док се нето продајна вриједност може рачунати према два основна принципа и то принципа "ставка по ставка" и принципа "основних категорија" залиха. Иако очигледно зависи од много процјена, најпрецизнији резултат би се ипак добио ако се промјене на залихама, осим у вриједносном

смислу, прате и количински (кроз робно књиговодство), ако се користи трајни (континуирани) систем праћења промјена на залихама, те ако се нето продајна вриједност крајњих залиха утврђује принципом "ставка по ставка".

## Задатак број 2

Акцијски капитал акцијског друштва Алфа износи КМ 200.000, подјељеног на 2.000 редовних акција номиналне вриједности КМ 100 по једној акцији. Друштво ограничене одговорности Бета у 2010. години на берзи купује 600 акција акционарског друштва Алфа по цијени КМ 120 за једну акцију, чија улагања квалификује као финансијска средства по фер вриједности кроз биланс успјеха.

### Ваш задатак је сљедећи:

- а) Израдити одговарајућа књижења,
- б) Израдити консолидовани и одвојени биланс стања инвеститора на дан 31/12/2010. године уз сљедеће хипотетичке претпоставке:

Посљедња позната остварена берзанска цијена акција друштва Алфа која је најближе датуму билансирања за 2010. годину, износи КМ 130. Друштво Алфа објављује нето добитак периода по годишњем обрачуну за 2010. годину КМ 40.000, те повећање ревалоризационих резерви по основу ревалоризације некретнина КМ 30.000. Сем куповине акција/осим вредновања улагања на датум билансирања/, осталих пословних промјена у 2010. години није било.

Поједностављени биланси стања друштва инвеститора прије иницијалне куповине акција су износили :

АКТИВА		ПАСИВА	
Стална средства	200.000	Удјели чланова друштва	300.000
Новац	150.000	Обавезе	50.000
Укупно актива	350.000	Укупно пасива	350.000

**Рјешење:**

## 1. КЊИЖЕЊЕ

бодови 10

Ред Бр.	ОПИС	Рачун	Износу у КМ	
			Дугује	Потражује
1.	<b>Учешће у капиталу повезани правни лица</b> <b>Новац</b> <i>За куповину акција (600 x 120)</i>		72.000	72.000
2.	<b>Учешће у капиталу повезани правни лица</b> <b>Приход → задржана добит</b> <i>За вредновање на дан билансирања у одвојеном финансијском извјештају (600 x 10)</i>		6.000	6.000
3.	<b>Учешће у капиталу повезани правни лица</b> <b>Приход → задржана добит</b> <i>За вредновање на дан билансирања у консолидованом финансијском извјештају (40.000 x 30%)</i>		12.000	12.000
4.	<b>Учешће у капиталу повезаних правних лица</b> <b>Ревалоризационе резерве</b> <i>За вредновање на дан билансирања у консолидованом финансијском извјештају (30.000 x 30%)</i>		9.000	9.000



## 2. ИЗВЈЕШТАЈИ

Бета – биланс стања „одвојени“ 2010

бодови 5

у КМ

АКТИВА		ПАСИВА	
Стална средства	200.000	Удјели чланова	300.000
Учешће у капиталу ППЈ	78.000	Задржана добит/губитак	6.000
Новац	78.000	Обавезе	50.000
Укупно актива	356.000	Укупно пасива	356.000

Бета – биланс стања „консолидовани“ 2010

бодови 5

у КМ

АКТИВА		ПАСИВА	
Стална средства	200.000	Удјели чланова	300.000
Учешће у капиталу ППЈ	93.000	Задржана добит	12.000
Новац	78.000	Ревалоризационе резерве	9.000
		Обавезе	50.000
Укупно актива	371.000	Укупно пасива	371.000

### Задатак број 3

Акционарско друштво „СИГМА“ је извршило састављање финансијских извјештаја за пословну 2012. годину дана 20. фебруара 2013. Дана 25. фебруара 2013. године на сједници управног одбора друштва разматран је приједлог финансијских извјештаја, те је након расправе одобрила управи да изврши објаву предложених финансијских извјештаја. Управа финансијске извјештаје предаје надлежној институцији 28. фебруара 2013. године. Скупштина друштва на својој сједници од 30. марта 2013. године одобрава предметне финансијске извјештаје.

1. Дана 01. фебруара 2013. године Друштво је изабрало нови Одбор за ревизију.
2. Приликом утврђивања инвентурних разлика у мјесецу јануару 2013. године долази се до сазнања да складиштар магацина сировина грешком није обрадио, нити служби рачуноводсва доставио, докуменат о требовању сировина у укупној вриједности КМ 50.000.
3. Дана 15. фебруара 2013. године друштво долази до сазнања да је над нашим дужником, за кога на дан билансирања евидентирамо потраживања у износу од КМ 100.000, покренут стечајни поступак, и да је процјена менаџмента да највјероватније нећемо успјети извршити наплату наших потраживања.
4. У мјесецу јануару 2013. године долази до знатног пада курса норвешке круне. Са 0,25 круна за 1 КМ на дан 31. децембар 2012. године, курс норвешка круна на дан 31. јануар 2013. године износи 0,20 круна за 1 КМ. Наша потраживања од ино-купаца на дан билансирања износе 200.000 круна и представљају значајну ставку у структури потраживања и прихода.

#### Ваш задатак је сљедећи:

1. **Објасните на који начин МРС број 10 „Догађаји након извјештајног периода,, дефинишу наведену рачуноводствену категорију, те која је основна подјела догађаја иза датума биланса стања.**
2. **Одредите датум одобравања финансијских извјештаја у конкретном примјеру**
3. **Утврдите рачуноводствени третман са кратким коментаром за сва четири случаја из овог задатка.**

#### ОДГОВОР:

1. **Објасните на који начин МРС број 10 „Догађаји након извјештајног периода,, дефинишу наведену рачуноводствену категорију, те која је основна подјела догађаја иза датума биланса стања. (4 бода)**

1. Догађаји након датума извјештаја о финансијском положају су они повољни и неповољни догађаји који нсу настали између датума извјештаја о финансијском положају и датума на који је одибрено издавање финансијских извјештаја. Могу се идентификовати двије врсте догађаја:

а/ догађаји који су доказ услова који су постојали на датум извјештаја о финансијском положају /догађаји након датума извјештаја о финансијском положају који захтјевају усклађивање/ и

б/ догађаји који указују на услове који су настали након датума извјештаја о финансијском положају /догађаји након датума извјештаја о финансијском положају који не захтјевају усклађивање/.

2. **Одредите датум одобравања финансијских извјештаја у конкретном примјеру (4 бодова)**

Преглед релевантних датума за одређивање „датума одобравања“ финансијских извјештаја

ДАТУМ	ДОГАЂАЈ	

31.12.2013	Крај обрачунског раздобља	
20.02.2013.	Завршетак састављања финансијских извјештаја	
25.02.2013.	Прихватање финансијских извјештаја ОДОБРАВАНЈЕ	ДОГАЂАЈИ НАСТАЛИ НАКОН ДАТУМА БИЛАНСА СТАЊА
28.02.2013.	Предаја финансијских извјештаја надлежној институцији	
30.03.2013.	Усвајање финансијских извјештаја на скупштини друштв	

Дакле, сви догађаји настали до 25.02.2013. године /ДАТУМ ОДОБРАВАНЈА/ могу се третирали као „Догађаји након биланс стања“, уз испуњење осталих услова дефинисаних у стандарду број 10.

### **3. Утврдите рачуноводствени третман са кратким коментаром за сва четири случаја из овог задатка. (12 бодова)**

3. 1. Први случај из задатка : Избор новог управног одбора:

Ову чињеницу треба објавити у биљешкама , обзиром на то да је ова информација значајна за корисника финансијских извјештаја, а десила се до датума одобравања финансијских извјештаја.

3.2. Други случај: Грешка скадиштара.

Обзиром да се у овоме случају ради о пословним догађајима који су настали до краја обрачунског раздобља, да смо до сазнања о тим чињеницама дошли до датума одобравања финансијских извјештаја , потребно је овај пословни догађај третирати /теретити расходе периода за износ утрошених сировина / у финансијским извјештајима за пословну 2012. Годину.

3.3. Трећи случај из задатка : накнадно сазнање о стечају дужника:

Обзиром да се у овом случају ради о чињеницама који су доказ услова који су постојали на датум извјештавања , а до чијих смо сазнања дошли до датума одобравања финансијских извјештаја, потребно је извршити усклађење исказаних потраживања /на терет расхода периода/ на дан билансирања 31.12.2012. године , сходно рачуноводственом стандарду број 39 Финансијски инструменти : признавање и мјерење.

3.4. Четврти случај из задатка : Промјена валутног течаја:

Промјена валутног течаја који се догодио иза датума краја обрачунског периода не представља догађај након датума биланса сртања који би имао учунак на финансијске извјештаје , али обзиром на то да се преомјена течаја десила до датума одобравања финансијских извјештаја, те да управа сматра да је та чињеница значајна за кориснике финансијских извјештаја, потребно је у биљешкама извршити објаву у те чињенице.