

# КОМИСИЈА ЗА РАЧУНОВОДСТВО И РЕВИЗИЈУ БОСНЕ И ХЕРЦЕГОВИНЕ

## ИСПИТ ЗА СТИЦАЊЕ ПРОФЕСИОНАЛНОГ ЗВАЊА ОВЛАШЋЕНИ РЕВИЗОР (ИСПИТНИ ТЕРМИН: НОВЕМБАР 2019. ГОДИНЕ)

### ПРЕДМЕТ 12: НАПРЕДНО ФИНАНСИЈСКО ИЗВЈЕШТАВАЊЕ

#### ЕСЕЈИ

#### Есеј број 1. – Примјена Концептуалног оквира за финансијско извјештавање

Потребно је да наведете и објасните:

- а) основице за вредновање елемената финансијских извјештаја (10 бодова)  
б) концепте очувања реалне вриједности капитала (10 бодова)  
утврђене Концептуалним оквиром за финансијско извјештавање.

#### РЈЕШЕЊЕ

а) основе вредновања елемената финансијских извјештаја, према Оквиру су:

- *историјски трошак* – имовина се признаје у висини износа готовине или готовинских еквивалената који су плаћени или фер вриједности надокнаде дате за њено стицање у моменту стицања, а обавезе се признају у износу примљене надокнаде у замјену за обавезу или у износу готовине или готовинских еквивалената за које се очекује да ће бити плаћени за измирење обавезе у току редовног пословања;
- *текући трошак* – имовина се признаје у висини износа готовине или готовинских еквивалената који би требало да се исплате да би се иста или еквивалентна имовина стекла тренутно. Обавезе се признају у висини недисконтованог износа готовине или готовинских еквивалената које би било неопходно утрошити да би се измириле у текућем периоду;
- *остварива вриједност (вриједност измирења)* – имовина се признаје у висини износа готовине или готовинских еквивалената који би тренутно могли да се добију од продаје имовине у процесу редовне продаје. Обавезе се признају по њиховој вриједности измирења, односно, недисконтованом износу готовине или готовинских еквивалената које би било неопходно утрошити да би се те обавезе измириле у оквиру редовног пословања.
- *садашња вриједност* – имовина се признаје у висини садашње, дисконтоване вриједности будућих нето готовинских прилива за које се очекује да ће бити генерисани употребом те имовине у току редовног пословања. Обавезе се признају у висини садашње дисконтоване вриједности будућих нето готовинских одлива за које се очекује да ће бити неопходни за измирење тих обавеза у току редовног пословања.

б) концепти одржавања капитала, према Оквиру су:

- *концепт одржавања финансијског капитала* – у складу са овим концептом, добитак је једино зарађен ако финансијски (или новчани) износ нето имовине на крају периода превазилази финансијски (или новчани) износ нето имовине на почетку периода, након изузећа сваке расподјеле према или уплате од стране власника у току периода. Одржавање финансијског капитала може се исказивати или у номиналним монетарним јединицама или у јединицама константне куповне моћи.
- *концепт одржавања физичког капитала* – у складу са овим концептом, добитак је једино остварен ако физички производни капацитет (или оперативни капацитет) ентитета (или ресурса или средстава потребних за постизање тог капацитета) на крају периода

превазилази физички производни капацитет на почетку периода, након изузећа сваке расподјеле према или уплате од стране власника у току периода.

## Есеј број 2 – Примјена МСФИ 3 – Пословне комбинације

Према МСФИ 3, сваку пословну комбинацију треба рачуноводствено обухватити примјеном методе стицања. Ваш задатак је да:

- а) наведете и укратко објасните основне фазе у примјени ове методе **(10 бодова)**  
б) дефинишете обухват пословних комбинација у складу са МСФИ 3 **(5 бодова)**  
в) дефинишете појам обрнутог стицања и метод рачуноводственог обухвата такве пословне комбинације **(5 бодова)**

### РЈЕШЕЊЕ

а) Фазе у примјени методе стицања су:

- *идентификовање стицаоца* – за сваку пословну комбинацију, као стицалац се идентификује један од ентитета, учесника у пословној комбинацији;
- *одређивање датума стицања* – као датум стицања, стицалац идентификује датум који представља датум на који он стиче контролу над стеченим ентитетом. Датумом на који стицалац стиче контролу над стеченим ентитетом генерално се сматра датум на који стицалац легално преноси накнаду, стиче имовину и преузима обавезе стеченог ентитета – закључни датум. Међутим, стицалац би могао да добије контролу и на датум који је или ранији или каснији од закључног, на примјер, ако се у писаном споразуму прецизира да стицалац добија контролу над стеченим ентитетом на датум прије закључног и сл. Приликом идентификовања датума стицања, стицалац треба да размотри све релевантне чињенице и околности;
- *признавање и вредновање стечене препознатљиве имовине, преузетих обавеза и сваког учешћа без права контроле у стеченом ентитету* – на датум стицања, стицалац класификује, вреднује и признаје препознатљиву стечену имовину и преузете обавезе, чиме ствара основу за примјену других МСФИ након стицања. Класификацију, вредновање и признавање стицалац врши на основу услова из уговора, економских услова, пословних или рачуноводствених политика и других релевантних услова које је могуће идентификовати на датум стицања;
- *признавање и вредновање гудвила или добитка од повољне куповине* – стицалац признаје гудвил на датум стицања утврђен (вреднован) као вишак у односу на збир пренесене накнаде вредноване у складу са МСФИ 3 у висини фер вриједности те накнаде, износа учешћа без права контроле у стеченом ентитету вреднованог у складу са МСФИ 3 и, у случају пословне комбинације остварене у фазама, фер вриједности на датум стицања стицаоцевог претходно држаног учешћа у капиталу у стеченом ентитету или у односу на нето износ препознатљиве стечене имовине и преузетих обавеза вреднованих у складу са МСФИ 3 на датум стицања.

б) МСФИ 3 примјењује се на трансакције или друге догађаје који задовољавају дефиницију пословне комбинације. Стандард се не примјењује на:

- формирање заједничког подухвата,
- стицање средства или групе средстава који не чине пословање и
- комбинацију ентитета или пословања под заједничком контролом.

Када стечена средства или група средстава не представљају пословање, стицалац идентификује и признаје свако појединачно стечено препознатљиво средство (укључујући и средства која задовољавају дефиницију и критеријуме за признавање нематеријалне имовине из МРС 38 – Нематеријална имовина) и преузете обавезе. Трошак стицања групе (средстава) алоцира се на појединачна препознатљива средства и обавезе на основу њихових фер вриједности на датум стицања. Такве трансакције или догађаји не могу довести до настанка гудвила.

в) *Обрнуто стицање* јавља када се ентитет који емитује хартије од вриједности (законски стицалац) идентификује као стечени ентитет у рачуноводственој сврхе. Ентитет чија учешћа у капиталу су стечена (законски стечени ентитет) мора бити стицалац у рачуноводственој сврхе да би се трансакција сматрала обрнутим стицањем. Ентитет који се сматра стеченим у

рачуноводствене сврхе мора да задовољи дефиницију пословања да би се трансакција рачуноводствено обухватала као обрнуто стицање. Приликом рачуноводственог обухвата примјењују се сви принципи признавања и вредновања из МСФИ 3, укључујући захтјев за признавањем гудвила.

### Есеј број 3 – МРС 24 – Објелодањивања повезаних страна

- а) Што представља циљ (сврху) извјештавања о повезаним лицима према МРС 24? (7 бодова)**
- б) Кључно руководеће особље као повезано лице – дефинишите и наведите шта је ентитет обвезан објелоданити у вези с кључним руководећим особљем (7 бодова)**
- с) Чланови уже породице као повезана лица – дефинишите и наведите примјер члана уже породице (6 бодова)**

#### **РЈЕШЕЊЕ**

- а) Што представља циљ (сврху) извјештавања о повезаним лицима према МРС 24? (7 бодова)**

Основни циљ МРС 24 Објелодањивања повезаних страна је осигурати корисницима финансијских извјештаја оне информације које указују на могућност утицаја повезаних лица на финансијски положај и на пословни резултат извјештајног ентитета.

Повезане стране могу ући у трансакције у које стране које нису повезане иначе не би улазиле. На примјер, ентитет који продаје нека добра својој матици по трошку, вјеројатно не би под тим условима радио продају неком другом купцу. Такође, трансакције између повезаних страна се можда не би извршиле у истим износима као трансакције између страна које нису повезане. Из тих разлога, познавање трансакција, неизмирених стања, укључујући и преузете обвезе, и односе субјекта с повезаним лицима, могу утицати на оцјену корисника финансијских извјештаја о пословању ентитета, укључујући и оцјену прилика и ризика с којима се ентитет суочава.

- д) Кључно руководеће особље као повезано лице – дефинишите и наведите шта је ентитет обвезан објелоданити у вези с кључним руководећим особљем (7 бодова)**

Чланови кључног руководећег особља ентитета субјекта јесу повезана лица и све трансакције (односе) с њима потребно је јавно објавити у финансијским извјештајима извјештајних ентитета. Према МРС 24 кључно руководеће особље као лица овлашћена и одговорна за планирање, усмјеравање и контролу послова ентитета, било директно или индиректно, укључујући сваког директора (извршног или неког другог) ентитета. У најширем смислу кључно руководеће особље који улази у круг повезаних лица је менаџмент који је под уговором – има потписани менаџерски уговор (извршни директори, не-извршни директори, директори "у сјени", директори матица, особе које имају одговорност за управљање извјештајним субјектом, прокуристе, фонд менаџере инвестицијских и мировинских фондова, дивизијске менаџере и директоре подружница).

Извјештајни ентитет дужан је објавити накнаде кључном руководећем особљу, као и све евентуалне трансакције које извјештајни ентитет има с кључним руководећим особљем.

- е) Чланови уже породице као повезана лица – дефинишите и наведите примјер члана уже породице (6 бодова)**

Када се ради о члановима уже породице, према МРС 24 се то односи на чланове уже породице кључног руководећег особља. Чланови уже породице неког кључног менаџера јесу

чланови породице који могу имати или се очекује да имају утјицај те особе у њиховим пословима са ентитетом. Дакле, стандард МРС 24 приступа појму чланова уже породице шире него што је крвно сродство.

Чланови уже породице према МРС 24 могу бити:

- (а) дјеца тог физичког лица и његов партнер из брачне или ванбрачне заједнице;
- (б) дјеца његовог партнера из брачне или ванбрачне заједнице; и
- (ц) лица која издржава то физичко лице или његов партнер из брачне или ванбрачне заједнице.

## ЗАДАЦИ

### Задатак број 1

Производно предузеће располаже са постројењима за производњу чија набавна вриједност износи 500.000 КМ, а процијењена резидуална вриједност 20.000 КМ. Амортизација постројења врши се дигиталном методом у процијењеном корисном вијеку постројења од 12 година. Током треће године употребе, управа предузећа је донијела одлуку да се даље вредновање постројења врши у складу са моделом ревалоризације из МРС 16. Процијењена фер вриједност постројења након треће године износи 300.000 КМ. На исти дан, њихова употребна вриједност износи 295.000 КМ. Управа је усвојила правило да се корекције по основу ревалоризације, признавања импаритетних губитака и сл. књиже на начин да се врши сразмјерна корекција набавне и исправке вриједности. Процијењена фер вриједност постројења након шесте године употребе износи 160.000 КМ. Према важећим пореским прописима, ефекти проистекли из ревалоризације не признају се у пореске сврхе. Потребно је (књижења повезаних пословних промјена се не захтијевају):

- a) израчунати коначна салда на свим књиговодственим контима коришћеним за евидентирање описаних пословних промјена **(8 бодова)**
- b) израчунати коначна салда на свим контима која би се користила под претпоставком да се амортизација постројења врши линеарном методом **(8 бодова)**
- c) објаснити могући утицај ефеката који проистичу из модела ревалоризације на пореску основицу за порез на добит и финансијске извјештаје субјекта, те посебно дати коментар за примјер у овом задатку **(4 бода)**

### РЈЕШЕЊЕ:

a)

**НВ опреме** = 500.000 (почетно стање) + 5.180 (повећање након треће године по основу ревалоризације) – 8.420 (смањење по основу обезвређења након треће године) + 39.173 (повећање након шесте године по основу ревалоризације) = **535.933**

**ИВ опреме** = 73.846 (амортизација у 1. години) + 67.692 (амортизација у 2. години) + 61.538 (амортизација у трећој години) + 2.104 (повећање по основу ревалоризације након треће године) – 3.420 (смањење по основу обезвређења након треће године) + 55.011 (амортизација у 4. години) + 48.898 (амортизација у 5. години) + 42.786 (амортизација у 6. години) + 27.478 (повећање након шесте године по основу ревалоризације) = **375.933**

**РЕВ резерве** = 3.076 (повећање након треће године по основу ревалоризације) – 3.076 (смањење по основу обезвређења након треће године) + 9.771 (повећање након шесте године по основу ревалоризације) = **9.771**

Расходи по основу усклађивања вриједности опреме (трећа година) = **1.924**

Приходи од усклађивања вриједности опреме (шеста година) = **1.924**

b)

**НВ опреме** = 500.000 (почетно стање) – 105.263 (смањење након треће године по основу ревалоризације) – 6.579 (смањење по основу обезвређења након треће године) – 82.720 (смањење након шесте године по основу ревалоризације) = **305.438**

**ИВ опреме** = 40.000 (амортизација у 1. години) + 40.000 (амортизација у 2. години) + 40.000 (амортизација у трећој години) – 25.263 (смањење по основу ревалоризације након треће године) – 1.579 (смањење по основу обезвређења након треће године) + 30.556 (амортизација у 4. години) + 30.556 (амортизација у 5. години) + 30.556 (амортизација у 6. години) – 39.388 (смањење након шесте године по основу ревалоризације) = **145.438**

Расходи по основу усклађивања вриједности опреме (трећа и шеста година) = 80.000 + 5.000 + 43.332 = **128.332**

в)

Утицај ефеката који проистичу из модела ревалоризације на пореску основицу за порез на добит и финансијске извјештаје субјекта зависи од примјењеног регулаторног оквира у сврхе финансијског извјештавања и одредби важећих пореских прописа који се односе на опорезивање добити (новостворене вриједности). У условима када се примјењују МСФИ, што укључује и МРС 12 – Порез на добит, кључно је то у којој мјери и на који начин се правила признавања ефеката ревалоризације у пореске сврхе разликују од рачуноводствених. У том контексту могућа је појава:

- *сталних пореских разлика*, које се манифестују на начин да се приходи и расходи признати као посљедица ревалоризације не укључују у пореску основицу за порез на добит, што доводи до мањих или већих текућих пореских обавеза, односно вишег или нижег (позитивног) периодичног финансијског резултата,
- *привремених пореских разлика*, које се манифестују признавањем одложених пореских средстава или одложених пореских обавеза и с њима повезаних пореских ефеката које, као и саме ефекте ревалоризације, треба књижити директно кроз капитал, осим у мјери у којој су ти ефекти изнад постојећих салда укључених у капитал, када вишак пореских ефеката треба укључити у биланс успјеха.



## Задатак број 2.

Дионичко друштво "М" је купило 900 дионица предузећа "П" 01.01.2018. год за 800.000 н.ј. Друштво "П" је укупно емитовало 1000 дионица – номиналне вриједности 700 н.ј. по дионици.

**Извјештаји о финансијском положају друштава (по фер вриједности) на дан 31.12.2017 су:**

Опис	"М" д.д.	"П" д.д.
Грађевински објекти	300.000	350.000
Опрема	600.000	390.000
Залихе	700.000	640.000
Новац (Ж-Р)	840.000	60.000
<b>Укупно имовина (Актива)</b>	<b>2.440.000</b>	<b>1.440.000</b>
Дионице по номиналној вриједности	600.000	700.000
Резерве	20.000	80.000
Задржана добит	230.000	-
Добит текуће године	150.000	20.000
Обвезе за издате обвезнице	792.000	220.000
Обвезе према добављачима	648.000	420.000
<b>Укупно обвезе и капитал (Пасива)</b>	<b>2.440.000</b>	<b>1.440.000</b>

У 2018. год. проведене су следеће трансакције између ових друштава.

- Друштво "М" одобрило је друштву "П" дугорочни кредит у износу 20.000 који није враћен
- Друштво "М" продало је друштву "П" 100 ком робе за 50.000 н.ј., (друштво "М" продаје уз 25% марже). Друштво "П" продало је 60% те робе субјектима изван групе за 60.000 н.ј.
- Goodwill је распоређен на јединицу која генерише готовину (ЈГГ) коју чини имовина "бившег" друштва "С" д.д. Фер вриједност (надокнадиви износ) ЈГГ износи 980.000 н.ј., а њена књиговодствена вриједност износи 880.000 н.ј.

**Извјештаји о финансијском положају друштава на дан 31.12.2018. те извјештаји о добити "М" и "П" за 2018. год. су следећи:**

Извјештаји о финансијском положају друштава – Ставке	"М" д.д.	"П" д.д.
Грађевински објекти	250.000	330.000
Опрема	550.000	370.000
Улагање у "П"	800.000	
Залихе	200.000	100.000
Одобрени кредит друштву "П"	20.000	
Новац (Ж-Р)	20.000	200.000
<b>Укупно имовина (Актива)</b>	<b>1.840.000</b>	<b>1.000.000</b>
Дионице по номиналној вриједности	600.000	700.000
Резерве	20.000	80.000
Задржана добит	280.000	20.000
Добит текуће године	46.000	32.000
Обавезе за издате обвезнице	380.000	100.000

Обвезе за кредите "П"		20.000
Обвезе за порезе	14.000	8.000
Обвезе према добављачима	500.000	40.000
<b>Укупно обвезе и капитал (Пасива)</b>	<b>1.840.000</b>	<b>1.000.000</b>

Извјештаји о добити – Ставке	"М" д.д.	"П" д.д.
Приходи од продаје	790.000	720.000
Остали приходи	10.000	-
<b>Укупни приходи</b>	<b>800.000</b>	<b>720.000</b>
Трошкови продате робе	500.000	540.000
Амортизација	100.000	40.000
Трошкови плата	<b>120.000</b>	<b>90.000</b>
Остали расходи	20.000	10.000
<b>Укупни расходи</b>	<b>740.00</b>	<b>680.000</b>
Добит прије пореза	60.000	40.000
Порез на добит	14.000	8.000
Нето добит	46.000	32.000

Ваш задатак је:

- а) Израчунати goodwill и неконтролишући интерес на дан 01.01.2018. (на датум стицања) ако се мањински интерес исказује удјелом у нето имовини зависног друштва. (3 бода)
- б) Направити консолидовани извјештај о финансијском положају Групе на дан 31.12.2018. уз приказ елиминацијских књижења. (10 бодова)
- с) Направити консолидовани извјештај о добити за 2018. годину уз приказ елиминацијских књижења. (7 бодова)

### **РЈЕШЕЊЕ:**

- а) израчунајте goodwill и мањински интерес на дан 01.01.2018. ако се мањински интерес исказује удјелом у нето имовини зависног друштва (3 бода)

Трошак стицања дионица "Т" д.д.	800.000
Фер вриједност имовине	1.440.000
Фер вриједност обавеза	640.000
Фер вриједност нето имовине укупно	800.000
Припадајући интерес "Р" д.д. $800.000 \times 90\%$	(720.000)
Goodwill	80.000
Мањински интерес $800.000 \times 10\%$	80.000

**б) Консолидовани извјештај о финансијском положају Групе на дан 31.12.2018. уз приказ елиминацијских књижења (10 бодова)**

Ставке	"М" д.д.	"П" д.д.	Елиминације		Консолидовано
			Duguје	Potraжује	
Goodwill			1) 80.000		80.000
Грађевински објекти	250.000	330.000			580.000
Опрема	550.000	370.000			920.000
Улагање у "П"	800.000			1)800.000	-
Одложена пореска средства			4) 400		400
Залихе	200.000	100.000		3)4.000	296.000
Одобрени кредит друштву "П"	20.000			2)20.000	-
Новац (Ж-Р)	20.000	200.000			220.000
<b>Укупно имовина (Активa)</b>	<b>1.840.000</b>	<b>1.000.000</b>	80.400	824.000	2.096.400
Дионице по номиналној вриједности	600.000	700.000	1)700.000		600.000
Резерве	20.000	80.000	1)80.000		20.000
Задржана добит	280.000	20.000	1)20.000		280.000
Добит текуће године	46.000	32.000	3)4.000 5)3.200	4) 400	71.200
Мањински интерес				1)80.000 5)3.200	83.200
Обвезе за издате обвезнице	380.000	100,000			480.000
Обвезе за кредите "П"		20.000	2)20.000		-
Обвезе за порезе	14.000	8.000			22.000
Обвезе према добављачима	500.000	40.000			540.000
<b>Укупно обвезе и капитал (Пасивa)</b>	<b>1.840.000</b>	<b>1.000.000</b>			2.096.400

ц) консолидовани извјештај о добити за 2018. годину (7 бодова)

Извјештаји о добити - Ставке	"М" д.д.	"П" д.д.	Консолидовано
Приходи од продаје	790.000	720.000	1.460.000 = (790.000+720.000-50.000)
Остали приходи	10.000	-	10.000
<b>Укупни приходи</b>	<b>800.000</b>	<b>720.000</b>	<b>1.470.000</b>
Трошкови продане робе	500.000	540.000	994.000 = (500.000+540.000+4.000 -50.000)
Амортизација	100.000	40.000	140.000
Трошкови плата	120.000	90.000	210.000
Остали расходи	20.000	10.000	30.000
<b>Укупни расходи</b>	<b>740.00</b>	<b>680.000</b>	<b>1.374.000</b>
Добит прије пореза	60.000	40.000	96.000
Порез на добит	14.000	8.000	(22.000)
Одложена пореска средства			400
Нето добит	46.000	32.000	74.400
Приписано:			
- Матици			71.200
- Мањинском интересу			3.200