

КОМИСИЈА ЗА РАЧУНОВОДСТВО И РЕВИЗИЈУ  
БОСНЕ И ХЕРЦЕГОВИНЕ

ИСПИТ ЗА СТИЦАЊЕ ПРОФЕСИОНАЛНОГ ЗВАЊА  
**ОВЛАШЋЕНИ РЕВИЗОР**  
(ИСПИТНИ ТЕРМИН: НОВЕМБАР 2018. ГОДИНЕ)

ПРЕДМЕТ 12:  
**НАПРЕДНО ФИНАНСИЈСКО ИЗВЈЕШТАВАЊЕ**

**ЕСЕЈИ**

**Есеј бр. 1 - Објаснити значење и начин билансирања следећих рачуноводствених категорија, те навести релевантни МРС/МСФИ који се односи на конкретну категорију:**

- a) одложена пореска средства (2 бода)
- b) нето продајна вриједност залиха (2 бода)
- c) ревалоризована вриједност некретнина, постројења и опреме (2 бода)
- d) резидуална вриједност некретнина, постројења и опреме (2 бода)
- e) малопродајна вриједност залиха (2 бода)
- f) планска вриједност залиха (2 бода)
- g) нето инвестирање у финансијски лизинг (2 бода)
- h) емисиона премија (2 бода)
- i) губитак изнад висине капитала (2 бода)
- j) добитак од продаје акција (2 бода)

**РЈЕШЕЊЕ:**

a) *Одложена пореска средства* представљају ефекте проистекле из привремених пореских разлика, односно разлика између рачуноводствених и пореских износа прихода и расхода. Настају у случајевима када је пореским прописима дозвољен пренос пореског губитка унапријед и признавање неискоришћених пореских средстава, као и када су рачуноводствени износи расхода у пореском периоду виши од порески допуштених (под условом да се ти расходи могу порески признати у неком следећем периоду) или када су приходи опорезиви прије него што стварно настану (под условом да неће бити опорезиви кад настану). Одложена пореска средства се билансирају у оквиру сталне или текуће имовине, у зависности од процијењеног времена у коме требају бити надокнађена. Релевантан је МРС 12 – Порез на добит;

b) *Нето продајна вриједност залиха* представља њихову процијењену тржишну вриједност у оквиру редовног пословања, умањену за процијењене трошкове довршења и процијењене трошкове продаје. Уколико је на датум биланса стања мања од набавне вриједности – цијене коштања залиха, билансна вриједност залиха се умањује а негативни ефекат укључује у биланс успеха, преко расхода од усклађивања вриједности залиха. У случају да је изнад набавне вриједности – цијене коштања преосталих залиха, позитивна разлика се не билансира. Релевантан је МРС 2 – Залихе;

c) *Ревалоризована вриједност некретнина, постројења и опреме* представља њихову фер вриједност на датум ревалоризације, умањену за акумулисану амортизацију и акумулисане импаритетне губитке обрачунате након њиховог иницијалног признавања. По правилу, ефекти позитивне разлике између ревалоризоване и књиговодствене вриједности НПО билансирају се у пасиви биланса стања, на позицији ревалоризационих резерви која чини саставни дио сопственог капитала. Релевантан је МРС 16 – Некретнине, постројења и опрема.

d) *Резидуална вриједност НПО* је процијењени износ који би данас био примљен у случају продаје позиције НПО, након одбијања трошкова продаје и под претпоставком да је то средство на крају свог корисног вијека и у стању у којем се очекује да буде на крају корисног

вијека. Билансира се у оквиру књиговодствене вриједности НПО, тј. на дуговној страни одговарајућег рачуна сталне материјалне имовине и искључује из основице за амортизацију. Релевантан је МРС 16 – Некретнине, постројења и опрема.

е) *Малопродајна вриједност залиха* представља њихову калкулативну продајну вриједност која се утврђује приликом набавке у малопродајној калкулацији, а од набавне вриједности се разликује за износ улакулисане разлике у цијени и улакулисаног пореза на додату вриједност. Билансира се у активи биланса стања, на дуговној страни рачуна залиха робе у малопродаји (колона бруто вриједност), док се на потражним странама корективних рачуна (улакулисана РУЦ и улакулисани ПДВ) билансирају односни износи разлике у цијени и ПДВ-а (колона исправка вриједности) садржани у малопродајној вриједности, тако да се у билансу стања јасно билансира и набавна вриједност залиха (колона нето вриједност). Релевантан је МРС 2 – залихе.

ф) *Планска вриједност залиха* је категорија која се веже за залихе материјала или залихе властитих учинака (готових производа, недовршене производње и полупроизвода). У случају залиха материјала може бити већа или мања од стварне набавне вриједности, док је уобичајено да се код залиха властитих учинака формира позитивно одступање. Рачун одступања представља корективни рачун залиха и отвара се као аналитички рачун у оквиру одговарајуће синтетике. Планска вриједност залиха материјала се билансира у активи биланса стања, у колони бруто вриједност а припадајуће одступање у колони исправка вриједности. Када се финансијски резултат билансира помоћу методе укупних трошкова, промјене на залихама властитих учинака евидентирају се у оквиру посебне, главне књиге погонског – управљачког рачуноводства, због чега се залихе властитих учинака у билансу стања обично билансирају у нето износу (износу стварне цијене коштањ), док се припадајуће одступање исказује на одговарајућем аналитичком конту главне књиге огонског – управљачког рачуноводства. Релевантна је МРС 2 – Залихе.

г) *Нето инвестирање у финансијски лизинг* једнако је бруто инвестирању у финансијски лизинг дисконтованом по каматној стопи садржаној у лизингу. Билансира се у оквиру активе, на дуговној страни одговарајућег рачуна у групи дугорочних финансијских пласмана, док се износ дисконта приказује на потражној страни одговарајућег корективног рачуна. Временом (како траје уговор о финансијском лизингу) дисконт се умањује, у корист прихода од камата. Релевантан је МРС 17 – Лизинг;

ћ) *Емисиона премија* представља позитивну разлику између емисионе и номиналне вриједности емитованих акција. Рачун емисине премије по својој суштини представља корективни рачун основног – акцијског капитала, међутим, отвара се у оквиру рачуна резерви и прати одвојено. Релевантан је МРС 39 – Финансијски инструменти – признавање и вредновање.

и) *Губитак изнад висине капитала* представља износ за који укупан, кумулативни износ губитка прелази збир осталих позиција које чине властити капитал (основни капитал, резерве и кумулативни салдо нераспоређене добити из ранијих година). Уобичајено се билансира у оквиру активе, као недостајућа актива на конту који припада текућој имовини, чиме се практично упућује на неопходност да власници капитала, у кратком року, надокнаде недостајућа средства. Иако не постоји посебан МРС/МСФИ у коме се разматрају овакве ситуације, могло би се рећи да је за рачуноводствени третман губитка изнда капитала релевантан МРС 39 – Финансијски инструменти – признавање и вредновање, с обиром да се ради о својеврсном финансијском инструменту, односно "инструменту капитала".

ј) *Добитак од продаје акција* представља позитивну нето разлику између продајне и књиговодствене вриједности улагања у акције. У зависности од класификације улагања у куповину акција другог правног лица, висина добитка од продаје акција може да зависи од тога да ли су, у вези са његовим вредновањем прије продаје, вршене одговарајуће корекције по основу промјене фер вриједности улагања, било да се те корекције укључују у биланс успјеха или у биланс стања. Што се, по правилу, дешава ако су улагања иницијално класификована у оквиру дугорочних финансијских пласмана. Релевантан је МРС 39 – Финансијски инструменти – признавање и вредновање.

## Есеј бр. 2 – МРС 40 – Улагања у некретнине

**а) Када се (и под којим условима) признаје улагање у некретнине као имовина и престанак признавања улагања у некретнине у финансијским извјештајима према МРС 40? (5 бодова)**

Према МРС 40 улагање у некретнине признаје се као имовина само и искључиво у случају:

- Када је вјеројатно да ће будуће економске користи повезане с улагањем у некретнине притицати у субјект и
- Трошак улагања у некретнине могуће је поуздано измјерити

Улагање у некретнине треба престати признавати односно треба искључити из извјештаја о финансијском положају приликом отуђења (продаја) или код коначног повлачења улагања у некретнине из употребе када се не очекују будуће економске користи од отуђења. Добити или губити који се при томе могу појавити се признају у добит или губитак периода

**б) Почетно мјерење улагања у некретнине. Какав је третман трансакцијских трошкова код почетног мјерења, а какав трошкова одржавања? (5 бодова)**

Улагање у некретнине почетно се мјери по трошку који обухвата куповну цијену и све повезане директне трошкове (накнаде за правне услуге, порез на пренос некретнина и остале трансакционе трошкове. Међутим, у књиговодствену вриједност улагања у некретнине не могу се укључити трошкови текућег одржавања већ се они признају као расход у извјештај о добити у периоду настанка.

**с) Накнадно мјерење улагања у некретнине – Појаснити примјену модела фер вриједности, шта је с обрачуном амортизације и како се евидентирају добити и губити настали из промјене фер вриједности ! (6 бодова)**

Код накнадног мјерења улагања у некретнине субјект мора одабрати примјену методе трошка или методе фер вриједности као своју рачуноводствену политику. Изабрану рачуноводствену политику субјект мора примијенити на сва своја улагања у некретнине, другим ријечима ако је подuzeће одабрало примјену модела фер вриједности мора сва своја улагања у некретнине накнадно мјерити по фер вриједности.

Фер вриједност улагања у некретнине је износ за који се некретнина може размијенити између информисаних и неповезаних страна које су вољне обавити трансакцију. Приликом одређивања фер вриједности, фер вриједност улагања у некретнине се не умањује за износ трошкова трансакције који могу настати приликом продаје или отуђења улагања у некретнине. Фер вриједност мора одражавати тржишне услове а најпоузданија процјена фер вриједности јесте котирајућа тржишна цијена исте некретнине на активном тржишту. Уколико субјект не може континуирано поуздано утврдити фер вриједност улагања у некретнине, такво улагање мјери по моделу трошка према МРС 16 с тим да је процијењени остатак вриједности нула.

Субјект који примјењује модел фер вриједност не обрачунава амортизацију.

Добитак или губитак који настаје из промјене фер вриједности улагања у некретнине треба се признати у добит или губитак у периоду настанка.

**д) Накнадно мјерење улагања у некретнине – појасни примјену модела трошка, шта је с обрачуном амортизације (4 бода)**

Субјекти који одаберу модел трошка као рачуноводствену политику код накнадног мјерења улагања у некретнине, накнадно мјере сва своја улагања по трошку умањеном за акумулисану амортизацију и акумулисане губитке за умањења.

Субјекти који примјењују модел трошка на своја улагања у некретнине дужни су обрачунати амортизацију.

## ЗАДАЦИ

### Задатак број 1

Привредно друштво је, након њиховог иницијалног признавања и вредновања по набавној вриједности, донијело одлуку да све своје некретнине након пет година њихове употребе прати по моделу ревалоризације. Метода историјског трошка примјењивана је укупно 5 година, након чега су исказана следећа салда на односним контима: на конту "Некретнине – набавна вриједност некретнина" салдо у висини од 500.000 КМ, на конту "Исправка вриједности некретнина по основу амортизације" салдо у висини од 25.000 КМ, а на конту "Исправка вриједности некретнина по основу обезвређења" износ од 10.000 КМ. Амортизација некретнина за рачуноводствене, као и пореске потребе, врши се примјеном линеарне – праволинијске методе. Стопа амортизације за пореске потребе износи 3% на набавну вриједност некретнина. Процијењена фер вриједност некретнина након њиховог коришћења у периоду од 5 година износи 500.000 КМ, а управа друштва се определијелила да ефектима разлике између фер и књиговодствене вриједности некретнина сразмјерно коригује рачуне набавне и исправке вриједности некретнина. Стопа пореза на добит је 10%. Ваш задатак је да:

- а) израчунате салдо на одговарајућем рачуну одложених пореза након пете године употребе некретнина и објасните карактер тог рачуна, односно начин његовог повећања и смањења у периоду након пете године **(5 бодова)**
- б) израчунате салдо на припадајућим контима након пете године употребе некретнина и утицај тих салда на пореску основицу за порез на добит **(10 бодова)**
- в) објасните шта би се десило у рачуноводственом третману некретнина уколико би друштво одлучило да се након седме године поново врати на модел историјског трошка, као модел вредновања некретнина у складу са МРС 16 **(5 бодова)**

### РЈЕШЕЊЕ:

а) у конкретном случају се ради о рачуну "Одложених пореских обавеза", јер је стопа амортизације за пореске сврхе (3%) већа од стопе која се користи у рачуноводствене сврхе (1%), због чега су трошкови амортизације који се могу искористити у пореске сврхе виши од стварно насталих трошкова амортизације. Салдо на рачуну одложених пореских обавеза након пет (5) година употребе некретнина износи 5.000 КМ  $((15.000 - 5.000) \times 5 \times 10\%)$ . У наредном периоду, тј. све до 34. године  $(100 : 3 = 33,33)$  употребе некретнина, салдо на рачуну одложених пореских обавеза би се повећавао, након чега би се постепено смањивао и, теоретски, дошао на нулу тек након истека корисног вијека употребе некретнина, тј. након 100 година (јер процијењеном корисном вијеку од 100 година одговара стопа амортизације од 1%)

б) након пете године употребе некретнина салда на припадајућим контима су следећа:

- на конту "Некретнине (набавна вриједност некретнина)" ..... 526.316 КМ
- на конту "Исправка вриједности некретнина" ..... 26.316 КМ
- на конту "Приходи од усклађивања вриједности некретнина" ..... 10.000 КМ
- на конту "Ревалоризационе резерве по основу некретнина" ..... 25.000 КМ
- на конту "Одложене пореске обавезе" ..... 5.000 КМ

Корекција салда на контима набавне и исправке вриједности по основу ревалоризације вршена је примјеном коефицијента од 1,052632 који се добије ако се у однос стави ефекат ревалоризације (25.000 КМ) са књиговодственом вриједношћу некретнине након пет година употребе (475.000 КМ), не рачунајући ефекте по основу обезвређења. Пошто се амортизација у пореске сврхе обрачунава примјеном стопе од 3% на набавну вриједност некретнина, наведена салда у дијелу који је последица ревалоризације директно практично не утичу на пореску основицу за порез на добит, односно порески допуштени трошкови амортизације се и даље израчунавају примјеном стопе од 3% на набавну вриједност некретнина од 500.000 КМ и износе 15.000 КМ годишње;

в) уколико се друштво одлучи да се након седме године употребе некретнина поново врати на модел историјског трошка, набавну и исправку вриједности некретнина би требало смањити на начин да одражавају вриједности релевантне за тај модел (тј. набавну вриједност на 500.000 КМ, а исправку вриједности на 35.000 КМ, те поништити цјелокупан преостали салдо ревалоризационих резерви који би, уколико је друштво за вријеме примјене модела ревалоризације вршило постепено смањивање салда ревалоризационих резерви, упоредо са увећаном амортизацијом, требало да након седме године износи 24.474 КМ (25.000 – 263 – 263); у овом случају, износ од 526 КМ петходно поништених ревалоризационих резерви треба да терети нераспоређену добит.

## Задатак број 2.

Дионичко друштво „А“ д.д. стиче (преузима) друштво „Б“ д.д. 1.1.2017. године. Књиговодствена вриједност „А“ д.д. и процијењена фер вриједност имовине и обвеза „Б“ д.д. 1.1.2017. приказане су у сљедећој табели:

Рбр.	Позиција	Биланс стања „А“ д.д.	Фер вриједност „Б“ д.д.
1.	Грађевински објекти	110.000	80.000
2.	Опрема	900.000	250.000
3.	Исправка вриједности	(300.000)	-
4.	Залихе	400.000	110.000
5.	Новац	190.000	10.000
	<b>Укупно имовина</b>	<b>1.300.000</b>	<b>450.000</b>
6.	Обичне дионице (ном. вриједност)	400.000	-
7.	Премија на емитоване дионице	60.000	-
8.	Задржана добит	740.000	-
9.	Добављачи	100.000	80.000
	<b>Обавезе и капитал</b>	<b>1.300.000</b>	<b>80.000</b>

„А“ д.д. преузима 100% обичних дионица „Б“ д.д.-а емисијом и размјеном 8.000 обичних дионица номиналне вриједности 10 КМ по дионици и 70 КМ тржишне вриједности на дан стицања. Стицањем је пренесена имовина и обвезе друштва „Б“ д.д. у главну књигу друштва „А“ д.д.

### Потребно је урадити сљедеће:

- Утврдите трошак стицања друштва „Б“ д.д. (2 бода)
- Утврдите goodwill (3 бода)
- Евидентирајте трошак стицања у главној књизи друштва „А“ д.д. (3 бода)
- Евидентирате (у главној књизи друштва „А“ д.д.) пренос нето имовине друштва „Б“ д.д. (7 бодова)
- Опишете како се поступа у рачуноводственом смислу са goodwill-ом након датума стицања? (5 бодова)

### РЈЕШЕЊЕ:

- а) Утврђивање трошка стицања друштва „Б“ д.д.: (2 бода)**

Трошак стицања = 8.000 дионица × 70 КМ по дионици = 560.000 КМ

- б) Утврђивање goodwill (3 бода)**

Goodwill = Трошак стицања – Фер вриједност нето имовине „Б“ д.д.

Фер вриједност нето имовине „Б“ д.д. = 450.000 – 80.000 = 370.000

Goodwill = 560.000 – 370.000 = 190.000 КМ

- с) Евидентирање трошка стицања у главној књизи (3 бода)**

Удјели у повезаним  
друштвима

1) 560.000

Обичне дионице (ном.  
вриједност)

400.000 Со  
80.000 1)

Премија на емитиране дионице	
	60.000
Co	
	480.000 1)

**d) Евидентирање преноса нето имовине друштва "Б" д.д. у друштво "А" (7 бодова)**

Жиро рачун	
Co	190.000
2)	<b>10.000</b>

Удјели у повезаним друштвима	
Co	560.000
	<b>560.000 2)</b>

Залихе	
Co	400.000
2)	<b>110.000</b>

Добављачи	
	100.000 Co
	<b>80.000 2)</b>

Опрема	
Co	900.000
2)	<b>250.000</b>

Грађевински објекти	
Co	110.000
2)	<b>80.000</b>

Goodwill	
2)	<b>190.000</b>

Исправка вриједности	
	300.000 Co

**e) Како се поступа у рачуноводственом смислу са goodwill-ом као нематеријалном имовином након датума стицања (5 бодова)**

Ако је у пословној комбинацији настао goodwill као нематеријална имовина, goodwill се на идући датум биланс (извјештаја о финансијском положају) тестира на умањење. Тестирање на умањење се проводи најмање једанпут годишње и то на начин да се упоређује књиговодствена вриједност Јединице која ствара новац (JCH) и њена надокнадива вриједност. Уколико је надокнадива вриједност мања од књиговодствене вриједности евидентира се губитак од умањења тј. Вриједносно усклађење goodwilla (расход) и Исправка вриједности goodwilla.



### Задатак број 3.

Подузеће "X" је купило 7.000 обичних дионица од укупно 10.000 емитираних предузећа "Y" 30.06.2017. године.

Извјештаји о финансијском положају (биланса стања) за предузеће "X" на дан 31.12.2017. (књиговодствене вриједности) и за предузеће "Y" на дан 30.06.2017. и на дан 31.12.2017. (фер вриједност) су изгледале како слиједи:

ОПИС	"X" 31.12.2017.	"Y" 30.06.2017.	"Y" 31.12.2017.
1. Дуготрајна материјална имовина	330.000	200.000	200.000
2. Улагања у дионице "Y"	160.000	0	0
3. Залихе	160.000	130.000	160.000
4. Потраживања од купаца	10.000	0	0
Укупно АКТИВА	660.000	330.000	360.000
1. Обичне дионице	400.000	100.000	100.000
2. Ревалоризационе резерве	40.000	40.000	40.000
3. Задржана добит	60.000	60.000	60.000
4. Задржани /остварени губитак	-	-	10.000
5. Добављачи	160.000	130.000	170.000
Укупно ПАСИВА	660.000	330.000	360.000

Познати су и сљедећи подаци:

- предузеће "X" (матика) је продало предузећу "Y" (зависно друштво) робе у вриједности од 150.000 н.ј.
- предузеће "Y" је те залихе (робе) продало предузећима изван групе тј. залихе предузећа "Y" на дан 31.12. 2017. не укључују робу купљене од предузећа "X".
- Предузеће "X" потражује 5.000 н.ј. од предузећа "Y" за обављене услуге превоза на дан 31.12. 2017. године.

Ваш задатак је:

**а) Израчунати goodwill на дан куповине (стицања): 30.06.2017. године**

(2 бода)

**б) Приказати израчун ревалоризацијске резерве, задржане добити, задржаног губитка и мањинског удјела групе на дан 31.12.2017. године**

(8

бодова)

**в) Направити консолидовани извјештај о финансијском положају групе на дан 31.12.2017. године**

(10 бодова)

### РЈЕШЕЊЕ:

**(а) Goodwill = Трошак стицања (улагања) – Фер вриједност нето имовине**

$$= 160.000 - (330.000 - 130.000) * 70\%$$

$$= 160.000 - 140.000$$

$$= 20.000$$

**(б)**

Ревалоризационе резерве	$40.000 + 0 = 40.000$
Задржана добит	$60.000 + 0 = 60.000$

Задржани (остварени) губитак	$0 + 10.000 * 70\% = 7.000$
Мањински удио	$360.000 - 170.000 = 190.000 * 0,3 = 57.000$

**(ц) Консолидовани извјештај о финансијском положају ГРУПЕ на дан 31.12.2017.**

<b>Опис</b>	<b>Износ</b>
1. Goodwill	20.000
2. Дуготрајна материјална имовина	550.000
3. Залихе	320.000
4. Потраживања од купаца	5.000
<b>Укупно АКТИВА (консолидована)</b>	<b>875.000</b>
1.Обичне дионице	400.000
2.Ревалоризационе резерве	40.000
3.Задржана добит	60.000
4. Задржани /остварени губитак	7.000
5. Мањински удио	57.000
6.Добављачи	325.000
<b>Укупно ПАСИВА (консолидована)</b>	<b>875.000</b>