

KOMISIJA ZA RAČUNOVODSTVO I REVIZIJU  
BOSNE I HERCEGOVINE

ISPIT ZA STICANJE PROFESIONALNOG ZVANJA  
**OVLAŠTENI REVIZOR**  
(ISPITNI TERMIN: NOVEMBAR 2016. GODINE)

PREDMET 12:  
**NAPREDNO FINANSIJSKO IZVJEŠTAVANJE**

**ESEJI**

**Esej br. 1 – Revalorizacija**

**a) Šta je to revalorizacija i šta joj je svrha u računovodstvenom smislu? (5 bodova)**

Pojmovno, revalorizacija predstavlja ponovno vrednovanje neke bilansne pozicije. U računovodstvu, zahtjev za revalorizacijom direktno je povezan sa težnjom da informacije u finansijskim izvještajima budu prezentovane što više u skladu sa kvalitativnim karakteristikama elemenata finansijskih izvještaja (pouzdanost, relevantnost, tačnost, istinitost i sl.) i primjenom pojedinih koncepata održavanja realne vrijednosti sopstvenog kapitala. U novije vrijeme, tj. u uslovima primjene MRS/MSFI, revalorizacija je direktna posljedica primjene koncepta fer vrijednosti, sadržanog u brojnim računovodstvenim standardima.

**b) Da li se i pod kojim uslovima revalorizacija veže za kretanje cijena na malo/potrošačkih cijena? (4 boda)**

Kada se kao osnov za pripremu i prezentaciju finansijskih izvještaja primjenjuju MRS/MSFI, revalorizacija u zavisnosti od stope rasta cijena na malo/potrošačkih cijena veže se samo za okolnosti tzv. "hiperinflacije", u skladu sa MRS 29 – Izvještavanje u uslovima hiperinflatornih privreda. Međutim, na domaćim prostorima je dugi niz godina, praktično sve do prelaska na primjenu MRS, vršena revalorizacija upravo kao posljedica izraženih inflatornih kretanja, tj. na osnovu podataka o kretanju stopa rasta cijena na malo utvrđenih od strane nadležnih statističkih organa, te pokušajima da se u bilansima preduzeća očuva realna finansijska vrijednost angažovanog trajnog (vlastitog) i dugoročno pozajmljenog kapitala. U nekim okolnostima, revalorizacija je bila zahtijevana čak i pri vrednovanju tekuće (obrtne) imovine (na primjer, zaliha za čije je vrednovanje u toku perioda korišćen LIFO metod).

**c) Šta je suština koncepta revalorizacije u skladu sa MRS/MSFI? (5 bodova)**

Suština je u zahtjevu za primjenom koncepta fer vrijednosti pri vrednovanju pojedinih pozicija nefinansijske (nekretnine, postrojenja, oprema i dr.) i finansijske imovine (finansijska sredstva raspoloživa za prodaju) na datum bilansa stanja, kao i pojedinih finansijskih obaveza. U principu, radi se o dugoročnim pozicijama, mada to nije isključivo pravilo. Osnovno pravilo je da se efekti revalorizacije priznaju direktno u kapitalu, tj. u izvještaju o ukupnom rezultatu u periodu, osim određenih, u okviru relevantnih MRS/MSFI, definisanih izuzetaka.

**d) Da li i na koji način efekti revalorizacije utiču na poresku osnovicu za obračun poreza na dobit? (3 boda)**

Na tekuće obaveze za porez na dobit i, u skladu s tim, rashode po osnovu tekućih poreskih obaveza, efekti revalorizacije ne bi trebalo da utiču, osim ako negativni efekti revalorizacije nekog sredstva ili grupe povezanih sredstava nadmašuju postojeće revalorizacione rezerve pripisive tom sredstvu, odnosno grupi sredstava, a rashodi po osnovu revalorizacije se priznaju u poreskom bilansu, u skladu sa važećim poreskim pravilima. Kada je riječ o rashodima po osnovu odloženih poreskih obaveza, oni se priznaju direktno u kapitalu uvijek kada se vežu za sredstvo ili obavezu koji su revalorizovani, a efekti njihove revalorizacije su takođe priznati direktno u kapitalu. Stoga, ni oni ne utiču na obračun tekućih obaveza za porez na dobit ali, prirodno, utiču na saldo odloženih poreskih obaveza pa samim tim i na "osnovicu" za obračun ukupnih poreskih rashoda.

**e) Da li i pod kojim uslovima efekti revalorizacije mogu da utiču na prinosni položaj nekog privrednog društva? (3 boda)**

Samo onda kada se negativni efekti revalorizacije knjiže na teret rashoda perioda, odnosno kada se pozitivnim efektima revalorizacije poništavaju prethodno priznati negativni efekti revalorizacije. U svim drugim slučajevima, efekti revalorizacije priznaju se direktno u kapitalu.

**Esej br. 2 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške**

- a) **Definiši i navedi primjere promjene računovodstvenih politika prema MRS 8**
- b) **Definiši i navedi primjere promjene računovodstvenih procjena prema MRS 8**
- c) **Kakav je zahtjev MRS 8 u kontekstu izmjene računovodstvenih politika u cilju osiguravanja usporedivosti računovodstvenih informacija kroz vrijeme**
- d) **Kakav je zahtjev MRS 8 u kontekstu izmjene računovodstvenih procjena u cilju osiguravanja usporedivosti računovodstvenih informacija kroz vrijeme**

**ODGOVOR:**

**a) Definiraj i navedi primjere promjene računovodstvenih politika prema MRS 8 (4 boda)**

Promjene računovodstvenih politika označavaju promjene načela i metoda mjerenja koje se odnose na istu poziciju odnosno na istu transakciju. Kao primjeri promjena računovodstvenih politika mogu se navesti prelazak s metode prosječne ponderirane cijene na metodu FIFO, prelazak s linearne metode amortizacije na funkcionalnu metodu ili prelazak s modela troška na model fer vrijednosti....

**b) Definiraj i navedi primjere promjene računovodstvenih procjena prema MRS 8 (4 boda)**

Promjene računovodstvenih procjena su usklađivanja knjigovodstvene vrijednosti neke imovine ili obveza ili iznosa trošenja neke imovine tijekom vremena nastalo procjenom sadašnjeg stanja i očekivanih budućih koristi i obveza povezanih s tom imovinom i obvezama. Kao primjeri promjena računovodstvenih procjena mogu se navesti otpis potraživanja od kupca radi informacije o stečaju, skraćenje ili produženje vijeka trajanja dugotrajne imovine koja se amortizira, promjena procjena novčanih tokova, stope rasta ili troška kapitala kod primjene testa na umanjenje prema MRS 36, promjena procjene vjerojatnosti gubitka spora kod rezerviranja...

**c) Kakav je zahtjev MRS 8 u kontekstu izmjene računovodstvenih politika u cilju osiguravanja usporedivosti računovodstvenih informacija kroz vrijeme (6 bodova)**

U cilju osiguravanja usporedivosti računovodstvenih informacija kroz vrijeme MRS 8 (toč.22) zahtjeva da se izmjene računovodstvenih politika primjenjuju retroaktivno – kao da se nova računovodstvena politika primjenjuje od prvog dana, ako je to moguće. Međutim ukoliko je potpuna retroaktivna primjena neizvediva (MRS 8, toč.24.) prepravke je potrebno napraviti od najranijeg razdoblja u kojem je to izvedivo (ograničena retroaktivna primjena nove računovodstvene politike)

**d) Kakav je zahtjev MRS 8 u kontekstu izmjene računovodstvenih procjena u cilju osiguravanja usporedivosti računovodstvenih informacija kroz vrijeme (6 bodova)**

U cilju osiguravanja usporedivosti računovodstvenih informacija kroz vrijeme MRS 8 (toč.36) **ne** zahtjeva retroaktivnu primjenu izmjene računovodstvenih procjena već se promjena procjene reflektira samo u tekućem i/ili budućim razdobljima.

### **Esej br. 3 – MSFI 3 Poslovna spajanja**

- a) **Koju metodu MSFI 3 definiše kao računovodstvenu metodu poslovnih kombinacija (spajanja). Koje su faze (koraci) primjene te metode prema MSFI 3?**
- b) **Definiši prenesenu naknadu za sticanje prema MSFI 3 (točka 37.) Navedi primjer mogućih oblika naknade za sticanje?**
- c) **Priznavanje i mjerenje goodwilla koji nastaje u transakciji pripajanja prema MSFI 3. Definišite i pojasnite uslove nastanka i računovodstvenog evidentiranja "pozitivnog goodwilla a" i "negativnog goodwilla – dobiti od povoljne kupovine"**
- d) **Definiši nekontrolisani interes (manjinski udio) prema MSFI 3. Kada se pojavljuje? U kojem dijelu izvještaja o finansijskom položaju bi se trebao naći tj. koja bi pozicija ovog izvještaja trebao biti?**

### **ODGOVOR:**

- a) Koju metodu MSFI 3 definira kao računovodstvenu metodu poslovnih kombinacija (spajanja). Koje su faze (koraci) primjene te metode prema MSFI 3? (točka 4. i 5.) (4 boda)**

Prema MSFI 3 subjekt je svako poslovno spajanje dužan obračunati primjenom metode stjecanja (metoda kupnje).(točka 4.). Primjena metode stjecanja nalaže: (točka 5.)

- (a) identificiranje stjecatelja
- (b) određivanje datuma stjecanja
- (c) priznavanje i vrednovanje stečene utvrdive imovine, preuzetih obveza i nekontrolirajućeg interesa u stečeniku te
- (d) priznavanje i vrednovanje goodwilla ili dobiti ostvarene kupnjom po cijeni nižoj od tržišne

- b) Definiraj prenesenu naknadu za stjecanje prema MSFI 3 (točka 37.) Navedi primjer mogućih oblika naknade za stjecanje? (4 boda)**

Prenesenu naknada za stjecanje subjekta/društva prema MSFI 3 obuhvaća zbroj fer vrijednosti na datum razmjene dane imovine, nastalih ili preuzetih obveza i vlasničkih instrumenata izdanih od stjecatelja u zamjenu za kontrolu nad stečenikom.

Primjeri mogućih oblika naknada za stjecanje su novčana naknada, ostala imovina, poslovanje ili ovisno društvo stjecatelja, nepredviđena naknada za stjecanje, redovne ili povlaštene dionice, opcije, varanti i udjeli članova u uzajamnim subjektima.

- c) Priznavanje i mjerenje goodwilla koji nastaje u transakciji pripajanja prema MSFI 3 (točka 32.). Definirajte i pojasnite uvjete nastanka i računovodstvenog evidentiranja "pozitivnog goodwilla" i "negativnog goodwilla – dobiti od povoljne kupnje". (8 bodova)**

Stjecatelj je dužan priznati goodwill na datum stjecanja u transakciji pripajanja kao razliku između sljedeća dva iznosa

- (a) Ukupnog zbroja

- a. prenesene naknade za stjecanje mjerene po fer vrijednosti prenesene imovine, preuzetih obveza ili izdanih vlasničkih udjela,
- b. eventualnog nekontrolirajućeg interesa mjenog ili po fer vrijednosti ili u visini udjela u neto imovini stećenika i
- c. fer vrijednosti prethodno stećenih vlasničkih udjela (kod poslovnog spajanja u fazama)

(b) neto iznosa na datum stjecanja utvrdive stećene imovine i utvrdivih pruzetih obveza mjenih po fer vrijednosti

Uspoređivanjem troška poslovnog spajanja stećenog društva i fer vrijednosti neto imovine stećenog društva utvrđuje se goodwill. Goodwill se može javiti u dvije varijante:

- (a) kao pozitivni goodwill koji se javlja u slučaju kada je naknada za stjecanje (trošak poslovnog spajanja) viši od fer vrijednosti neto imovine stećenog društva ili
- (b) kao negativni goodwill odnosno dobit od povoljne kupnje koja se javlja u slučaju kada je naknada za stjecanje niža od fer vrijednosti neto imovine stećenog društva.

Pozitivni goodwill iskazuje se kao dugotrajna nematerijalna imovina u poslovnim knjigama društva stjecatelja početno po trošku (kao višak troška poslovnog spajanja u odnosu na stjecateljev udjel u fer vrijednosti neto imovine stećenog društva). Nakon početnog priznavanja društvo stjecatelj naknadno procjenjuje goodwill iz poslovnog spajanja po trošku umanjenom za gubitke od umanjenja vrijednosti (provodi se test umanjenja najmanje jednom godišnje)

Negativni goodwill (dobit od povoljne kupnje) proizašla iz poslovnog spajanja prema MSFI 3 stjecatelj će iskazati kao prihod na datum stjecanja.

**d) Definiraj nekontrolirajući interes (manjinski udio) prema MSFI 3. Kada se pojavljuje? U kojem dijelu izvještaja o financijskom položaju bi se trebao naći tj. koja bi pozicija ovog izvještaja trebao biti? (4 boda)**

Nekontrolirajući interes predstavlja vlasnički udio u ovisnom društvu koji ni posredno ni neposredno ne pripada matici. Pojavljuje se u slučaju kada matica kupuje manje od 100% dionica ovisnog društva. Nalazi se u izvještaju o financijskom položaju stavka obveza – ispod kapitala i rezervi.

**ZADACI**

**Zadatak broj 1**

Proizvodno preduzeće proizvedenu trgovačku opremu prodaje sa garancijom koja kupcima omogućava pokriće troškova popravke svih eventualnih proizvodnih nedostataka, ukoliko se dese u prvih 12 mjeseci nakon kupovine. Procjena na osnovu iskustvenih podataka kojima preduzeće raspolaže ukazuje na to da bi, kada bi se u garantnom roku otkrili manji nedostaci u svim prodatim proizvodima, troškovi popravke iznosili 50.000 KM, dok bi u slučaju da kupci prijave veće nedostatke u svim prodatim proizvodima troškovi popravke u garantnom roku iznosili 100.000 KM. Procjena uprave proizvodnog preduzeća je da u posmatranom periodu 60% prodatih

proizvoda ne bi trebalo imati nikakve nedostatke, za 20% se očekuju samo manji nedostaci, dok se za preostalih 20% prodatih proizvoda procjenjuje da će kupci prijaviti veće nedostatke. U toku odobrenog garantnog roka, u knjigovodstvu proizvodnog preduzeća su po osnovu stvarno nastalih troškova servisiranja evidentirane obaveze u ukupnom iznosu od 27.000 KM. U toku perioda kada je preduzeće izvršilo prodaju trgovačke opreme, odobren je proces restrukturisanja preduzeća, po kom osnovu je procijenjen nastanak sledećih izdataka:

- direktni izdaci restrukturisanja ... 20.000
- izdaci po osnovu prekvalifikacije zaposlenih ... 7.000
- izdaci po osnovu ulaganja u mrežu distribucije ... 4.000
- izdaci za marketinške usluge ... 3.000.

### **Vaš zadatak je da:**

a) utvrdite ukupne obaveze preduzeća po osnovu opisanih događaja koje bi trebalo priznati u njegovim poslovnim knjigama i objasnite način njihovog utvrđivanja **(10 bodova)**,

b) objasnite način evidentiranja poslovnih promjena povezanih sa formiranjem i korišćenjem rezervisanja, primjenom bruto i neto principa **(5 bodova)**

v) objasnite razliku između rezervi i rezervisanja **(5 bodova)**

### **Rješenje:**

a) ukupne obaveze preduzeća koje je trebalo priznati u njegovim poslovnim knjigama po osnovu opisanih događaja iznose 77.000 KM (30.000 + 20.000 + 27.000), od čega se 27.000 odnosi na obaveze po osnovu stvarnih troškova servisiranja u toku garantnog roka, 30.000 po osnovu rezervisanja za troškove servisiranja, a 20.000 po osnovu troškova rezervisanja za direktne troškove restukturisanja. Za iznos obaveza po osnovu stvarnih troškova servisiranja smanjiće se rezervisanja za te namjene, dok bi neiskorišćena rezervisanja trebalo ukinuti u korist ostalih prihoda. Izdaci po osnovu prekvalifikacije zaposlenih, ulaganja u mrežu distribucije i za marketinške usluge treba da terete rashode perioda u kome nastanu. Troškove rezervisanja po osnovu procijenjenih troškova servisiranja moguće je izračunati na sledeći način:

Očekivani nedostaci	Očekivani troškovi	Ponder	Rezervisanja
Bez nedostataka		0,60	0,00
Mali nedostaci	50.000,00	0,20	10.000,00
Veliki nedostaci	100.000,00	0,20	20.000,00
<b>Ukupno</b>		<b>1,00</b>	<b>30.000,00</b>

b) Za bruto iznos procijenjenih obaveza (rezervisanja) u oba slučaja terete se poslovni rashodi perioda, u korist odgovarajućeg računa obaveza (rezervisanja). Razlika između bruto i neto principa do izražaja dolazi prilikom evidentiranja stvarnih troškova po osnovu kojih su i izvršena rezervisanja. Bruto princip podrazumijeva da se za ukupan iznos stvarno nastalih troškova terete rashodi perioda, koristeći odgovarajući račun koji odražava prirodnu vrstu tih rashoda, u korist stvarnih obaveza (prema dobavljačima i sl.), a da se istovremeno vrši ukidanje iskorišćenih rezervisanja u korist ostalih prihoda. Neto princip bi, umjesto terećenja odgovarajućeg računa rashoda perioda za iznos stvarno nastalih troškova, doveo do terećenja računa procijenjenih obaveza, odnosno rezervisanja. U oba slučaja, neiskorišćena rezervisanja ukidaju se u korist ostalih prihoda.

v) Rezervisanja pripadaju obavezama, pa je njihovo trajanje samim tim i vremenski ograničeno, dok su rezerve komponenta vlastitih izvora, koji imaju karakter trajnih izvora. Kao pozicija kapitala, rezerve, suštinski, pripadaju vlasnicima kapitala, dok rezervisanja predstavljaju obaveze sa neizvjesnim rokom dospijeća, nepoznatim povjericem i neizvjesnim iznosom, a samo ponekad procijenjene obaveze prema identifikovanim trećim licima. Konačno, rezervisanja i rezerve se razlikuju i sa aspekta njihove namjene i vremena formiranja i "trošenja". Dok su rezervisanja u funkciji pravilne periodizacije rashoda i primjene računovodstvenog načela uzročnosti i formiraju se prije nego što se desi događaj zbog kojeg su izvršena, a troše u "trenutku" nastanka tog događaja, dotle se rezerve uvijek formiraju i troše naknadno, nakon ispunjavanja određenih neophodnih pretpostavki.



**Zadatak broj 2**

Društvo Alfa, prije datuma bilansiranja, evidentira 30 % udjela u neto imovini inostarnog društva Beta, što iznosi SEK 1.000.000, odnosno KM 220.000, te 25% udjela u neto imovini inostranog društva Gama što iznosi SEK 550.000 , odnosno KM 121.000./srednji kurs CB BiH 1 SEK = 0,22 KM/

Na dan bilansiranja, 31.12.2011. godine, srednji kurs CB BiH iznosi 1 SEK= 0,24 KM

U 2012. godini Društvo Alfa prodaje inostrano ulaganje u društvo Beta za iznos od KM 260.000.

Na dan 31.12.2012. godine srednji kurs CB BiH iznosi 1 SEK = 0,26 KM .

**Vaš zadatak je da izvršite:**

1. odgovarajuća knjiženja na dan 31.12.2011. i 31.12.2012. godine društva Alfa
2. da sastavite izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti društva Alfa na navedene datume uz sljedeće pretpostavke:

Neto dobit perioda, prije oporezivanja, za oba izvještajna perioda iznosi KM 300.000 /iznosi prije knjiženja iz tačke 1 zadatka/, stopa poreza na dobit 10%, ostvarene kursne razlike, shodno računovodstvenim politikama i mjerodavnom MRS 21, priznaju se u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti.

**RJEŠENJE:**

## Knjiženja i izještaj o sveobuhvatnoj dobiti društvo Alfa 2012. Godine

bodovi 10

Udjeli u ino poslovanju Novac		Ispravka vrijednosti		Revalorizacije rezerve		Alfa 2011 Odloženi porezi	
S <sup>o</sup> 220.000		(1) 20.000	(2) 2.000	20.000( 1)		2.000( 2)	
S <sup>o</sup> 110.000		(3) 11.000	(4) 1.100	11.000 (3)		1.100 (4)	
Bruto dobit perioda		Akumulacija		Porezi			
(5) 270.000	300.000 S <sup>o</sup>		270.000 (5)		30.000 (6)		
(6) 30.000						(1) vrijednosno usklađenje udjela	

/udjeli u Beta/

(2) Za obračun odloženih poreza /udjeli Beta/

(3) vrijednosno usklađenje udjela /udjeli u Gama/

(4) Za obračun odloženih poreza /udjeli Gama//

(5) Za prenos neto dobiti perioda u akumulaciju

(6) Za obračun poreza na dobit razdoblja

<b>A</b>	<b>DOBIT RAZDOBLJA</b>	
1	Dobit razdoblja	300.000
2	Porez na dobit razdoblja	30.000
3	Neto dobit razdoblja	270.000
<b>B</b>	<b>OSTALA SVEOBUH VATNA DOBIT / DOBICI- GUBICI / UTVRĐENI DIREKTNO U KAPITALU</b>	
1	Dobici od revalorizacije stalnih sredstava	31.000
2	Obračunati odloženi porez po osnovu sveobuhvatne dobiti	3.100
3.	Neto ostala sveobuhvatna dobit	27.900
<b>C</b> <b>/A+B/</b>	UKUPNO SVEOBUH VATNA DOBIT PERIODA	297.900

## Knjiženja i izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti društav Alfa u 2013. Godini

bodovi 10

Udjeli u inpo poslovanju  
Novac

Ispravka vrijednosti fin.sred.

Revalorizacije rezerve

Odloženi porezi

S° 220.000 S° 110.000	220.000 1)	S° 20.000 S° 11.000 (3) 11.000	20.000 1)	2)18.000  (4) 1.100	18.000 S° 9.900 S° 11.000 (3)	2) 2.000	2.000 S°  1.100 S° 1.100 (4)	1)260.000
Bruto dobit perioda		Akumulacija			Porezi			
(5) 306.000 (6) 34.000	300.000 S° 20.000 1) 20.000 2)	306.000 (5)			(6) 34.000			

<b>A</b>	<b>DOBIT RAZDOBLJA</b>	
1	Dobit razdoblja	340.000
2	Porez na dobit razdoblja	34.000
3	Neto dobit razdoblja	306.000
<b>B</b>	<b>OSTALA SVEOBUH VATNA DOBIT / DOBICI- GUBICI / UTVRĐENI DIREKTNO U KAPITALU</b>	
1	Dobici iz osnova prevođenja fin.izv. inostranog poslovanja	11.000
2	Gubici iz osnova prevođenja fin.izv.inostarnog poslovanja	(20.000)
3	Obračunati odloženi porez	9.000

- (1) Za prodaju udjela. Beta
- (2) Za reklasifikacijsku uskladu
- (3) Za vrijednosno usklađenje Gama
- (4) Za obračun odloženih poreza
- (5) Za prenos dobiti u akumulaciju
- (6) Za obračun poreza na dobit razdoblja

4	<b>NETO OSTALA SVEOBUH VATNA DOBIT</b>	(8.100)
5		
6		
<b>C</b> <b>/A+B/</b>	UKUPNO SVEOBUH VATNA DOBIT PERIODA	297.900

