

GODIŠNJI VEBINAR 2021

NAJČEŠĆE GREŠKE U FINANSIJSKIM IZVEŠTAJIMA

Nevena Svilar

25. novembar 2021. godina



NAJČEŠĆE GREŠKE U FINANSIJSKIM IZVEŠTAJIMA

Rezime

- Računovodstvene politike
- Godišnji popis imovine i obaveza
- Vrednovanje sredstava stalne imovine
- Vrednovanje zaliha
- Vrednovanje plasmana i potraživanja
- Rezervisanja za troškove u garantnom roku
- Ostalo

RAČUNOVODSTVENE POLITIKE

Interni akt u skladu sa Zakonom o računovodstvu

*Pravna lica, odnosno preduzetnici opštim aktom, u skladu sa Zakonom, uređuju organizaciju računovodstva na način koji omogućava sveobuhvatno evidentiranje, kao i sprečavanje i pravovremeno otkrivanje pogrešno evidentiranih poslovnih promena, uređuju interne računovodstvene kontrolne postupke, **utvrđuju računovodstvene politike**, određuju lica koja su odgovorna za zakonitost i ispravnost nastanka poslovne promene i sastavljanje i kontrolu računovodstvenih isprava o poslovnoj promeni, uređuju kretanje računovodstvenih isprava i utvrđuju rokove za njihovo dostavljanje na dalju obradu i knjiženje u poslovnim knjigama.*

➤ **Usklađenost Računovodstvenih politika sa primenjenim okvirom za finansijsko izveštavanje (IAS/IFRS/IFRS za SME)**

➤ **Usklađenost Računovodstvenih politika sa izmenjenim računovodstvenim propisima**

Pravna lica koja primenjuju IAS/IFRS

Usklađenost Računovodstvenih politika sa:

- IFRS 9
- IFRS 15
- IFRS 16

GODIŠNJI POPIS IMOVINE I OBAVEZA

Pravilnik o načinu i rokovima vršenja popisa i usklađivanja knjigovodstvenog stanja sa stvarnim stanjem

Popis imovine i obaveza obuhvata:

- 1) utvrđivanje stvarnih količina imovine koja se popisuje merenjem, brojanjem, procenom i sličnim postupcima, bliže opisivanje popisane imovine, kao i unošenje podataka u popisne liste;
- 2) upisivanje u popisne liste naturalnih promena nastalih u periodu vršenja popisa pre i posle dana na koji se popis vrši i svođenje popisnog stanja na stanje na dan na koji se popis vrši;
- 3) unošenje knjigovodstvenog naturalnog stanja imovine u popisne liste;
- 4) utvrđivanje naturalnih razlika između stanja utvrđenog popisom i knjigovodstvenog stanja;
- 5) unošenje cena popisane imovine;
- 6) vrednosno obračunavanje popisane imovine;
- 7) sastavljanje izveštaja o izvršenom popisu.



ZALIHE

- mirujuće zalihe tj. zalihe sa umanjenim obrtom
- oštećene zalihe
- zalihe kojima je istekao rok upotrebe

SREDSTVA STALNE IMOVINE

- sredstva stalne imovine koja se ne koriste;
- oštećena sredstva stalne imovine;
- sredstva stalne imovine koja su računovodstveno amortizovana;

...koja se i dalje se iskazuju u poslovnim knjigama.

VREDNOVANJE SREDSTAVA STALNE IMOVINE



- Nematerijalna imovina, nekretnine, postrojenja i oprema bez sadašnje knjigovodstvene vrednosti
- Testiranje na umanjenje vrednosti
- Naknadno vrednovanje



VREDNOVANJE SREDSTAVA STALNE IMOVINE

Problem	Šta je ovde pogrešno?	Zahtev standarda
Nematerijalna imovina, nekretnine, postrojenja i oprema bez sadašnje knjigovodstvene vrednosti	<ul style="list-style-type: none">Sredstva se koriste izvan njihovog korisnog veka, ona su u potpunosti amortizovana i njihova knjigovodstvena vrednost je nulaNarušen princip uzročnosti	Standard zahteva da entitet proveri najmanje jednom korisni vek na kraju svake finansijske godine



Rešenje problema

- (1) Pregled korisnog veka na kraju svake finansijske godine;
- (2) Retrospektivna korekcija – ponovno utvrđivanje podataka za prethodne perioda korišćenjem revidiranog procenjenog korisnog veka;
- (3) Metod revalorizacije

VREDNOVANJE SREDSTAVA STALNE IMOVINE

Testiranje na umanjenje vrednosti

Problem	Ključni momenti	Zahtev standarda
Entitet nije sproveo test umanjenja vrednosti stalne imovine	<ul style="list-style-type: none">• Izvršiti procenu nadoknadivog iznosa• Dokumentovati procenu nadoknadivog iznosa• Utvrđivanja nadoknadivog iznosa i zaključke do kojih se došlo obelodaniti u Napomenama uz finansijske izveštaje	IAS 36 Umanjenje vrednosti imovine/IFRS za SME Odeljak 27 Umanjenje vrednosti imovine



VREDNOVANJE SREDSTAVA STALNE IMOVINE

Naknadno vrednovanje

Entitet se opredelio za model revalorizacije kao model naknadnog vrednovanja u svojim računovodstvenim politikama

Ne vrši procenu fer vrednosti



Problem	Šta je ovde pogrešno?	Zahtev standarda
Entitet na kraju obračunskog perioda nije izvršio ponovnu procenu fer vrednosti	<ul style="list-style-type: none">• Entitet se u svom internom aktu opredelio za model revalorizacije kao model naknadnog vrednovanja;• <i>Računovodstvenim politikama definisano da se revalorizacija radi svakih pet godina;</i>• <i>Poslednja revalorizacija rađena 2013. godine</i>	Revalorizacija se vrši dovoljno redovno, kako bi se obezbedilo da se knjigovodstvena vrednost bitno ne razlikuje od vrednosti do koje bi se došlo korišćenjem fer vrednosti na kraju izveštajnog perioda.

VREDNOVANJE SREDSTAVA STALNE IMOVINE

Naknadno vrednovanje

IAS 16 nudi dva modela naknadnog vrednovanja:

(1) Model nabavne vrednosti i

(2) Model revalorizacije

- Revalorizaciju je potrebno vršiti dovoljno redovno, kako bi se obezbedilo da se knjigovodstvena vrednost bitno ne razlikuje od vrednosti do koje bi se došlo korišćenjem fer vrednost na kraju izveštajnog perioda.
- Učestalost revalorizovanja zavisi od promena fer vrednosti nekretnina, postrojenja i opreme koje se revalorizuju.
- Kada se fer vrednost revalorizovanog sredstva bitno razlikuje od njegove knjigovodstvene vrednosti, potrebna je dalja revalorizacija.
- Neke nekretnine, postrojenja i oprema mogu pokazivati znatna i promenljiva kretanja fer vrednosti, zbog čega je potrebno vršenje revalorizacije jednom u toku godine. Kod onih nekretnina, postrojenja i opreme kod kojih su kretanja fer vrednosti neznatna, nije potrebno tako često revalorizovanje. Umesto toga, može biti neophodno da se stavke revalorizuju samo jednom na svakih tri ili pet godina.

VREDNOVANJE ZALIHA

Zalihe sa umanjenim obrtom (mirujuće zalihe)

Problem	Tretman	Ograničenje
Postojanje mirujućih zaliha (zaliha sa umanjenim obrtom) je jedan od indikatora umanjenja neto ostvarive vrednosti.	<ul style="list-style-type: none">• Preispitati da li postoje mirujuće zalihe;• Preispitati mogućnost njihove realizacije;• Utvrditi neto ostvarivu vrednost mirujućih zaliha u skladu sa IAS 2 Zalihe/IFRS za SME Odeljak 13• Izršiti obezvređenje mirujućih zaliha ukoliko se utvrdi da je neto ostvariva vrednost niža od knjigovodstvene vrednosti.	Postojanje značajne vrednosti ovakvih zaliha za koje nije preispitana mogućnost realizacije i kojima nije utvrđena neto ostvariva vrednost može biti materijalno značajno ograničenje u postupku uveravanja da su zalihe u finansijskim izveštajima vrednovane u skladu sa IAS 2 Zalihe/IFRS za SME Odeljak 13

VREDNOVANJE ZALIHA

Zalihe sa umanjenim obrtom (mirujuće zalihe)



VREDNOVANJE ZALIHA

Moguće nepravilnosti kod zaliha u materijalnom knjigovodstvu	Ograničenje
zalihe se nerealnim cenama	Identifikovanje ovakvih nepravilnosti može biti materijalno značajno ograničenje u postupku uveravanja da su zalihe u finansijskim izveštajima vrednovane u skladu sa IAS 2 Zalihe/IFRS za SME Odeljak 13
zalihe sa negativnom vrednošću	
zalihe čije je stanje nula a imaju iskazanu vrednost u lager listi	
zalihe koje imaju stanje a njihova vrednost je nula	

VREDNOVANJE PLASMANA I POTRAŽIVANJA

IFRS za SME

- Obezvredenje po principu nastanka gubitka

IAS/IFRS

- Obezvredenje po principu procene budućih gubitaka – IFRS 9
- Usklađivanje računovodstvenih politika

VREDNOVANJE PLASMANA I POTRAŽIVANJA

IFRS za SME

Problem	Tretman
Umanjenje vrednosti dugoročnih finansijskih plasmana	<i>Test na obezvređenje vrednosti dugoročnih finansijskih plasmana</i> Na dan finansijskih izveštaja potrebno je testirati da li je došlo do umanjenja vrednosti iskazanih učešća u kapitalu u skladu sa IFRS za SME Odeljak 27 Umanjenje vrednosti imovine, odnosno razmotriti eventualno obezvređenje u skladu sa zahtevima IFRS za SME Odeljak 11 Osnovni finansijski instrument. U Napomenama uz finansijske izveštaje obelodaniti zaključke procene rukovodstva. Ukoliko se sprovedenim testiranjem utvrdi da je došlo do umanjenja vrednosti potrebno je priznati rashode po osnovu obezvređenja.
Potraživanja koja su izgubila tretman obrtnih sredstava	Proceniti naplativost navedenih kratkoročnih potraživanja u svrhu preispitivanja na obezvređenje u skladu sa računovodstvenim politikama. Obezvređiti sva kratkoročna potraživanja koja potiču iz ranijih godina/kratkoročna potraživanja koja su izgubila tretman obrtnih sredstava, potraživanja čiji su računi u blokadi, potraživanja od partnera u stečaju, a za koja se ne obezbede računovodstvene isprave kojima se potvrđuje izvesnost naplate u iznosu koji nije manji od iznosa iskazanog u poslovnim knjigama. Prilikom razmatranja iznosa koji treba obezvređiti prihvatljivo je uzeti u obzir i visinu obaveza koje se iskazuju prema istim partnerima. Dokumentovati procenu izvesnosti realizacije navedenih kratkoročnih potraživanja. Ukoliko se navedena potraživanja ne obezvrede potrebno je u napomenama uz finansijske izveštaje obelodaniti postojanje ovakvih potraživanja i procenu Rukovodstva o njihovoj naplativosti.
Potraživanja od partnera čiji su računi u blokadi	
Potraživanja od partnera u stečaju	

VREDNOVANJE PLASMANA I POTRAŽIVANJA

IFRS za SME

Problem	Tretman
Potraživanja koja su starija od roka za obezvređenje definisanog politikama	Ukoliko se Entitet opredelio za politiku obezvređenja nenaplaćenih potraživanja od kupaca za koje je od dana dospeća prošlo više od 60/90/120 i sl. dana onda tu računovodstvenu politiku mora da primenjuje konzistentno, bez izuzetka. U suprotnom je potrebno preispitati usvojene politike vrednovanja potraživanja i ako je potrebno uskladiti Pravilnik o računovodstvenim politikama sa primenjenom politikom vrednovanja potraživanja.
Potraživanja po osnovu pozajmica čiji je rok dospeća istekao	Proceniti naplativost u svrhu preispitivanja na obezvređenje u skladu sa računovodstvenim politikama. Obezvrediti kratkoročne finansijske plasmane za koja se ne obezbede računovodstvene isprave kojima se potvrđuje izvesnost naplate u iznosu koji nije manji od iznosa iskazanog u poslovnim knjigama. Dokumentovati procenu izvesnosti naplativosti dospelih potraživanja po osnovu pozajmica. Ukoliko se navedena potraživanja ne obezvrede potrebno je u napomenama uz finansijske izveštaje obelodaniti postojanje ovakvih potraživanja i procenu Rukovodstva o njihovoj naplativosti.

REZERVISANJA ZA TROŠKOVE U GARANTNOM ROKU

Komentar

Društvo je u 2020. godini izvršilo rezervisanja za troškove u garantnom roku u ukupnom iznosu od RSD 750.000.000,00 za sledeća gradilišta:

- (1) maloprodajni objekat E2016 u Pančevu,*
- (2) proizvodni kompleks za obradu bakarne žice u Gornjem Milanovcu,*
- (3) 2. faza proizvodnog pogona u Boru,*
- (4) izgradnja poslovne zgrade klase A u Beogradu na vodi*
- (5) Stambeno-poslovni kompleks Kneza Miloša.*

Rezervisanja su priznata putem Odluka, a na osnovu ugovorene vrednosti građevinskih radova i za period za koji važi bankarska garancija. Na osnovu priložene dokumentacije nismo uspeali da identifikujemo da je navedeno rezervisanje priznato u potpunosti u skladu sa IAS 37 Rezervisanja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina. Naime, Društvo je formiralo rezervisanja uzimajući u obzir vrednost ugovorenih, a ne izvršenih radova.

Takođe, nije izvršeno rezervisanje za troškove u garantnom roku kod svih ugovora o izgradnji čime bi se obezbedilo uveravanje da je rezervisanje izvršeno na konzistentnoj osnovi (kao primer navodimo gradilište: stambeno poslovni objekat na kat. Parceli 1955 KO Vračar, čiji je investitor XYZ d.o.o., Beograd).

REZERVISANJA ZA TROŠKOVE U GARANTNOM ROKU

Nije prihvatljivo priznavati rezervisanja uzimajući u obzir vrednost ugovorenih umesto izvršenih radova

Potrebno je obezbediti obrazloženje iz kog razloga nije izvršeno rezervisanje po osnovu troškova u garantnom roku kod svih ugovora čime bi se obezbedilo uveravanje da je rezervisanje izvršeno na konzistentnoj osnovi

Poreski rizik (Zakon o porezu na dobit, član 22b - Na teret rashoda priznaju se izvršena dugoročna rezervisanja za obnavljanje prirodnih bogatstava, **za troškove u garantnom roku** i zadržane kaucije i depozite, kao i druga obavezna dugoročna rezervisanja u skladu sa zakonom)



NAJČEŠĆE GREŠKE U FINANSIJSKIM IZVEŠTAJIMA - OSTALO

- **Revalorizacije rezerve**

Ustrojiti analitičku evidenciju revalorizacionih rezervi

- **Datum odobravanja finansijskih izveštaja**

IAS 10/Odeljak 32 IFRS za SME - Događaji posle izveštajnog perioda

- **Korektivni događaji i načelo uzročnosti prihoda i rashoda**

Thank you
for your time
and attention