

Начела уредног билансирања

Дијана Дуроњић, асистент

Начела уредног билансирања

1. начело јасности
2. начело истинитости
3. начело идентитета
4. начело континуитета
5. начело опрезности
6. начело мјеродавности
7. начело појединачног вредновања
8. начело сталности пословања
9. начело реализације
10. начело импаритета
11. начело разграничења према предмету и времену

НАЧЕЛО ЈАСНОСТИ

Биланс се сматра нејасним ако корисници који посједују довољан степен знања из финансијског извјештавања и пословања из њега не могу јасно да сагледају односе између појединих позиција који су им неопходни за доношење исправних закључака и оцјена.

НАЧЕЛО ИСТИНИТОСТИ

За билансе се може рећи да су истинити ако на истинит и тачан начин приказују прописане информације (информације о имовинском, финансијском и приносном положају, токовима готовине и промјенама на капиталу у извјештајном периоду.

НАЧЕЛО ИДЕНТИТЕТА

- ▶ Према начелу идентитета, ”биланс отварања” (почетно стање 1. јануара), по својој суштини и обухвату, идентичан је билансу стања утврђеном на дан 31. децембра претходне године.
- ▶ Према МРС 8, од начела идентитета је потребно одступити у случајевима:
 - ▶ када дође до промјене рачуноводствене политике,
 - ▶ због промјене регулаторног оквира
 - ▶ због промјене у оквиру неког од МРС/МСФИ
 - ▶ на основу одлуке менаџмента
 - ▶ када се врши исправка материјално значајне грешке.

НАЧЕЛО КОНТИНУИТЕТА

Начело континуитета заснива се на претпоставци да се предузеће оснива са намјером да послује у временски неограниченом периоду и да на датум сачињавања биланса има способност да послује најмање до следећег датума биланса.

Овом начелу својствено је билансирање периодичног финансијског резултата, односно припрема и презентација биланса у одређеним, краћим, временским периодима, најмање једном годишње.

НАЧЕЛО ОПРЕЗНОСТИ

Начело опрезности подразумева вредновање имовине по принципу ниже, а обавеза по принципу више вриједности.

У складу с тим, у биланс успјеха требају бити укључени сви (реализовани нереализовани) губици а добици само ако су реализовани.

Заснива се на примјени принципа импаратета и принципа реализације.

НАЧЕЛО МЈЕРОДАВНОСТИ

Примјена овог начела битна је због правилног утврђивања правила која су мјеродавна за сачињавање одређених биланса

У контексту наведеног, биланси се класификују као пословни и порески.

Између једних и других може постојати различит ниво међузависности, у зависности од тога да ли порески биланс и у којој мјери зависи од пословног или пословни у одређеној мјери зависи од пореског биланса.

НАЧЕЛО ПОЈЕДИНАЧНОГ ВРЕДНОВАЊА

Билансне позиције треба класификовати, признавати и вредновати на начин да у билансима не дође до недозвољеног компензовања (пребијања) вриједности између сродних ставки.

Примјена контног оквира и контног плана.

НАЧЕЛО РАЗГРАНИЧЕЊА ПРЕМА ПРЕДМЕТУ И ВРЕМЕНУ

Ово начело има за циљ да се у билансу успјеха изврши сучељавање прихода и расхода који су међусобно повезани по одређеној узрочно-посљедичној вези, односно да се билансира финансијски резултат заснован на начелима узрочности и опрезности.

Разграничење према времену подразумијева употребу рачуна временских разграничења, док се разграничење према предмету односи на захтјев да се издаци признају као расходи само ако не доносе будуће економске користи.

БИЛАНСНИ ДЕЛИКТИ

Замагљивање биланса

Замагљивање биланса се испољава као поступак из кога резултира биланс у коме су финансијски положај и рентабилност предузећа представљени нејасно.

Нето имовина и финансијски резултат су исказани у тачним износима.

Биланс се сматра нејасним ако корисници који посједују довољан степен знања из финансијског извјештавања и пословања из њега не могу сагледати односе између појединих позиција који су им неопходни за доношење исправних закључака и оцјена

Замагљивање биланса се јавља као последица:

- неадекватног расчлањавања рачуноводствених категорија
- неадекватног обиљежавања билансних позиција
- употребе нето принципа
- ускраћивања важних информација у биљешкама и извјештају о пословању

Фалсификовање финансијских извјештаја

Под фалсификовањем биланса подразумејева се нетачно приказивање финансијског положаја и рентабилности предузећа с намјером да се трећа лица наведу на одлуке које су супротне њиховим интересима.

Фалсификовани биланс приказује нетачну висину нето имовине предузећа и нетачну висину финансијског резултата предузећа.

Фалсификовање биланса настаје усљед непоштивања начела истинитости и начела потпуности.

Примјер 1.

У колонама 4. и 6. активе биланса стања приказана је идентична вриједност позиција залиха трговачке робе у малопродаји, у износу од 90.000 КМ; стопа укалкулисане РУЦ робе у малопродаји износи 10%.

а) малопродајна вриједност залиха износи 117.000 КМ.

б) малопродајна вриједност залиха износи 90.000 КМ.

Примјер 2.

У текућој пословној години је уочено да предузеће у претходној години није евидентирало приходе од продаје у износу од 100.000 КМ. Укупни приходи од продаје у истој години исказани су у износу од 900.000 КМ. Одмах по уочавању грешке извршена је њена исправка на начин да је продаја евидентирана у текућој години, као да се ради о редовној продаји. Стопа просјечно остварене РУЦ у претходној години исказана је у износу од 10%.

Примјер 3.

У Нотама уз финансијске извјештаје наведено је да предузеће за обрачун амортизације сталне материјалне имовине користи линеарни метод амортизације. Нису наведени подаци о процијењеном корисном вијеку средстава (или групе средстава) која се амортизују, постојању резидуалне вриједности, примјењеном моделу вредновања и сл.

Процијењена резидуална вриједност транспортне опреме (10 камиона) износи 50.000КМ а њена набавна вриједност 500.000КМ. Као основицу за обрачун амортизације транспортне опреме предузеће користи износ од 450.000КМ.

Примјер 4.

У консолидованом билансу успјеха нису исказани приходи од продаје повезаним правним лицима у износу од 100.000 КМ. Напомене не садрже информације о трансакцијама са повезаним правним лицима, док је у консолидованом билансу стања извршено пребијање потраживања и обавеза из интерних трансакција.

Примјер 5.

Предузеће за производњу електричне енергије на списку своје имовине посједује резервне дијелове (генераторе, трансформаторе и сл.) високе вриједности који се употребљавају од случаја до случаја, у просјеку сваке треће године. Наведени дијелови су класификовани као опрема која се отписује методом калкулативног отписа, у периоду од три године.

Примјер 6.

Од купца је примљен аванс у износу од 234.000 КМ :

а) предузеће је износ аванса, умањен за припадајући ПДВ обрачунат по стопи од 17%, исказало као приход од продаје.

б) износ аванса, умањен за припадајући ПДВ, исказан је на позицији примљених аванса, при чему је авансна пореска фактура књижена уз помоћ конта активних и пасивних временских разграничења.

Примјер 7.

Директни трошкови производње (брuto зараде радника у производном погону и трошкови закупа погона), чија висина износи око 20% у односу на трошкове материјала за израду учинака, нису укључени у обрачун цијене коштања залиха властитих учинака.

Предузеће за потребе билансирања финансијског резултата користи метод укупних трошкова.

Примјер 8.

Кamate по искоришћеном дугорочном кредиту, у износу од 30.000 КМ који пословној банци треба да буде враћен у периоду од пет година (отплата кредита врши се по систему једнаких мјесечних анuitета), евидентирана је приликом пријема кредита, уз употребу рачуна временских разграничења.

Примјер 9.

У консолидованом билансу успјеха нису исказани приходи које је зависно правно лице остварило продајом готових производа купцима трећим правним лицима.

У консолидованом билансу стања, учешћа мањинских акционара (акционара без права контроле) у капиталу зависног правног лица исказана су у оквиру дугорочних обавеза.

Примјер 10.

Потраживања од купаца над којима је отворен стечајни поступак износе 100.000 КМ.

Предузеће није вршило исправку вриједности или отпис потраживања од купаца.

Према важећем Правилнику о рачуноводственим политикама и рачуноводственим процјенама, потраживања од купаца вреднују се по моделу утврђеном у оквиру МРС 39.

Примјер 11.

Над предузећем је у току године отворен стечајни поступак.

Предузеће је на дан отварања стечајног поступка исказало почетно стање имовине и обавеза у потпуности идентично стању исказаном у билансу стања на дан закључења претходног обрачунског периода, тј. периода који је завршен дан пред отварање стечајног поступка.

Примјер 12.

У почетном стању на дан 1. јануара исказане су обавезе према добављачима више за 20.000 КМ у односу на стање исказано у билансу стања на дан 31. децембра претходне године.

Разлика од 20.000 КМ утврђена је на основу конфирмације потписане са добављачем у фебруару текуће године.

Биланси за претходни обрачунски период нису кориговани.

Примјер 13.

Управа предузећа је извршила промјену рачуноводствене политике која се примјењује при вредновању сталне материјалне имовине, на начин да је одабрана примјена модела ревалоризације, утврђеног у МРС 16.

Нови модел вредновања примијењен је проспективно, тј. нису вршене корекције нити преправљање почетних стања повезаних билансних позиција у билансу стања.

Примјер 14.

У почетном стању на дан 1. јануара мање су исказане одређене билансне позиције у односу на њихово стање на дан 31. децембра претходне године и то:

- ▶ залихе трговачке робе чија набавна вриједност износи 30.000 КМ,
- ▶ обавезе према добављачима у износу од 20.000 КМ и
- ▶ обавезе по основу примљених аванса у износу од 10.000 КМ.

Примјер 15.

Приливи готовине у износу од 1,000.000 КМ, исказани у билансу токова готовине у колони текућа година као приливи по основу пословних активности, наредне године су исказани у колони претходна година као приливи по основу инвестиционих активности.

У колони претходна година, у билансу успјеха, исказани су приходи од закупа виши за 10.000 КМ у односу на приходе од закупа исказане у колони текућа година у билансу успјеха за претходни обрачунски период - разлика је резултат исправке материјално значајне грешке, у складу са МРС 8 .

Примјер 16.

Предузеће је опрему којом располаже на дан 31. децембра билансирало у висини процијене ликвидационе вриједности, због претпоставке да у току наредне године може доћи до озбиљног угрожавања његове пословне способности.

Предузеће у својим нотама није објавило било какве информације о угрожености сталности пословања или идентификовању обустављеног пословања, нити је вршило рекласификацију сталне имовине у групу средстава намијењенх продаји или отуђењу, у складу са МСФИ 5.

Примјер 17.

Над предузећем је отворен ликвидациони поступак.

У току ликвидационог поступка настављено је са обрачуном амортизације опреме у њеном процијењеном корисном вијеку, примјеном метода дегресивног отписа.

Примјер 18.

Због потребе укључивања финансијских извјештаја домаћег зависног предузећа у консолидовани финансијски извјештај страног матичног предузећа, финансијски извјештаји у текућој години сачињени су за обрачунски период од 1. јануара до 30. септембра.

У колони претходна година исказани су подаци за обрачунски период од 1. јануара до 31. децембра претходне године.

Примјер 19.

Позитивни ефекти процјене вриједности сталне материјалне имовине која се вреднује према моделу фер вриједности из МРС 16 приказани су у оквиру билансу успјеха, као приходи од усклађивања вриједности имовине.

Негативни ефекти промјене фер, тржишне вриједности акција, класификованих као финансијска средства која се прате по фер вриједности кроз биланс успјеха, приказани су у оквиру нереализованих губитака на ХОВ, у пасиви биланса стања.

Примјер 20.

У билансу успјеха су исказани трошкови резервисања утврђени по основу резервисања за процијењене трошкове инвестиционог одржавања постројења за загријавање просторија.

Ремонт постројења врши се редовно сваке треће године.

Примјер 21.

У билансу успјеха за текући период исказани су приходи по основу уговорене продаје робе која треба да се реализује наредног обрачунског периода.

Процијењена нето продајна вриједност залиха је за 20.000 КМ нижа од њихове цијене коштања на датум биланса стања - залихе су у билансу исказане у висини цијене коштања.

Примјер 22.

Приходи од продаје робе повезаном правном лицу исказани су као приходи од продаје у консолидованом билансу успјеха.

У билансу успјеха је исказано смањење нето финансијског резултата по основу признавања расхода од одложених пореских обавеза - ови расходи су билансирани на основу чињенице да се трошкови репрезентације у висини од 70% од њихове стварне висине не могу признати у пореске сврхе (за утврђивање основице за обрачун пореза на добит).

Примјер 23.

Негативни ефекти смањења фер вриједности финансијских средстава класификованих као финансијска средства расположива за продају исказани су у билансу успјеха периода, као расходи по основу усклађивања вриједности имовине.

Истовремено су у билансу стања исказани нереализовани добици по основу вредновања истих финансијских средстава у претходном обрачунском периоду.

Примјер 24.

У пореском билансу су исказани расходи по основу исправке вриједности и отписа потраживања од купаца према којима предузеће истовремено има и обавезе из дужничко-повјерилачких односа.

У билансу успјеха исказани су приходи по основу наплаћених дивиденди због чињенице да се ови приходи опорезују само ако су наплаћени и то у тренутку њихове наплате.

Примјер 25.

Потраживања од купаца према којима предузећа истовремено има и обавезе по основу набавке залиха материјала или робе, у билансу стања су приказана у нето износима (тј. у пребијеном стању).

Предузеће у оквиру процедура предзакључних књижења није извршило декомпоновање салда активно-пасивних рачуна која се односе на потраживања од купаца и обавезе према добављачима.

Примјер 26.

Унапријед плаћени расходи по основу закупа канцеларијског простора билансирани су као расходи периода.

Зависни трошкови набавке постројења и опреме нису укључени у њихову набавну вриједност.

Трошкови служби управе и продаје готових производа, као и општи административни трошкови укључени су у производну цијену коштања залиха властитих учинака.