

ОБЈАШЊЕЊА ПРИВРЕДНОГ САВЕТНИКА О НАЧИНУ БИЛАНСИРАЊА ДЕВИЗНИХ АВАНСА ПОТВРЂЕНА СУ ОД СТРАНЕ ОДБОРА ЗА МРС (IASB) И ПРОПИСАНА СУ КАО ОБАВЕЗУЈУЋА

1. Аванси и трансакције у иностраној валути

Пре три месеца, тачније 8. децембра 2016. године, Одбор за Међународне рачуноводствене стандарде (International Accounting Standards Board – IASB) издао је ново **IFRIC ТУМАЧЕЊЕ 22 Разматрање аванса и трансакција у страним валутама (IFRIC 22 Foreign Currency Transactions and Advance Consideration)**, које је постало обавезујуће за ентитете који примењују МСФИ и МСФИ за МСП. Примена овог тумачења обавезна је од 1. јануара 2018. године, с тим што је препоручена ранија примена уз обелодањивање те чињенице у напоменама уз финансијске извештаје.¹

Проблеми у вези са исказивањем трансакција у иностраној валути које су плаћене девизним авансом (унапред) појавио се у вези са применом одредаба параграфа 21–22 МРС 21 – *Ефекти промена девизних курсева*, којим је прописано следеће:

„21 Трансакција у иностраној валути се код почетног признавања евидентира у функционалној валути тако што се на износ у иностраној валути примењује промтни девизни курс функционалне валуте и стране валуте на датум трансакције.“

Према параграфу 22 МРС 21 „датум трансакције је датум на који се трансакција по први пут квалификује за признавање у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања“.

¹ Одредбама Закона о рачуноводству („Службени гласник РС“, бр. 62/13), прописана је примена пуних МСФИ и МСФИ за МСП. Пуни МСФИ обухватају и са њима повезана тумачења, издата од Комитета за тумачење рачуноводствених стандарда (International Financial Reporting Interpretations Committee – IFRIC), накнадне измене тих стандарда и са њима повезана тумачења, одобрени од Одбора за међународне рачуноводствене стандарде (International Accounting Standards Board – IASB), чији је превод утврдило и објавило министарство надлежно за послове финансија.

Наведене одредбе МРС 21 – *Ефекти промена девизних курсева*, примењују се од 2005. године и у међувремену нису мењане, па се поставља питање из којих разлога се IFRIC (IFRS Interpretations Committee, у даљем тексту: *Комитет за тумачења*) определио за издавање новог обавезујућег **IFRIC ТУМАЧЕЊА 22** које је усвојио IASB. У образложењу се наводи да је *Комитет за тумачења*, пре свега, добио питања како треба утврдити датум трансакције код примене наведених параграфа 21–22 МРС 21 код признавања трансакција повезаних са приходима. У питању је посебно наглашено **како ентитет треба да призна немонетарну ставку по основу наплаћеног аванса пре признавања прихода који је повезан са унапред наплаћеним авансом у иностраној валути**. У ТУМАЧЕЊУ 22, Комитет за тумачења није се задржао само на разматрању датума настанка трансакција повезаних са приходима који су (делом или у целини) наплаћени авансом у иностраној валути, већ је одлучио да појасни и датум настанка трансакција за примену курсева страних валута који се користе приликом почетног признавања трансакција повезаних са стицањем различитих облика имовине, поред расхода и прихода, за које је извршено плаћање (делом или у целини) авансом у иностраној валути, као што су:

- (а) куповина и продаја некретнина, постројења и опреме;
- (б) куповина и продаја нематеријалне имовине;
- (ц) куповина и продаја инвестиционих некретнина;
- (д) куповина залиха;
- (е) куповина услуга;
- (ф) закључивања уговора о лизингу, и
- (г) потврда неких државних давања.

У вези са датумом настанка трансакције по основу авансног плаћања у иностраној валути и примене девизног

курса функционалне валуте и стране валуте, IFRIC ТУМАЧЕЊЕМ 22 је прописано да пре признавања прихода, расхода или друге имовине плаћене унапред, ентитет **треба да призна немонетарну имовину или немонетарну обавезу по основу аванса применом курса важећег на дан плаћања аванса.** У случају када постоји више аванских плаћања или примања, ентитет одређује датум трансакције за сваку посебну исплату или пријем аванса. За одговарајући приход, расход или имовину (или њихов део) вредност која се признаје у билансу је вредност која се признаје применом одговарајућег стандарда, која произлази из престанка признавања немонетарне имовине или немонетарне обавезе насталих из трансакција аванских плаћања.

IFRIC ТУМАЧЕЊЕ 22 *Разматрање аванса и трансакција у страним валутама*, дефинише дан настанка трансакције за потребе одређивања курса страних валута који се примењују приликом почетног признавања трансакција остварених у страним валутама када је трансакција (или њен део) плаћена унапред авансом који представља немонетарну билансну ставку.

Тако, на пример, у нашим условима, ако будућа услуга са ПДВ изражена у иностраној валути износи 1.200 евра и наплаћена је унапред авансом у износу од 600 евра по курсу од 124,00 динара за 1 евро на дан уплате аванса, прималац аванса исказаће у свом књиговодству износ на текућем рачуну (241) од 74.400 динара, обавезу за примљени аванс (430) у износу од 62.000 динара и обавезу за ПДВ од 12.400 динара. Ако је на дан извршене услуге од 1.200 евра курс динара 124,50 динара за 1 евро, вредност услуге са ПДВ у динарима износиће 149.100 динара $[(600 \times 124) + (600 \times 124,5)]$, а добија се сабирањем износа плаћеног авансом са преосталом вредношћу услуге утврђене по курсу важећем на дан извршења услуге. За тако утврђен износ, задужује се рачун потраживања од купаца (204) у корист рачуна прихода од услуга (614) и у корист обавезе за ПДВ (470). Део који је плаћен авансом са рачуна 430 гаси се у корист рачуна потраживања од купаца 204 (430/204), а преостала разлика потраживања затвара се уплатом купца износа од 600 евра по курсу важећем на дан плаћања. Код плаћања ове разлике појавиће се курсна разлика уколико курс евра буде већи или мањи од 124,5 динара за 1 евро. Међутим, **код износа који је плаћен авансом не појављује се курсна разлика јер је у питању немонетарна ставка која се гаси у корист потраживања од купаца у износу који је унапред плаћен. То важи и када трансакција прихода није настала до дана биланса, када ће немонетарна ставка аванса повезана са приходом бити исказана у противвредности домаће (функционалне) валуте важеће на дан плаћања аванса.**

Наведено објашњење начина утврђивања вредности трансакција које су плаћене (или њихов део) авансом је идентично досадашњим тумачењима и објашњењима „ПРИВРЕДНОГ САВЕТНИКА“ која су објављивана у нашим часописима. Последње објашњење у вези са **некурсирањем девизних аванса** дато је у „Привредном саветнику“, бр. 1 и 2/2017 на стр. 104–157.²

У вези са овим, напомињемо да је **Европска саветодавна група за финансијско извештавање (EFRAG – European Financial Reporting Advisory Group)**, поднела писану препоруку Савету Европске комисије да одобри примену **IFRIC ТУМАЧЕЊА 22 у земљама чланицама ЕУ, уз оцену да ће његова примена допринети унапређењу финансијског извештавања.**

2. Монетарне и немонетарне билансне позиције

Детаљнија објашњења о билансним позицијама које се сматрају монетарним и немонетарним ставкама дата су у параграфима БЦ 13 до БЦ 17 новог **IFRIC Тумачења 22**. У параграфу БЦ 17 наведено је да приликом одређивања да ли одређена билансна позиција представља монетарну или немонетарну ставку, треба користити референце садржане у:

(а) параграфу 16 МРС 21;

(б) параграфу АГ 11 МРС 32 *Финансијски инструменти: Презентација*, и

(ц) параграфу 4.17 *Концептуалног оквира*.

У наставку дајемо одредбе наведених параграфа у којима су наведени критеријуми за одређивање да ли одређена билансна позиција спада у монетарну или немонетарну ставку. Напомињемо да је Привредни саветник на основу тих референци давао правилна објашњења у вези са некурсирањем аванса као немонетарних биланских ставки.

(а) Одредба параграфа 16 МРС 21, гласи:

„Монетарне ставке

16 Основна карактеристика монетарне ставке јесте право на примање (или обавеза издавања) фик-

2 У вези са начином исказивања аванса у иностраној валути на датум биланса и примени одредаба параграфа 23(б) МРС 21 – *Ефекти промена девизних курсева*, детаљно смо писали у више чланака у овом часопису. Хронолошки наводимо неке чланке:

- Рачуноводствени третман трансакција у страним валутама („Привредни саветник“, бр. 18/2008), аутор Милорад Ристањић;
- Састављање годишњих финансијских извештаја за 2008. годину („Привредни саветник“, бр. 1 и 2/2009), аутор др Ратомир Ћировић;
- Аванси исказани у иностраној валути не курсирају се на дан биланса („Привредни саветник“, бр. 5/2009), аутор др Ратомир Ћировић;
- Зашто аванси плаћени у иностраној валути не подлежу курсирању на дан биланса („Привредни саветник“, бр. 1 и 2/2010), аутор др Ратомир Ћировић;
- Курсне разлике и извештавање у иностраној валути („Привредни саветник“, бр. 13/2010), аутор др Милан Неговановић;
- Рачуноводствени аспекти инфлације и курсних разлика („Привредни саветник“, бр. 18/2010), аутор др Ратомир Ћировић.
- и касније, други текстови и чланци у издањима Привредног саветника.

сног или одредивог броја новчаних јединица. Примери су: пензије и друга примања запослених која се плаћају у готовини, резервисања која треба да се измире у готовини и дивиденде у готовини које су признате као обавеза. Слично, уговор у вези са примањем (или издавањем) променљивог броја инструмената сопственог капитала или променљивог износа средстава за које фер вредност која се прима (или издаје) једнака фиксном или одредивом броју новчаних јединица представља монетарну ставку. **И обратно**, основна карактеристика **немонетарне ставке** јесте одсуство права примања (или обавезе издавања) фиксног или одредивог броја новчаних јединица. Примери: **унапред плаћени износи за добра и услуге (на пример, унапред плаћена закупнина); гудвил; нематеријална средства; залихе; некретнине, постројења и опрема; и резервисања која треба да се измире давањем немонетарног средства.**

(б) параграф АГ11 МРС 32 Финансијски инструменти: Презентација, гласи:

„АГ11 Средства (као што су унапред плаћени расходи), код којих је будућа економска корист примање робе или услуга, а не право примања готовине или другог финансијског средства, нису финансијска средства (нису монетарна, већ немонетарна ставка, напомена аутора). Слично томе, ставке попут одложених прихода и већине обавеза по варантима нису финансијске обавезе (нису монетарна, већ немонетарна ставка, напомена аутора) јер је одлив економских користи који је повезан са њима испорука робе и услуга, а не уговорна обавеза на примање готовине или другог финансијског средства.“

(ц) параграф 4.17 Концептуалног оквира, гласи:

„4.17 Измирење садашње обавезе углавном значи да се ентитет одриче ресурса који садрже економске користи да би измирио потраживања друге стране. Измирење садашње обавезе може се извршити на више начина, на пример:

- (а) плаћањем у готовини;
- (б) преносом друге имовине;
- (ц) пружањем услуга;
- (д) заменом те обавезе са другом обавезом; или
- (е) конверзијом обавезе у капитал.

Обавеза се такође може понизити на друге начине, као што је случај када се поверилац одрекне својих права или их прогласи неважећим.“

Према томе, ако се ради о средству или обавези, насталим по основу унапред извршеног плаћања или примања по основу девизног аванса, за које ће будућа економска корист бити примање робе или услуга или испорука робе и пружање услуга, тада се плаћени или наплаћени аванс квалификује као **немонетарна билансна ставка** и **почетно се вреднују по текућем курсу домаће и стране валуте важећем на дан плаћања или примања тог аванса**. Даља корекција вредности тако квалификоване немонетарне ставке се не врши у складу са параграфом 23(б) МРС 21.

3. Подручје примене IFRIC Тумачења 22

Према параграфу 4 IFRIC Тумачења 22, ово тумачење се примењује на трансакције остварене у страним валутама (или на део трансакције) које ентитет признаје као немонетарну имовину или немонетарну обавезу, а које су настале авансним плаћањем пре признавања одговарајуће имовине, расхода или прихода.

Према параграфу 5 тог тумачења, оно се не примењује када се повезана имовина, расходи или приходи на почетку признавања одмеравају:

а) по фер вредности или

б) по фер вредности плаћеној или примљеној на дан који није дан почетног признавања немонетарне имовине или немонетарне обавезе која произлази из аванса (нпр. при одмеравању гудвила према МСФИ 3 – *Пословне комбинације*).

Према параграфу 6, ово тумачење се не примењује на:

а) порез на добитак или

б) уговоре о осигурању (укључујући и уговоре о реосигурању).

4. Илустративни примери примене IFRIC Тумачења 22

У IFRIC Тумачењу 22 садржани су илустративни примери у којима је приказан начин признавања и књижења трансакција које су исказане као немонетарне ставке имовине или обавеза насталих по основу аванса у страним валутама, које су претходиле признавању одговарајуће имовине, прихода или расхода применом одговарајућег МРС/МСФИ. У илустративним примерима изостављено је приказивање пореских обавеза (ПДВ) које настају по основу извршених трансакција у вези са плаћањем или примањем аванса, јер оне (као секундарне обавезе) не утичу на одређивање датума трансакције по основу плаћеног или примљеног девизног аванса. Илустративни примери су преузети из IFRIC Тумачења 22, у којима смо за износе у инострану валуту претпоставили да су еври са ознаком €, који се прерачунавају у домаћу валуту (било коју) уз претпостављене текуће курсеве стране и домаће валуте.

Пример 1 – Аванс плаћен за куповину једне некретнине, постројења и опреме

На дан 1. марта 20x1, предузеће „А“ закључило је уговор са добављачем о куповини машине за сопствене потребе. Према уговору, предузеће „А“ плаћа добављачу фиксну цену од 1.000 € (страна валута) на дан 1. априла 20x1. Машина је предузећу „А“ испоручена 15. априла 20x1.

Предузеће „А“ почетно признаје немонетарну имовину прерачунавањем стране валуте у функционалну (домаћу) валуту применом текућег курса на дан 1. априла 20x1. Применом параграфа 23(б) МРС

21 – *Ефекти промена девизних курсева*³, предузеће „А“ не мења прерачунату вредност ове немонетарне имовине.

На дан 15. априла 20х1, предузећу „А“ испоручена је машина. Тада предузеће „А“ престаје да признаје немонетарну имовину у облику датог аванса и признаје вредност машине у оквиру некретнина, постројења и опреме применом МРС 16 – *Некретнине, постројења и опрема*. При почетном признавању машине, предузеће „А“ признаје као набавну вредност машине износ применом курса функционалне валуте на дан трансакције, тј. 1. априла 20х1 (дан почетног признавања аванса као немонетарне имовине).

Пример 2 – Вишекратна примања на име прихода који се признаје као појединачна трансакција

На дан 1. јуна 20х2, предузеће „Б“ закључило је уговор са купцем о испоруци робе на дан 1. септембра 20х2. Укупна фиксна уговорена цена износи 100 €, од којих је 40 € примљено 1. августа 20х2., а остатак ће се наплатити 30. септембра 20х2.

Предузеће „Б“ почетно признаје уговорену обвезу прерачунавањем 40 € у своју функционалну (домаћу) валуту према текућем курсу на дан 1. августа 20х2. Применом параграфа 23(б) МРС 21 предузеће „Б“ неће прерачунати износ прокњижене немонетарне обвезе.

Применом параграфа 31 МСФИ 15 – *Приходи по основу уговора с купцима*, предузеће „Б“ признаје приход под 1. септембром 20х2., на дан у којем је роба испоручена купцу.

Предузеће „Б“ утврђује да се трансакција прихода за који је примљен аванс односи на 40 € који су примљени на дан 1. августа 20х2. Применом параграфа 22 МРС 21 предузеће „Б“ утврђује да је дан настанка трансакције преосталог прихода 1. септембра 20х2.

На дан 1. септембра 20х2. Предузеће „Б“ ће извршити следеће књижење:

а) престанак признавања уговорене обавезе (примљеног аванса) од 40 € и признавање прихода према курсу на дан 1. августа 20х2., и

б) признавање прихода од 60 € и исказивања одговарајућег потраживања према курсу на тај дан (1. септембра 20х2.).

Потраживање од 60 € признато је 1. септембра 20х2. као монетарна ставка. Предузеће „Б“ кориговаће прерачунати износ потраживања на дан наплате преосталог потраживања од 60 €.

Пример 3 – Вишекратна плаћања за набавку услуге током периода

На дан 1. маја 20х3. предузеће „Ц“ закључило је уговор са добављачем услуга. Добављач ће по потреби

испоручити услуге предузећу „Ц“ у току периода од 1. јула 20х3. до 31. децембра 20х3. Уговором се захтева од предузећа „Ц“ плаћање од 200 € на дан 15. јуна 20х3. и 400 € на дан 31. децембра 20х3. Предузеће „Ц“ утврђује да се према уговору, плаћање од 200 € на дан 15. јуна 20х3. односи на услуге које ће се испоручити од 1. јула до 31. августа 20х3., а да се плаћање од 400 € на дан 31. децембра 20х3., односи на услуге које ће се испоручити у периоду од 1. септембра до 31. децембра 20х3.

Предузеће „Ц“ почетно признаје немонетарну имовину прерачунавањем 200 € у своју функционалну валуту према текућем курсу на дан 15. јуна 20х3.

У периоду од 1. јула до 31. августа 20х3. предузеће „Ц“ ће престати да признаје немонетарну имовину и признаће расход од 200 € по извршењу услуга. Предузеће „Ц“ одређује да се дан трансакције настанка расхода односи на аванс од 200 € плаћених 15. јуна 20х3. (дан почетног признавања аванса као немонетарне имовине).

У периоду од 1. септембра до 31. децембра 20х3. предузеће „Ц“ почетно признаје расходе, током периода извршења услуга добављача. У начелу, дани настанка трансакције су сви дани у периоду од 1. септембра до 31. децембра 20х3. У случају да нема значајног флукутирања курсева, предузеће „Ц“ може користити стопу која приближно одражава промену курса према параграфу 22 МРС 21, којим је прописано да „из практичних разлога често се користи курс који је приближан стварном курсу на датум трансакције, на пример може се користити просечан недељни или месечни курс за све трансакције у свакој страног валути, које су се обавиле у току тог периода. Међутим, ако курс значајно флукутира, коришћење просечног курса за период није прикладно.“ У том случају предузеће „Ц“ може, на пример, прерачунати месечне трошкове од 100 € (400 € : 4) у своју функционалну валуту применом просечног курса за сваки месец у периоду од 1. септембра до 31. децембра 20х3.

Пример 4 – Вишекратна примања на име прихода који се признају у различито време

На дан 1. јануара 20х4, предузеће „Д“ закључило је уговор о продаји два производа купцу. Предузеће „Д“ испоручује један производ 1. марта 20х4., а други производ 1. јуна 20х4. Према уговору купац плаћа фиксну продајну цену од 1.000 €, од којих 200 € плаћа унапред 31. јануара 20х4., а остатак доспева за наплату 1. јуна 20х4.

Важне чињенице:

а) применом МСФИ 15 – *Приходи по основу уговора с купцима*, предузеће „Д“ распоређује продајну цену од 450 € на први производ, а 550 € на други производ;

б) предузеће „Д“ утврђује да се, према уговору, износ од 200 € примљен 31. јануара 20х4. односи на први производ испоручен 1. марта 20х4. По испоруци производа купцу предузеће „Д“ има безусловно право на наплату преосталог износа од 250 €.

3 Параграфом 23(б) МРС 21 – *Ефекти промена девизних курсева*, прописано је да се на крају сваког извештајног периода немонетарне ставке мерене по историјском трошку у страног валути, преводе коришћењем курса на датум трансакције.

Текући курс износио је:

Датум	Текући курс стране и домаће валуте
31. јануара 20x4	1: 1,5
1. марта 20x4	1: 1,7
1. јуна 20x4	1: 1,9

Следећа књижења у главној књизи илуструју како ће предузеће „Д“ књижити промене курса стране валуте на извршење уговора:

(а) Предузеће „Д“ примило је аванс од 200 € 31. јануара 20x4, који је прерачунат у његову функционалну (домаћу) валуту применом курса на дан 31. јануара 20x4.

Рачун		ОПИС	Износ у домаћој валути	
дугује	потражује		дугује	потражује
241		Текући рачун готовина (200 € x 1,5)	300	
	430	Обавезе за аванс (200 € x 1,5)		300

(б) применом параграфа 23(б) МРС 21, предузеће „Д“ неће кориговати прерачунати износ немонетарне уговорене обавезе (аванса) који је исказан по курсу на дан плаћања.

(ц) предузеће „Д“ испоручило је први производ по продајној цени од 450 € на дан 1. марта 20x4. Предузеће „Д“ престаје да признаје уговорену обавезу и признаје остварени приход од 300 новчаних јединица у домаћој валути. Предузеће „Д“ признаје преостали приход од 250 € који се односи на први производ и одговарајуће потраживање, обе трансакције према курсу на дан када је првобитно признат преостали приход од 250 €, тј. 1. марта 20x4.

Рачун		ОПИС	Износ у домаћој валути	
дугује	потражује		дугује	потражује
430		Обавезе за аванс (200 € x 1,5)	300	
205		Потраживање од ино купаца (250 € x 1,7)	425	
	615	Приход од првог производа (200 € x 1,5) + (250 € x 1,7)		725

(д) Потраживање од 250 € је монетарна ставка. Предузеће „Д“ прерачунава износ потраживања до подмирења потраживања (1. јун 20x4). На дан 1. јуна 20x4, потраживање од 250 € једнако је вредности 475 новчаних јединица домаће валуте. Према одредби параграфа 28 МРС 21, предузеће „Д“ ће признати приход по основу курсне разлике од 50 новчаних јединица домаће валуте кроз добитак или губитак.

Рачун		ОПИС	Износ у домаћој валути	
дугује	потражује		дугује	потражује
205		Потраживање од ино купаца (250 €) x (1,9 - 1,7)	50	
	663	Позитивне курсне разлике (250 €) x (1,9 - 1,7)		50

(е) Предузеће „Д“ испоручило је други производ по цени од 550 € на дан 1. јуна 20x4. Предузеће „Д“ признаје приход од 550 € применом курса на дан настанка трансакције, а то је дан у којем је предузеће „Д“ први пут при знало тај део трансакције у својим финансијским извештајима, тј. 1. јуна 20x4.

(ф) Предузеће „Д“ примило је преостали износ од 800 € на дан 1. јуна 20x4. Примљени износ од 250 € односи се на потраживање од 250 € на испоручени први производ. Предузеће „Д“ прерачунава примљени износ према курсу на дан 1. јуна 20x4.

Рачун		ОПИС	Износ у домаћој валути	
дугује	потражује		дугује	потражује
241		Текући рачун готовина (800 € x 1,9)	1.520	
	205	Потраживање од ино купаца (250 € x 1,9)		475
	615	Приход од другог производа (550 € x 1,9)		1.045

У претходним примерима приказана је примена IFRIC Тумачења 22 којим се објашњава примена МРС 21, којим се дефинише дан настанка трансакције за

потребе одређивања курсева страних валута који се примењују при почетном признавању трансакција остварених у страним валутама.

IFRIC Тумачење 22 наводи да је датум трансакције који се користи за одређивање курса код почетног признавања трансакције повезане са имовином, расходом или приходом (или делом тога) датум престанка признавања немонетарног средства или немонетарне обавезе које произлазе из плаћања или примања аванса, а то је датум на који је немонетарно средство или обавеза иницијално призната.

Другим речима, конкретни приход, расход, средство или обавеза не треба да се поновно одмеравају за промене курса стране валуте које настају између датума почетног признавања аванса и датума признавања трансакције на коју се аванс односи.

5. Погрешна објашњења у Републици Србији вредновања аванса плаћених у иностраној валути

За разлику од „ПРИВРЕДНОГ САВЕТНИКА“, чија су досадашња објашњења у вези са исказивањем аванса у иностраној валути идентична IFRIC ТУМАЧЕЊУ 22, у другим часописима из области рачуноводства који се издају у Републици Србији, дају се погрешна тумачења. Тако на пример, у часопису „Рачуноводствена пракса“ бр. 2-3/2017 из ове године, који издаје познато квази удружење рачуновођа (тзв. Савез РР Србије)⁴, за вредновање аванса у иностраној валути **дају се невероватна, дилетантска објашњења**. Тако на стр. 56 тог часописа стоје следећа објашњења, која цитирамо:

„2.3. Примљени и дати аванси у иностраној валути

Као што је у више наврата писано у РП, девизне авансе треба прерачунати применом средњег курса на датум биланса стања.

О питању (не)курсирања девизних аванса писано је претходних година у неколико наврата, са више аспеката. Наиме, ово је једно од питања из области примене МСФИ око којег последњих година постоје изразито супротстављени ставови.

.....

Заговорници става према којем девизне авансе не треба курсирати, такав став заснивају искључиво на схватању да аванси имају карактер немонетарне ставке у смислу МРС 21, независно од свих осталих околности (нпр. за које сврхе је дат аванс, колики је рок од момента плаћања аванса до тренутка испоруке и др.).

Међутим, као што је и раније истицано у нашим текстовима, према нашем мишљењу, то питање и није од пресудног значаја, зато што се и у случају појединих немонетарних ставки врши прерачун на датум биланса стања.

.....

Приликом разматрања овог питања, првенствено треба да се разуме да плаћање аванса представља само фазу у реализацији посла, по основу којег ће се тек евидентирати залихе или основна средства. Уколико се девизни аванси не курсирају, залихе и основна средства (приликом почетног признавања) неће бити евидентирани у складу са МСФИ којим је прописано њихово евидентирање, а све то ће довести до низа нелогичности у каснијим фазама, нарочито када се ради о залихама које су намењене продаји, код којих треба сачинити калкулацију набавне цене, што ћемо објаснити у примеру.

На основу претходног дилетантског објашњења у истом чланку наведени су примери „како треба поступати са девизним авансима“. На основу истих података дата су два примера у којима је набавка робе у целини плаћена девизним авансом. Први који је проглашен „погрешним“, у којем није вршено курсирање аванса, онако како то објашњава „Привредни саветник“ (иако је тај пример исправан, примедба аутора), са закључком који цитирамо: „Дакле роба је вреднована за 2.700.000 дин. нижој од реалне (фер) вредности... Према томе, очигледно је да некурсирање датих аванса за залихе није логично решење, па га, према нашем мишљењу, не треба примењивати“.

У другом примеру, који је проглашен „исправним“ (иако је погрешан, примедба аутора), примљени аванси у 2016. години су на дан биланса курсирани (погрешно, примедба аутора) за ефекте промене курса од дана плаћања аванса до дана биланса у износу од 1.200.000 динара, а друго курсирање (такође погрешно, примедба аутора) је извршено на дан пријема робе која је увећана за курсну разлику у износу од 1.500.000 динара, па је на тај начин погрешно обрачунат ефекат (приход) по основу курсних разлика у износу од 2.700.000 динара.

Према томе, у наведеном часопису је **правилан пример проглашен „погрешним“**, а погрешан пример је препоручен као „исправан“.

Наведено, најблаже речено, дилетантско објашњење и исконструисани погрешни примери засновани на таквом објашњењу, у наведеном часопису дају се последњих десет година, тј. од када је „Привредни саветник“ изашао са ставом да плаћени аванси у иностраној валути за набавку имовине и услуга, по својим карактеристикама представљају немонетарну билансну позицију дефинисану одредбама параграфа 16 МРС 21, која се касније не може прерачунавати (курсирати) јер је за њу извршено дефинитивно плаћање и касније промене курса не утичу на вредност плаћеног аванса, независно од тога за које је сврхе тај аванс плаћен (за набавку имовине или за остварење прихода или расхода). Ово је једноставно из тог разлога, што је реална вредност расхода, прихода, имовине и обавезе вредност или износ који је за те ставке коначно или дефинитивно плаћен. Аванси за те намене дефинитивно испуњавају тај услов. То наше објашњење, сада је дефинитивно по свим основама

⁴ Зашто квази удружење? Видети у чланцима објављеним у „Привредном саветнику“, бр. 24/2012: „Осврт на реаговање једног квази удружења грађана на наше критике нацрта закона о рачуноводству и ревизији“ и „Сертификовање рачуновођа као изговор за лично богаћење“.

потврђено **IFRIC ТУМАЧЕЊЕМ 22**, које је постало обавезујуће за све субјекте који примењују МСФИ и МСФИ за МСП јер су одредбе Одељка 30 – *Преводјење страних валута* из МСФИ за МСП идентичне одредбама МРС 21.

Негативне последице погрешног примера датог у часопису квази удружења су:

Прво, у наведеном примеру, по основу првог курсирања девизног аванса на дан биланса погрешно је утврђен приход од позитивних курсних разлика на рачуну 663 у износу од 1.200.000 динара, на који ће бити обрачунат годишњи порез на добит по стопи од 15% и по том основу увећане месечне аконтације пореза на добит у текућој години.

Друго, у наведеном примеру извршено је друго погрешно курсирање девизног аванса на дан пријема робе, па је и по том основу приход погрешно увећан још за 1.500.000 динара по основу непостојећих курсних разлика, чиме је набавна вредност робе погрешно повећана за суму од 2.700.000 динара.

Треће, применом одређене марже на погрешно утврђену већу набавну вредност робе добија се већа продајна цена робе (без или са ПДВ) у односу на конкуренцију, која је правилном калкулацијом за исту робу утврдила нижу набавну цену и нижу продајну цену, па ће исту робу брже продати и доћи пре до ликвидних средстава. Такође, конкуренти са правилним обрачуном набавне вредности робе имаће и мање пореске обавезе, што им обезбеђује већу ликвидност и солвентност.

Четврто, веће пореске обавезе које нису покривене наплаћеним приходом (јер је приход фиктиван), захтевају одлив новчаних средстава, а веће продајне цене робе одлажу продају и прилив новца од продаје (смањују коефицијент обрта робе), па ће предузеће имати проблем са ликвидношћу, коју ће морати да решава новим задужењем или одлагањем плаћања доспелих обавеза другим повериоцима.

Пето, већа продајна цена робе у односу на конкуренцију (чак и уз мању стопу марже) одлаже продају робе, а ако је у питању сезонска роба, да би се смањили губици мораће да се врши снижење и распродаја по цени нижој од реалне набавне цене.

Шесто, проблем ликвидности и солвентности који ће се јавити услед погрешно утврђених већих пореских обавеза и спорије продаје робе због већих продајних цена од конкуренције или касније продаје по нижим ценама од набавних, **неминовно воде предузеће на пут стечаја и банкротства.**

По основу наведеног, **постоји могућност да оштећена предузећа захтевају накнаду штете од ревизорских и консултантских фирми чија су погрешна објашњења користила.** Накнаду штете од ревизорских предузећа реално је могуће остварити, јер су она, по члану 18. Закона о ревизији („Службени гласник РС“, бр. 62/13), обавезна да **осигурају своје пословање од одговорности за штету коју учине правном лицу код кога врше ревизију.** Међутим, од консултантских фирми то

није реално очекивати, из простог разлога што према подацима из АПР-а фирме које су давале погрешна објашњења (узимајући у обзир и квази удружење и са њим повезана предузећа) немају капитал ни имовину из које би могли обештетити оштећене клијенте, па би та чињеница требало да буде добар разлог да се пропише обавеза осигурања од одговорности за причињену штету и за консултантске фирме, и, поред тога, да се нормира износ резерви и основног капитала који та предузећа морају имати.

6. Исправка грешака по основу извршених курсирања девизних аванса на дан биланса

По наведеном питању, у најмању руку, требало би да се изјасни Министарство финансија Републике Србије и његова Национална комисија за рачуноводство. Требало је да то учине и до сада, јер су им питања у вези са поступањем са девизним авансима на дан биланса постављана и раније. Међутим, имајући у виду да су у Националној комисији за рачуноводство и другим органима тог министарства у већини представници квази удружења рачуновођа, које је издавач часописа у којем се дужи низ година упорно дају погрешна објашњења, не треба очекивати било какву реакцију надлежних из тог министарства. Неће нас изненадити чак и ако за то буду награђени.

У вези са овим питањем, подсећамо на то да је уз асистенцију квази удружења, Министарство финансија раније објавило у „Службеном гласнику РС“, бр. 77/2010 погрешан (фалсификован) превод параграфа 23(б) МРС 21 – *Ефекти промена девизних курсева*, у циљу да оправдају погрешна објашњења тог удружења у вези са обавезом курсирања девизних аванса на дан биланса. У вези са тим погрешним преводом ПРИВРЕДНИ САВЕТНИК је крајем 2010. године обавестио Министарство финансија и Фондацију за Међународне стандарде финансијског извештавања (Фондација МСФИ). Фондација МСФИ је одмах реаговала и ПРИВРЕДНОМ САВЕТНИКУ доставила следеће обавештење:

„Поштовани

Хвала Вам што сте нам скренули пажњу на ово спорно питање. Узели смо то веома озбиљно. Молимо, ослоните се на нас док истражимо ову ствар са организацијом која је радила српски превод. Обавестићемо Вас чим будемо имали више информација.

Срдчан поздрав

*Лорида Тиери
Менаџер пројекта за преводе у Фондацији МСФИ“*

О наведеном погрешном преводу информисали смо наше читаоце у „Привредном саветнику“, бр. 22 и 23/2010.

Након што је Фондација МСФИ утврдила да је у Србији објављен погрешан превод МРС 21, обавестила је о томе Министарство финансија, које је у „Службеном гласнику РС“, бр. 95/2010 на стр. 79, објавило исправку превода параграфа 23(б) МРС 21.

О томе смо детаљније писали у „Привредном саветнику“, бр. 25/2010.⁵

На основу изнетог, произлази да су многи субјекти у Србији дужи низ година користили наведена погрешна објашњења квази удружења, на основу којих су у годишњим финансијским извештајима погрешно вршили прерачунавање девизних аванса у нове износе, и по том основу погрешно исказивали негативне или позитивне курсне разлике, које су утицале на погрешно утврђивање пословног резултата (добитка или губитка) и погрешно приказивање финансијског положаја у билансима стања. Ти субјекти би требало да у годишњем финансијском извештају за 2016. годину, који се доставља до 30. јуна Агенцији за привредне регистре, изврше исправку грешака из текуће и ранијих година уз примену одредаба МРС 8 – *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*. У том смислу, девизне авансе (дате и примљене, као и авансе са уговореном валутном клаузулом), **који су у току 2016. године курсирани, као и оне који су на дан биланса под 31.12.2016. године курсирани не треба да курсирају, а ако су то већ учинили, треба да изврше сторнирање исказних ефеката курсних разлика или ефеката валутне клаузуле по датим или примљеним девизним авансима или авансима са уговореном валутном клаузулом.** На тај начин поступиће исправно и њихови финансијски извештаји биће сагласни са одредбама МСФИ и МСФИ за МСП, чија је обавезна примена прописана Законом о рачуноводству.

За ефекте курсних разлика и ефекте валутне клаузуле утврђене по основу курсирања девизних аванса на крају претходних година, треба извршити исправку грешака преко рачуна нераспоређене добити (340) или рачуна непокривеног губитка из ранијих година (350) у почетном стању за 2016. годину, уз сторнирање износа тако прокњижених ефеката на имовини и обавезама у чију је вредност укључен погрешно обрачунати ефекат. На пример, ако је погрешно курсиран девизни аванс на крају 2015. године књижен ставом 028/663, 028/664, 15/663, 15/664 у почетном стању за 2016. годину треба извршити исправку ставом 340/028,15 или 350/028,15 и за тај износ кориговати податке у билансу стања за претходну годину. Такође, ако је на крају 2015. године курсиран примљени девизни аванс на рачуну 430 и ефекат курсних разлика књижен ставом 563/430 или 564/430, исправку гре-

шке треба вршити у почетном стању у 2016. години ставом 430/340 или 430/350. У вези са пореским последицама ових грешака мишљење би требало да да надлежно Министарство финансија, јер је у питању вишегодишње погрешно приказивање резултата пословања, уз напомену да прописи и стандарди који су примењивани у том периоду нису мењани, при чему су једни субјекти правилно утврђивали финансијски резултат по основу билансирања девизних аванса, а други су погрешно приказивали финансијски резултат и пореске обавезе. У том смислу, треба имати у виду и велику одговорност неких ревизорских фирми, које су од појединих обвезника захтевале да врше курсирање девизних аванса супротно одредбама важећег МРС 21 – *Ефекти промена девизних курсева*, правдајући то погрешним објашњењима наведеног квази удружења и игнорисањем исправних објашњења која су објављивана у „Привредном саветнику“.

7. Post scriptum

Поред патворених превода стандарда и погрешног тумачења курсирања девизних аванса на дан биланса или курсирања аванса код гашења аванса ради измирења потраживања или обавеза која се измирују авансом, квази удружење рачуновођа или ти „СРРС“ је познато и по другим погрешним објашњењима, од којих наводимо само нека:

1. Код примене прописа о буџетском рачуноводству давали су погрешна упутства о **обавези вршења ревалоризације некретнина и опреме код буџетских корисника „кофицијентима раста цена на мало“**. Тако су почетком 2006. године у свом часопису објавили коефицијенте раста цена на мало и дали погрешно упутство да буџетски корисници са тим коефицијентима изврше ревалоризацију основних средстава у свом завршном рачуну за 2005. годину. На упозорење Привредног саветника о погрешним инструкцијама о примени прописа о буџетском рачуноводству од стране квази удружења, Министарство финансија је донело *Уредбу о изменама и допунама Уредбе о буџетском рачуноводству* („Службени гласнику РС“, бр. 12/06), којом је у члану 5. став 8. прецизирано да **корисници буџетских средстава убудуће, као и по завршном рачуну за 2005. годину, не треба да врше ревалоризацију нефинансијске имовине у сталним средствима (основна средства)**, чиме је потврђено објашњење „Привредног саветника“, да корисници буџетских средстава не треба да врше ревалоризацију имовине „кофицијентима раста цена на мало“. Детаљнија објашњења о томе дата су у „Привредном саветнику“, бр. 11/2006 у чланку „ЗАШТО НИЈЕ ДОЗВОЉЕНА РЕВАЛОРИЗАЦИЈА ОСНОВНИХ СРЕДСТАВА ПРЕМА СТОПИ ИНФЛАЦИЈЕ КОД БУЏЕТСКИХ КОРИСНИКА“.

2. Након доношења Закона о финансијском лизингу („Службени гласник РС“, бр. 55/03), дали су погрешно објашњење да се опрема узета у финансијски лизинг код примаоца лизинга исказује ванбилансно, а да се код даваоца лизинга води као основно средство које се амортизује и да се тек након отплате послед-

5 Није то једини погрешан (патворени) превод тог квази удружења. У издањима превода Међународних рачуноводствених стандарда и Међународних стандарда финансијског извештавања (МРС/МСФИ) тог квази удружења, објављен је патворени превод параграфа 80 и 81 МРС I *Презентација финансијских извештаја*, који је преузело Министарство финансија и објавило у „Службеном гласнику РС“, бр. 133/03, у којима су промене вредности залиха готових производа и недовршене производње, уместо у колони за расходе, погрешно приказани у колони за приходе, како је раније, а и сада дато у оригиналном тексту тог стандарда, што је представљало погрешан аргумент за укључивање промена вредности залиха производње на страни прихода, уместо на страни расхода у ранијем обрасцу биланс успеха. Детаљније смо о томе писали у „Привредном саветнику“, бр. 15/2015 у чланку „*Осврт на неаргументоване критике званичних финансијских извештаја*“.

ње рате преноси примаоцу лизинга, јер је тобоже то средство у формалном власништву даваоца лизинга све до отплате последње рате. Нису схватили да се МСФИ заснивају на начелу фактицитета, по којем је економска суштина пословне промене изнад њене правне форме;

3. У свом часопису давали су погрешно објашњење садржине рачуна 027 – *Улагања на туђим некретнинама постројењима и опреми уз упорно тумачење да та улагања треба да се исказују у оквиру нематеријалних улагања*. У примерима који су објављивани у часопису тог квази удружења, улагање код закуподавца приказивано је као материјално улагање, а код закупопримца као нематеријално улагање и објашњавано је, да и један и други субјект врше амортизацију истог улагања, што представља врхунац рачуноводственог дилентатизма;

4. Давали су погрешна објашњења да се курсне разлике настале код плаћања обавезе исказују као промена пореске основице ПДВ у складу са чланом 21. Закона о ПДВ, што је надлежно министарство касније демантовало путем стручних мишљења и каснијим прецизирањем кроз допуну члана 21. Закона о ПДВ („Службени гласник РС“, бр. 93/12);

5. У свом часопису дали су погрешна објашњења да ПДВ на промет добара извршен у текућој години, који се плаћа у наредној години, треба да се књижи преко рачуна временских разграничења, па су под тим утицајем били прописани погрешни рачуни 287 и 497 који су укинута Правилником о Контном оквиру и садржини рачуна у Контном оквиру за привредна друштва, задруге и предузетнике („Службени гласник РС“, бр. 95/14). Они који тако поступају у годишњем билансу стања „надувавају“ активу и пасиву са двоструко исказаним ПДВ који се из текуће године преноси у наредну годину;

6. Дају и друга погрешна тумачења прописа о ПДВ, као, нпр., код улагања закупца на закупљеном пословном простору, као и код обрачуна ПДВ у области грађевинарства код заједничке изградње, суфинансирања и заједничког улагања у изградњи грађевинских објеката, и др.

Све што смо претходно навели, и што нисмо навели а постоји, може бити добра препорука да надлежни том квази удружењу дају јавна овлашћења за сертификавање рачуновођа и ревизора у будућим законима, поготову ако основни критеријум за то буде, као до сада, затупљивање уместо просвећивања рачуноводствене професије.