



Мр Мирослав Бркић,

Драгана Бубића 14

78000 Бања Лука

Тел: 065-605-041, email: brkic3@hotmail.com

Сертификовани рачуновођа, лиценца Савеза рачуновођа и ревизора Републике Српске број 1708/23 од 20. јануара 2023. године;

Сертификовани форензички рачуновођа, сертификат Савеза рачуновођа и ревизора Републике Српске број 019/025 од 26. јула 2013. године;

Порески савјетник, лиценца Министарства финансија Републике Српске број 3/18 од 13. марта 2018. године;

ИЗВЈЕШТАЈ

РАЧУНОВОДСТВЕНИ ТРЕТМАН УЧЕШЋА У КАПИТАЛУ ЗАВИСНОГ ДРУШТВА

(ЛУТРИЈА РЕПУБЛИКЕ СРПСКЕ А. Д. БАЊА ЛУКА)

ИЗВЈЕШТАЈ О РАЧУНОВОДСТВЕНОМ ТРЕТМАНУ УЧЕШЋА У КАПИТАЛУ ЗАВИСНОГ ДРУШТВА

Руководству друштва Лутрија Републике Српске а. д. Бања Лука

УВОД

Уговорени поступци

Обавио сам ниже наведене уговорене поступке за друштво Лутрија Републике Српске а.д. Бања Лука (у даљем тексту "Друштво" или "Наручилац") који се односе на пружање консултантских услуга у вези са рачуноводственим третманом учешћа у капиталу зависног друштва у складу са Уговором о дјелу број 4265-04/23 од 28.9.2023. године, који је закључен између Друштва и Бркић Мирослава, Драгана Бубића 14, 78000 Бања Лука (у даљем тексту: "Извршилац"). Уговорени поступци су изведени искључиво у сврху утврђивања рачуноводственог третмана учешћа у капиталу зависног друштва, с обзиром да исто није признато у финансијским извјештајима Друштва.

Обим ангажовања

Поступци утврђивања рачуноводственог учешћа у капиталу зависног друштва обухватају следеће:

- 1) Анализа основа за негативно Мишљење у Извјештају о проведеној финансијској ревизији Лутрије Републике Српске а.д. Бања Лука за период 01.01-31.12.2022. године, број: РВ054-23
- 2) Материјална значајност основа за негативно Мишљење Главне службе за ревизију јавног сектора Републике Српске
- 3) Признавање и вредновање права по основу приређивања игара на срећу, које је пренесено на зависно друштво
- 4) Рачуноводствени третман признавања учешћа у капиталу зависног друштва у обрачунском периоду када је исто стечено
- 5) Рачуноводствени третман исправке грешке по основу непризнавања учешћа у капиталу зависног друштва и приједлог за евидентирање пословних догађаја у текућем обрачунском периоду
- 6) Поступање по Препоруци Главне службе за ревизију јавног сектора Републике Српске, с обзиром на непризнавање учешћа у капиталу зависног друштва
- 7) Накнадно вредновање учешћа у капиталу зависног друштва

Мирослав Бркић

Извјештај о рачуноводственом третману учешћа у капиталу зависног друштва

1. ОПИС ЧИЊЕНИЧНОГ СТАЊА

Чланом 6. став (4) и чланом 7. тачка (4) Закона о играма на срећу („Службени гласник Републике Српске“, број 22/19 и 131/20 – даљем тексту: Закон) прописано је да електронске игре на срећу приређује Лутрија самостално или у сарадњи са другим привредним друштвима путем формирања заједничког привредног друштва у којем Лутрија има најмање 51% учешћа у капиталу и одлучивању друштва, уз претходну сагласност Владе.

Уредбом Владе од 27.06.2019. године („Службени гласник Републике Српске“, број 55/19) уређени су услови, критеријуми и поступак за давање сагласности „Лутрији РС“ а.д., Бања Лука, за оснивање привредног друштва за приређивање игара на срећу на основу лиценце утврђене Законом о играма на срећу. Дана 16.10.2019. године Друштво је потписало Уговор о оснивању заједничког друштва са ограниченом одговорношћу под називом „Електронска видео лутрија“ са сједиштем у Бањој Луци, (у даљем тексту: ЕВЛ или Зависно друштво), које ће се бавити приређивањем електронских игара на срећу, са циљем стицања добити из дјелатности приређивања игара на срећу у складу са Законом о играма на срећу. Друштво су основала два члана (домаћи и страни улагач): „Лутрија РС“ а.д., Бања Лука и Casinos Austria VLT AG“, из Швајцарске, Kanton Lucern, са сједиштем у Луцерну.

Оснивање заједничког Друштва извршено је 20.11.2019. године уписом у судски регистар Окружног привредног суда у Бањој Луци. Друштво обавља дјелатност приређивања игара на срећу у складу са важећим прописима и у складу са важећом класификацијом дјелатности, у оквиру шифре дјелатности 92.00 – Дјелатности коцкања и клађења. Улози Оснивача у уписаном основном капиталу новооснованог друштва су у омјерима: „Лутрија РС“ а.д., Бања Лука 51% (неновчани улог – процијењено право на организовање електронских игара на срећу) „Casinos Austria VLT AG“, Луцерн 49% (новчани улог и неновчани улог у стварима).

С обзиром на специфичности које су настале приликом уноса улога у Зависно друштво, а које се огледају у чињеници да Друштво није извршило унос имовине која је претходно била призната у његовим финансијским извјештајима, Друштво није у билансу стања извршило признавање учешћа капиталу у Зависном друштву. Наиме, извршена је процјена права на приређивање електронских игара на срећу, које у складу са Законом припада Друштву, а које је приликом оснивања пренесено на Зависно друштво. Укупан основни капитал Зависног друштва износи 13.230.615 КМ, од чега износ од 6.747.614 КМ представља процијењено право на приређивање електронских игара на срећу, које је Друштво уписало као основни капитал у Зависном друштву. По том основу Друштво има 51% учешћа у капиталу Зависног друштва, те над истим остварује контролу.

Извјештај о проведеној финансијској ревизији Лутрије Републике Српске а.д. Бања Лука за период 01.01-31.12.2022. године, Број: РВ054-23, (у даљем тексту: Извјештај) је објављен од стране Главне службе за ревизију јавног сектора Републике Српске дана 13.7.2023. године. У дијелу Извјештаја који се односи на ревизију финансијских извјештаја, изражава се негативно мишљење, према којем финансијски извјештаји Лутрије Републике Српске а.д. Бања Лука, не приказују истинито и објективно, у свим материјалним аспектима, финансијско стање имовине и обавеза на дан 31.12.2022. године, финансијску успјешност, токове готовине и промјене на капиталу за годину која се завршава на тај дан, у складу са прописаним оквиром финансијског извјештавања.

Један од основа за изражавање негативног мишљења на финансијске извјештаје на дан

М. Рогов Бркић

31.12.2022. године јесте чињеница да процијењена вриједност учешћа у капиталу у зависном субјекту „Електронска видео лутрија“ д.о.о. Бања Лука у износу од 6.747.614 КМ, није призната у пословним књигама Лутрије Републике Српске а.д. Бања Лука. У горе наведеном Извјештају није наведено на који начин би се требало евидентирати учешће у Зависном друштву, с тим да је у истом дата препорука да се изврши евидентирање предметног учешћа у Зависном друштву.

На основу информација из Напомена уз финансијске извјештаје, Друштво као основу за презентацију својих финансијских извјештаја примјењује пуни сет Међународних стандарда финансијског извјештавања.

2. АНАЛИЗА ОСНОВА ЗА НЕГАТИВНО МИШЉЕЊЕ У ИЗВЈЕШТАЈУ О ПРОВЕДеноЈ ФИНАНСИЈскоЈ РЕВИЗИЈИ ЛУТРИЈЕ РЕПУБЛИКЕ СРПСКЕ А.Д. БАЊА ЛУКА ЗА ПЕРИОД 01.01-31.12.2022. ГОДИНЕ, БРОЈ: РВ054-23

У Извјештају о проведеној финансијској ревизији Лутрије Републике Српске а.д. Бања Лука за период 2022. годину на страни 1 се наводи да „процијењена вриједност учешћа у капиталу у зависном субјекту „Електронска видео лутрија“ д.о.о. Бања Лука у износу од 6.747.614 КМ, није призната у пословним књигама Лутрије Републике Српске а.д. Бања Лука, што није у складу са чланом 8. став (2) Правилника о контном оквиру и садржини рачуна у контном оквиру за привредна друштва, друга правна лица и предузетнике.“

Чланом 8. став (2) Правилника о контном оквиру и садржини рачуна у контном оквиру за привредна друштва, друга правна лица и предузетнике („Службени гласник Републике Српске“, број 104/21 и 59/22 – у даљем тексту: Контни оквир) прописано је да се на рачуну 060 - Учешће у капиталу зависних субјеката, исказују улагања у власничке инструменте - акције са правом гласа и/или удјеле у капиталу, којима се генерално стиче преко 50% власништва, те се тиме остварује контрола над субјектом чије су акције, односно удјели у капиталу стечени. Контрола се постиже на начин да привредна друштва имају моћ судјеловања у одлукама о финансијским и пословним политикама субјекта на начин да оствари користи од пословања тог субјекта. Ставом (1) истог члана прописано је да се на рачунима групе 06 - Дугорочни финансијски пласмани, исказују улагања у зависне и придружене субјекте, заједничке подухвате, финансијска средства по фер вриједности кроз остали укупни резултат, финансијска средства по амортизованој вриједности, потраживања по финансијском лизингу, а у складу са МРС 27, МРС 28, МСФИ 9, МСФИ 10, МСФИ 16 и другим релевантним МРС/МСФИ.

Чланом 2. став (1) тачка 15) Закона о рачуноводству и ревизији Републике Српске („Службени гласник Републике Српске“, број 94/15 и 78/20) прописано је да прописи из области рачуноводства и ревизије који се у смислу овог закона примјењују у Републици подразумевају: Међународне рачуноводствене стандарде (IAS), Међународне стандарде финансијског извјештавања (IFRS), Међународни стандард финансијског извјештавања за мале и средње ентитете (IFRS for SMEs), Међународне стандарде ревизије (ISA), Међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор (IPSAS), Међународне стандарде вредновања (IVS), Међународне стандарде за професионалну праксу интерне ревизије, Концептуални оквир за финансијско извјештавање, Кодекс етике за професионалне рачуновође (у даљем тексту: Кодекс) и пратећа упутства, објашњења и смјернице које доноси Одбор за међународне рачуноводствене стандарде (IASB) и сва пратећа упутства, објашњења и смјернице које доноси Међународна федерација

рачуновођа (IFAC).

Према Концептуалном оквиру за финансијско извјештавање (параграф 4.4) имовина је ресурс који је контролисан од стране ентитета као резултат прошлих догађаја и од кога се очекује прилив будућих економских користи за ентитет. Имовина се признаје у билансу стања када је прилив будућих економских користи у ентитет вјероватан, и када имовина има цијену коштања или вриједност која се може поуздано одмјерити (параграф 4.44)

Међународни рачуноводствени стандард 27 - *Појединачни финансијски извјештаји*, дефинише појединачне финансијске извјештаје као извјештаје које припрема ентитет и у којима тај ентитет може да одабере, у зависности од захтјева стандарда, да рачуноводствено обухвата своје инвестиције у зависне ентитете, заједничке подухвате и придружене ентитете по набавној вриједности, у складу са Међународним стандардом финансијског извјештавања 9 - *Финансијски инструменти* или примјењујући метод удјела као што је описано у Међународном рачуноводственом стандарду 28 - *Инвестиције у придружене ентитете и заједничке подухвате*.

Непризнавање учешћа у капиталу Зависног друштва представља један од основа за негативно мишљење у Извјештају о ревизији финансијских извјештаја за 2022. годину. С обзиром да је износ основног капитала Зависног друштва, који је настао проценом права на приређивање електронских игара на срећу и преносом истих на Друштво, уписан у судском регистру, јасно је да Друштво посједује учешће у капиталу. Поред наведеног, друштво располаже са 51% учешћа у капиталу Зависног друштва, те по том основу остварује контролу над истим. Према Међународном рачуноводственом стандарду 1 – *Презентација финансијских извјештаја*, инвеститор контролише ентитет у који је инвестирано када је изложен, или има права на, варијабилним приносима по основу свог учешћа у ентитету у који је инвестирао и има способност да утиче на те приносе по основу моћи коју има над ентитетом у који је инвестирао. На овај начин Друштво има моћ судјеловања у одлукама о финансијским и пословним политикама субјекта на начин да оствари користи од пословања тог субјекта.

Износ учешћа је јасно утврђен проценом права на приређивање електронских игара на срећу и уписом у судски регистар, те се може закључити да се исто може поуздано одмјерити. Поред наведеног, Друштво по основу учешћа у капиталу Зависног друштва остварује прилив економских користи, у виду прихода од учешћа у добити у истом. Сходно наведеном, у складу са захтјевима Контног оквира, МРС 27, Концептуалног оквира за финансијско извјештавање, Друштво треба да призна износ учешћа у капиталу Зависног друштва. Чињеница да Друштво није извршило унос постојеће имовине, односно имовине која је претходно призната у његовим финансијским извјештајима, није од опредјељујећег значаја за признавање, односно непризнавање учешћа у капиталу Зависног друштва. Непрезнавањем учешћа у капиталу на овај начин приноси положај Друштва не би био адекватно исказан, с обзиром да Друштво по основу наведене имовине остварује приходе од учешћа у добити.

У Консолидованом финансијском извјештају за 2022. годину Друштво у пасиви биланса стања није исказало удјеле у друштву са ограниченом одговорношћу, које има у Зависном друштву. Међутим, иако је Консолидовани финансијски извјештај правилно презентован, начин консолидације није извршен на адекватан начин, уз примјену табела за консолидовање, с обзиром да Друштво у средствима није исказало удјеле у Зависном друштву.

Мирјана Бркић

3. МАТЕРИЈАЛНА ЗНАЧАЈНОСТ ОСНОВА ЗА НЕГАТИВНО МИШЉЕЊЕ ГЛАВНЕ СЛУЖБЕ ЗА РЕВИЗИЈУ ЈАВНОГ СЕКТОРА РЕПУБЛИКЕ СРПСКЕ

У сљедећој табели је дат преглед свих средстава Друштва, на дан 31.12.2022. године:

АКТИВА у 2022. години	Износ (у КМ)
Нематеријална средства	21.440
Некретнине, постројења и опрема	3.002.890
Инвестиционе некретнине	209.761
Залихе и дати аванси	135.403
Краткорочна потраживања	826.962
Готовински еквиваленти и готовина	850.878
Краткорочна разграничења	4.771
Билансна актива	5.052.105
Ванбилансна актива	3.489.418

*Подаци преузети из финансијских извјештаја за 2022. годину

С обзиром да уписани износ удјела које Друштво има у Зависном друштву износи 6.747.614 КМ, очигледно је да се ради о материјалном значајном износу, с обзиром су исти већи од укупне билансне имовине Друштва, која на дан 31.12.2022. године износи 5.052.105 КМ. Према МРС 1, материјално значајна изостављања или погрешна исказивања ставки су материјално значајна ако би она, појединачно или заједно, могла да утичу на економске одлуке корисника донијете на основу финансијских извјештаја.

4. ПРИЗНАВАЊЕ И ВРЕДНОВАЊЕ ПРАВА ПО ОСНОВУ ПРИРЕЂИВАЊА ИГАРА НА СРЕЋУ, КОЈЕ ЈЕ ПРЕНЕСЕНО НА ЗАВИСНО ДРУШТВО

Процјеном вриједности права на приређивање електронских игара на срећу, с циљем уноса истог у основни капитал Друштва, нематеријална имовина је постала екстерно верификована и валоризована, те сходно томе испуњава критеријуме за признавање и за њен даљи рачуноводствени третман. Рачуноводствени третман признавања наведеног права требао је бити спроведен у 2019. години, када је за потребе уноса у капитал Зависног друштва извршена процјена истог. Наведени рачуноводствени поступак претходи признавању учешћа у капиталу Зависног друштва, те је из тог разлога потребно анализирати захтјеве Међународног рачуноводственог стандарда 38 – Нематеријална имовина, у погледу рачуноводственог третмана права на приређивање електронских игара на срећу. Примјењујући захтјеве МРС 38, рачуноводствени поступак признавања и вредновања права на приређивање електронских игара на срећу требао је бити спроведен у сљедећим фазама:

- 1) Дефинисање нематеријалне имовине,
- 2) Признавање нематеријалне имовине,
- 3) Утврђивање интерно генерисане нематеријалне имовине,
- 4) Накнадно одмјеравање нематеријалне имовине.

1) Дефинисање нематеријалне имовине

МРС 38 дефинише нематеријалну имовину као немонетарну имовину без физичке суштине која се може идентификовати. Дефиниција нематеријалне имовине захтјева да се нематеријална имовина може идентификовати да би се јасно разликовала од гудвила, односно иста је препознатљива ако је или:

- (а) одвојива, односно када се може одвојити или одијелити од ентитета и продати, пренијети, лиценцирати, изнајмити или размијенити, било појединачно или заједно са повезаним уговором, препознатљивом имовином или обавезом, без обзира да ли ентитет има намјеру да то уради; или
- (б) или настаје по основу уговорних или других законитих права, без обзира да ли су та права преносива или одвојива од ентитета или од других права и обавеза.

Ентитет контролише имовину уколико је у стању да стекне будуће економске користи које производе из ресурса и да ограничи приступ других тим користима. Будуће економске користи које притичу од нематеријалне имовине могу укључивати и приход од продаје производа или услуга, уштеде трошкова, или друге користи од имовине коју ентитет користи.

У складу са захтјевима МРС 38, право на приређивање електронских игара на срећу задовољава дефиницију нематеријалне имовине, с обзиром да је иста препознатљива јер проистиче из Закона о играма на срећу, те је самом проценом исте, у сврху уноса у основни капитал Зависног друштва, постала одвојива од Друштва. Поред наведеног, Друштво има могућност да ограничи приступ истој, с обзиром да је Законом о играма на срећу прописано да право на приређивање електронских игара на срећу припада или Друштву или другом привредном друштву у којем Друштво има најмање 51% учешћа у капиталу и одлучивању. Прилив будућих економских користи укључује приход од учешћа у добити, с обзиром да нематеријална имовина представља предмет уноса исте у капитал новооснованог друштва.

2) Признавање нематеријалне имовине

Признавање неке ставке као нематеријалне имовине захтјева да ентитет покаже да ставка задовољава дефиницију нематеријалне имовине и критеријуме признавања. Када су у питању критеријуми за признавање, нематеријалну имовину треба признати ако, и само ако:

- (а) је вјероватно да ће се будуће економске користи, које су приписиве имовини, улити у ентитет; и
- (б) ако се набавна вриједност имовине може поуздано одмјерити.

С обзиром да се набавна вриједност нематеријалне имовине може поуздано одмјерити, те да је разумно било очекивати да ће доћи ди прилива користи по основу исте код Друштва, уз испуњење горе наведене дефиниције нематеријалне имовине, иста задовољава критеријуме за признавање у билансу стања Друштва. Нематеријална имовина се почетно одмјерава по набавној вриједности.

3) Утврђивање интерно генерисане нематеријалне имовине

С обзиром на специфичности нематеријалне имовине која се односи на право приређивања електронских игара на срећу, а које се огледају у чињеници да иста није стечена набавком, уговором, законом или на други сличан начин, већ проценом права које Друштву припада у складу са Законом, иста према МРС 38 представља интерну генерисану нематеријалну имовину. С обзиром да је утврђивано да се нематеријална имовина може идентификовати, те да ће иста

Мирозла Ђорђевић

генерисати очекиване будуће економске користи, уз поуздано утврђену набавну вриједност, интерно генерисана нематеријална имовина задовољава дефиницију за признавање. Иницијално, право приређивања електронских игара на срећу се признаје по цијени коштања интерно генерисане нематеријалне имовине насталих од дана када је нематеријална имовина први пут испунила критеријум признавања. Цијена коштања интерно генерисане нематеријалне имовине укључује све директно приписиве трошкове неопходне за креирање, производњу и припрему имовине за функционисање на начин који је руководство предвидело.

Сходно наведеном, право приређивања електронских игара на срећу се иницијално требало одмјерити по цијени коштања, која обухвата трошкове услуга извршене процјене наведене нематеријалне имовине, као и евентуалне друге трошкове који су настали у вези са креирањем исте. Наиме, трошкови процјене представљају директно приписиве трошкове креирању нематеријалне имовине која се односи на право приређивања електронских игара на срећу. Према томе, умјесто признавања расхода по основу процјене вриједности права на приређивање електронских игара на срећу, било је неопходно извршити признавање насталих издатака на терет рачуна 014 - Остала нематеријална средства, на којем се исказују издаци за стицање осталих нематеријалних средстава која се признају у складу са МРС 38.

4) Накнадно одмјеравање нематеријалне имовине

Према МРС 38, код накнадног одмјеравања нематеријалне имовине, ентитет се приликом избора рачуноводствене политике одређује или за модел набавне вредности или за модел ревалоризације. С обзиром да модел набавне вриједности не дозвољава вредновање имовине по вриједности која је виша од њене набавне вриједности, било је неопходно да Друштво одабере модел ревалоризације права приређивања електронских игара на срећу. Након почетног признавања, нематеријална имовина се књижи по ревалоризованој вредности, што је њена фер вриједност на дан ревалоризације, умањена за акумулирану амортизацију која је накнадно услједила и било какве накнадне акумулиране губитке од умањења вриједности. Уколико се књиговодствена вриједност нематеријалне имовине увећа као резултат ревалоризације, то увећање се признаје у укупном осталом резултату и акумулира у капиталу у оквиру позиције ревалоризационе резерве.

Након иницијалног признавања права на приређивања електронских игара на срећу, по цијени коштања, било је потребно извршити његову ревалоризацију на начин да се иницијална вриједност усклади са фер вриједношћу, која је проистекла из процјене вриједности предметног права (износ од 6.747.614 КМ). Евидентирање би се извршило на рачуну 014 - Остала нематеријална средства, у корист рачуна 330 - Ревалоризационе резерве, у износу у којем је дошло до повећања вриједности предметне имовине

5. РАЧУНОВОДСТВЕНИ ТРЕТМАН ПРИЗНАВАЊА УЧЕШЋА У КАПИТАЛУ ЗАВИСНОГ ДРУШТВА У ОБРАЧУНСКОМ ПЕРИОДУ КАДА ЈЕ ИСТО СТЕЧЕНО

Према МРС 27 Друштво у својим појединачним финансијским извјештајима учешће у Зависно Друштво рачуноводствено обухвата по набавној вриједности или у складу са МСФИ 9 или примјењујући метод удјела из МРС 28, у зависности од одабране рачуноводствене политике. Без

обзира на избор рачуноводствене политике, Друштво иницијално признаје учешће у Зависном друштву по набавној вриједности. Набавна вриједност учешћа у капиталу Зависног друштва представља процијењени износ права на приређивање електронских игара на срећу, који је унесен у његов основни капитал. Према томе, Друштво је у моменту регистрације Зависног друштва требало признати учешће у капиталу у зависном друштву (према новом Контном оквиру на рачуну 060 - Учешће у капиталу зависних субјеката, односно према Контном оквиру који се примјењивао 2019. године, на рачуну 040 - Учешће у капиталу зависних правних лица).

Друштво ће са признавањем учешћа у капиталу Зависног друштва престати са признавањем нематеријалне имовине у износу од 6.747.614 КМ, као и припадајућег износа ревалоризационих резерви на рачуну 330, које је било потребно пренијети директно у нераспоређену добит када су се те резерве реализовале, односно када је кореспондирајућа нематеријална имовина пренесена у замјену за учешће у Зависном друштву. Наиме, чланом 29. став (2) тачка 2) Контног оквира, прописано је да се на терет позитивних ефеката књижи пренос раније остварених позитивних ефеката у корист рачуна 340 - Нераспоређена добит ранијих година, уколико се поништавање позитивних ефеката ревалоризације врши тек у моменту када је средство од којег потиче позитиван ефекат продато или расходовано.

6. РАЧУНОВОДСТВЕНИ ТРЕТМАН ИСПРАВКЕ ГРЕШКЕ ПО ОСНОВУ НЕПРИЗНАВАЊА УЧЕШЋА У КАПИТАЛУ У ЗАВИСНОМ ДРУШТВУ И ПРИЈЕДЛОГ ЗА ЕВИДЕНТИРАЊЕ ПОСЛОВНИХ ДОГАЂАЈА У ТЕКУЋЕМ ОБРАЧУНСКОМ ПЕРИОДУ

С обзиром да су све горе наведене промјене требале бити евидентирани у обрачунском периоду када су и настале, односно учешће у капиталу Зависног друштва је требало бити признато у сету финансијских извјештаја за 2019. годину, потребно је приступити исправци грешке из претходног периода. Према Међународном рачуноводственом стандарду 8 - *Рачуноводствене политике, промјене рачуноводствених процјена и грешке*, грешке из претходног периода су изостављени или погрешно исказани подаци из финансијских извјештаја ентитета за један или више периода који произилазе из неупотребљавања или погрешне употребе поузданих информација које:

- (а) су биле доступне када су финансијски извјештаји за дате периоде били одобрени за издавање; и
- (б) за које се могло разумно очекивати да буду добијене и узете у обзир при састављању и презентацији тих финансијских извјештаја.

Ентитет врши ретроспективну корекцију материјално значајних грешака из претходног периода у првом сету финансијских извјештаја одобреном за објављивање након откривања тих грешака тако што ће:

- (а) прерачунати упоредне износе за презентован(е) ранији(е) период(е) у којем(има) су се грешке догодиле; или
- (б) ако се грешка догодила прије најранијег презентованог претходног периода, прерачунати почетна стања средстава, обавеза и капитала за најранији презентовани претходни период.

С обзиром да се ради о рачуноводственој гресци из претходног периода, Друштво ће извршити ретроспективну корекцију грешке у првом сљедећем сету финансијских извјештаја, односно у финансијским извјештајима за 2023. годину на сљедећи начин:

- Како се грешка односи на 2019. годину (прије најранијег презентованог периода), када су

Мирска Бркић

удјели у Зависном друштву требали бити признати у билансу стања Друштва, у сету финансијских извјештаја за 2023. годину, потребно је извршити корекцију упоредне колоне за 2022. године, односно кориговати стање на рачунима 060 - Учешће у капиталу зависних субјеката и 340 - Нераспоређена добит ранијих година, за износ учешћа у капиталу Зависног друштва (6.747.614 КМ).

- У Напоменама уз финансијске извјештаје за 2023. годину презентовати трећу колону биланса стања (за 2021. годину) у којој ће исказати наведени износ на рачунима 060 - Учешће у капиталу зависних субјеката и 340 - Нераспоређена добит ранијих година, а која ће представљати почетно стање за најранији презентован период (2022. година), у складу са захтјевима МРС 1 и МРС 8.
- У главној књизи за 2023. годину, ће извршити одговарајућа евидентирања на претходно наведеним рачунима, у циљу признавања учешћа у капиталу Зависног друштва, на дан 31.12.2023. године.
- У Извјештају о промјенама на капиталу извршити корекцију почетног стања на дан 1.1.2022. године на позицији акумулиране нераспоређене добити (непокривеног губитка), услјед ефеката исправке грешака.
- У Напоменама уз финансијске извјештаје за 2023. годину објавити информације о природи настале рачуноводствене грешке, те начин исправке исте, у складу са поступцима који су претходно наведени.

7. ПОСТУПАЊЕ ПО ПРЕПОРУЦИ ГЛАВНЕ СЛУЖБЕ ЗА РЕВИЗИЈУ ЈАВНОГ СЕКТОРА РЕПУБЛИКЕ СРПСКЕ, С ОБЗИРОМ НА НЕПРИЗНАВАЊЕ УЧЕШЋА У КАПИТАЛУ ЗАВИСНОГ ДРУШТВА

У Извјештају о проведеној финансијској ревизији Лутрије Републике Српске а.д. Бања Лука за период 2022. годину на страни 6 и 18 даје се препорука Друштву да на основу постојеће документације и процјене, донесу одлуке и изврши евидентирање учешћа у капиталу у зависном субјекту „Електронска видео лутрија“ д.о.о. Бања Лука, сходно члану 8. став (2) Правилника о контном оквиру и садржини рачуна у контном оквиру за привредна друштва, друга правна лица и предузетнике.

У циљу реализације горе наведене препоруке, Друштво је у 2023. години извршило евидентирање учешћа у капиталу Зависног друштва, те признало исто у финансијским извјештајима за 2023. годину, у складу са чланом 8. став (2) Контног оквира, примјењујући захтјеве МРС 27 и Концептуалног оквира за финансијско извјештавање.

С обзиром да је признавање учешћа у капиталу Зависног друштва требало бити извршено у финансијским извјештајима за 2019. године, када су испуњени критеријуми за признавање, Друштво је ретроактивно извршило исправку рачуноводствене грешке, у складу са захтјевима МРС 8 и МРС 1. На овај начин евидентирање учешћа у капиталу Зависног друштва је извршено у корист нераспоређене добити ранијих година.

Даљи рачуноводствени третман учешћа зависиће од одабране рачуноводствене политике Друштва, у складу са захтјевима МРС 27, МРС 28, МСФИ 9.

8. НАКНАДНО ВРЕДНОВАЊЕ УЧЕШЋА У КАПИТАЛУ ЗАВИСНОГ ДРУШТВА

Друштво у складу са МРС 27 у својим одвојеним финансијским извјештајима, улагања у Зависно друштво, може вредновати на следећи начин:

а) по набавној вриједности,

б) у складу са МСФИ 9,

в) или примјеном методе удјела (на начин описан у МРС 28). Битно је нагласити да је Друштво дужно да примјењује исти рачуноводствени поступак на вредновање свих категорија стечених учешћа.

Метод набавне вриједности подразумијева да се учешће у капиталу зависног правног лица евидентира по вриједности плаћеној за стицање тог учешћа и да се учешће из године у годину води по набавној вриједности, осим уколико дође до обезвређења тог учешћа када је, у складу са Међународним рачуноводственим стандардом 36 – *Обезвређење имовине*, потребно да се књиговодствена вриједност сведе на надокнадиву и призна губитак од обезвређења. Иако МРС 27, експлицитно не наводи дефиницију набавне вриједности у контексту почетног вредновања улагања у зависна друштва, дефиниција набавне вриједности присутна је у другим МРС. Према тим стандардима набавна вриједност се дефинише као износ плаћеног новца или новчаних еквивалената или фер вриједност друге накнаде дате за набавку имовине у вријеме њезиног стицања или по потреби износ који се може приписати тој имовини код почетног признавања у складу са захтјевима других МРС/МСФИ.

Уколико се улагања у зависна друштва вреднују примјеном методе удјела, као што је дефинисано МРС 28 приликом почетног признавања инвестиција се признаје по набавној вриједности (висини инвестиције), а затим се, након датума стицања, књиговодствена вриједност повећава или смањује да би се признао инвеститоров удио у добитку или губитку ентитета у који је инвестирано. Инвеститоров удио у добитку или губитку ентитета у који је инвестирано признаје се у добитку или губитку инвеститора. Расподјеле добити примљене од ентитета у који је инвестирано умањују књиговодствену вриједност инвестиције.

Осим наведеног, МРС 27 омогућава матичним друштвима да у својим појединачним финансијским извјештајима обрачунава улагања у зависна друштва у складу са МСФИ 9. Уколико се друштво одлучи за ову могућност, онда ће предметну имовину класификовати у једну од следећих категорија које су дефинисане МСФИ 9:

Финансијска средства по фер вриједности кроз биланс успеха или

Финансијска средства по фер вриједности кроз остали укупан резултат.

Почетно и накнадно вредновање дате имовине у овом случају се врши у складу са захтјевим МСФИ 9.

Дакле, у зависности од одабране рачуноводствене политике, Друштво ће након признавања учешћа у капиталу Зависног друштва вршити накнадно одмјеравање истог, како у финансијским извјештајима за 2023. годину, тако и за наредни период.

Мироша Ђорђевић