

Konceptualni okvir za finansijske izveštaje opšte namene entiteta u javnom sektoru – Merenje imovine i obaveza

STRUČNI RAD

UDC 368.025.4:336.1/5

DOI: 10.46793/Rev24108263B

Jozefina Beke-Trivunac¹
Emil Živkov²

Rezime: Procena vrednosti, tj. ponovno merenje vrednosti imovine i obaveza u javnom sektoru treba da ima u vidu primarni cilj većine javnih entiteta i vrstu imovine i obaveza koje ti entiteti drže. Cilj merenja vrednosti imovine i obaveza entiteta u javnom sektoru je da se izaberu one merne osnove koje najpoštenije odražavaju troškove usluga, operativni kapacitet i finansijski kapacitet entiteta na način koji je koristan za pozivanje entiteta na odgovornost i za potrebe odlučivanja. Merenje vrednosti imovine i obaveza u skladu sa MRS JS/IPSAS pomaže korisnicima finansijskih izveštaja da procenjuju efikasnost pružanja usluga građanima od strane entiteta iz javnog sektora. U ovom radu razmatra se pristup merenju vrednosti prema sedmom poglavlju Konceptualnog okvira MRS JS/IPSAS.

Primljen: 21.09.2024.
Prihvaćen: 22.10.2024.
Objavljen: 27.12.2024.

Ključne reči: merenje, javni sektor, MRS JS

¹ ALFA BK Univerzitet, Beograd, Srbija.
E-mail: emil.zivkov@gmail.com
ORCID iD: <https://orcid.org/0000-0002-7394-7006>

✉ Autor za korespondenciju

¹ TRANSNAFTA AD, Pančevo, Srbija.
E-mail: jozefina.beke@alfa.edu.rs
ORCID iD: <https://orcid.org/0009-0002-6546-0297>

PRIRODA IMOVINE I OBAVEZA U JAVNOM SEKTORU

Svrha procenjivanja vrednosti (merenja ili odmeravanja) imovine i obaveza za potrebe finansijskog izveštavanja entiteta u javnom sektoru je da se pribave informacije o vrednosti imovine i obaveza i sa njima povezanim prihodima i rashodima. Merenje koje pošteno odražava troškove usluga, operativni kapacitet i finansijski kapacitet entiteta iz javnog sektora, pomaže korisnicima finansijskih izveštaja da donose procene o pitanjima kao što su:

- (a) Da li je entitet javnog sektora pružao svoje usluge građanima na efikasan način.
- (b) Da li su sadašnji resursi raspoloživi za upotrebu u budućnosti, i da li postoje ograničenja ili uslovi vezani za njihovu upotrebu.
- (c) U kojoj meri se troškovi usluga koje se danas pružaju prenose na buduće poreske obveznike.
- (d) Da li je sposobnost entiteta da pruži usluge poboljšana ili pogoršana u odnosu na prethodni period.

Procena vrednosti imovine i obaveza, tj. merenje vrednosti imovine i obaveza u javnom sektoru treba da ima u vidu primarni cilj većine javnih entiteta i vrstu imovine i obaveza koje ti entiteti poseduju. Primarni cilj većine entiteta iz javnog sektora je pružanje raznih usluga javnosti, a ne ostvarivanje dobitka i generisanje povraćaja kapitala investitorima. Zbog prirode usluga, značajan deo imovine koju koriste entiteti javnog sektora je po svojoj prirodi specijalizovan, na primer: putevi, vodovodna i kanalizaciona infrastruktura, zdravstvene i obrazovne ustanove, vojna imovina.... I za specijalizovana sredstva može postojati ograničeno tržište. Međutim, da bi se ta imovina prilagodila za drugačiju namenu, uglavnom su potrebne značajne adaptacije. Važna odlika imovine javnog sektora je da se ona drži i radi postizanja ciljeva javne politike, kao što je pružanje javnih usluga, i tu činjenic treba uzeti u obzir kada merenje ima za cilj da utvrdi vrednost koja odražava postojeću upotrebu. Kada se sredstvo drži prvenstveno zbog svog uslužnog potencijala, a ne zbog sposobnosti da generiše buduće ekonomske koristi, njegovo merenje treba da pruži informacije o vrednosti potencijala uslužne imovine za entitet. Svi ovi činioci odražavaju se na procenu vrednosti takvih sredstava. Vlada i drugi entiteti javnog sektora mogu takođe da poseduju predmete koji doprinose istorijskom i kulturnom razvoju nacije ili regiona – na primer, umetničko blago, istorijske zgrade i drugi artefakti. Ovi entiteti mogu biti odgovorni i za nacionalne parkove i druga područja od prirodnog značaja sa autohtonom florom i faunom. Takvi predmeti i područja se uglavnom ne poseduju radi prodaje, čak i ako tržišta postoje. Umesto toga, vlade i entiteti javnog sektora imaju odgovornost za njihovo čuvanje i održavanje, za sadašnje i buduće generacije.

Prema Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor (MRS JS/IPSAS) merenje imovine i obaveza utvrđuje se pojedinačnim standardima. Tamo gde ne postoje zahtevi u samim standardima, merenje imovine i obaveza vrši se u skladu sa smernicama datim u Sedmom poglavlju Konceptualnog okvira za finansijske izveštaje opšte namene entiteta u javnom sektoru (Konceptualni okvir). Konceptualni okvir daje

koncepte, modele i metode koji se primenjuju pri sastavljanju finansijskih izveštaja u skladu sa MRS JS/IPSAS.

Cilj merenja je da se izaberu one merne osnove koje najpoštenije odražavaju troškove usluga, operativni kapacitet i finansijski kapacitet entiteta na način koji je koristan za pozivanje entiteta na odgovornost i za potrebe odlučivanja. Izbor mernih osnova za aktivu i obaveze doprinosi ispunjavanju ciljeva finansijskog izveštavanja u javnom sektoru, pružajući informacije omogućavaju korisnicima da procene:

- Troškove usluga – troškove usluga pruženih u prethodnom ili sadašnjem periodu.
- Operativni kapacitet – kapacitet entiteta da podrži pružanje usluga kroz fizičke i druge resurse; i
- Finansijski kapacitet – sposobnost entiteta da finansira svoje aktivnosti.

Ciljevi merenja imovine i obaveza u javnom sektoru razlikuju se od ciljeva i mernih osnova razvijenih za entitete iz privatnog sektora koji posluju radi ostvarenja profita, stoga i procenjuju vrednost imovine i obaveza saglasno njihovoj sposobnosti da generišu buduće ekonomske koristi, zbog čega se fokusiraju na budući novčani tok.

POČETNO MERENJE

Početno merenje imovine/sredstava i obaveza, odvija se u samom momentu njihovog nastanka, a zatim i periodično nakon početnog priznavanja se vrše i naknadna merenja.

Početno merenje stavke sredstva vrši se po ceni transakcije uvećanoj za troškove transakcije, osim ako ne raspoložemo pouzdanim podacima o ceni transakcije, ili ako postoji neka reprezentativnija merna osnova. Cena transakcije je naknada koja se daje za sticanje, izgradnju ili razvoj sredstva. Transakcioni troškovi za imovinu su inkrementalni troškovi koji se direktno mogu pripisati sticanju, izgradnji ili razvoju imovine i koji ne bi nastali da entitet nije stekao, izgradio ili razvio imovinu. Cena transakcije uvećana za troškove transakcije je istorijska nabavna vrednost/cena koštanja sredstva.

Početno merenje

Na dan priznavanja, stavka imovine meri se po nabavnoj vrednosti/ceni koštanja uvećanoj za troškove nabavke, a stavka obaveza po nabavnoj vrednosti/ceni koštanja umanjenoj za troškove nabavke, osim ako ova vrednost ne predstavlja vernu informaciju ili ako neki drugi standard zahteva ili dozvoljava primenu drugačijeg načina merenja.

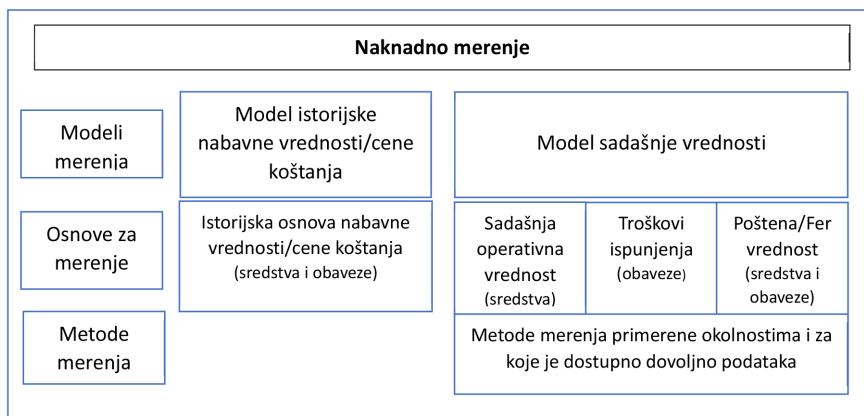
Inicijalno merenje stavke obaveza vrši se po ceni transakcije umanjenoj za troškove transakcije, osim ako ne raspoložemo pouzdanim podacima o ceni transakcije, ili ako postoji neka reprezentativnija merna osnova. Cena transakcije je naknada primljena za preuzimanje obaveza. Troškovi transakcije za obaveze su inkrementalni troškovi koji se direktno mogu pripisati nastanku obaveze i koji ne bi nastali da entitet nije preuzeo

obavezu. Cena transakcijska umanjena za troškove transakcije je istorijska nabavna vrednost/cena koštanja obaveze³.

Nakon početnog merenja, osim ako nije drugačije utvrđeno merodavnim standardom, vrši se izbor računovodstvene politike za merenje imovine ili obaveze po jednom od dva modela za merenje: (a) model istorijske nabavne vrednosti/cene koštanja ili (2) model sadašnje vrednosti.

NAKNADNO MERENJE

Naknadno merenje može da se obavi bilo na osnovu istorijske nabavne vrednosti/cene koštanja, bilo na jednoj od osnova za merenje po modelu sadašnje vrednosti. Naknadno merenje odvija se postupno, u tri koraka, putem: (a) modela merenja; (b) osnove za merenje; i (3) metode merenja.



Slika 1: Naknadno merenje odvija se u tri koraka

Izvor: (1, str. 97) u prevodu autora.

Modeli merenja govore o generalnom pristupu proceni vrednosti imovine i obaveza, radi njihovog uključivanja u finansijske izveštaje. Prilikom odabira modela merenja, entitet uzima u obzir karakteristike stavke, cilj merenja i novčane informacije koje se prikazuju. Postoje dva modela merenja: (1) model istorijske nabavne vrednosti/cene koštanja i (2) model sadašnje vrednosti. Prema modelu istorijske nabavne vrednosti/cene koštanja, imovina i obaveze se mere na istorijski zasnovanim iznosima. Promene u vrednosti koje nastaju usled promena cena tokom vremena uglavnom nemaju uticaja na njihovu istorijsku vrednost. Prema modelu sadašnje vrednosti, imovina i obaveze se mere na osnovu

³ Engleski termin „cost“ obuhvata dva računovodstvena pojma na srpskom jeziku, pojmove: „nabavna vrednost“ i „cena koštanja“. Nabavna vrednost označava cenu koju entitet plaća za nabavku robe ili sirovina. Cena koštanja označava ukupne troškove proizvodnje ili pružanja usluge.

najažurnijih informacija, kako bi njihova procena odražavala promene cena od datuma priznavanja do datuma merenja. Merne osnove su specifični načini merenja imovine i obaveza, primerene odabranom modelu merenja. Merne osnove pružaju informacije koje najbolje zadovoljavaju kvalitativne karakteristike imovine i obaveza. Metode merenja su metode za procenu iznosa po kojem se sredstvo ili obaveza meri prema njihovim karakteristikama i dostupnosti vidljivih podataka koji se uzimaju u obzir u postupku procene. Smernice o metodama merenja utvrđuju se na nivou standarda.

Konceptualni okvir ne predlaže jedinstveni model merenja ili mernu osnovu (ili kombinaciju osnova) za sve transakcije, događaje i uslove. On pruža smernice o izboru modela merenja i osnove za merenje za imovinu i obaveze iz skupa osnova koje se najviše koriste kako bi se ispunio cilj merenja.

U Konceptualnom okviru, merne osnove za imovinu identifikovane su i razmatrane u smislu informacija koje pružaju o (a) troškovima usluga koje pruža entitet, (b) operativnom kapacitetu i finansijskom kapacitetu entiteta; i (c) stepenu u kojem pružaju informacije koje zadovoljavaju kvalitativne karakteristike, uzimajući u obzir ograničenja informacija u finansijskim izveštajima.

Osnove za merenje imovine obuhvataju sledeće tri merne osnove:

- Istorijska nabavna vrednost/cena koštanja;
- Sadašnja operativna vrednost; i
- Poštena/Fer⁴ vrednost.

Merna osnova “vrednost u upotrebi” koristi se isključivo za merenje umanjenja vrednosti imovine.

Osnove za merenje obaveza obuhvataju sledeće tri merne osnove:

- Istorijska nabavna vrednosti/cena koštanja;
- Troškovi ispunjenja; i
- Poštena/Fer vrednost.

Osnova za merenje prema modelu istorijske nabavne vrednosti/cene koštanja primenjuje se i za merenje imovine i za merenje obaveza.

Istorijska nabavna vrednost/cena koštanja sredstva je naknada koje se daje za sticanje, izgradnju ili razvoj imovine u trenutku njenog sticanja, izgradnje ili razvoja, uvećana za troškove transakcije. Istorijska nabavna vrednosti/cena koštanja obaveze je naknada primljena za preuzimanje obaveze umanjena za transakcione troškove u vreme kada je obaveza nastala.

⁴ Engleski izraz „fair“ na srpskom jeziku glasi „pošteno“. Izraz „pošteno“ koristi se od pamтивека, na pr. kada se sklopi dogovor, obe strane se rukuju. Jedna strana pita „Je li pošteno?“, a druga odgovara „Pošteno!“. To „pošteno“ se koristi i u računovodstvenim standardima. Nejasno je zašto svi prevodi koriste strani izraz „fer“ umesto naše reči kojoj svi znamo značenje.

Merenja prema modelu sadašnje vrednosti odražavaju ekonomsko okruženje koje preovladava na datum izveštavanja. Za procenu vrednosti po ovom modelu koriste se tri osnove: (1) sadašnja operativna vrednost (za imovinu); (2) troškovi ispunjenja (za obaveze); i (3) poštena/fer vrednost (za imovinu i obaveze).

Sadašnja operativna vrednost je Iznos koji bi entitet platio za preostali uslužni potencijal sredstva na datum merenja. Ova osnova je posebno dizajniran za imovinu javnog sektora koja se drži zbog svog operativnog kapaciteta, a ne zbog svoje financijske vrednosti. Sadašnja operativna vrednost odražava:

- Iznos koji bi entitet platio za preostali uslužni potencijal sredstva na najjeftiniji način.
- Preostali servisni potencijal sredstva uzimajući u obzir trenutno stanje sredstva.
- Postojeću upotrebu i lokaciju sredstva.

Poštena/Fer vrednost sredstva je cena koja bi se naplatila za prodaju sredstva u redovnoj transakciji između učesnika na tržištu na datum merenja.

Troškovi ispunjenja su troškovi koje će entitet imati pri ispunjavanju odgovornosti koja predstavlja obavezu, pod pretpostavkom da to čini na najjeftiniji način na datum merenja.

Poštena/Fer vrednost obaveze je cena koja bi se platila za prenos obaveze u redovnoj transakciji između učesnika na tržištu na datum merenja.

Merne osnove mogu se klasifikovati prema tome da li su specifične ili nisu-specifične za entitet. Osnove za merenje koje su specifične za entitet odražavaju ekonomska, pravna i druga ograničenja koja utiču na moguću upotrebu imovine ili ispunjenje obaveze od strane entiteta. Mere specifične za entitet mogu odražavati ekonomske mogućnosti koje nisu dostupne drugim entitetima i rizike kojima drugi entiteti nisu izloženi. Mere koje nisu specifične za entitet odražavaju opšte tržišne mogućnosti i rizike. Odluka o tome da li će se koristiti osnova za merenje koja je specifična za entitet ili koja nije specifična za entitet donosi se pozivanjem na cilj merenja i kvalitativnih karakteristika stavke koja se meri. Istorijska nabavna vrednost/cena koštanja i sadašnja operativna vrednost su osnove za merenje imovine specifične za entitet. Osnova poštene/fer vrednosti je osnova koja nije specifična za entitet. Istorijska nabavna vrednosti/cena koštanja i troškovi ispunjenja su osnove za merenje obaveza koje su specifične za entitet. Osnova poštene/fer vrednosti koristi se kao osnova za merenje obaveza koje nisu specifične za entitet.

Merne osnove mogu da budu specifične ili ne-specifične za entitet.

Merne osnove obezbeđuju ili ulazne ili izlazne vrednosti za imovinu i obaveze. Za imovinu, ulazne vrednosti odražavaju nabavnu vrednost/cenu koštanja nabavke, izgradnje ili razvoja. Izlazne vrednosti se zasnivaju na ekonomskim koristima od prodaje. Sadašnja operativna vrednost i istorijska nabavna vrednost/cena koštanja imovine su ulazne vrednosti. Poštena/fer vrednost je tržišno zasnovana, ne-specifična mera, i predstavlja izlaznu vrednost.

Merne osnove obezbeđuju ili ulazne ili izlazne vrednosti.

Za obaveze, kao ulazne vrednosti uvažavaju se transakcije ili događaj pod kojim je obaveza nastala. Izlazne vrednosti odražavaju iznos potreban za ispunjavanje ili prenos obaveze. Na primer, istorijski trošak je entitetski specifična merna osnova za obaveze i ulazna vrednost. Troškovi ispunjenja su mera specifična za entitet, a poštena/fer vrednost je mera koja je određena na tržištu, koja nije specifična za entitet; obe ove mere su izlazne vrednosti.

Osnove za merenje koje nisu uključene u aktuelni Konceptualni okvir

U prethodnom Konceptualnom okviru bilo je nekoliko osnova za merenje koje nisu prihvaćene u aktuelnom Konceptualnom okviru. Međunarodni odbor za računovodstvene standarde u javnom sektoru (IPSASB) takođe je još ranije razmatrao nekoliko mernih osnova za uključivanje u Konceptualni okvir, ali se od njihovog uključivanja odustalo.

Merne osnove koje nisu uključene u Konceptualni okvir obuhvataju sledeće osnove:

1. Tržišna vrednost. Tržišna vrednost za imovinu je definisana u Konceptualnom okviru za 2014 kao: Iznos za koji sredstvo može biti razmenjeno između obaveštenih i voljnih strana u transakciji na dohvat ruke.
2. Troškovi zamene. Troškovi zamene su definisani u Konceptualnom okviru za 2014. godinu kao: najekonomičniji trošak koji je potreban da entit zameni uslužni potencijal sredstva (uključujući iznos koji će entitet dobiti na kraju korisnog veka trajanja sredstva) na datum izveštavanja).
3. Neto prodajna cena. Neto prodajna cena imovine definisana je kao: Iznos koji entitet može dobiti od prodaje imovine, nakon umanjenja za troškove prodaje.

Merne osnove koje su još ranije razmatrane za uključivanje u Konceptualni okvir, od kojih se odustalo, odnose se na sledeće osnove:

1. Simbolička vrednost. Određena sredstva se prepoznaju po simboličkim vrednostima, obično jedna jedinica valute u kojoj se izveštava.
2. Sinergistička vrednost. Međunarodni standardi vrednovanja (IVS) definiše sinergističku vrednost kao rezultat kombinacije dva ili više sredstva ili interesa gde je kombinovana vrednost veća od zbira odvojenih vrednosti.
3. Pravična vrednost. Međunarodni standardi vrednovanja (IVS) definiše pravičnu vrednost kao procenjenu cenu za prenos imovine ili obaveze između identifikovanih obrazovanih i voljnih strana koje odražavaju interese tih strana.

LITERATURA

1. IPSASB, (2024). The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities. In: IPSASB 2024 Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements Volume 1 (pp 18–141). 2024 Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements | IPSASB

Measurement of Assets and Liabilities under the IAS JS/IPSAS Conceptual Framework

Summary The measurement of assets and liabilities in the public sector must consider the primary objectives of the majority of public sector entities and the types of assets and liabilities they hold. The goal of measuring the value of these entities' assets and liabilities is to select measurement bases that most accurately reflect the entity's service costs, operating capacity, and financial capacity. This ensures that the information is useful for accountability and decision-making purposes. Adhering to the IAS JS/IPSAS standards for measuring assets and liabilities also aids users of financial statements in assessing the effectiveness of public sector entities in delivering services to citizens. This paper discusses the approach to value measurement outlined in Chapter 7 of the IAS JS/IPSAS Conceptual Framework.

Keywords: Measurement, public sector, IPSAS