

Model grupe iz javnog sektora (Model Public Sector Group)

Ilustrativni finansijski izvještaji u skladu sa standardom
IPSAS

Thomas Müller-Marqués Berger

Ernst & Young – Globalni lider u međunarodnom
računovodstvu javnog sektora



Building a better
working world

Okvir prezentacije

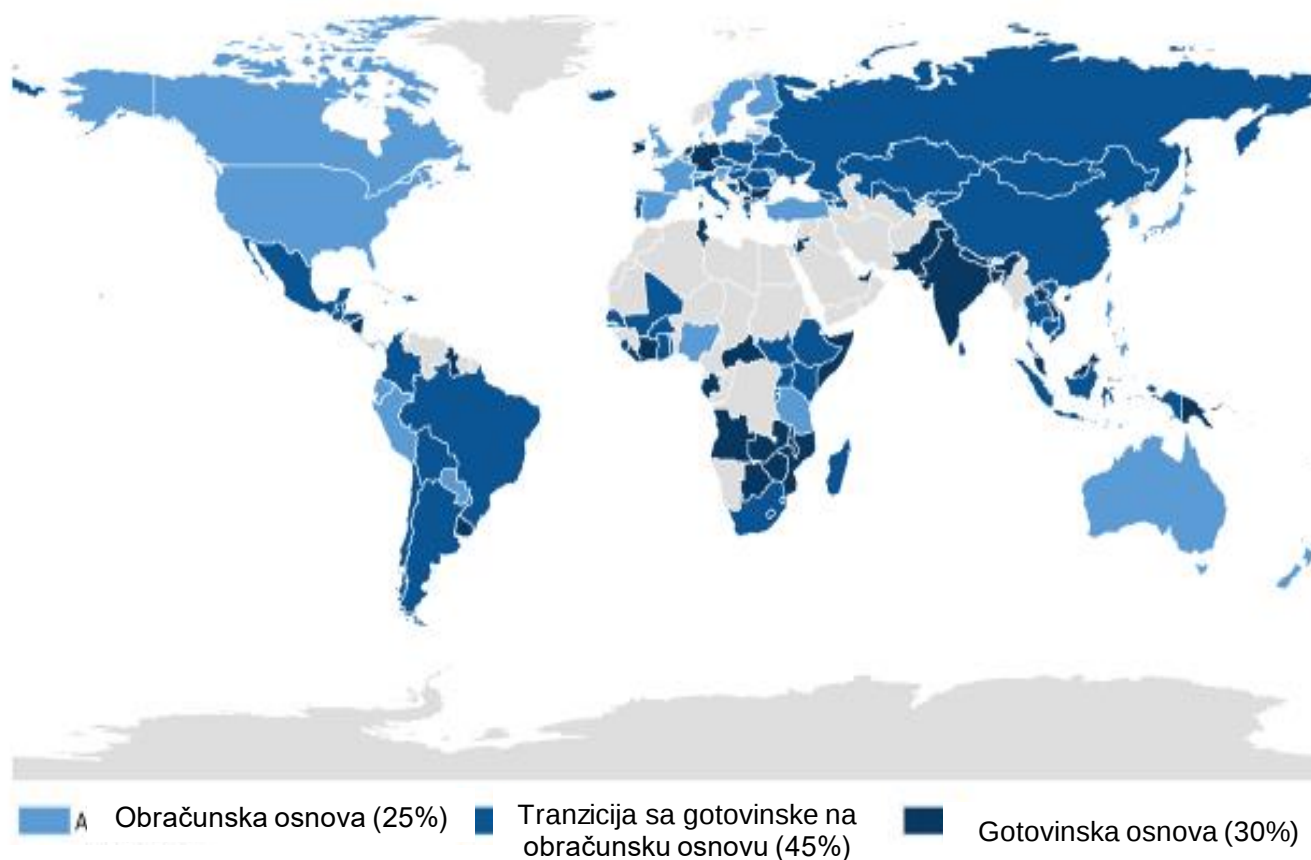
- ▶ Pozadina
- ▶ Koristi koje donosi korišćenje obrasca kao što je Model grupe iz javnog sektora (Model Public Sector Group - MPSG)
- ▶ Kako su finansijski izvještaji MPSG razvijeni?
- ▶ Pregled sadržaja
- ▶ Korišćenje obrasca MPSG
- ▶ Ključna pitanja za razmatranje

Pozadina



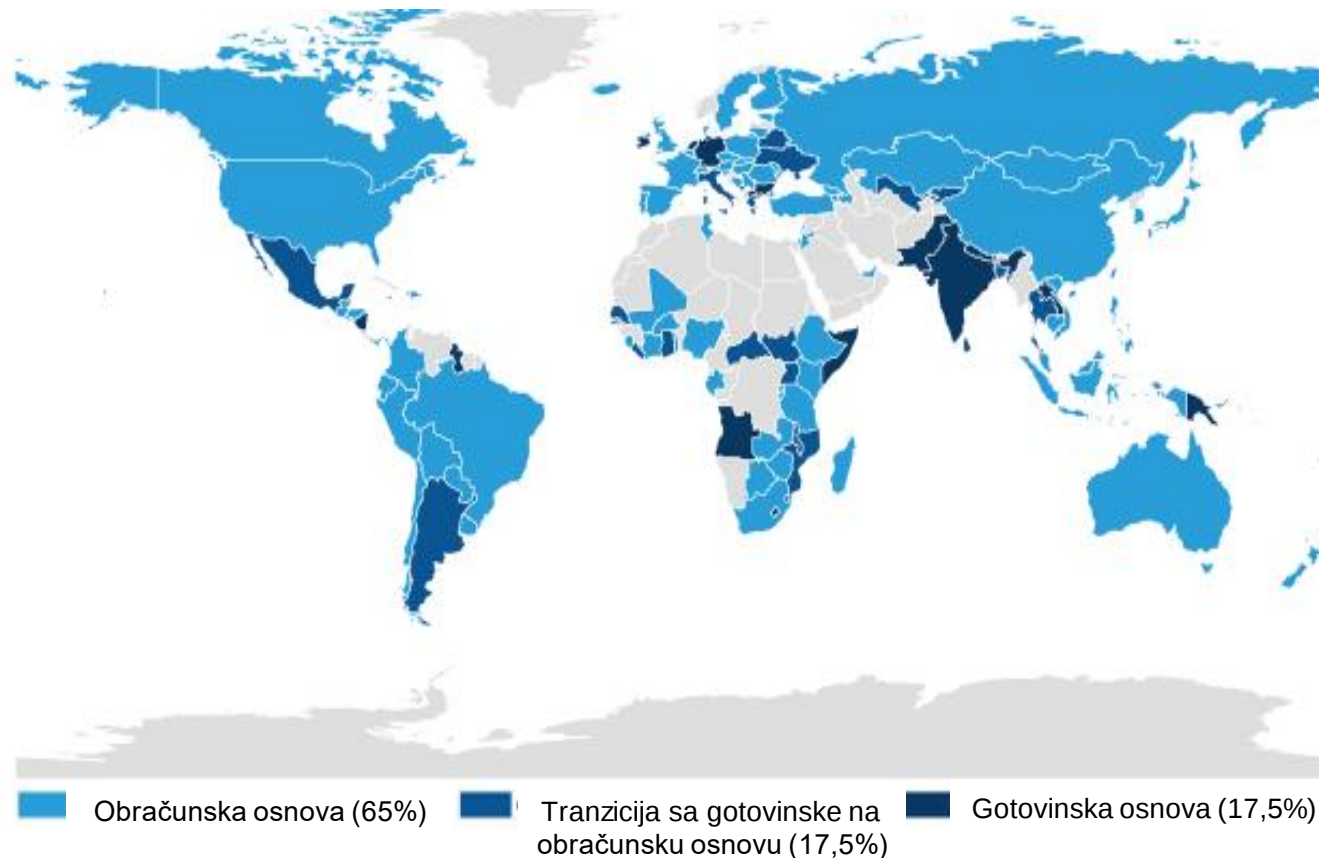
Sada 25% vlada izvještava na obračunskoj osnovi

.....



Izvor: IFAC / CIPFA
Međunarodni indeks
preuzimanja finansijske
odgovornosti u javnom sektoru
(International Public Sector
Financial Accountability Index)
Podaci iz 150 zemalja

.....u roku od 5 godina 65% će izvještavati na obračunskoj osnovi

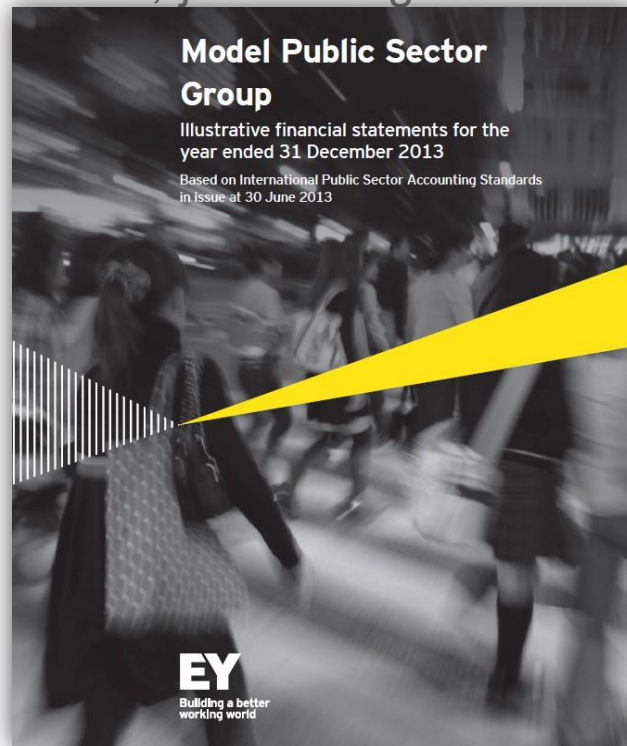


Izvor: IFAC / CIPFA
Međunarodni indeks preuzimanja
finansijske odgovornosti u javnom
sektoru (International Public Sector
Financial Accountability Index)
Podaci iz 150 zemalja

Model za grupu iz javnog sektora (Model Public Sector Group) Ernst & Young

Pozadina

Ernst & Young je bila jedna od prvih organizacija koja je objavila obrazac finansijskih izvještaja Model za grupu iz javnog sektora (Model Public Sector Group (MPSG)) zasnovan na standardu IPSAS, još 2013. godine.



- Ta publikacija (zajedno sa drugim publikacijama EY, kao što su „Pojašnjeni standardi IPSAS“ i „Lista za provjeru objelodanjivanja prema standardima IPSAS“) bi trebalo da služi kao ključni referentni materijal, na globalnom nivou, za vlade i subjekte koji **žele dodatne ilustrativne smjernice** o tome kako bi finansijski izvještaji koji su u skladu sa standardima IPSAS trebalo da izgledaju.
- Iako postoje i drugi ilustrativni finansijski izvještaji u skladu sa standardom IPSAS, ono po čemu se MPSG razlikuje su njegov edukativni potencijal i praktična korisnost, pošto on **uključuje dodatne smjernice i sveobuhvatne reference** na relevantne standarde.

Nakon nekoliko novih važnih dešavanja vezanih za standarde IPSAS u toku posljednjih nekoliko godina, pojavila se potreba da se **revidira i ažurira** MPSG, što je kulminiralo **novim izdanjem za 2018. godinu**.

**Koristi koje
donosi
korišćenje
MPSG**



Koristi koje donosi MPSG

- ▶ **Kompleksnost standarda IPSAS nastavila je da se povećava**, pri čemu široko postavljeni zahtjevi za objelodanjivanjima odgovaraju onima iz najkompleksnijih standarda MSFI (IFRS).
- ▶ Međutim: Razumljivo, uporedivo i sveobuhvatno finansijsko izvještavanje je **od kritične važnosti za omogućavanje** građanima, regulatorima i drugim interesnim stranama da pozivaju na odgovornost subjekte iz javnog sektora
- ▶ Prema tome, od subjekata se zahtijeva da pročitaju zahtjeve za objelodanjivanjem iz standarda IPSAS **i da ih prevedu u praktična, korisna i razumljiva objelodanjivanja.**
- ▶ Međutim, kada bi svaki subjekat kompletno „otkrivao toplu vodu“ to bi bilo
 - ▶ ne samo neefikasno, već bi
 - ▶ moglo i da dovede do značajnih nekonzistentnosti u tumačenju

MPSG omogućava izvještajnim subjektima da

- ▶ *porede sa odrednicama svoje razumijevanje i tumačenje zahtjeva koji se odnose na objelodanjivanje i predstavljanje, u odnosu na norme i prakse sektora,*
- ▶ Pomognu čitaocima time što obezbijede unakrsne reference sa svakog ključnog objelodanjivanja natrag na zahtjev u standardima IPSAS.

→ korišćenje MPSG jača kvalitet i kredibilitet objelodanjivanja

MPSG takođe obezbjeđuje tumačenje objelodanjivanja za određene **standarde koji su izdati, ali još nisu stupili na snagu.** To će obezbijediti određeni uvid licima koja pripremaju finansijske izvještaje u standarde koji će stupiti na snagu u bliskoj budućnosti.

Pristup razvijanju MPSPG



Pristup u razvijanju modela za grupu iz javnog sektora (Model Public Sector Group) (1)

- ▶ Pristup koji je primijenjen u razvijanju originalnog MPSG iz 2013. godine:
 - ▶ Izabrani uzorak **finansijskih izvještaja** u javnom sektoru **analiziran je sa ciljem da se identifikuju najbolje prakse** za zajedničke zahtjeve za objelodanjivanjem.
 - ▶ Ta analiza je korištena kao odrednica za poređenje za **razvijanje obrasca za vodeće prakse** u predstavljanju i objelodanjivanju u skladu sa standardima IPSAS.
 - ▶ **Računovodstvene politike** su formulisane korišćenjem relevantnih standarda IPSAS. Uzete su u razmatranje i politike u publikaciji EY Dobra grupa u skladu sa standardima **MSFI (IFRS Good Group)**, da bi to usmjeravalo stil (dužinu, jezik i detaljnost) razvijenih računovodstvenih politika.
 - ▶ **Osnovni obrazac je prilagodio** tim tehničkih specijalista za računovodstvo u javnom sektoru EY **sa ciljem daljnjeg jačanja predstavljanja i objelodanjivanja** (tj. postavljanja odrednica za najbolju praksu).
 - ▶ Dodane su **tekstualne smjernice i unakrsne reference** na standarde IPSAS.
 - ▶ Rezultujući obrazac je **poređen sa publikacijom** EY Dobra grupa u skladu sa standardima **MSFI (IFRS Good Group)** **da bi se osigurala konzistentnost** (isti izgled i osjećaj i konzistentne poruke) **gdje god je to prikladno**.
 - ▶ **Kontrola kvaliteta:** Dokument je prošao nekoliko rigoroznih pregleda za kontrolisanje kvaliteta koje su sproveli specijalisti za standarde IPSAS iz našeg Globalnog tima, kako bi se dodatno ojačana relevantnost bez obzira na oblasti odgovornosti, uz tehničku ispravnost i kvalitet.

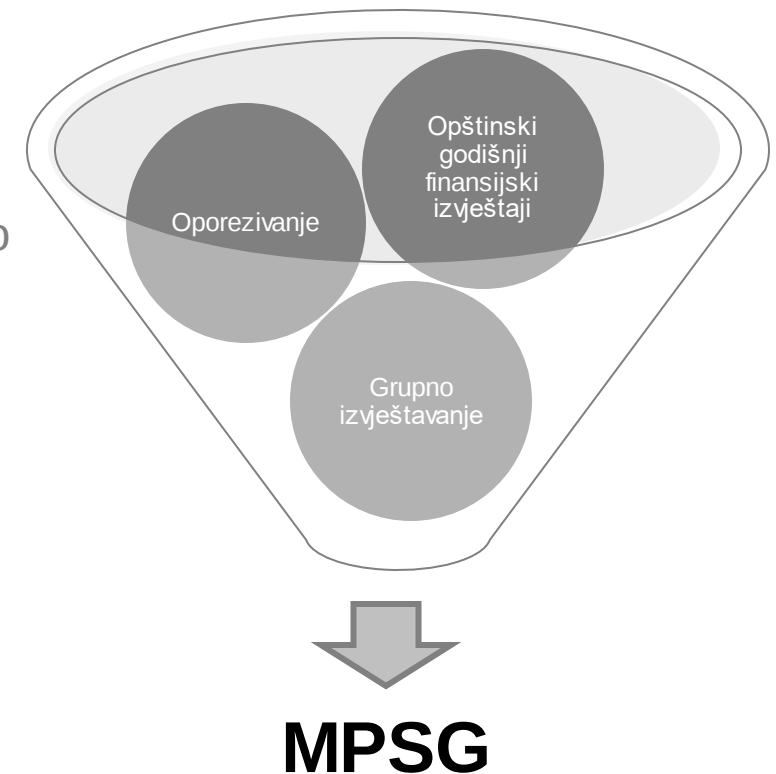
Pristup u razvijanju modela za grupu iz javnog sektora (Model Public Sector Group)(2)

- ▶ Ažuriranje Modela za grupu za javnog sektora iz 2018. godine :
 - ▶ **Identifikovane su izmjene** standarda IPSAS iz 2013. godine koje su dovele do standarda IPSAS iz 2017. godine (tj. onih standarda koji su na snazi od 1. januara 2018. godine).
 - ▶ U slučajevima u kojima su izmjene uticale na zahtjeve za objelodanjivanjem, **određeno je da li će te izmjene imati uticaja** na konkretna objelodanjivanja koja su prethodno bila ilustrovana u Modelu za grupu iz javnog sektora iz 2013. godine.
 - ▶ **Izmjene** koje su uticale na Model za grupu iz javnog sektora iz 2013. godine **uključene su u verziju iz 2018. godine.**
 - ▶ Objelodanjivanja u skladu sa **novim standardima** zamijenila su ilustrativna objelodanjivanja koja su bila uključena u verziju iz 2013. godine.
 - ▶ **Pojednostavljivanja** objelodanjivanja / druga manja poboljšanja bila su moguća
 - ▶ Mjere za **kontrolu kvaliteta** :
 - ▶ Provjeravanje finansijskih izvještaja i detaljno povezivanje
 - ▶ Pregledi lidera razvojnog tima
 - ▶ Kolegijalni pregled globalnog tima za standarde IPSAS

Pristup u razvijanju modela za grupu iz javnog sektora (Model Public Sector Group) (3)

► Primjenljivost:

- Cilj je da se MPSG učini **relevantnim i korisnim za široki spektar** lica koja pripremaju finansijske izvještaje u skladu sa standardima IPSAS, revizora, te interesnih strana u različitim oblicima organizacija javnog sektora.
- Povećan stepen **kompleksnosti identifikovan u** finansijskim izvještajima **lokalnih vlada** → prema tome, kao osnova za pripremanje MPSG korišteni su opštinski finansijski izvještaji.
- Štaviše, MPSG je pripremljen kao **konsolidovani skup finansijskih izvještaja**, čime su date dodatne smjernice o izvještavanju grupe subjekata.
- Takođe smo **uključili poreska objelodanjanja** koja su izvedena iz standarda **IAS 12** pošto određeni subjekti, iako izvještavaju u skladu sa standardima IPSAS, možda nisu oslobođeni poreza.
- Međutim, bilo koje lice koje priprema finansijske izvještaje u skladu sa standardima IPSAS, bez obzira na prirodu, sastav ili veličinu izvještajnog subjekta, trebalo bi da MPSG ocijeni kao relevantan i koristan.



A black and white photograph of rowers in a boat, with their oars dipping into the water. The image is partially obscured by a yellow rectangular overlay on the left side.

Sadržaj MPŠG

Sadržaj modela za grupu iz javnog sektora iz 2018. godine (Model Public Sector Group 2018)

- ▶ Svi standardi koji su na snazi za periode koji počinju 1. januara 2018. godine predstavljani su i objelodanjeni u Modelu za grupu iz javnog sektora, osim:
 - ▶ IPSAS 10 Finansijsko izvještavanje u **hiperinflatornim ekonomijama***
 - ▶ IPSAS 11 **Građevinski ugovori***
 - ▶ IPSAS 22 Objelodanjivanje finansijskih informacija o **Opštem vladinom sektoru****
 - ▶ IPSAS 27 **Poljoprivreda***
 - ▶ IPSAS 33 **Prvo usvajanje** obračunski zasnovanih standarda IPSAS (Taj standard nije uključen u računovodstvene politike i/ili pojedinačne transakcije ali je obuhvaćen u zasebnom odjeljku koji sažeto predstavlja ključne aspekte standarda).
 - ▶ IPSAS 34 **Zasebni finansijski izvještaji*****
 - ▶ Napomena: IPSAS 40 **Kombinacija javnog sektora** bio je **rano usvojen** MPSG iz 2018. godine prema standardima IPSAS!

*Oni su preskočeni zato što su relevantno malo prisutni među licima koja pripremaju finansijske izvještaje u javnom sektoru

** Standard je fokusiran na centralnu vladu / sveukupnost vladinog izvještavanja. MPSG je fokusiran na izvještajni subjekt, umjesto na centralnu vladu / sveukupnost nivoa konsolidovane vlade

*** MPSG je zasnovan na skupu konsolidovanih finansijskih izvještaja, a ne na zasebne finansijske izvještaje

Obuhvaćeni standardi (1)

IPSAS sa 31. januarom 2017. godine

Standardi koji se primjenjuju u ovim ilustrativnim finansijskim izvještajima predstavljaju verzije koje su izdane 31. januara 2017. godine i koje su stupile na snagu za godišnje periode koji su počeli 1. januara 2018. godine. Standardi koji su izdani, ali nisu još stupili na snagu sa 1. januarom 2018. godine nisu usvojeni ranije, sa izuzetkom standarda IPSAS 40, koji je primjenljiv za godišnje periode koji počinju 1. januara 2019. godine i koji je ranije usvojen u ovim ilustrativnim finansijskim izvještajima.

Standardi IPSAS ilustrovani u Grupi su sljedeći, osim ako je navedeno drugačije:

Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor		Uključeni
IPSAS 1	<i>Predstavljanje finansijskih izvještaja</i>	✓
IPSAS 2	<i>Izvještaji o gotovinskim tokovima</i>	✓
IPSAS 3	<i>Računovodstvene politike, izmjene u računovodstvenim procjenama i greške</i>	✓
IPSAS 4	<i>Efekti promjena kursnih stopa</i>	✓
IPSAS 5	<i>Troškovi zaduživanja</i>	✓
IPSAS 9	<i>Prihodi iz valutnih transakcija</i>	✓
IPSAS 10	<i>Finansijsko izvještavanje u hiperinflatornim ekonomijama</i>	1
IPSAS 11	<i>Građevinski ugovori</i>	2
IPSAS 12	<i>Zalihe</i>	✓
IPSAS 13	<i>Najmovi</i>	✓
IPSAS 14	<i>Događaji nakon izvještajnog datuma</i>	✓
IPSAS 16	<i>Investiciona imovina</i>	✓
IPSAS 17	<i>Imovina, postrojenja i oprema</i>	✓

Obuhvaćeni standardi (2)

IPSAS 17	<i>Imovina, postrojenja i oprema</i>	✓
IPSAS 18	<i>Segmentirano izvještavanje</i>	✓
IPSAS 19	<i>Rezervisanja, nepredvidljive obaveze i nepredvidljiva sredstva</i>	✓
IPSAS 20	<i>Objelodanjivanja o povezanim licima</i>	✓
IPSAS 21	<i>Obezvredjenje sredstava koja ne generišu gotovinu</i>	✓
IPSAS 22	<i>Objelodanjivanje finansijskih informacija o opštem vladinom sektoru</i>	3
IPSAS 23	<i>Prihodi iz nevalutnih transakcija (porezi i transferi)</i>	✓
IPSAS 24	<i>Predstavljanje budžetskih informacija u finansijskim izvještajima</i>	✓
IPSAS 26	<i>Obezvredjenje sredstava koja generišu gotovinu</i>	✓
IPSAS 27	<i>Poljoprivreda</i>	2
IPSAS 28	<i>Finansijski instrumenti: Predstavljanje</i>	✓
IPSAS 29	<i>Finansijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje</i>	✓
IPSAS 30	<i>Finansijski instrumenti: Objelodanjivanje</i>	✓
IPSAS 31	<i>Nematerijalna sredstva</i>	✓
IPSAS 32	<i>Aranžmani za koncesije za usluge: Davalac</i>	✓
IPSAS 33	<i>Usvajanje standarda IPSAS sa obračunskom osnovom po prvi put</i>	4
IPSAS 35	<i>Konsolidovani finansijski izvještaji</i>	✓
IPSAS 36	<i>Ulaganja u saradnike i zajednički poduhvati</i>	✓
IPSAS 37	<i>Zajednički aranžmani</i>	✓
IPSAS 38	<i>Objelodanjivanje interesa u drugim subjektima</i>	✓
IPSAS 39	<i>Davanja za zaposlene</i>	✓
IPSAS 40	<i>Kombinacije u javnom sektoru</i>	✓

Pregled sadržaja

Sadržaj

Skraćenice, ključ i definicije.....	1
Uvod.....	2
IPSAS 22 – Usvajanje standarda IPSAS na obračunskoj osnovi po prvi put – sažetak.....	5
Konsolidovani izvještaj o finansijskom učinku.....	8
Konsolidovani izvještaj o finansijskoj poziciji.....	10
Konsolidovani izvještaj o promjenama neto sredstava.....	12
Konsolidovani izvještaj o gotovinskim tokovima.....	13
Konsolidovani izvještaj o poređenju budžeta i ostvarenih iznosa.....	15
Indeks za note za konsolidovane finansijske izvještaje.....	17
Note za konsolidovane finansijske izvještaje	19

Pregled (nastavak)

- ▶ MPSG je predstavljen kao sveobuhvatan skup obračunski zasnovanih godišnjih finansijskih izvještaja koji su u skladu sa standardima IPSAS, za **izmišljen subjekt lokalne vlade**, koji se u svim izvještajima naziva „Grupa“ u zemlji „Euroland“.
- ▶ Slično kao i u slučaju dugih publikacija EY koje su modeli finansijskih izvještaja, **iznosi u uključeni** u dokument sa **odgovarajućim unakrsnim pozivanjem, tipovima, povezanošću i konzistentnošću**.
- ▶ To treba da pomogne korisnicima MPSG da dodatno **razumiju odnose** između objelodanjanja u finansijskim izvještajima (na primjer, između onog što je navedeno u izvještajima i odgovarajućih iznosa u napomenama (notama)).

Na primjer:

Consolidated statement of financial performance

For the year ended 31 December 2018

	Notes	2018 €000	2017 €000	IPSAS 1.53, IPSAS 1.63 (c) IPSAS 1.53, IPSAS 1.63 (d) & IPSAS 1.102 (a) IPSAS 1.108 IPSAS 1.104, IPSAS 1.106 IPSAS 1.104, IPSAS 1.106 IPSAS 1.104, IPSAS 1.106 IPSAS 1.104, IPSAS 1.106
Revenue from non-exchange transactions				
Property taxes revenue	3	4,706,641	4,524,363	
Public contributions and donations	4	63,661	79,120	
Fines, penalties and levies	5	1,781,670	1,677,436	
Licenses and permits		41,471	37,645	
Transfers from other governments - gifts and services-in-kind	6	3,757,835	2,636,469	
		10,351,278	8,955,633	

3. Property taxes revenue

	2018 €000
Actual	
Taxable land and buildings	
Residential	3,892,385
Commercial	1,315,259
State	306,602
Penalties	89,657
	5,603,903
Income forgone	(897,262)
Total property taxes revenue	4,706,641

Izveštaj o finansijskom učinku

Napomene (note)

Snalaženje kroz dokument

- ▶ MPSG ima **sljedeće korisne odlike** koje su ugrađene u njega kako bi se pomoglo korisnicima da se snalaze u dokumentu:
 - ▶ **Skraćenice i definicije**
 - ▶ Strana sa **ukupnim sadržajem**
 - ▶ Dodatna **strana sa sadržajem za odjeljak za napomene (note)** (tj. kako lako naći odgovarajuću)
 - ▶ Margina as strane **sa pozivima na relevantne standarde** kroz cijeli dokument
 - ▶ **Dodatni komentari** u sivim blokovima teksta za dodatno usmjeravanje korisnika, na primjer:

Reserves	2,291,718	2,310,604	(f), IPSAS 1.95 (a)
Accumulated surplus	17,002,060	14,468,763	IPSAS 1.88 (o), IPSAS 1.94 (f), IPSAS 1.95 (a)
Non-controlling interest	135,770	132,444	IPSAS 38.19 (f)
Total net assets and liabilities	35,926,973	31,645,628	IPSAS 1.89

Commentary

Neither IPSAS 35 nor IPSAS 1 require the separate financial statements of the controlling entity to accompany the consolidated financial statements. Accordingly, for the presentation of the Group's consolidated financial statements, the separate financial statements are not presented. Preparers of financial statements should, however, be mindful of jurisdiction-specific requirements that may require the separate financial statements of the controlling entity to accompany the consolidated

**Kako
koristiti
MPSG**



Lica koja pripremaju obračunski zasnovane finansijske izvještaje u skladu sa standardima IPSAS

- ▶ Dobra praksa koja je primijećena je da se **razvije unaprijed osmišljen obrazac za finansijski izvještaj** koji obezbjeđuje okvir i strukturu finansijskih izvještaja → to čini proces pripremanja finansijskih izvještaja **mного efikasnijim**.
 - ▶ **Različiti scenariji** koji se mogu pronaći:
 - ▶ U određenim oblastima odgovornosti takav **obrazac se razvija na centralnom nivou**, a razvija ga, na primjer, ured glavnog računovođe. To može **često da bude u Excel-u** u manje naprednim informatičkim okruženjima.
 - ▶ U drugim slučajevima, napredniji **softver za finansijske izvještaje pruža podršku u pripremanju**. Međutim, svako informatičko rješenje i dalje se oslanja na ljudsku intervenciju za pregledanje i upravljanje kvalitetom.
 - ▶ Koji god da se scenario primjenjuje, lica koja pripremaju izvještaje imaće podršku kroz **poređenje svojih postojećih finansijskih izvještaja** u odnosu na predstavljanje i objelodanjivanje u MPSG.
 - ▶ Štaviše, kada **nađu na novu transakciju** ili kada osmišljavaju **novu napomenu (notu) o objelodanjivanju**, može se dati referenca (poziv) na MPSG za određivanje najboljeg načina na koji bi se to konkretno pitanje moglo predstaviti u finansijskim izvještajima.
- ▶ **Opšte koristi za lica koja pripremaju finansijske izvještaje** : MPSG obezbjeđuje konkretnu ilustrativnu sliku toga kako bi izgledali ponekad **apstraktni zahtjevi za objelodanjivanjem** u standardima, što ga čini neprocjenjivo važnim za intervencije tipa obuke / izgradnje kapaciteta.

Kako revizori, regulatori i analitičari koriste obračunski zasnovane finansijske izvještaje koji su u skladu sa standardom IPSAS

- ▶ Treba da se napomene da MPSG **nije osmišljen tako da zadovoljava specifične zahtjeve bilo koje konkretne zemlje ili oblasti odgovornosti.**
- ▶ Neko od koga se zahtijeva da pregleda i kritikuje kvalitet objelodanjivanja i predstavljanja finansijskih izvještaja u javnom sektoru, kao recimo **revizor**, smatraće da je MPSG koristan za **evaluaciju kvaliteta i stepena objelodanjivanja** koja su obezbjeđena
- ▶ → Dobra praksa, koja je okvirno predstavljena u MPSG, mogla bi da **služi kao osnova za argumentaciju**
- ▶ Konkretno, lica koja pripremaju finansijske izvještaje često imaju problema sa tim **kako da formulišu svoje računovodstvene politike**, te da li da obezbijede više ili manje detalja u tom odjeljku finansijskih izvještaja.
- Za revizore koji se konsultuju, **korisno je imati pri ruci primjere formulacija.**
- ▶ Ne treba se, međutim, **isključivo oslanjati na to kao na sveobuhvatnu listu za provjere (čeklistu) za objelodanjivanja**, pošto su određena pitanja isključena iz obuhvata, kako je već objašnjeno u uvodnim napomenama.
- ▶ Slično tome, svaki regulator ili analitičar mogao bi da smatra da je prikladno, kada se pregledaju finansijski izvještaji, da se izvršni **unakrsna provjera zahtijeva u odnosu na same standarde**. U tom smislu, MPSG bi mogao da obezbijedi zgodnu i **brzu referentnu tačku** zbog toga što je na margini sa strane data referenca (poziv) pored svake značajne stavke.

**Ključna
pitanja za
razmatranje**



Ključna pitanja za razmatranje i završne napomene

- ▶ **Predstavljanje i objelodanjivanje često zahtijeva lični sud**, pošto se identične informacije mogu prenijeti na različite načine, a da svi oni budu prihvatljivi.
- ▶ Pošto je mnogo pažnje i napora uloženo u razvijanje MPSG, uvijek će **odgovornost korisnika biti da osigura da je to pogodno za njihove namjene** i da se prikladno primjenjuje. Korisnici MPSG se podsjećaju da budu svjesni važnosti pripremanja adekvatnih objelodanjivanja koja su posebno skrojena prema subjektu.
- ▶ Kao posljedica **tekućih kritika**: opšta tendencija među određivačima računovodstvenih standarda je da se pokuša **smanjiti količina nepotrebnih objelodanjivanja** i sadržaja koje obezbjeđuju subjekti u svojim finansijskim izvještajima, pošto previše detaljnih informacija može, povremeno, sakriti informacije koje su stvarno materijalne ili preusmjeriti pažnju dalje od njih.
- ▶ Međutim, **odgovornost za transparentnost i dalje imaju lica koja pripremaju finansijske izvještaje**: iako publikacija kao što je MPSG mora da bude sveobuhvatna i detaljna, kako bi donijela maksimalno dodatnu korist za korisnike alata, mora se posvetiti pažnja tome da se **uključuju samo izvještaji, linijske stavke i napomene (note) koje su stvarno primjenjive** za izvještajnog subjekta.
- ▶ Sve **sugestije o tome kako dodatno unaprijediti MPSG** u velikoj su mjeri dobrodošle → molimo da ih podijelite sa EY (koristeći adresu elektronske pošte koja je data na posljednjem slajdu prezentacije).

EY se iskreno nada da ćete smatrati da je MPSG koristan i da doprinose izgradnji boljeg radnog okruženja u svijetu jačanjem kvaliteta finansijskog izvještavanja u javnom sektoru!

Hvala za pažnju!



Thomas Müller-Marqués Berger
Ernst & Young GmbH, Partner EY
Globalni lider u međunarodnom računovodstvu javnog sektora

Telefon: +49 711 9881 15844
Mobilni telefon: +49 160 939 15844
Faks: +49 181 3943 15844
E-Mail: thomas.mueller-marques.berger@de.ey.com