



PULSAR

Zajednica prakse za financijsko izvještavanje (FINCOP)

5. radionica

Priznavanje i mjerenje imovine u javnom sektoru: kratak pregled

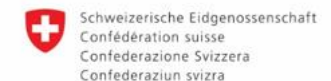
Beč, Austrija, 21.–22. studenoga 2019.

Dr.sc. Sandro Fuchs, voditelj Centra za PFM, Veleučilište u Zürichu (ZHAW)



Public Sector Accounting and Reporting Program

CO-FUNDED BY



Swiss Confederation

Federal Department of Economic Affairs,
Education and Research EAER
State Secretariat for Economic Affairs SECO

Pojednostavljene „smjernice” koje će potrajati 20 minuta...



2



Država ulaže, dobiva ili gradi imovinu...



Kada / treba li **priznati** imovinu?

Koji su uvjeti za priznavanje imovine?

Koje vrste imovine obuhvaćaju IPSAS-i?

Što učiniti ako nema definiranog standarda?

Kako razlikovati imovinu i troškove (rashode)?

▶ **Pragovi kapitalizacije**



Kako **izmjeriti** imovinu?

Prema trošku?

Što se ubraja u troškove?

Kako određujem iskoristivi vijek trajanja imovine?

▶ **Principi amortizacije**

Što činim u ovom slučaju?



Prema fer vrijednosti

▶ **Revalorizacijski model?**

Kako određujem fer vrijednost imovine?

▶ **Pretpostavljeni trošak**

▶ **Umanjenje vrijednosti imovine**

Vrste imovine i njihov univerzum i relevantni IPSAS-i



3



Umanjenje vrijednosti imovine (IPSAS 21/26)

Koncesijski ugovori za usluge/JPP
(IPSAS 32)

Poljoprivreda
(IPSAS 27)

Imovina

Nekretnine, postrojenja i oprema
(uključujući infrastrukturu, naslijeđenu
imovinu) (IPSAS 17, i referentni standard
za druge standarde)

Zalihe (IPSAS 12)

Investicijska imovina
(IPAS 16)

Nematerijalna
imovina (IPAS
31)

Financijski instrumenti (IPSAS
28, 30, 41)

Drugi subjekti (IPSAS 34,
35, 36, 37, 38)



Nije uvijek lako razlikovati imovinu i troškove (rashode)...



4

Imovina

1. Kada je vjerojatno da će subjekt dobiti buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijal od imovine (= definicija)
2. Moguće je pouzdana izmjeriti vrijednost **imovine**.

U protivnom se priznaje kao **trošak (rashod)**.

Trošak (rashod)

Trošak (rashod) je smanjenje neto financijskog položaja subjekta, osim smanjenja koja proizlaze iz raspodjele vlasništva (još nema definiranog standarda za troškove (rashode)).



Razlikovanje imovine i troškova (rashoda): slučaj nekretnina, postrojenja i opreme



5



Razlikovanje imovine i troškova (rashoda): slučaj nematerijalne imovine



6

- Slučaj interno razvijene nematerijalne imovine (IPSAS 31)...

Troškovi istraživanja = troškovi (rashodi)



Istraživanje kao izvorno i planirano istraživanje koje se provodi radi stjecanja novog znanstvenog ili tehničkog znanja i razumijevanja.

Troškovi razvoja = imovina



Razvoj kao primjena nalaza istraživanja za proizvodnju novih ili značajno unaprijeđenih proizvoda, sustava, procesa...

Razlikovanje imovine i troškova (rashoda): slučaj financijskih interesa (udjela) u multilateralnim razvojnim bankama



7

- Zanimljivo pitanje: ispunjavaju li financijski interesi (udjeli) u multilateralnim razvojnim bankama kriterije priznavanja imovine ili troškova (rashoda)?
- Raznovrsna međunarodna praksa, tj. nema informacija (Čile), priznaju se kao troškovi (rashodi) (NZ) ili kao imovina (Švicarska, Kanada)

Financijski interesi (udjeli) u razvojnim bankama
= troškovi (rashodi)?

Financijski interesi (udjeli) u razvojnim bankama =
imovina?



Argumenti / indikacije za priznavanje **troškova (rashoda)**:

- ograničena praktična / politička mogućnost povlačenja/otkupa;
- preuzimanje obaveza nakon povlačenja

Argumenti / indikacije za **priznavanje imovine**:

- povezano s pravom glasovanja;
- mogućnost otkupa;
- budući uslužni potencijal.

Razlikovanje imovine i troškova (rashoda): pragovi kapitalizacije



8

- IPSAS-i **ne predviđaju i eksplicitno ne zabranjuju** utvrđivanje **pragova kapitalizacije** u kombinaciji s priznavanjem imovine. Međutim, svaki prag kapitalizacije mora biti u skladu s principima IPSAS-a.
- **Perspektive**, između ostalog, uključuju:
 - razmatranje efikasnosti i koristi/troškova;
 - razmatranje financijske održivosti.
- **Vodeći principi** IPSAS-a:
 - kvalitativne karakteristike IPSAS-a, npr. u suštini vjerna zastupljenost, koja obuhvaća potpunost, ali i razmatranje značajnosti i troškova/koristi;
 - definicija/razlikovanje imovine i troškova (rashoda);
 - IPSAS koji je definiran i relevantan za transakciju;



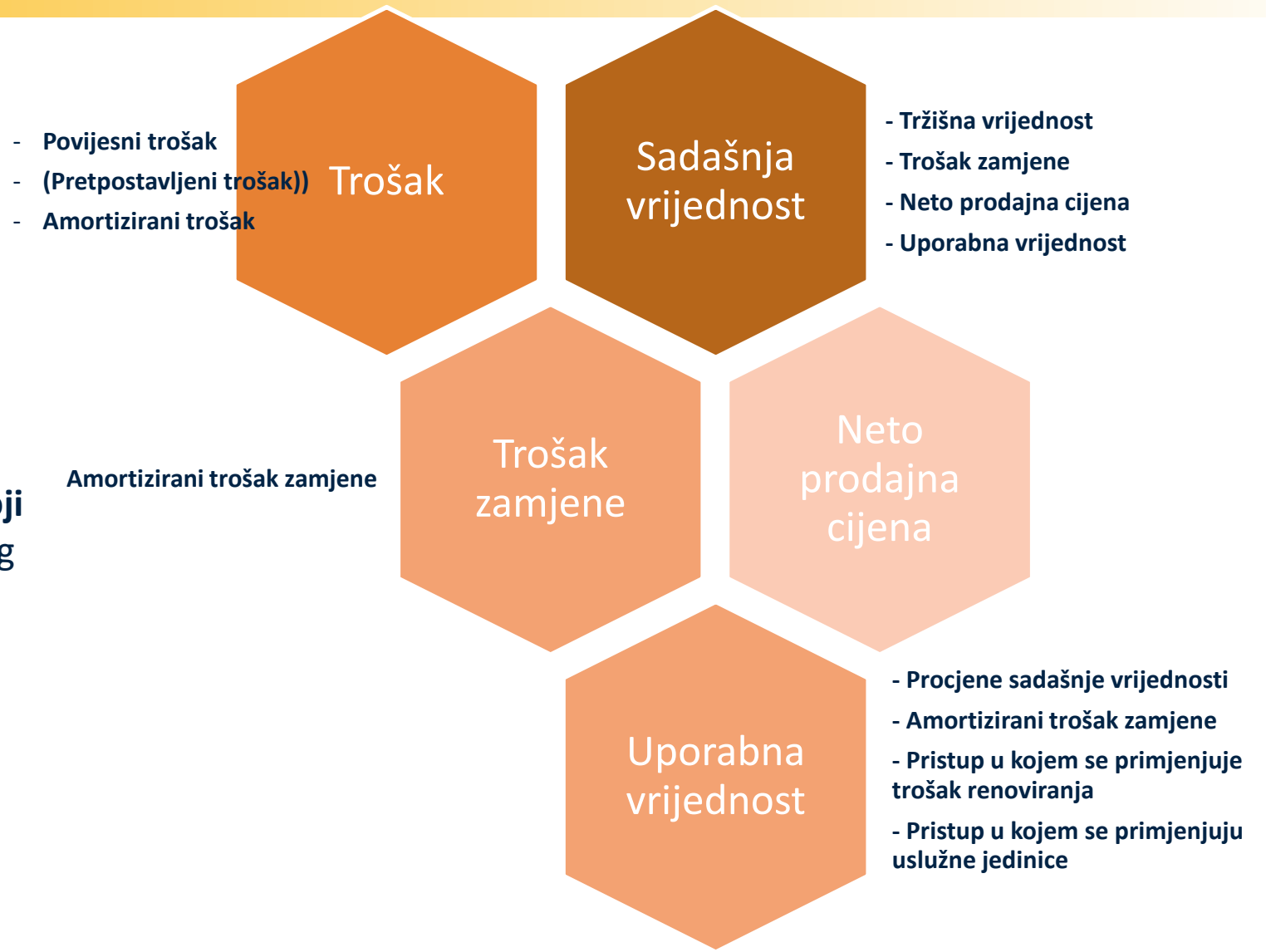
Razina subjekta	Razred imovine	Prag kapitalizacije
Federalna razina u Švicarskoj	Nematerijalna imovina	100.000 USD
Federalna razina u Švicarskoj	Zgrade, infrastrukturna imovina	1.000.000 USD
Federalna razina u Švicarskoj	Namještaj, instalacijski materijal, uredska oprema, motorna vozila	5.000 USD

Imovina i univerzum mjerenja



9

- **IPSAS-i** razlikuju:
 - prvotno (početno) mjerenje
 - naknadno mjerenje.
- **IPSA-i** daju velik raspon opcija mjerenja, koje odgovaraju različitim vrstama imovine i transakcija;
- **IPSASB** trenutno provodi **projekt koji se odnosi na mjerenje** radi dodatnog usklađivanja konceptualnog okvira IPSAS-a s pojedinačnim IPSAS-ima u vezi s opcijama mjerenja.



Modaliteti / opcije mjerenja imovine: pristup u kojem se primjenjuje povijesni trošak



10

Pristup u kojem se primjenjuje povijesni trošak

- Dopušteno postupanje temeljem IPSAS-a 16 (Investicijska imovina) & IPSAS-a 17 (Nekretnine, postrojenja i oprema)
- Široko rasprostranjena međunarodna uporaba, uključujući u Švicarskoj, SAD-u i Kanadi

Pretpostavljeni trošak(IPSAS 33)

Prvotno (početno) priznavanje

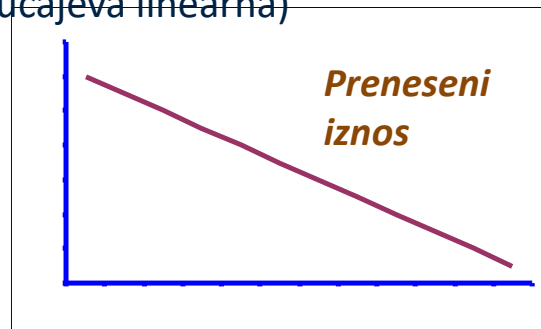
(Povijesni) trošak
1.1.20x3

Uključujući sve troškove koji se pripisuju dovođenju imovine do lokacije (carinske pristojbe za uvoz, trošak pripremanja lokacije, isporuka, troškovi istovara i instalacije itd.)



Amortizacija tijekom iskoristivog vijeka trajanja

Amortizacija: alocirana na sustavnoj osnovi tijekom iskoristivog vijeka trajanja (u većini slučajeva linearna)



Naknadno priznavanje

Povijesni trošak,
31.12.20X3



Provjera umanjjenja
vrijednosti imovine

IPSAS 21 & 26

Pristup temeljen na
komponentama

Povijesni trošak: amortizacijska pravila



11

Amortizacija

- Sistematična raspodjela vrijednosti imovine koja se može amortizirati;
- Tijekom iskoristivog vijeka trajanja kao funkcija trošenja budućih ekonomskih koristi ili budućeg uslužnog potencijala

Iskoristivi vijek trajanja (≠ ekonomski vijek trajanja)

- Razdoblje u kojem subjekt očekuje da će iskoristiti imovinu ili broj jedinica koje očekuje da će proizvesti, ili sličan izlazni rezultat koji subjekt očekuje od imovine.
- Kriteriji za određivanje obuhvaćaju:
 - predviđenu uporabu
 - habanje
 - tehničku i komercijalnu zastarjelost
 - pravna ograničenja pri uporabi

Tablica za amortizaciju, subjekti javnog sektora u Švicarskoj

Razred imovine	Pod-kategorija	Iskoristivi vijek trajanja (u godinama)
IT	Softver	5
IT	Hardver	3
Nekretnine, postrojenja i oprema	Zemljište	Trajno
Nekretnine, postrojenja i oprema	Zgrade	25 – 60
Nekretnine, postrojenja i oprema	Ceste	40 – 60
Nekretnine, postrojenja i oprema	Mostovi	40 – 60
Nekretnine, postrojenja i oprema	Kanalizacijski sustavi	40 – 60
Nekretnine, postrojenja i oprema	Vodoopskrbni sustavi	15
Nekretnine, postrojenja i oprema	Postrojenja i ostalo	4 - 10
Nematerijalna imovina	Patenti, goodwill, koncesije	5

Izvor: Švicarska savjetodavna služba za financijsko izvještavanje u javnom sektoru (2019.).

Modaliteti / opcije mjerenja imovine: pristup temeljen na komponentama (sastavnim dijelovima imovine)



12

Razni **elementi ili komponente** imovine mogu se definirati i **amortizirati odvojeno** ako:

- a) imaju drukčiji model trošenja budućih ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala ili
- b) su značajni s obzirom na ukupne troškove imovine.



Komponente

A

Dio A:

Amortizacijska metoda:
Metoda proizvodnih jedinica
Zamjena: svakih 700.000 jedinica

B

Dio B:

Amortizacijska metoda:
Pravocrtna metoda
Zamjena: svakih 5 godina

Nema pravila bez iznimaka...

Alternativne opcije mjerenja temeljem IPSAS-a 16 i IPSAS-a 17



13

Opcije naknadnog mjerenja

Nekretnine, postrojenja i oprema / IPSAS 17

2 opcije
(modela)

Koje obuhvaćaju:

Primjenjuju se
jednako za
cijeli razred
imovine

(razred imovine, npr.
administrativne
zgrade, ceste)

IPSAS 17, 42

Troškovni model

Revalorizacijski
model

Nekretnine, postrojenja i oprema / IPSAS 16

2 opcije
(modela)

Koje obuhvaćaju:

Primjenjuju se
jednako na
**cjelokupnu
investicijsku
imovinu**

IPSAS 16

Troškovni model

Model fer
vrijednosti

Naposlijetku, ali ne i najmanje važno

upravljanje imovinom nije samo čista valorizacija imovine...



14



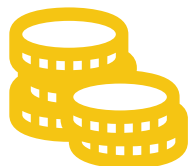
- Sredstvo za **detaljnu provjeru postojećeg portfelja imovine**
- Alat za **osiguravanje, planiranje i upravljanje** aktivnostima održavanja



- Alat za **izračunavanje ukupnog troška** isporuke usluga
- Instrument za **optimalno naplaćivanje isporuke usluga** (tj. naknada)
- Sredstvo za transparentno raspravljanje o **financiranju isporuke usluga**
- Sredstvo za izgradnju **robustnih i otpornih** modela/strukture isporuke usluga



- Sredstvo za jačanje pristupa prema **bilanci**
- Sredstvo za raspravljanje o **konceptu i značenju neto imovine / vlastitih izvora**
- Sredstvo za **aktivnu izradu i oblikovanje** otpornijih bilanci



- Sredstvo za **povezivanje imovine s dospijećem duga**
- Sredstvo za promjenu strukture kratkotrajnih obaveza

