



PERSPEKTIVE ZA
BUDUĆNOST



**JAČANJE UPRAVLJANJA
OSNOVNIM SREDSTVIMA
KROZ RAČUNOVODSTVO
U JAVNOM SEKTORU**



WORLD BANK GROUP

Centar za reformu finansijskog izveštavanja (CFRR)

Globalna praksa upravljanja, Svetska banka

Adresa: Praterstrasse 31, 1020 Beč, Austrija,

Web: www.worldbank.org/cfrr

Email: cfrr@worldbank.org

Telefon: +43-1-217-0700



Program izveštavanja i računovodstva u javnom sektoru

Web: www.pulsarprogram.org

© 2020 International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank
1818 H Street NW
Washington DC 20433
Tel: 202-473-1000
Internet: www.worldbank.org

Ovaj dokument je proizvod rada zaposlenih Svetske banke i članova Zajednice prakse Okvira finansijskog izveštavanja iz Programa računovodstva i izveštavanja u javnom sektoru uz spoljne doprinose. Nalazi, tumačenja i zaključci izneti u ovom dokumentu ne odražavaju nužno stavove Svetske banke, njenog Odbora izvršnih direktora ili vlada koje oni predstavljaju.

Svetska banka ne garantuje tačnost podataka korišćenih u ovom dokumentu. Granice, boje, denominacije i druge informacije koje su prikazane na bilo kojoj mapi u ovom dokumentu ne podrazumevaju bilo kakvo mišljenje Svetske banke u vezi sa pravnim položajem bilo koje teritorije, niti potvrdu ili prihvatanje takvih granica.

Prava i dozvole

Materijal u ovoj publikaciji je zaštićen autorskim pravima. Budući da Svetska banka podstiče distribuiranje svog znanja, ovaj dokument se može reprodukovati, u celini ili delimično, u nekomercijalne svrhe, sve dok je adekvatno naveden kao izvor.

Sve upite u vezi sa pravima i dozvolama, uključujući i supsidijarna prava, treba uputiti kancelariji izdavača na adresu: World Bank Publications, The World Bank Group, 1818 H Street NW, Washington, DC 20433, USA; fax: 202-522-2625; e-mail: pubrights@worldbank.org.

JAČANJE UPRAVLJANJA OSNOVNIM SREDSTVIMA KROZ RAČUNOVODSTVO U JAVNOM SEKTORU

novembar 2020. godine

Sadržaj

Rečnik.....	2
Izrazi zahvalnosti.....	3
Predgovor.....	4
Kratak pregled.....	5
Evidentiranje osnovnih sredstava u registru sredstava.....	5
Beleženje informacija o osnovnim sredstvima u finansijskim izveštajima.....	6
Korišćenje informacija o osnovnim sredstvima	6
1. OSNOVNE INFORMACIJE I OBRAZLOŽENJE.....	7
2. UVOD.....	9
3. EVIDENTIRANJE SREDSTAVA: REGISTRI SREDSTAVA.....	13
3.1. Aktivnosti na uspostavljanju i održavanju registara sredstava	14
3.2. Institucionalizacija registra imovine u državnim subjektima.....	18
4. OBUHVAT INFORMACIJA O OSNOVNIM SREDSTVIMA U FINANSIJSKIM IZVEŠTAJIMA.....	20
4.1. Bilans stanja.....	21
4.2. Izveštaj o finansijskom učinku.....	28
4.3. Obelodanjivanje napomena.....	33
5. KORIŠĆENJE INFORMACIJA O IMOVINI.....	36
5.1. Korišćenje informacija o povećanom učinku imovine.....	36
5.2. Korišćenje informacija za poboljšanje PSFAM-a.....	37
5.3. Korišćenje informacija o sredstvima kao osnova za donošenje odluka o politikama.....	39
6. IMPLIKACIJE U PRAKSI I PREPORUKE.....	41
Evidentiranje osnovnih sredstava.....	41
Beleženje finansijskih informacija u finansijskim izveštajima	42
Korišćenje informacija o sredstvima.....	42
Literatura.....	43

Rečnik

KO	Kontni okvir
ERP	Planiranje resursa preduzeća
Eurostat	Statistička institucija EU
FinCoP	Zajednica prakse za finansijsko izveštavanje
GAAP	Opšteprihvaćeni računovodstveni principi
GFS	Statistika vladinih finansija
GFSM	MMF-ov Priručnik državne finansijske statistike, 2014.
GPFR	Finansijski izveštaji opšte namene
IPSAS	Međunarodni standardi za računovodstvo u javnom sektoru
IPSAS KO	Konceptualni okvir IPSAS-a
MTEF	Srednjoročni okvir rashoda
PEFA	Okvir za javne rashode i finansijsku odgovornost
NPO	Nekretnine, postrojenja i oprema
RJS	Računovodstvo u javnom sektoru
ORJS	Obračunsko računovodstvo u javnom sektoru
PSFAM	Upravljanje osnovnim sredstvima u javnom sektoru
PULSAR	Program Svetske banke za računovodstvo i izveštavanje u javnom sektoru
KK	Kvalitativna karakteristika

Izrazi zahvalnosti

Ovaj proizvod znanja rezultat je razmene znanja i saradnje članova Zajednice prakse za finansijsko izveštavanje (FinCoP) Programa za računovodstvo i izveštavanje u javnom sektoru (PULSAR). Izveštaj je pripremljen uz podršku Univerziteta za primenjene nauke u Cirihu (ZHAW) a rad na izveštaju predvodili su Daniel Boyce i Arman Vatyan (Svetska banka).

FinCop želi da oda priznanje sledećim ključnim autorima:Pascal Horni i Sandro Fuchs (ZHAW), i Dmitri Gourfinkel (Svetska banka). Ovaj proizvod je dalje imao koristi od sugestija naših reczenzenta, a oni su: Antonia Ida Grafl, Durlandy Cubillos i Andreas Bergmann (ZHAW); Srinivas Gurazada i Svetlana Klimenko (Svetska banka); i Davit Gamkrelidze (Ministarstvo finansija Gruzije).

Pored toga, želimo da izrazimo zahvalnost sledećim stručnjacima, koji su sa nama podelili značajne uvide iz prakse: Martin Köhli (Švajcarska Federalna kancelarija za reviziju) i Johann Seiwald (Parlamentarna budžetska kancelarija Austrije).

Predgovor

Program izveštavanja i računovodstva u javnom sektoru (PULSAR), pokrenut 2017. godine, je program na regionalnom nivou i na nivou zemalja koji se sprovodi u 13 zemalja korisnica u Evropi i Centralnoj Aziji.¹ Cilj Programa je da podrži unapređenje okvira računovodstva i finansijskog izveštavanja u javnom sektoru u skladu sa međunarodnim standardima i dobrom praksom za poboljšanje vladine odgovornosti, transparentnosti i učinka.

Ciljeve i obim Programa PULSAR zajednički određuju Partneri PULSAR-a - Austrija, Švajcarska i Svetska banka – koji takođe pružaju institucionalnu podršku za njegovu primenu i mobiliju resurse potrebne za aktivnosti programa. Zemlje korisnice pomažu u oblikovanju programa kroz platforme za regionalnu saradnju i doprinos dvema Zajednicama prakse: za Okvir finansijskog izveštavanja (FinCoP) i za Obrazovanje (EduCoP).

Više informacija o Programu PULSAR i njegovim publikacijama dostupno je na internetu na adresi www.pulsarprogram.org.

¹ Albanija, Jermenija, Azerbejdžan, Belorusija, Bosna i Hercegovina, Hrvatska, Gruzija, Kosovo, Severna Makedonija, Moldavija, Crna Gora, Srbija i Ukrajina.

Kratak pregled

Izvršenje osnovnih vladinih funkcija i pružanje usluga u javnom sektoru suštinski se oslanja na dostupnost sredstava kojima se efikasno upravlja u javnom sektoru.

Dobro informisano upravljanje finansijskim i nefinansijskim sredstvima zasnovano na dokazima presudno je za vlade i građane. S tim u vezi, reforme Obračunskog računovodstva u javnom sektoru (ORJS) stvaraju plodonosne uslove za efikasno korišćenje resursa javnog sektora i samim tim su važan preduslov za zdravo upravljanje osnovnim sredstvima u javnom sektoru (PSFAM).

Ovaj proizvod znanja Programa PULSAR razrađuje mehanizme putem kojih računovodstvo sredstava može doprineti optimizaciji portfelja osnovnih sredstava pružajući naučno opravdane i praktične odgovore na sledeća glavna pitanja:

- a. Kako se osnovna sredstva evidentiraju u registru sredstava?
- b. Kako se informacije o osnovnim sredstvima beleže u finansijskim izveštajima?
- c. Kako se informacije o sredstvima mogu najbolje iskoristiti?

Dokument dalje predstavlja dobru praksu utemeljenu na međunarodnom iskustvu u zemlji i relevantne standarde, poput Međunarodnih računovodstvenih standarda u javnom sektoru (IPSAS), a takođe razmatra ključna pitanja i izazove vezane za upravljanje osnovnim sredstvima kroz prizmu računovodstva u javnom sektoru.

Evidentiranje osnovnih sredstava u registru sredstava

Registri sredstava čine osnovu za prikupljanje tehničkih, pravnih i finansijskih informacija o državnoj imovini i omogućavaju primenu zdravih praksi finansijskog izveštavanja. Neophodno je da se početno uspostavljanje i kontinuirano održavanje registara sredstava nadovezuje na dobro definisane odgovornosti i mere koordinacije na nivou cele vlade. Ovo je posebno važno tamo gde subjekti javnog sektora koriste različite IT sisteme, različite kontne okvire i suočavaju se sa različitim ljudskim kapacitetima. Glavne preporuke ovog proizvoda znanja u odnosu na evidentiranje osnovnih sredstava uključuju sledeće:

- Razvijanje koordiniranog procesa registracije kroz uskladene propise među vladinim organima kako bi se osigurao sveobuhvatan i sistematičan postupak registracije
- Prikupljanje dovoljno detaljnih informacija o sredstvima u okviru početnog postupka registracije sredstava kako bi bili u skladu sa zahtevima IPSAS-a i GFS-a i potrebama korisnika
- Razvijanje sistematskog procesa za ponovnu procenu tehničkih, pravnih i finansijskih informacija o državnoj imovini kako bi se osiguralo održivo održavanje i ažurirani podaci o bilansu stanja

Beleženje informacija o osnovnim sredstvima u finansijskim izveštajima

Obračunsko računovodstvo omogućava sistematsko sagledavanje finansijskih implikacija državnih sredstava putem sveobuhvatnih smernica za priznavanje, merenje i obelodanjivanje. Kao takvo, važno je ojačati upravljanje bilansom stanja javnog sektora i proširiti kapacitete za donošenje odluka. Međutim, računovodstvo državnih sredstava takođe nameće izazove i kompromise.

Iako sveobuhvatno priznavanje i merenje državnih sredstava stvara različite mogućnosti za fiskalnu politiku ili planiranje investicija, to takođe zahteva značajna sredstva. Stoga je državama potrebna jasna strategija kako da povećaju obim i validnost informacija o sredstvima u okviru svojih bilansa stanja i finansijskih izveštaja, uz

pažljivo odmeravanje troškova i koristi. Sledеće ključne preporuke mogu podržati vlade u ovom poduhvatu:

- Uspostaviti pragove kapitalizacije u skladu sa principima materijalnosti IPSAS-a kako bi se smanjila potreba za resursima za prepoznavanje i merenje
- Povećati informacije o finansijskom izveštavanju postepeno tokom vremena na osnovu jasne mape puta za redosled reformi na osnovu predispozicija i kapaciteta
- Izabrati pragmatične pristupe merenju kada je to moguće kako bi se pažljivo izbalansirali troškovi i očekivane koristi

Korišćenje informacija o osnovnim sredstvima

Poboljšanje upravljanja sredstvima javnog sektora može pružiti brojne pogodnosti u različitim oblastima, poput fiskalnog upravljanja (npr. razvijanje fiskalnih ciljeva), fiskalne politike (npr. jačanje informacija o bilansu stanja) i javne politike i pružanja usluga (npr. optimizacija portfelja sredstava). Dostupnost „boljih“ podataka, međutim, neće automatski dovesti do „boljih“ odluka i ishoda politike. Poboljšane informacije o sredstvima moraće da budu povezane i integrisane u procese donošenja odluka u subjektima i politikama različitih nivoa. Sledеće preporuke su od suštinskog značaja za bolje korišćenje ojačanih informacija o sredstvima:

- Integrirati ključne pokazatelje učinka u postojeće sisteme upravljanja, procese i instrumente (npr. planove održavanja i/ili investicija, budžeti učinka)
- Komunicirati finansijske informacije u odgovarajućem obliku, usklađenim sa različitim nivoima politike, potrebama za informacijama i nivoima finansijske pismenosti
- Podržati donosioce političkih odluka u korišćenju finansijskih izveštaja iskorišćavanjem resursa parlamentarne budžetske kancelarije

1.

Osnovne informacije i obrazloženje

Sredstva javnog sektora ključna su za pružanje javnih usluga i izvršavanje osnovnih državnih funkcija. Stoga su njihovo upravljanje i održavanje presudni i za vlade i za građane i na njih se gleda kao na centralni institucionalni temelj modernih društava.² Sa širenjem upravljačkih pristupa u javnom sektoru koji su insipirani privatnim sektorom i prateći sve veći naglasak na razmatranju imovine, a ne isključivo na javnom dugu, izolovano u fiskalnoj politici,³ upravljanje osnovnim sredstvima u javnom sektoru (PSFAM) je postalo istaknutija funkcija upravljanja javnim finansijama (UJF).

Političari i javni rukovodioci suočavaju se sa širokim spektrom složenih odluka u vezi sa sticanjem, radom, upotrebotom, održavanjem⁴ i raspolađanjem imovinom javnog sektora. U tu svrhu, potrebne su strukturirane i detaljne informacije o prirodi, nivou i fizičkom stanju i finansijski podaci o vrednosti, troškovima i prinosima portfelja osnovnih sredstava kao osnova poboljšanog odlučivanja. Iz perspektive javne politike, takve odluke se odnose na:

- Rad i održavanje postojećeg portfelja sredstava za efikasno i delotvorno pružanje javnih usluga visokog kvaliteta

- Prilagođavanje, adaptacija ili proširenje portfelja sredstava kako bi se odgovorilo na potrebe građana i kako bi se reagovalo na promenljivo okruženje
- Robusnost portfelja sredstava, kako bi se osiguralo kontinuirano pružanje usluga u vreme krize

Obračunsko računovodstvo u javnom sektoru (ORJS) rukovodiocima u javnom sektoru i političarima pruža podatke potrebne za donošenje zdravih i perspektivnih odluka. Stoga ono igra značajnu ulogu u jačanju funkcije upravljanja osnovnim sredstvima u javnom sektoru (PSFAM), jer beleži i nefinansijske informacije i finansijske implikacije u vezi sa portfeljem sredstava. Suprotno tome, dobre prakse i instrumenti upravljanja sredstvima, kao što su registri sredstava, znatno pojednostavljaju računovodstvene procese i omogućavaju holistički pogled na finansijske posledice vladinih aktivnosti. Pored odgovora na potrebe rukovođenja i donošenja odluka, sveobuhvatni registri sredstava i obračunsko računovodstvo za sredstva doprinose koristima i vrednostima demokratije višeg reda kao što su transparentnost i odgovornost.

² Detter i Fölster (2015) tvrde da bolje upravljanje javnim bogastvom (tj. vladinim sredstvima) podstiče rast i može doneti povećanu socijalnu vrednost i životni standard.

³ Međunarodni monetarni fond (MMF, 2018) zalaže se za tezu da je razumevanje veličine i prirode javnih sredstava ključno za njihovo upravljanje, i obrazložio je to usvajanje bilansnog pristupa fiskalnom upravljanju. Slično tome, Levy-Yeyati i Sturzenegger (2007) tvrde da procena fiskalne održivosti zahteva podudaranje obaveza i sredstava kako bi se razumela fiskalna ranjivost neke zemlje.

⁴ Blazey, Gonguet i Stokoe (2020) ističu da potrošnja na održavanje infrastrukture produžava životni vek sredstava, smanjuje fiskalne troškove u srednjem i dugom roku i povećava socijalne i ekonomske koristi za korisnike. Sledeći ova dva obrazloženja, oni zaključuju da su vladama potrebi jaki mehanizmi održavanja, koji, između ostalog, zavise od sposobnosti vlada da procene potrebe održavanja.

Ovaj proizvod znanja ima za cilj da ilustruje kako se PSFAM može ojačati obračunskim računovodstvom za javni sektor zasnovanim na međunarodnim standardima i dobroj praksi. Izveštaj pruža praktične smernice ukorenjene u međunarodnim iskustvima zemalja i predloge relevantnih standarda i objavljenih dokumenata,⁵ o prikupljanju informacija o osnovnim sredstvima i njihovom prenosu u finansijske izveštaje. Dokument dalje razmatra kako ORJS doprinosi donošenju odluka u vezi sa portfeljem javnih sredstava i kako se to pretvara u zdrave fiskalne politike.

Ovaj proizvod znanja strukturiran je na sledeći način: Prvo, pruža integriranu perspektivu o PSFAM kao ključnoj vladinoj funkciji na interfejsu javne uprave i donosilaca političkih odluka i ispituje relevantne administrativne, upravljačke i rukovodilačke aspekte. Drugo, dokument govori o tome kako evidentirati portfelj sredstava vlade i uspostaviti bilans stanja koji sadrži finansijske podatke o sredstvima. Konačno, ovaj dokument se bavi pitanjem kako iskoristiti stečene informacije u upravljanju sredstvima u javnom sektoru sa naglaskom na poboljšanje pružanja javnih usluga.

⁵ S obzirom na to da ovaj proizvod znanja smatra obračunsko računovodstvo osnovnom premisom PSFAM, razmatrane su odredbe IPSAS-a i „smernice za prvu primenu obračunskog računovodstva“ EPSAS radne grupe. Ove poslednje posebno ističu ključne računovodstvene aspekte za uspostavljanje bilansa stanja.

2.

Uvod

Upravljanje osnovnim sredstvima u javnom sektoru (PSFAM) može se definisati kao sistemski pristup upravljanju sredstvima javnog sektora i procesom optimizacije njihove upotrebe tokom njihovog životnog ciklusa u smislu pružanja javnih usluga i finansijskog povrata u korist građana.⁶ Upravljanje osnovnim sredstvima generalno podrazumeva donošenje odluka o sticanju, izgradnji i razvoju, radu, održavanju, raspolaganju i zameni.

U ovom proizvodu znanja, *osnovna sredstva* se odnose na materijalnu imovinu koju u dugoročne svrhe ima vlada ili subjekat javnog sektora, kao što su: nekretnina, postrojenja i oprema (uključujući infrastrukturu, nasleđe i vojnu imovinu⁷); sredstva koja su predmet aranžmana za koncesiju za usluge; biološka sredstva (npr. državne šume ili šumarstvo); i investicione nekretnine. Grafikon 1 prikazuje pregled univerzuma sredstva u javnom sektoru i definiše obim ovog rada – kategorije sredstva prikazane ljubičastom bojom su deo opsega ovog proizvoda znanja.⁸

Politike i prakse upravljanja sredstvima u javnom sektoru mogu se značajno razlikovati među zemljama, u zavisnosti od računovodstvenih praksi, veličine i sastava portfelja sredstava, kao i organizacionih i pravnih aspekata javne uprave (Grubišić, Nušinović & Roje, 2009). Javna politika u osnovi definiše funkcije i odgovornosti vlade, a time i nivo javnih usluga, što zauzvrat određuje stvarnu potrebu za osnovnim sredstvima u ostvarivanju ciljeva politike. Politička i administrativna tela su obično uključena u proces donošenja odluka tokom životnog ciklusa sredstava (vidi Grafikon 2).

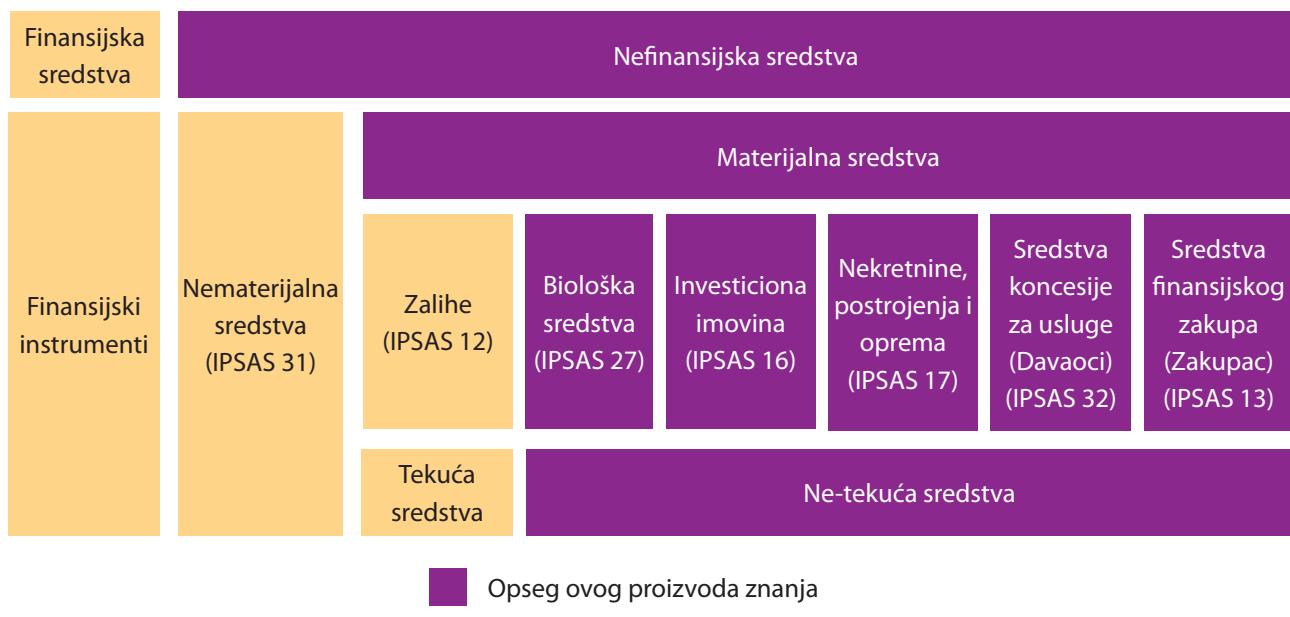
Poslednjih godina, PSFAM je imao velike koristi od sve većeg usvajanja obračunskog računovodstva u javnom sektoru, jer su zemlje uvodile sveobuhvatne bilanse stanja koji pokrivaju sve vrste vladinih sredstava. Dobijene informacije podstakle su profesionalizaciju funkcije upravljanja sredstvima bacajući svetlo na finansijsku realnost i posledice, što omogućava i administrativnim i političkim donosiocima odluka da odražavaju prošle aktivnosti i upotrebu javnih sredstava.

⁶ Videti, na primer, Kaganova i Telgarsky (2018), koji su naprednu praksu upravljanja sredstvima definisali kao praksu koja uključuje normativne principe dobrog upravljanja, kao što su transparentnost i odgovornost, usvajanje strateške perspektive i perspektive životnog ciklusa i pokriva svih glavnih vrsta sredstava (tj., zgrade, zemljište i infrastruktura).

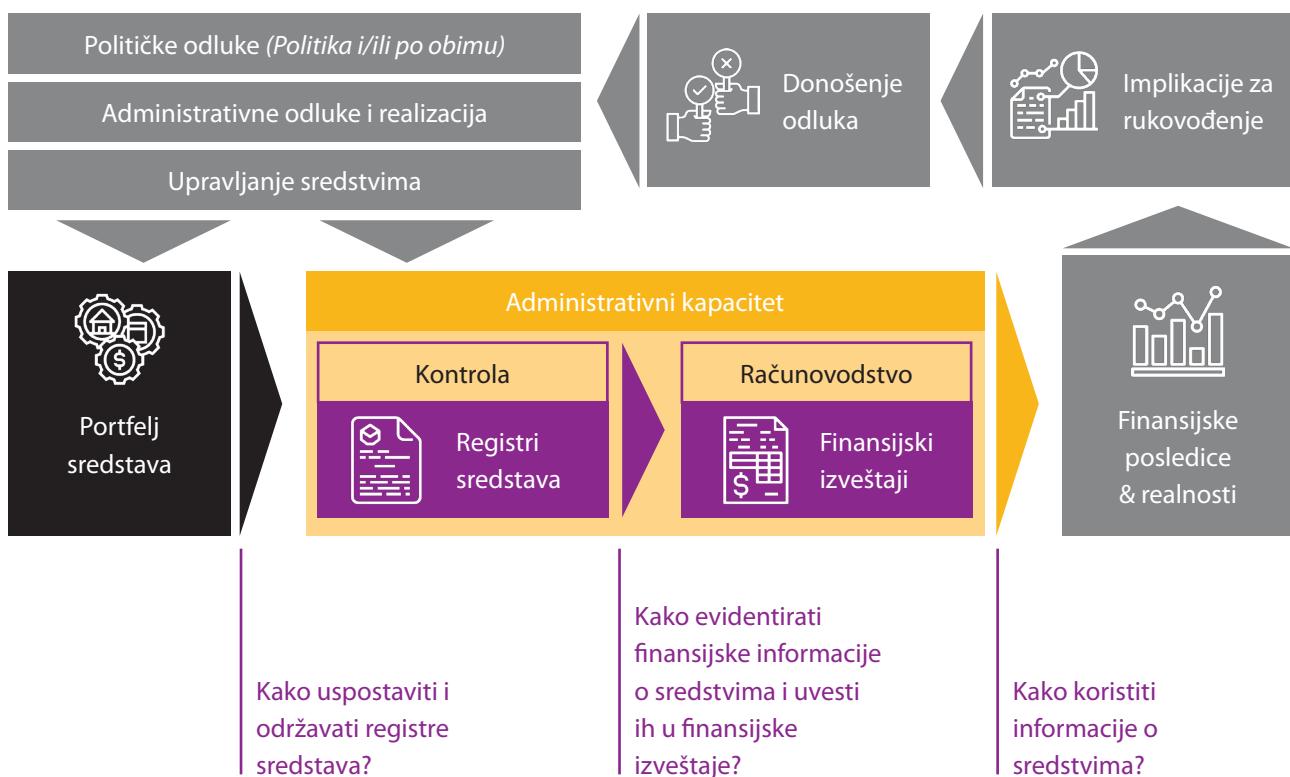
⁷ Prema IPSAS-u, vojna oprema će obično odgovarati definiciji nekretnina, postrojenja i opreme (Cf. IPSAS 17.20). Nasleđe od kulturnog, ekološkog i istorijskog značaja može se izborno prepoznati odgovarajućim obelodanjivanjem (Cf. IPSAS 17.8-11).

⁸ Treba napomenuti da nasleđe i vojna imovina nisu prikazani odvojeno na Grafikonu 1, jer se smatraju delom nekretnina, postrojenja i opreme u skladu sa IPSAS-om (Cf. 17.8-11; 17.20).

Grafikon 1. Univerzum sredstava javnog sektora



Grafikon 2. Integrисана perspektiva PSFAM-a



Dostupna literatura i smernice na temu ovog rada ističu da se postupak upravljanja osnovnim sredstvima oslanja na tačnost i dostupnost sveobuhvatnih podataka o poslovanju i upravljanju i predlažu uspostavljanje i održavanje kompletног registra sredstava.⁹ Stvaranje katastra sredstava u javnom vlasništvu, između ostalih prednosti, znatno bi olakšalo pripremu bilansa stanja i prevođenje podataka o operativnom i nefinansijskom upravljanju u finansijske informacije.¹⁰ Pouzdani finansijski podaci o javnim sredstvima od vitalnog su značaja za određivanje njihovog stanja društvene vrednosti, ocenjivanje učinka portfelja, planiranje budžeta za održavanje i troškove korišćenja i kvantifikovanje njihovog potencijala za stvaranje prihoda.

Registri sredstava pružaju važne nefinansijske informacije za interno donošenje odluka, kao što su vrsta, priroda ili fizičko stanje i raspored zamene. Budući da se registri imovine smatraju instrumentom za potrebe internog upravljanja, vlade retko čine svoje podatke o registru sredstava javnom dostupnim. Postupajući tako, vlade ne doprinose ni transparentnosti ni odgovornosti sa stanovišta spoljnog korisnika, za razliku od dostupnosti računovodstvenih informacija.

Dobro održavani registri sredstava čine osnovu za sveobuhvatno sagledavanje finansijskih implikacija portfelja trenutne imovine, kako u pogledu zaliha (vladini bilansi stanja), tako i tokova (izveštaj o učinku, izveštaj o tokovima novca). Sredstva sa većim kapacitetima pružanja usluga bi, u teoriji, trebalo da bude povezana sa većim finansijskim vrednostima, dok bi sredstva sa nižim kapacitetima pružanja usluga trebalo da budu povezana sa nižim vrednostima u bilansu stanja javnog sektora.

Izveštaji o učinku i novčanim tokovima beleže ekonomski troškove i prihode povezane sa portfeljem sredstava. Ovi primeri otkrivaju da postoji logična veza između podataka prikupljenih u registrima sredstava i finansijskim izveštajima, i oba predstavljaju istu stranu medalje, namenjene boljem informisanju u procesu donošenja odluka.

U kontekstu logičke veze, Grafikon 3 prikazuje da:

- Finansijske i nefinansijske informacije podjednako doprinose cilju optimizovanog portfelja sredstava,
- Sveobuhvatni registri sredstava predstavljaju osnovu za dobre prakse finansijskog izveštavanja,
- Kombinacija informacija o nefinansijskim i finansijskim sredstvima stvara širu i uravnoteženiju osnovu za donošenje odluka od pojedinačnih alata.

Kroz kanal političkog i menadžerskog donošenja odluka, PSFAM može imati koristi od dostupnosti sveobuhvatnijih i validnijih informacija o sredstvima. Međutim, PSFAM se ne bavi samo portfeljem trenutnih sredstava, već podjednako pažljivo prati razvoj portfelja. Uobičajeno je da PSAM bude multidisciplinarna vladina funkcija koja ima značajne veze sa javnim nabavkama i investicijama. Dodaci, zamene i unapređenja osnovnih sredstava zahtevaju selekciju dobavljača i/ili projekata uzimajući u obzir ekonomsku analizu, određivanje prioriteta, projekcije ukupnih troškova životnog ciklusa, kao i praćenje implementacije/izgradnje (vidi pokazatelj PU-11¹¹ okvira za Javnu potrošnju i finansijsku odgovornost (PEFA) (Sekretarijat PEFA, 2019)). Težnja za postizanjem vrednosti za novac u nabavkama i izgradnji infrastrukture je važna i mogla bi se obezbediti adekvatnim mehanizmima javnih nabavki i ulaganja, što nije tema koja spada u opseg ovog proizvoda znanja.¹² Odluke u nabavkama bi ipak trebale da iskoriste informacije o upotrebi (primena i svrha), korišćenju (amortizacija) i upotrebljivosti (praktičnost) postojećih sredstava i da razmatraju odgovarajuće znanje.

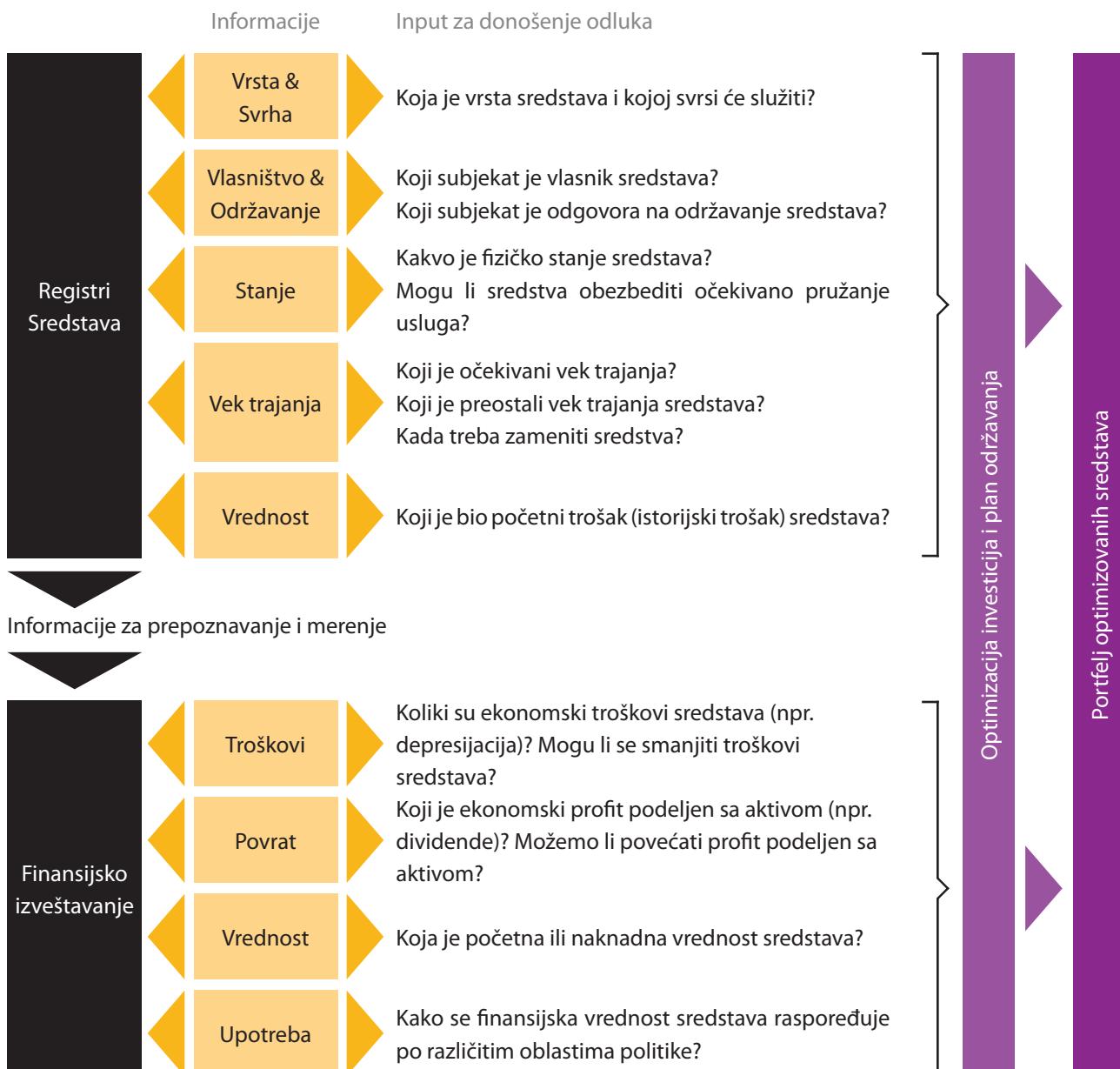
⁹ Cf. Kim, Fallov i Groom, 2020; Grubišić, Nušinović i Roje, 2009; Bavin, 1999; SVKI, 2014.

¹⁰ Cf. Grubišić, Nušinović i Roje, 2009; Tanzi i Prakash, 2000.

¹¹ Pokazatelj PU-11 PEFA okvira „procenjuje ekonomsku procenu izbor, utvrđivanje troškova i praćenje projekata javnih investicija od strane vlade, sa naglaskom na najveće i najznačajnije projekte.“

¹² Za uputstva o upravljanju javnim ulaganjima, uključujući tehnike i ključna pitanja za upravljanje, sprovođenje i nadgledanje pojedinačnih projekata, pogledajte „Referentni vodič za upravljanje javnim ulaganjima“ (Kim, Fallov i Groom, 2020).

Grafikon 3. Informacije o sredstvima i svrha donošenja odluka



Izvor: Autori, na osnovu Phelpsa (2010)

3.

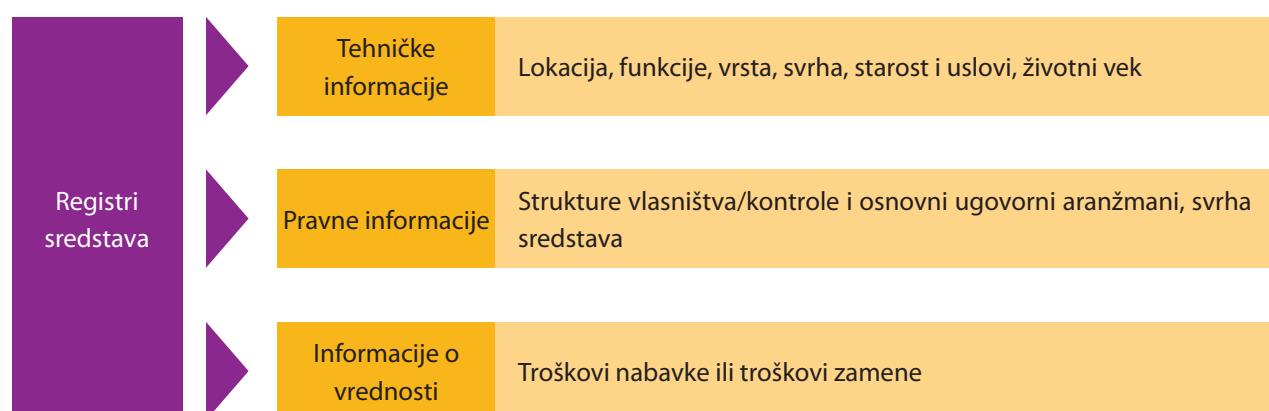
Evidentiranje sredstava: Registri sredstava

Kako uspostaviti i održavati registre sredstava?

Identifikacija i evidentiranje sredstava predstavlja osnovu dobre prakse PSFAM-a.¹³ Bez znanja o tome šta je u vlasništvu i bez regista sa relevantnim informacijama, nemoguće je efikasno upravljati sredstvima. Međutim, registre sredstava treba smatrati ne samo osnovnim spiskom svih postojećih sredstava, već bi trebalo da sadrže i detaljnije informacije kao što su sledeće:

Uspostavljanje sveobuhvatnih registara sredstava prvi je korak ka računovodstvenom priznavanju i pripremi bilansa stanja.¹⁴ Dakle, postoji čvrst odnos između regista sredstava i računovodstva sredstava, zbog čega su ove dve administrativne funkcije integrisane u nekim zemljama.

Grafikon 4. Registri sredstava kao osnova informacija za PSFAM



Izvor: Autori, na osnovu informacija PEFA Sekretarijata (2019), SKVI (2014), i Kim, Fallov i Groom (2020)

¹³ Dimenzija 12.2 PEFA okvira definije referentnu vrednost dobre prakse u oblasti upravljanja javnom imovinom, očekujući da će države voditi registar osnovnih sredstava koji uključuje informacije o upotrebi i starosti, i trebalo bi da se objavljuje najmanje jednom godišnje (Sekretarijat PEFA, 2019).

¹⁴ Cf. Na primer, Grubišić, Nušinović i Roje, 2009

3.1. Aktivnosti na uspostavljanju i održavanju registara sredstava

Iz proceduralne perspektive, registar sredstava je osnov potreban za računovodstveno priznavanje, zbog čega bi njegove aktivnosti trebalo da osiguraju prikupljanje svih relevantnih informacija (tj. tehničke, pravne i vrednovanje). Na taj način, sledeći instrumenti služe kao pokretač i strukturiraju proces:

- **IT sistemi** olakšavaju strukturirani unos podataka i ključni su za održavanje registara sredstava. Pored detalja o IT okruženju, aplikacija/modul registra sredstava treba da sadrži smernice za unos podataka i idealno bi bilo da uključuje automatske provere kompletnosti kako bi se sprečio nepotpun unos podataka. Ako su IT sistemi koji se koriste za registar sredstava heterogeni među vladinim institucijama, treba obezbediti strukturiran unos podataka i povezanost sistema sa glavnom knjigom trezora kako bi se uspostavio automatizovani protok informacija.¹⁵ Ovo se može postići izdavanjem smernica i specifikacija sistema preko centralne vlade/trezora za module/aplikacije i možda će biti potreban razvoj funkcionalnih sistemskih interfejsa. Alternativno, vlade bi mogle da se odluče za integrisani informacioni sistem za finansijsko upravljanje (IFMIS) i pristupe pojedinačnoj i funkcionalnoj integraciji kupovinom gotovog sistema za planiranje resursa (ERP).
- **Kontni okvir (KO)** treba da pruži osnovnu strukturu klasifikacije sredstava za postupak registracije imovine ili da služi kao referenca. Budući da je registar sredstava i s njim povezana klasifikacija sredstava prvi korak ka računovodstvenom priznavanju, šema klasifikacije koja se primenjuje tokom registracije idealno bi trebalo da bude u skladu sa zahtevima za prezentaciju predviđenim u međunarodno opšteprihvaćenim računovodstvenim principima (GAAP) i standardima izveštavanja, kao što su

Međunarodni standardi računovodstva u javnom sektoru (IPSAS) (ili prilagođeni standardi u nekoj zemlji). Iako nekoliko IPSAS standarda pruža smernice za računovodstveni tretman različitih vrsta sredstava,¹⁶ IPSAS ne predviđa izričito odražavanje određenih specifičnih klasa sredstava i ne pruža Kontnom okviru generičku klasifikaciju sredstava koja se primenjuje. Prema tome, većina jurisdikcija koje primenjuju IPSAS razvijaju svoje individualne KO.¹⁷

Kategorizacija sredstava u registrima može pratiti redovne potrebe za informacijama rukovodećeg i operativnog osoblja. Međutim, da bi služio kao svrshodna osnova za računovodstveno priznavanje, registar bi trebalo da prikupi dovoljno detaljnih i relevantnih informacija da bi ispunio zahteve finansijskog izveštavanja (nizvodno od radnog procesa). Dakle, registar bi trebalo da sledi mrežu klasifikacije sredstava koja se zasniva na KO ili koja je makar upoređena sa nomenklaturom.

IPSAS sadrži niz odredbi o prepoznavanju, merenju i obelodanjivanju koje zahtevaju prikupljanje sledećih informacija kao deo procesa registra:

- Razlika između investicione i neinvesticione imovine (prema IPSAS-u 16)
- Razlika između nekretnina, postrojenja i opreme (PPE) i njihovih delova prema njihovoj prirodi ili funkciji (prema IPSAS-u 17.13)¹⁸
- Razlikovanje komponenata sistemske imovine (prema IPSAS-u 17)¹⁹
- Razlika između biološke imovine i poljoprivrednih proizvoda, i između potrošnje imovine i imovine koja se drži za prodaju i/ili distribuciju (prema IPSAS-u 27)

¹⁵ Videti na primer, Uña, Allen i Botton (2019); Dorotinsky, Watkins i Dener (2011); ili Khan i Pessoa (2010).

¹⁶ IPSAS standardi sa specifičnim zahtevima u pogledu klasifikacije imovine uključuju IPSAS 1, 12, 16, 17, 27, 31 i 32. Dok se drugi IPSAS standardi odnose na imovinu uopšte, samo gore navedeni standardi uključuju posebne smernice za priznavanje, merenje i obelodanjivanje osnovnih sredstava.

¹⁷ Za smernice o izradi KO koji integriše zahteve za višestruke svrhe izveštavanja (tj. Statistiku vladinih finansija (GFS) i prezentaciju finansijskih izveštaja koji su u skladu sa IPSAS-om) pogledajte Strukturu dobre prakse za višenamenski kontni okvir PULSAR Programa (URL: <https://cfrr.worldbank.org/publications/good-practice-outline-multipurpose-chart-accounts>)

¹⁸ Nekretnine, postrojenja i oprema (PPE) uključuju imovinu poput zemljišta, infrastrukture, vozila ili imovine nasleđa. Ovaj standard pruža neke smernice za klasifikaciju, jer takođe grupiše sredstva u klase. Takve klase su definisane kao '... grupisanje imovine slične prirode ili funkcije ...' (IPSAS 17.13). Ovaj standard pruža neke primere odvojenih klasa imovine, kao što su: Zemljište, operativne zgrade, putevi, mašine, sistemi oružja ili naftne platforme (IPSAS 17.52). Međutim, ne postoji strogo pravilo o tome kako strukturirati ove klase.

¹⁹ IPSAS 17 propisuje da subjekat mora da amortizuje svaki deo stavke posebno. To znači, na primer, da je u slučaju putnog sistema potrebno posebno amortizovati kolovoz, kanale, pešačke staze, mostove, itd. Stoga postoji potreba za kategorizacijom takve imovine u različite komponente.

- Razlikovanje nematerijalnih osnovnih sredstava prema njihovoj prirodi radi obelodanjivanja (npr. računarski softver, licence, autorska prava, pravo objavljuvanja, patent) (prema IPSAS-u 31)
- Razlikovanje imovine koja je deo aranžmana za koncesiju usluga (prema IPSAS-u 32)²⁰

Kao dodatak zahtevima IPSAS-a, Priručnik za statistiku vladinih finansija (GFSM2014) propisuje sistem klasifikacije osnovnih sredstava (vidi Grafikon 5).

Da bi se olakšalo sastavljanje statistike vladinih finansija, sistem klasifikacije imovine treba da uzme u obzir zahteve IPSAS-a i strukturu imovine prema GFSM.²¹

Preporučuje se primena detaljnije klasifikacije tokom registrovanja sredstava, jer se kategorije uvek mogu objediniti kasnije (npr. za potrebe izveštavanja). Dodavanje više detalja i kasnije razlaganje imovine na više detalja je izazovniji proces. Međutim, veliki broj klasa imovine može biti nepraktično, zbog čega je potrebno naći dobar balans između potreba za informacijama i napora neophodnog za primenu detaljnih diferencijacija. Stoga bi trebalo razmotriti zahteve IPSAS i GFSM2014 (kako je rezimirano u Grafikonu 5) i potrebe za informacijama donosilaca političkih i upravljačkih odluka.

Postavka i održavanje registara sredstava obično uključuju sledeće aktivnosti:

Grafikon 5. GFSM2014 klasifikacija osnovnih sredstava

611 Osnovna sredstva

6111 Zgrade i građevine

- 61111 Stambene površine
- 61112 Zgrade koje nisu stambene zgrade
- 61113 Ostale građevine
- 61114 Unapređenje zemljišta

6112 Mašine i oprema

- 61121 Oprema za transport
- 61122 Mašine i oprema, osim opreme za transport
 - 611221 Informaciona, računarska i telekomunikaciona (IKT) oprema
 - 611222 Mašine i oprema koji nisu drugde klasifikovani

6113 Ostala osnovna sredstva

- 61131 Kultivisani biološki resursi
- 611311 Životinjski resursi koji daju ponovljene proizvode
- 611312 Drveće, usevi i biljni resursi koji daju ponovljene proizvode
- 61132 Proizvodi intelektualne svojine
 - 611321 Istraživanje i razvoj
 - 611322 Eksploracija i procena minerala
 - 611323 Računarski softveri i baze podataka
 - 611324 Zabavni, književni i umetnički originali
 - 611325 Ostali proizvodi intelektualne svojine

6114 Oružani sistemi

Izvor: GFSM2014 (IMF, 2014)

²⁰ IPSAS 32 opisuje odgovarajući računovodstveni tretman koncesija za usluge ili (kao što je poznatije), Javno-privatno partnerstvo (JPP). Iako se ovaj standard ne fokusira na bilo koju određenu materijalnu ili nematerijalnu imovinu, on je važan za sistem klasifikacije koji je u skladu sa IPSAS-om, jer JPP uvek podrazumeva neku vrstu imovine (materijalnu ili nematerijalnu).

²¹ Cf. Bergmann, Fuchs, Horni, Kizilbash, Schwaller, i Vatyán (2019).

Grafikon 6. Opšti proces uspostavljanja i održavanja registara sredstava



Izvor: Autori, na osnovu intervjuja sa međunarodnim praktičarima i stručnjacima (2020), izabranih informacija iz priručnika za upravljanje infrastrukturom Švajcarskog udruženja komunalne infrastrukture (2014) i studije Svetske banke o upravljanju, kontroli i evidentiranju osnovnih sredstava u regionu Latinske Amerike i Kariba (Gourfinkel, 2017).

Okvir 1. Studija slučaja o inicijalnom evidentiranju sredstava tokom implementacije IPSAS-a

Polazna tačka za pokušaj austrijske federalne vlade da identificuje i registruje vladinu imovinu u okviru njene primene IPSAS-a bili su postojeći registri sredstava. Svi katastri su ažurirani i dopunjeni na decentralizovanom nivou od strane subjekata prema centralno izdatim smernicama Ministarstva finansija.

Međutim, značajan deo federalnog portfelja imovine bio je vam dometa postupka registracije, jer glavnu imovinu državne infrastrukture, poput železničke ili putne infrastrukture, kontrolišu i njima upravljaju posebne vladine agencije ili državna preduzeća (DP) i nisu pod direktnom kontrolom same vlade. Sledeći ovu legalističku logiku, na kraju federalna vlada jednostavno prepoznaje svoje uloge i interese

u tim subjektima/javnim agencijama, a ne u imovini koju oni kontrolišu (osim pri pripremi konsolidovanih finansijskih izveštaja IPSAS-a), zbog čega nema neposrednog interesa i vlasništva nad postupkom registracije sredstava za njihova sredstva.

Možda bi bilo korisno razmisliti i upoznati se sa postojećim organizacionim, upravljačkim i vlasničkim strukturama realnosti imovine pre nego što se upustite u uspostavljanje ili pregled državnih registara imovine, jer ovi aspekti diktiraju odgovornosti za registar imovine (a mogli bi takođe da nose potencijal za jačanje upravljanja imovinom u celini). U slučaju Republike Austrije, realnost državne imovine zabeležena je kroz dva različita kanala (vidi ispod).

Realnost sredstava u Austriji (Nivo centralne vlade)

Državna sredstva

Decentr. upravljanje i održavanje (Nivo subjekata)

- Zemljište
- Istoriske zgrade
- Zalihe
- Biološka imovina
- Imovina nasleđa
- Vojna imovina

Ova sredstva čine glavni fokus reforme IPSAS: Decentralizovane odgovornosti za početnu registraciju imovine, prepoznavanje i merenje ubaćene u centralizovani IT sistem (SAP).

Aktivnosti centralne koordinacije pod vođstvom Ministarstva finansija (npr. izrada centralnih smernica, pragova kapitalizacije, obrasci za registraciju, participativni postupak registracije, itd.).

Državna sredstva

Centralno upravljanje i održavanje (DP, agencije)

- Nekretnine, postrojenja i oprema (značajan udeo)
- Infrastruktura (značajan udeo)
- Investiciona imovina (značajan udeo)

Zbog ukupnih razmatranja upravljanja sredstvima, veliki udeli u portfeljima državnih sredstava su preneti na državna preduzeća i agencije pre sprovođenja IPSAS reforme. Ovi subjekti snose široke odgovornosti za upravljanje njihovim portfeljima sredstava, kao i za upravljanje i održavanje registara imovine i finansijskih izveštaja. Ova okolnost je značajno olakšala početni postupak registracije imovine vlade, jer su značajni udeli u vladinom portfelju imovine već bili centralno registrovani, o njima se izveštavalo i upravljalo kroz ove subjekte.

Izvor: Na osnovu intervjuja sa međunarodnim praktičarima (2020)

3.2. Institucionalizacija registra imovine u državnim subjektima

Nakon uspešnog inicijalnog uspostavljanja registara sredstava, njihovo kontinuirano i sistematsko održavanje trebalo bi da se institucionalizuje (ako već nije sadržano u administrativnom okviru te jurisdikcije).²² To se može postići regulisanjem odgovornosti i jasnom raspodelom zadataka, i pružanjem instrumenata koji to omogućavaju.

Gore opisani generički postupak za uspostavljanje i/ili održavanje reigstara sredstava mogao bi se izvoditi centralno (npr. u okviru direkcije državne imovine) ili decentralizovano u okviru subjekta koji poseduje imovinu. Kao što je prikazano u slučaju Republike Austrije (vidi okvir iznad), jurisdikcija se može odlučiti za diferencirani ili mešoviti pristup koji se razvija duž tipologije, upotrebe i/ili kontrole imovine. Na primer, određene vrste sredstava koje se centralno nabavljaju i koriste u raznim subjektima ili državnim agencijama najbolje je registrovati na centralnom nivou (npr. IT infrastruktura).

Ostali kriterijumi relevantni za organizaciju funkcije registra imovine su vlasničke strukture. Oni su, međutim, u velikoj meri određeni administrativnim sistemom i strukturama jurisdikcije. Neke zemlje su osnovale posebne agencije za upravljanje imovinom za određene vrste imovine. Na primer, u Švajcarskoj i Austriji upravljanje vladinim zgradama dodeljuje se javnoj agenciji za nekretnine. Ovaj pristup je koristan s obzirom na činjenicu da određenu imovinu, poput državnih zgrada, često koristi više subjekata i/ili s obzirom na posebnu prirodu određene vrste imovine (npr. infrastrukture poput autoputeva ili železnica), čije efikasno upravljanje zahteva obimna tehnička znanja i veštine.

Pokretna imovina, čija je upotreba specifična za jedan subjekat (npr. uređaji za prostorno merenje), treba da bude evidentirana u decentralizovanim registrima imovine u okviru subjekata koji ih koriste, jer su ključne informacije o stanju imovine lako dostupne tim subjektima.

S obzirom na proceduralnu vezu između aktivnosti nabavke za sticanje, izgradnju ili održavanje i registracije imovine, treba obezbediti stalni protok informacija između ove dve administrativne funkcije, kako bi se postiglo kontinuirano održavanje i ažuriranje registara. Službenici za nabavke koji poseduju odgovarajuće finansijske kompetencije obično određuju redosled i puštaju imovinu u upotrebu nakon prijema. Delotvorna kontrola uključuje niz provera i bilansa u ovoj fazi (tj. inspekcija novostečene imovine pre odobrenja za poravnanje odgovarajućih plaćanja).²³ Međutim, pre stavljanja sredstava u upotrebu, potrebno ih je označiti identifikacionim brojem za potrebe indeksiranja. Oznaka bi u idealnom slučaju trebalo da sledi sistem logičkog numerisanja koji povezuje klasifikaciju imovine u Kontnom okviru (KO) (npr. kroz uključivanje dva ili tri znaka koji odgovaraju klasi sredstava).

Međutim, izbor načina na koji će ove administrativne funkcije biti organizovane u vlasti može biti diktiran istorijskim ili pravnim predispozicijama, režimom fiskalnog upravljanja ili administrativnom i organizacionom kulturom neke jurisdikcije. Na konceptualnom nivou, nastavak sistematskog održavanja i ažuriranje registara imovine može se postići različitim pristupima, od kojih su svi podjednako mogući i izvodljivi. Tabela 1 daje objektivan pregled mogućih pristupa.

²² Kao što je utvrđeno u PULSAR-ovoј studiji o analizi okruženja računovodstva i izveštavanja u javnom sektoru, većina zemalja korisnica PULSAR programa može da iskoristi dobro održavane registre imovine. Studija je dostupna na: <https://cfrr.worldbank.org/publications/stocktaking-public-sector-accounting-and-reporting-environment-pulsar-beneficiary>

²³ Za detaljniju diskusiju o tome kako unutrašnja kontrola može da podrži PSFAM i odgovarajuće preporuke, pogledajte studiju Svetske banke o upravljanju, kontroli i evidentiranju osnovnih sredstava u regionu Latinske Amerike i Kariba (Gourfinkel, 2017).

Tabela 1. Institucionalizacija i podrška registrima sredstava u vladinim subjektima

Odgovornosti			
Centralni organ	Nivo subjekta	Zajednička / kombinovana	
Administrativni poslovi			
Nabavka	Centralno telo za nabavku (npr. agencija)	Nabavka na nivou subjekta (npr. budžetskih subjekata)	Diferencijacija prema: <ul style="list-style-type: none"> • Finansijskim nadležnostima i aranžmanima upravljanja subjekta • Vrsti sredstava • Svrsi sredstava
Registrovanje sredstava	Centralizovano održavanje registra sredstava (npr. odbor ili agencija za državna sredstva)	Decentralizovano održavanje registara sredstava (npr. budžetski subjekti / resorna ministarstva)	Diferencijacija prema: <ul style="list-style-type: none"> • Vlasničkoj strukturi • Vrsti sredstava • Svrsi/upotrebi sredstava
Napredni instrumenti			
IT sistem	Jedinstveni, IT sistem na nivou države (tj. IFMIS)	Pojedinačni IT sistemi u državnim subjektima	Diferencijacija IT sistema prema: <ul style="list-style-type: none"> • Vrsti / svrsi subjekta • Potrebama prikupljanja informacija
Kontni okvir (KO)	Harmonizovani/jedinstveni KO (npr. koji objavljuje Ministarstvo finansija)	Specifični KO za više subjekata (npr. lokalne samouprave, DP)	

4.

Obuhvat informacija o osnovnim sredstvima u finansijskim izveštajima

Kako obuhvatiti finansijske informacije o sredstvima i uneti ih u finansijske izveštaje?

Nakon prikupljanja tehničkih podataka, podataka o vrednovanju i vlasništvu u registrima sredstava, finansijska dimenzija može biti prepoznata u računovodstvu. To uključuje procenu i kapitalizaciju imovine za prikaz u bilansu stanja i priznavanje potrošnje

osnovnih sredstava (/depresijacija) i bilo koje finansijske posledice ekonomskih događaja koji se dešavaju tokom ciklusa upravljanja sredstvima u finansijskim izveštajima i njegovim komponentama izveštavanja/računovodstvenim rezultatima. Grafikon 7 prikazuje

Grafikon 7. Od registra sredstava i računovodstvenih informacija do finansijskog izveštavanja

Računovodstveni inputi	Ekonomski događaji u ciklusu upravljanja sredstvima	Nabavka	Operacija	Održavanje	Raspolaganje
	Registri sredstava	Početni registar: Vrsta, svrha, vlasništvo, početna vrednost, očekivan i preostali životni vek	Ažuriranje registra: Stanje, upotreba i preostali životni vek	Ažuriranje registra: Aktivnosti održavanja, stanje i preostali životni vek	Ažuriranje registra: Otuđivanje sredstava
	Bilans stanja	Prepoznavanje & merenje nefinansijske imovine		Depresijacija & umanjenje nefinansijske imovine	Prestanak prepoznavanja nefinansijskih sredstava
Računovodstveni rezultati	Izveštaj o finansijskom učinku		Operativni troškovi & prihodi (obračunsko)	Troškovi održavanja, depresijacija, umanjenje (obračunsko)	Troškovi & prihodi od raspolaganja (obračunsko)
	Izveštaj o tokovima gotovine	Odlivi gotovine od preuzimanja nefinansijskih sredstava	Operativni troškovi & prihodi (gotovinska)	Troškovi održavanja (gotovinska)	Priliv gotovine od raspolaganja
	Napomene	Obelodanjivanje	Obelodanjivanje	Obelodanjivanje	Obelodanjivanje

koncepcionalni pregled toga na koji način računovodstveni unosi (tj. informacija zabeleženih u registrima sredstava i/ili koje proizilaze iz ekonomskih događaja specifičnih za određeni period) prikazuju finansijsku/upravljačku situaciju koja je na kraju navedena u računovodstvenim rezultatima (tj. finansijskim izveštajima).

Nadovezujući se na ovaj grafikon, sledeći pasusi preuzimaju računovodstvenu perspektivu orijentisanu na ishode / proizvode i razrađuju kako prikupiti odgovarajuće informacije u finansijskim izveštajima.²⁴

To uključuje računovodstveno priznavanje, merenje i obelodanjivanje ekonomskih situacija i događaja. Pritom se mora obezbediti dosledan pristup koji koristi iste principe i smernice u svim subjektima javnog sektora u toj jurisdikciji kako bi se omogućile intertemporalna i međusubjektska poređenja (kao što je referentna analiza) za potrebe rukovodstva. Usvajanje i (direktna ili indirektna)²⁵ primena IPSAS-a pomaže unapređenju međunarodno prihvачene konstrukcije finansijske stvarnosti koja je u osnovi assortirana osnovnih sredstava jurisdikcije.

4.1. Bilans stanja

Sledeći osnovnu logiku računovodstva dvostrukog unosa, bilansi stanja javnog sektora služe kao prikaz stanja aktive i pasive. Iz perspektive upravljanja imovinom, oni prikazuju informacije o sposobnosti zemlje ili subjekta da sprovodi vladine funkcije i/ili njegovom potencijalu za pružanje javnih usluga pomoću osnovnih sredstava.²⁶

Utvrđivanje obima kapitalizacije sredstava

Prema IPSAS-u (IPSAS CF 5.6-5.13), imovina je resurs koji:

- Je trenutno pod kontrolom subjekta
- Je rezultat prošlih događaja (npr. transakcije)
- Nosi potencijal usluga ili sposobnost generisanja ekonomskih koristi

Ova osnovna definicija obuhvata neophodan uslov za računovodstveno priznavanje imovine i njenu kapitalizaciju/predstavljanje u bilansu stanja javnog sektora. Idealno bi bilo voditi računa o ispunjavanju ovih kriterijuma već tokom registracije imovine (tj. kao deo identifikacije imovine), tako da računovođe mogu lako raditi sa informacijama zabeleženim u registrima

imovine. Odredbe IPSAS-a forsiraju kapitalizaciju svake imovine koja ispunjava ove kriterijume, bez obzira na njihovu vrednost.

Međutim, subjekti javnog sektora poseduju neke predmete vrlo male vrednosti koji nemaju uslužni potencijal duži od jedne godine. Kapitalizacija, međutim, nije materijalna i ne bi bila ni izvodljiva ni proporcionalna s obzirom na napore neophodne za njihovo registrovanje.

Tako je većina jurisdikcija uspostavila pragove kapitalizacije i priznaju samo materijalna sredstva u bilansu stanja, dok se ona ispod definisanog praga jednostavno priznaju kao trošak u izveštaju o finansijskim rezultatima. Takvi pragovi kapitalizacije povlače eksplisitnu i monetarno orijentiranu granicu između imovine i troškova. Lako koncepcionalni okvir IPSAS-a podstiče razmatranje pitanja značajnosti i troškova i koristi, IPSAS ne pruža detaljne smernice za određivanje pragova kapitalizacije.

Razmatranja relevantna za definisanje pragova kapitalizacije uključuju sledeće:

- a. **Razmatranje efikasnosti.** Osnovna sredstva priznata u bilansu stanja se popisuju i njima se upravlja. Slično tome, registre imovine treba održavati i redovno

²⁴ Lako IPSAS KO primaće uslugu i pružaće resursa smatra glavnim korisnicima finansijskih izveštaja opšte namene (GPFR) (para. 2.4) i snažno naglašava s njima povezanu funkciju odgovornosti, takođe naglašava potencijal za informisanje u donošenju odluka.

²⁵ IPSAS se može primeniti direktno ili indirektno, pri čemu neka jurisdikcija određuje IPSAS kao svoje glavne računovodstvene standarde, ili na osnovu njih razvija sopstvene standarde (Bergmann, 2009).

²⁶ S tim u vezi, IPSAS objavljuje i inherentno koristi termin 'potencijal usluge', koji je definisan kao 'sposobnost pružanja usluga koje doprinose postizanju ciljeva subjekata' (IPSAS KO para. 5.8).

ažurirati, te stoga stvaraju troškove. Što je više imovine kapitalizovano u bilansu stanja, to će više resursa biti potrebno za održavanje registara imovine. Stoga, zbog zabrinutosti u pogledu efikasnosti i troškova i koristi, određeni subjekti mogu odabrati da postave više pragove kapitalizacije kako bi smanjili troškove održavanja i upravljadi nivoom registrovane imovine.

- b. **Razmatranje finansijske održivosti i međugeneracijske pravičnosti.** Kapitalizacija sredstava u bilansu stanja omogućava subjektima da smanje kratkoročne (prethodne) rashode i da umanje kratkoročni budžetski deficit i/ili usklađenost sa fiskalnim pravilima. Međutim, sredstva priznata u bilansu stanja moraće da se amortizuje tokom svog veka trajanja. To vremenom dovodi do akumuliranih troškova amortizacije, a time utiče na finansijske rezultate u srednjoročnom i dugoročnom periodu. Kapitalizacija i naknadna amortizacija dalje omogućavaju preusmeravanje troškova za sticanje sredstava i naplaćivanje njihove vrednosti potrošnje sledećoj generaciji poreskih obveznika.
- c. **Suština i svrha IPSAS-a.** Konceptualni okvir IPSAS-a (IPSAS KO) pruža sveobuhvatne smernice za razvoj pragova kapitalizacije. Posebno treba razmotriti kvalitativne karakteristike, prožimajuća pitanja i ograničenja IPSAS KO, jer oni imaju implikacije na određivanje pragova kapitalizacije:

○ **Verno predstavljanje (IPSAS KO 3.10-3.16)**

Da bi se ispunio zahtev vernog predstavljanja, pragovi kapitalizacije ne smeju da prikrivaju osnovnu suštinu pozicije ili transakcije. Generalno, pragovi kapitalizacije smanjuju kompletност predstavljenih sredstava. Ako su pragovi visoki, to je u sukobu sa vernim predstavljanjem. Visoki pragovi kapitalizacije mogu biti povoljni sa stanovišta troškova i koristi, ali mogu prikriti stvarnu suštinu pozicije ili transakcije.

○ **Uporedivost (IPSAS KO 3.21-3.25)**

Da bi se udovoljilo zahtevu uporedivosti, nivoi kapitalizacije moraju se dosledno pratiti u celom subjektu (tj. bar na nivou zasebnih finansijskih izveštaja). Iako se mogu definisati različiti pragovi kapitalizacije za različite klase osnovnih sredstava, potrebno je da se svi subjekti pridržavaju ovih

pragova. Pored toga, treba razmotriti pragove kapitalizacije prošlih i predviđenih budućih kretanja vrednosti. Tamo gde se primenjuje merenje fer vrednosti, definisanje pragova kapitalizacije može dovesti do nedoslednog priznavanja i prestanka priznavanja imovine koja ometa uporedivost tokom vremena (zbog fluktuacije vrednosti).

○ **Prožimajuća pitanja i ograničenja finansijskog računovodstva i izveštavanja**

Pored kvalitativnih karakteristika, IPSAS KO smatra relevantnim značajnost (IPSAS KO 3.32-3.34), isplativost (IPSAS KO 3.35-3.40) i uspostavljanje zdrave ravnoteže između svih kvalitativnih karakteristika (IPSAS KO 3.41-3.42).

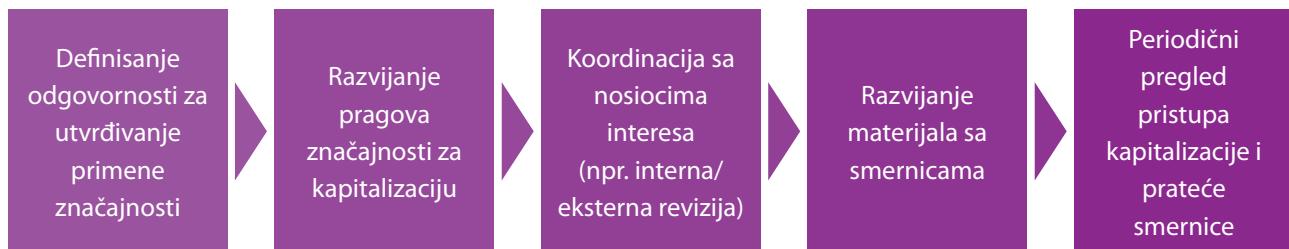
Da bi se udovoljilo zahtevu značajnosti, pragovi kapitalizacije ne bi trebalo da prikrivaju materijalne pozicije ili transakcije. Međutim, prihvatljivo je da takvi pragovi dovedu do izostavljanja nematerijalnih pozicija ili transakcija. Kako se nivo i kvalitet osnovnih sredstava obično podudaraju sa osnovnim potencijalom usluge, informacije o imovini mogu dati korisne indikacije o budućoj sposobnosti pružanja usluga. Ove informacije mogu se dobiti samo ako se sredstva kapitalizuju i priznaju u bilansu stanja.

Iz perspektive značajnosti, određeni subjekti mogu razmotriti uspostavljanje različitih pragova kapitalizacije za različite klase osnovnih sredstava. U svakom slučaju, procene značajnosti treba izvršiti u kontekstu zakonodavnog, institucionalnog i operativnog okruženja subjekta, uključujući prirodu, broj i iznos glavnih klasa sredstava.

Ukratko, za ograničavanje administrativnih napora u razumnim granicama, imovinu male vrednosti treba izuzeti iz kapitalizacije ako nije materijalna. Međutim, primena pragova značajnosti i kapitalizacije ne bi trebalo da umanji odgovornosti subjekata da vode kompletne račune i evidencije. Takođe se preporučuje da subjekti koriste niže (ali ne i više) pragove ako je to potrebno da bi se predstavili uslužni potencijal njihove imovine.

Praktični koraci za planiranje razvoja i sprovođenja pragova kapitalizacije su prikazani na Grafikonu 8.

Grafikon 8. Pristup sprovođenju pragova kapitalizacije



Okvir 2. Međunarodne prakse u priznavanju bilansa stanja

U skladu sa prethodno pomenutim obrazloženjima za objavljivanje pragova kapitalizacije, jurisdikcije koje su usvojile obračunavanje sredstava zasnovano na standardima obračunskog računovodstva odlučile su

se za različite pristupe diferenciranja inicijalnih rashoda za sticanje imovine po značajnosti. Table 2 u nastavku prikazuje pristupe / prakse usvojene u uzorku zemalja i njihove odgovarajuće pragove:

Tabela 2. Pristupi i pragovi kapitalizacije u izabranim zemljama

Zemlja	Pristup	Pragovi kapitalizacije	
Australija	Jedinstveni prag kapitalizacije za određenu vrstu imovine i profesionalno rasuđivanje o značajnosti	Troškovi nabavke zgrada, poboljšanja imovine u zakupu i računarskog softvera (ako ne čine deo grupe sličnih stavki / grupe imovine koja je ukupno značajna)	> AUD 5,000 (oko USD 3,460)
		Ostala sredstva	Primena razmatranja značajnosti
Novi Zeland	Diferencirano uglavnom prema prirodi imovine	Materijalna sredstva (PPE)	> NZD 5,000 (oko USD 3,250)
		Nematerijalna sredstva	> NZD 50,000 (oko USD 32,250)
Švajcarska (federalni nivo)	Diferencirano prema klasama imovine	Nematerijalna sredstva	> 100,000 CHF (≈USD)
		Zgrade, sredstva infrastrukture	> 1,000,000 CHF (≈USD)
		Nameštaj, oprema, kancelarijska oprema, motorna vozila	> 5,000 CHF (≈USD)

U poređenju sa Australijom i Novim Zelandom, Švajcarska ima relativno visoke pragove značajnosti za kapitalizaciju sredstava. Opet, iz perspektive fiskalne održivosti, visoki pragovi kapitalizacije dovode do većih kratkoročnih izdataka/troškova, ali istovremeno smanjuju nagomilane troškove amortizacije u narednim periodima. Odluka o usvajanju relativno visokih pragova kapitalizacije u Švajcarskoj vođena je istorijskim i društveno ukorenjenim principom razboritosti.

Međutim, s obzirom na to da IPSAS niti predviđa posebne pragove kapitalizacije zasnovane na vrednosti niti zabranjuje objavljivanje takvih pragova, određena zemlja može postaviti niske ili visoke pragove sve dok se poštuju sveobuhvatni principi IPSAS-a (tj. kvalitativne karakteristike sadržane u IPSAS KO) i prožimajuća pitanja finansijskog računovodstva i izveštavanja, kao što su verodostojno prikazivanje (a naročito, potpunost) i značajnost. Prema tome, definicija pragova kapitalizacije na kraju je stvar profesionalnog rasuđivanja i zahteva za uspostavljanje višestrukih pragova kapitalizacije za različite vrste/klase osnovnih sredstava kako bi se prepoznačala prožimajuća pitanja.

Izvor: Autori, na osnovu javno dostupnih dokumenata iz pojedinačnih zemalja

Početno merenje sredstava

IPSAS sadrži jasne odredbe za evidentiranje i konstruisanje finansijske realnosti osnovnih sredstava.

Ako se neka jurisdikcija bavi **razvijanjem bilansa stanja po prvi put** i treba da po prvi put priznaje sredstva, potrebno je uzeti u obzir troškove nabavke, gde god je to moguće.

Međutim, ako ti podaci nisu dostupni, fer vrednost treba da se odredi korišćenjem prepostavljenog troška, koji odražava surogat vrednost na datum merenja (KO IPSAS 33.06).

Tabela 3 ispod daje pregled pristupa inicijalnom merenju IPSAS-a za postojeću imovinu u okviru prve primene IPSAS-a:

Tabela 3. Pristupi IPSAS-a početnom merenju za postojeću imovinu u okviru usvajanja IPSAS standarda po prvi put

		Troškovi	Fer vrednost	Referenca
Imovina nije priznata u prethodnoj rač. osnovi		X (Istorijski troškovi)	(X) Prepostavljeni trošak / u odsustvu pouzdanih informacija o troškovima (npr. amortizovani troškovi zamene ili referentne vrednosti)	IPSAS 33.64
Imovina već priznata u prethodnoj rač. osnovi	Nekretnine, postrojenja i oprema	X (Troškovi ili amortizovani troškovi)	(X) Prepostavljeni trošak (npr. iznos revalorizacije prethodne računovodstvene osnove)	IPSAS 33.67
	Zalihe specijalizovane prirode	X	X Trenutni troškovi zamene	IPSAS 33.70

		Troškovi	Fer vrednost	Referenca
	Investiciona imovina specijalizovane prirode	X	X Amortizovani troškovi zamene	IPSAS 33.70
	Imovina stečena kroz transakcije nerazmene	n/a	X Prepostavljeni troškovi ako pouzdane informacije o troškovima nisu dostupne	IPSAS 33.71

Izvor: Autori na osnovu IPSAS-a

S obzirom na to da prvo priznavanje i merenje imovine zahteva znatan napor, zemlje koje prvi put usvajaju IPSAS mogu da iskoriste trogodišnji prelazni period i odustanu od priznavanja osnovnih sredstava (KO. IPSAS 33.36; 33.38), što omogućava fazno uvođenje obračunskog računovodstva zasnovanog na standardima za sredstva i razvoj bilansa stanja. U zavisnosti od predispozicija i obima imovine koja je registrovana i koja je već prepoznata, kao i kapaciteta za sprovođenje reforme, preporučljivo je sekvenciranje prema vrsti sredstava ili po subjektima zemlje.²⁷

Kao dopunu IPSAS 33, Eurostat (2017) je razvio smernice za prvu primenu za usvajanje obračunskog računovodstva, koje imaju pragmatičan pristup prvom razvijanju bilansa stanja.²⁸ Iako predlažu istu hijerarhiju mera kao IPSAS 33 i daju prioritet upotrebi istorijskih vrednosti, ove smernice pružaju pragmatična rešenja za određivanje prepostavljenih troškova za zemljište, zgrade i infrastrukturu ukoliko istorijski troškovi nisu dostupni.

Anegdotski dokazi iz zemalja koje su uspešno uvele primenu obračunskog računovodstva zasnovanog na IPSAS standardima ukazuju da se kompromis pravi između potpunosti (prepoznavanja celokupne materijalne imovine – tj. one koja je iznad praga kapitalizacije) i preciznosti merenja u procesu prve razvijanja bilansa

stanja po prvi put, s obzirom na intenzitet resursa i ograničenja. Svesni da precizno merenje može biti skupo (tj. pribavljanje stručnog mišljenja ili procena predmeta), većina jurisdikcija daje prioritet potpunosti u odnosu na preciznost.

Kada se pristupa merenju osnovnih sredstava u javnom sektoru po prvi put, ne može se izbeći oslanjanje na pragmatična rešenja i pristupe merenja, što se smatra potpuno razumnim ako ne ugrožava validnost predstavljenih informacija. Biranje pragmatičnih pristupa inicijalnog merenja je razumno i u pogledu ideje troškova i koristi KO IPSAS-a.

Da bi se osigurala validnost pristupa merenja, naročito za specijalizovana/složena sredstva, poput mrežne infrastrukture (za koju se pojedinačne komponente moraju odvojeno meriti), preporučljivo je uključivanje eksternih revizora.

U okviru **sticanja imovine**, početno merenje zavisi od suštine osnovne transakcije. Prvo je potrebno razlikovati da li je to obična transakcija razmene (npr. kupovina u kojoj se roba ili usluge nabavljaju uz plaćanje) ili transakcija nerazmene koja je jednosmerna (npr. donacija).

²⁷ O sekvenciranju razvoja bilansa stanja, pogledajte Cavanagh, Flynn i Moretti (2016).

²⁸ Za razliku od IPSAS-a, Eurostatov vodič za prvu implementaciju primenjuje pristup uključivanja, koji zahteva da se utvrdi uključivanje imovine u bilans stanja na osnovu skupa kvalitativnih kriterijuma koji su detaljniji od kvalitativnih karakteristika IPSAS-a, ali su povezani sa sveprisutnim pitanjima finansijskom računovodstva i izveštavanja koja su naglašena u KO IPSAS-a.

U prvom slučaju (transakcija razmene), stečeno sredstvo se priznaje jednostavno po trošku koji je nastao. To ne bi trebalo da predstavlja poteškoće u slučaju transakcije koja se namiruje u zamenu za novčana sredstva (npr. gotovinsko plaćanje ili preko računa). Međutim, ako sticanje uključuje razmenu nemonetarne imovine (za robu ili usluge / u okviru sporazuma o barter trgovini), fer vrednost transakcije treba utvrditi na osnovu uporedivih tržišnih transakcija i dostupnih indeksa cena.

U slučaju sticanja imovine u okviru transakcije nerazmene, određivanje vrednosti sredstava jednak je zahteva prikupljanje dodatnih informacija, kao što su tržišne cene. Na primer, državna škola koja dobije donaciju udžbenika priznaje ih u onom iznosu koji bi za njih platila kada ne bi bilo donacije, što zahteva utvrđivanje tržišne cene ovih udžbenika.

Tabela 4 rezimira ključna pitanja i razlike koje treba napraviti u početnom merenju novostečena imovine kako je predviđeno IPSAS-om.

Tabela 4. Pristupi inicijalnog merenja u IPSAS-u za novostečena sredstva

		Troškovi	Fer vrednost	Referenca
U okviru transakcija razmene	Nekretnine, postrojenja i oprema	X (Nabavna cena umanjena za troškove prevoza, ugradnje i raspolaganja – KO IPSAS 17.30-36)	(X) (U slučaju sticanja u zamenu za nemonetarnu imovinu, npr. na osnovu uporedivih tržišnih transakcija – KO IPSAS 17.38)	IPSAS 17.26
	Investiciona imovina	X (Troškovi umanjeni za troškove transakcije)	(X) (U slučaju sticanja u zamenu za nemonetarnu imovinu – KO IPSAS 16.36 et seq.)	IPSAS 16.26
	Biološka imovina i poljoprivredni proizvodi ²⁹	(X) (U slučaju da fer vrednost ne može pouzdano da se izmeri: troškovi umanjeni za akumuliranu amortizaciju i akumulirane gubitke od umanjenja vrednosti – KO IPSAS 27.34)	X (fer vrednost umanjena za troškove prodaje, pri čemu se fer vrednost utvrđuje na osnovu njegovih atributa putem navedene cene sa odgovarajućeg tržišta i, u odsustvu iste prema drugim tržišnim indeksima - KO IPSAS 27.19 et seq.)	IPSAS 27.16 / IPSAS 27.18
	Imovina iz koncesije za usluge (Davaoc)	n/a	X (Merenje kao u IPSAS-u 17 ili IPSAS-u 31 u zavisnosti od prirode, ako su specifični kriterijumi priznavanja ispunjeni ³⁰)	IPSAS 32.9 et seq.

²⁹ Poljoprivredni proizvodi koji su ubirani na bioškoj imovini klasificuju se kao zalihe i prema tome se mera prema odredbama IPSAS 12 po fer vrednosti umanjenoj za troškove prodaje (IPSAS 17.36).

³⁰ Specifični kriterijumi za priznavanje sredstava koja su predmet aranžmana za koncesiju za usluge su kontrola usluga koje operator mora da pruži sa imovinom (IPSAS 32.9a) i, ako je primenjivo, kontrola bilo kog značajnog zaostalog udela u sredstvima na kraju perioda važenja aranžmana (IPSAS 32.9b). Međutim, zajedno sa sredstvom davalac priznaje odgovarajuću obavezu, koja, u zavisnosti od ugovora, odražava ili plaćanja operatora (za razvoj, izgradnju, sticanje ili nadogradnju imovine) (tj. finansijsku obavezu) ili nezarađeni prihodi kao posledica davanja prava na ostvarivanje prihoda od nezavisnih korisnika operateru kao način kompenzacije (tj. dodela prava na model operatera) (IPSAS 32.17).

		Troškovi	Fer vrednost	Referenca
U okviru transakcije nerazmene	Nekretnine, postrojenja i oprema	n/a	X (na osnovu pouzdanih informacija o troškovima, npr. tržišna vrednost)	IPSAS 17.27
	Investiciona imovina	n/a	X (cena imovine, KO IPSAS 16.32/33)	IPSAS 16.27
	Biološka imovina	n/a	X (Fer vrednost umanjena za troškove, prodaje, pri čemu se fer vrednost utvrđuje kao u transakciji razmene)	IPSAS 27.17

Izvor: Autori na osnovu IPSAS-a

Okvir 3. Uloga eksterne revizije u uspostavljanju računovodstva sredstava i drugih aspekata

Iako se Vrhovne revizorske institucije (VRI) u većini jurisdikcija tradicionalno uglavnom bave ex post ocenjivanjem finansijskih izveštaja na kraju godine, njihovo ex ante uključivanje u proces uspostavljanja bilansa stanja smatra se korisnim. Zemlje koje su uspešno završile reforme uvođenja obračunskog računovodstva i koje su uvele obračunavanje imovine u skladu sa IPSAS standardima sarađivale su sa VRI u toku tog procesa. Pored učešća u uspostavljanju računovodstvenog okvira, VRI deluju kao sparing partner u određivanje relevantnih računovodstvenih procesa i parametara merenja. U idealnom slučaju, dogovaraju se pragovi kapitalizacije i pristupi merenja pre njihove primene na čitavu klasu imovine. Konsenzus o pristupu merenja je od velike važnosti za sredstva za koja nisu dostupne istorijske vrednosti ili amortizovani troškovi zamene. Strategija postepenog testiranja za reviziju bilansa stanja smatra se ključnom, tako da se ceo početni bilans revidira sa završetkom projekta.

Nakon početne revizije novouspostavljenog bilansa stanja, VRI nastavljaju da pružaju podršku PSFAM svojim procenama i revizijama:

- **Finansijska revizija:** U okviru revizije finansijskih izveštaja na kraju godine, VRI proverava nove akvizicije uzorkovanjem i vrši posmatranje zaliha i fizičku inspekciju kako bi verifikovala postojanje i procenu vrednosti.
- **Revizija svrshodnosti:** Procena upotrebe imovine (npr. zauzetost i korišćenje soba); procene vrednosti za novac uspostavljanjem revizorskog traga (uključujući dokumentaciju o pregovorima o ceni za ekonomsku opravdanost koncepta i odluke o dodeli)³¹
- **Revizija usaglašenosti:** Provera da li se sredstvo koristi za predviđenu svrhu; procena usaglašenosti sa direktivama o javnim nabavkama.

Izvor: Na osnovu polu-strukturiranih intervjuja sa međunarodnim praktičarima i stručnjacima (2020)

³¹ Kontaktni odbor EU (2018)

4.2. Izveštaj o finansijskom učinku

Izveštaj o finansijskom učinku zemlje ili subjekta javnog sektora treba da obuhvati finansijske posledice koje proističu iz upotrebe sredstava (tj. amortizaciju) i svih drugih ekonomskih događaja koji utiču na njihovu suštinu tokom njihovog životnog ciklusa.

Utvrđivanje potrošnje osnovnih sredstava i iznosa koji se amortizuje

Ekonomска činjenica da upotreba osnovnih sredstava vremenom ostavlja fizičke tragove odražava se u obračunskom računovodstvu sa godišnjim troškovima amortizacije u suficitu ili deficitu. Troškovi amortizacije u osnovi odražavaju sistematsko priznavanje smanjenja/

gubitka buduće ekonomske koristi ili potencijala usluga sredstava. Da bi se utvrdio iznos amortizacije, IPSAS zahteva utvrđivanje budućih ekonomskih koristi ugrađenih u neko sredstvo i procenu njegovog korisnog veka trajanja u smislu očekivane korisnosti sredstva za subjekat tokom narednog perioda. Vodeći principi u određivanju korisnog životnog veka sredstava, kako je utvrđeno u IPSAS-u (KO 17.72), su između ostalih:

- Očekivana upotreba sredstava (npr. očekivani kapaciteti);
- Očekivano fizičko habanje (npr. u zavisnosti od operativnih faktora i održavanja);
- Tehničko ili komercijalno zastarevanje;
- Zakonska ograničenja i slično (npr. datumi isteka).

Okvir 4. Procena korisnog životnog veka sredstva

Budući da je određivanje 'odgovarajućeg' korisnog životno veka računovodstvena procena koja se može razlikovati među različitim vrstama osnovnih sredstava, to bi trebalo smatrati pre svega odlukom, a ne strogom računovodstvenom politikom. Preporučljivo je obezbediti različite opsege / širine opsega korisnog veka upotrebe za različite klase imovine. Čak i u odnosu na datu imovinu (npr. putni sistem), mogu se primeniti različiti životni vekovi za

različite komponente te imovine, kao što je prikazano ispod na osnovu primera švajcarskih podnacionalnih vlada.

Podnacionalne vlade u Švajcarskoj primenjuju GAAP koji je zasnovan na IPSAS-u i specifičan za javni sektor (tzv. Harmonizovani računovodstveni model 2) koji pruža različite korisne vekove upotrebe za različite klase imovine. Tabela u nastavku prikazuje sažetak ovih odredbi:

Tabela 5. Korisni životni vekovi različitih klasa sredstava na podnacionalnom nivou u Švajcarskoj

Klasa sredstava	Podkategorija	Korisni životni vek (u godinama)
IT	Softver	5
IT	Hardver	3
Nekretnine, postrojenja i oprema	Zemljište	Trajno

Klasa sredstava	Podkategorija	Korisni životni vek (u godinama)
Nekretnine, postrojenja i oprema	Zgrade	25-60
Nekretnine, postrojenja i oprema	Putevi	40-60
Nekretnine, postrojenja i oprema	Mostovi	40-60
Nekretnine, postrojenja i oprema	Kanalizacioni sistemi	40-60
Nekretnine, postrojenja i oprema	Sistemi za otpadne vode	15
Nekretnine, postrojenja i oprema	Mašine i ostalo	4-10

Izvor: Švajcarski savetodavni odbor za finansijsko izveštavanje u javnom sektoru (2019)

Utvđivanje dobitaka i gubitaka kroz naknadno merenje sredstava

IPSAS sadrži niz odredbi za merenje različitih vrsta osnovnih sredstava nakon njihovog početnog priznavanja. IPSAS pruža dva glavna pristupa: model troškova i model revalorizacije. Jurisdikcije ili subjekti mogu da biraju bilo koji od navedenih pristupa, osim za biološka sredstva i poljoprivredne proizvode. Biološka sredstva i njihovi usevi/proizvodi moraju se meriti po fer vrednosti, osim ako cene ili vrednosti utvrđene na tržištu nisu dostupne (IPSAS 27.34). Za sve ostale vrste osnovnih sredstava, bez obzira na pristup merenja, izabrani pristup se mora dosledno primenjivati za celu klasu sredstava (IPSAS 17.42). Bilo kakvi dobici ili gubici koji proizilaze iz promena u fer vrednosti priznaju se u suficitu ili deficitu (IPSAS 16.44; IPSAS 17.54 et seq.) i na taj način se predstavljaju u izveštaju o finansijskom učinku. Okvir na narednim stranama razmatra temu izbora između modela troškova i revalorizacije.

Ako se odabere model revalorizacije, subjekat treba redovno da vrši revalorizaciju (IPSAS 16.44), pri čemu će učestalost odredib u zavisnosti od očekivanih promena u fer vrednosti (IPSAS 17.49). Preporučuje se da se u računovodstvenoj politici neke države navode jasni periodi revalorizacije za različite vrste imovine.

Tabela 6 prikazuje pregled IPSAS pristupa u merenju za određivanje knjigovodstvene vrednosti sredstva (za prezentaciju u bilansu stanja) i identifikaciju bilo kakvih dobitaka i gubitaka koji su rezultat potencijalnih kolebanja vrednosti (za prezentaciju u izveštaju o finansijskom učinku).

Tabela 6. Pristupi IPSAS-a za utvrđivanje knjigovodstvene vrednosti

	Model troškova	Model revalorizacije	Referenca
Nekretnine, postrojenja i oprema / Sredstva iz koncesije za usluge (Davaoc)³² / Imovina iz finansijskog lizinga (Zakupac)	Troškovi umanjeni za akumuliranu amortizaciju i gubitke od umanjenja vrednosti (Cf. IPSAS 17.43)	Fer vrednost na datum revalorizacije umanjen za akumuliranu amortizaciju i gubitke od umanjenja vrednosti (Cf. IPSAS 17.44), pri čemu je fer vrednost utvrđena jednim od navedenih parametara: <ul style="list-style-type: none"> • Tržišna vrednost (npr. zemljište); • Troškovi reprodukcije (npr. jedinstvena sredstva poput zgrade parlamenta); • Amortizovani troškovi zamene (npr. cena sličnih sredstava sa sličnom preostalom uslugom, npr. automobili); • Pristup jedinici usluge (npr. sredstva za koja bi habanje bilo povezano sa uslugama kao što su poletanje / sletanje aviona na pisti) 	IPSAS 17.42 / IPSAS 32.13 IPSAS 13.2; 17.6
Investiciona imovina	Troškovi umanjeni za akumuliranu amortizaciju i gubitke od umanjenja vrednosti (Cf. IPSAS 16.65)	Fer vrednost utvrđena cenom za koju bi se sredstva mogla razmeniti (IPSAS 16.45) bez odbitka za troškove transakcije (IPSAS 16.46)	IPSAS 16.39 et seq.
Biološka sredstva	Troškovi umanjeni za akumuliranu amortizaciju i gubitke od umanjenja vrednosti, ako se fer vrednost pouzdano ne može izmeriti na početku prepoznavanja - IPSAS 27.34	Prepoznavanje promena fer vrednosti	IPSAS 27

Izvor: Autori na osnovu IPSAS-a

Okvir 5. Odlučivanje između modela troškova i revalorizacije

Budući da IPSAS sadrži mogućnost izbora modela troškova i revalorizacije za naknadno merenje, odlučivanje između modela predstavlja suštinsku odluku u procesu računovodstvenih politika. U

donošenju takve odluke, razmatranja o troškovima i koristima treba da budu zasnovana na potrebama korisnika (tj. nivo tačnosti, upotrebljivosti/kompatibilnosti).

³² IPSAS 32 razmatra sredstva koja podležu koncesiji za usluge kao poseban predmet nekretnina, postrojenja i opreme koji se mora knjižiti kao posebna klasa. Međutim, za naknadno merenje se primenjuju isti principi kao u IPSAS 17 (u slučaju materijalne imovine)

Merenje po fer vrednosti zasnovano na pristupu revalorizacije omogućava jasno oslikavanje potencijala trenutne usluge ili ekonomskih koristi osnovnih sredstava. Iako je relevantnije za potrebe donošenja odluka, korisno je za sastavljače GFS jer se statističko izveštavanje temelji na trenutnim tržišnim vrednostima i/ili odgovarajućim referencama. Međutim, merenje fer vrednosti dovodi do povećanih troškova za sprovođenje revalorizacije (npr. putem nezavisnih spoljnih procenitelja) i može dovesti do fluktuacija u vrednosti sredstava.

Na međunarodnom nivou, različite jurisdikcije su se opredelile za različite naknadne režime merenja. Iako Švajcarska primjenjuje model troškova, Novi Zeland je izabrao model revalorizacije za značajan broj klasa nekretnina, postrojenja i opreme, jer želi da sistem održava kompletan uslužni potencijal imovine. Tabela 7 ukratko prikazuje naknadne režime merenja u dve zemlje.

Tabela 7. Pristupi merenja u izabranim zemljama

Zemlja	Pristup	IPSAS Model merenja	Klase sredstava
Novi Zeland	Diferencirano uglavnom prema vrsti i svrsi sredstava	<u>Model troškova</u>	<ul style="list-style-type: none"> • Železnička infrastruktura za metro usluge • Snabdevanje električnom energijom • Ostala postrojenja i oprema (npr. motorna vozila i kanc. oprema)
		<u>Model revalorizacije</u>	<ul style="list-style-type: none"> • Tržišne vrednosti
			<ul style="list-style-type: none"> • Amortizovani troškovi zamene
Švajcarska (federalni nivo)	Prioritizacija modela troškova	<u>Model troškova</u> (Troškovi umanjeni za akumuliranu amortizaciju i gubitke zbog umanjenja vrednosti)	U principu, Švajcarska federalna vlada procenjuje <u>sve stavke bilansa stanja</u> u odnosu na istorijske troškove preuzimanja / proizvodnje ili prema amortizovanim troškovima, osim ako standard ili zakonska odredba predviđaju drugačiju mernu osnovu.

Izvor: na osnovu obelodanjenih napomena u okviru finansijskih izveštaja jurisdikcije

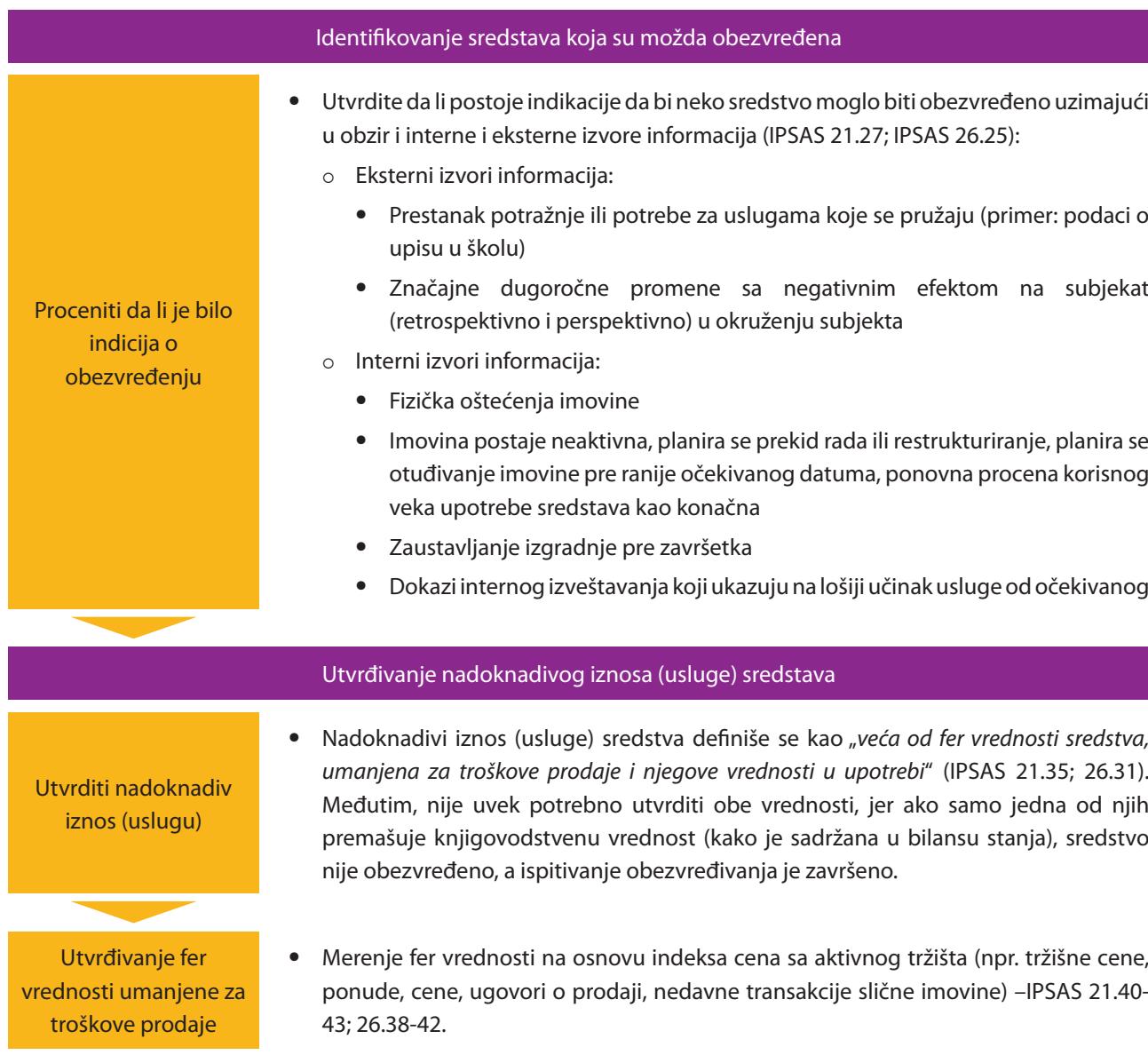
Ispitivanje umanjenja vrednosti

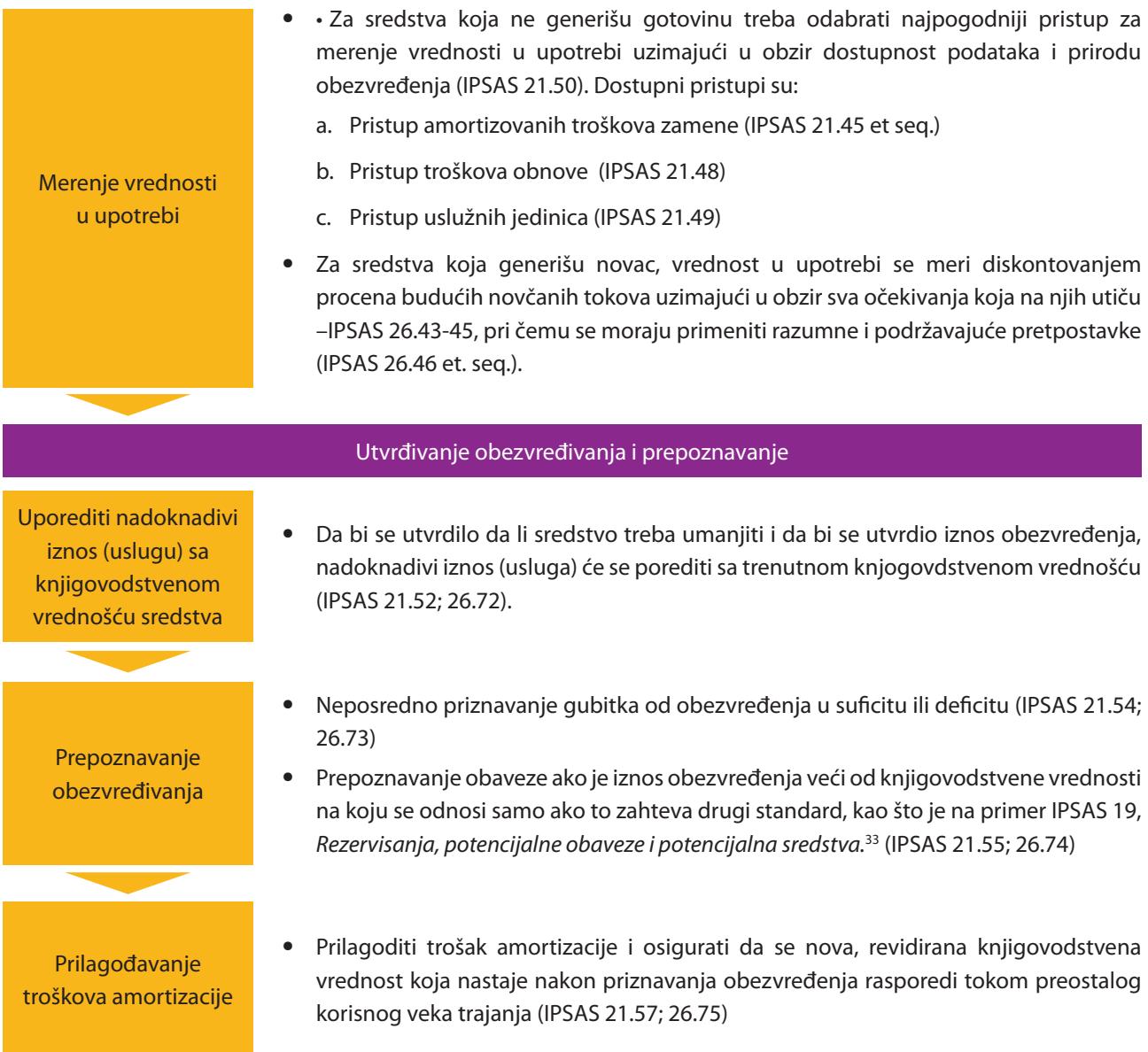
Osim normalne/uobičajene upotrebe, sredstva takođe mogu patiti od pada korisnosti kao rezultat vanrednih okolnosti (npr. sredstvo zastareva ili se smanjuje zbog tehnološkog napretka, promene javne politike ili fizičkog oštećenja). Prema tome, iz perspektive nastanka događaja i prema IPSAS-u, jurisdikcije i subjekti javnog sektora treba da procene da li postoje indikacije da sredstvo može biti obezvredeno (IPSAS 21.26; IPSAS 26.22), pri čemu će se uzeti u obzir i unutrašnji i spoljašnji izvori informacija (IPSAS 21.27; IPSAS 26.25). Međutim,

ispitivanje obezvredenja nije potrebno za investicione nekretnine koje se priznaju po fer vrednosti prema IPSAS 16 i za sredstva koja se vode po revalorizovanom iznosu prema modelu revalorizacije, jer se svako umanjenje već uzima u obzir u okviru naknadnog merenja (IPSAS 21.10; 21.54 / IPSAS 26.73). Stoga je ispitivanje obezvredenja i prepoznavanje mogućih gubitaka zbog umanjenja od posebnog značaja za nekretnine, postrojenja i opremu za koje je izabran model troškova za naknadno merenje.

Generički postupak za sprovođenje ispitivanja umanjenja vrednosti prema IPSAS-u uključuje korake sa Grafikona 9.

Grafikon 9. Postupak ispitivanja umanjenja vrednosti





Izvor: Autori, na osnovu IPSAS-a

4.3. Obelodanjivanje napomena

Kao dopuna bilansu stanja i izveštaju o finansijskom učinku, obelodanjivanje napomena predstavlja ključnu komponentu finansijskih izveštaja opšte namene (GPFR) i pružaju njihovim korisnicima dodatne informacije. Oni posebno uspostavljaju transparentnost osnovnih prepostavki računovodstvenih procena i metoda primenjenih u unapređivanju finansijske stvarnosti

koja se predstavlja. Pored toga, ove napomene pružaju dodatne detalje razlaganjem informacija sadržanih u bilansu stanja i izveštaju o finansijskom učinku. Konačno, napomene takođe služe u svrhu predstavljanja dodatnih informacija koje nisu sadržane u ostalim izveštajima, ali su podjednako neophodne za napredak ka sveobuhvatnoj slici finansijske realnosti.

³³ Jedan značajan primer koji se može navesti u ovom pitanju je onaj pomenuti i IPSAS-u 21.56. Namenska sredstva poput vojnih postrojenja mogu biti povezana sa obavezom njihovog uklanjanja ako se više ne koriste. U ovom slučaju, troškovi demontaže treba da se priznaju kao rezervisanje u skladu sa IPSAS-om 19.

Računovodstvo osnovnih sredstava po IPSAS-u uključuje, između ostalog (ali najvažnije) obelodanjivanja navedena u Tabeli 8.

Pripremanje tabele promena, a time i obelodanjivanja promena nastalih iz akvizicija i otuđenja pruža dodatnu transparentnost. Sledeći dobru praksu kako je definisano i postavljeno u okviru PEFA okvira (Dimenzija 12.3),

informacije o transferima i raspolaganju imovinom biće uključene u budžetsku dokumentaciju i/ili finansijske izveštaje. Usvajanje principa obelodanjivanja u okviru IPSAS-a i davanje odgovarajućih napomena uz finansijske izveštaje zasigurno uspostavlja davanje potrebnih informacija zakonodavnoj grani vlasti.

Tabela 8. Pregled ključnih napomena obelodanjivanja koje dopunjavaju fin. izveštaje o osnovnim sredstvima

	Transparentnost i razumljivost	Pružanje detalja	Davanje dodatnih informacija
	Metode, politike, izbori i prepostavke ³⁴	Razložene informacije sadržane u bilansu stanja ili u izveštaju o finansijskom učinku	Informacije o obelodanjivanju nisu sadržane u bilansu stanja niti u izveštaju o finansijskom učinku
Investiciona imovina <i>(IPSAS 16.85 et seq.)</i>	<ul style="list-style-type: none"> Osnove merenja koje se koriste za određivanje knjigovodstvene vrednosti Kriterijumi za klasifikaciju sredstava (tj. oni koji su primjenjeni za razlikovanje investicione imovine koju zauzima vlasnik imovine i imovine za prodaju) 	<ul style="list-style-type: none"> Sravnjivanje knjigovodstvene vrednosti na početku i na kraju perioda izveštavanja uključujući promene i njihov sastav³⁵ 	<ul style="list-style-type: none"> Ugovorne obaveze vezane za nabavku, izgradnju ili razvoj Ugovorne obaveze vezane za popravke, održavanje ili poboljšanje (IPSAS 16.86)
Nekretnine, postrojenja i oprema <i>(IPSAS 17.88 et seq.)</i>	<ul style="list-style-type: none"> Osnove merenja koje se koriste za određivanje knjigovodstvene vrednosti Metode amortizacije, uključujući osnovne procene i prepostavke i njihove promene (tj. korisni vek i/ili stope amortizacije rezidualne vrednosti i pitanje da li su troškovi amortizacije prepoznati u suficitu/deficitu ili u revalorizaciji) 	<ul style="list-style-type: none"> Sravnjivanje knjigovodstvene vrednosti na početku i na kraju perioda izveštavanja uključujući sve promene i njihov sastav Kapitalizovani rashodi za izgradnju (IPSAS 17.89) 	<ul style="list-style-type: none"> Bilo kakva ugovorna pitanja koja se odnose na sredstva (ograničenja, zaloge, obaveze za preuzimanje) IPSAS 17.89

³⁴ Bilo kakve promene u računovodstvenim politikama i procenama treba da budu obelodanjene u skladu sa IPSAS-om 3.

³⁵ Npr. razlaganje i obelodanjivanje promena koje su posledica akvizicije i naknadnih rashoda, raspolaganja i/ili dobitaka i gubitaka u usklađivanju fer vrednosti.

	Transparentnost i razumljivost	Pružanje detalja	Davanje dodatnih informacija
Biološka imovina <i>(IPSAS 27.38 et seq.)</i>	<ul style="list-style-type: none"> Praksa merenja/ detalji o biološkoj imovini čija se vrednost ne može pouzdano izmeriti (Cf. IPSAS 27.52) 	<ul style="list-style-type: none"> Razlika prema prirodi biološke imovine u obliku kvantifikovanog opisa (IPSAS 27.41), tj. između (IPSAS 27.39): potrošna i plodonosna biološka sredstva; i ona koja se drže za prodaju i distribuciju bez naknade ili po nominalnoj naknadi Sravnjivanje promena u knjigovodstvenoj vrednosti 	<ul style="list-style-type: none"> Priroda aktivnosti subjekta koje uključuju svaku grupu biološke imovine (IPSAS 27.44)
Imovina iz koncesije za usluge <i>(IPSAS 32. et seq.)</i>	n/a	<ul style="list-style-type: none"> Klasifikacija sredstava iz koncesije za usluge prema prirodi usluge (IPSAS 32.33) 	<ul style="list-style-type: none"> Prava i obaveze iz koncesionog aranžmana za usluge (32.32)

Napomena: Ova tabela rezimira glavne zahteve za obelodanjivanjem osnovnih sredstava koja se razmatraju u ovom proizvodu znanja, ali ovaj spisak ne treba smatrati iscrpnim spiskom, jer IPSAS pruža dodatne, detaljnije odredbe.³⁶

Izvor: Autori, na osnovu IPSAS-a

³⁶ Za sveobuhvatnu listu za obelodanjivanje, molimo pogledajte IPSAS listu za obelodanjivanje informacija Ernst i Young (2018) koja se nalazi u internet repozitorijumu PULSAR Programa Svetske banke: https://www.pulsarprogram.org/sites/pulsar/files/libdocs/EY%20IPSAS%20Disclosure%20Checklist%202018_FINAL.pdf

5.

Korišćenje informacija o imovini

Kako iskoristiti informacije o imovini?

Vlade su odgovorne za transparentno i efikasno korišćenje javnih resursa i za pružanje visokokvalitetnih usluga široj javnosti. Primena dobrog upravljanja u javnom sektoru stvara pozitivne efekte prelivanja za građane, preduzeća i životnu sredinu u kojoj žive. Kao takvo, unapređenje upravljanja imovinom javnog sektora generiše nekoliko koristi:

- Poboljšanje blagostanja građana pružanjem potrebne socijalne infrastrukture za usluge poput zdravstva, obrazovanja, stanovanja i socijalne zaštite
- Održivi rast pružanjem osnovne ekonomске infrastrukture kao što su putevi, telekomunikacione mreže, internet veza i pristup električnoj energiji i pijaćoj vodi
- Makroekonomski stabilnost ublažavanjem štetnih efekata od spoljnih šokova (npr. prirodnih katastrofa, negativnih ekonomskih događaja, zdravstvenih kriza) pružanjem dobro strukturirane i robusne infrastrukture i obezbeđivanjem kontinuiteta usluga u kriznim vremenima

- Održiva upotreba prirodnih resursa kroz zelene investicije koje uzimaju u obzir ekološke aspekte
- Stvaranje pouzdanih tokova prihoda, prihoda od kapitala i povrata ulaganja

Međutim, sama dostupnost podataka neće automatski dovesti do gore opisanih rezultata politike. Finansijski i nefinansijski aspekti moraju se iskoristiti da bi se efikasno poboljšalo donošenje odluka.

Da bi se iskoristile mogućnosti stvorene dostupnošću sveobuhvatnih informacija o imovini, postojeći instrumenti i sistemi upravljanja (npr. planovi održavanja i/ili investicija, budžeti zasnovani na učinku) treba da budu obogaćeni relevantnim ključnim pokazateljima učinka (KPI) (npr. troškovi po jedinici usluge, povraćaj ulaganja). Svi obrasci i smernice za interno planiranje treba da budu prilagođeni tako da se trenutne informacije rukovodstva o imovini obavezno/automatski razmatraju.

5.1. Korišćenje informacija o povećanom učinku imovine

Pravilno vođeni registri imovine i zdrava praksa finansijskog izveštavanja su preduslovi za bolje informisano odlučivanje, jer pružaju važne finansijske i nefinansijske informacije u vezi sa prirodom, stanjem ili svrhom trenutnog portfelja imovine i povezanim obavezama, troškovima i prihodima.

Da bi iskoristile ove mogućnosti informacija, vlade treba da razviju strategiju kako plodno integrisati takve mere u cikluse javnih politika i sisteme upravljanja učinkom. Tabela 9 prikazuje kanale putem kojih se sveobuhvatne informacije o imovini mogu iskoristiti za poboljšanje različitih dimenzija učinka.

Tabela 9. Povećanje učinka imovine javnog sektora u različitim dimenzijama

Dimenzija učinka	
Efikasnost	Povećati vrednost za novac; optimizovati troškove životnog ciklusa; smanjiti troškove imovine; povećati prihode od imovine
Efektivnost	Osigurati/povećati potencijal pružanja usluga; pripremiti/uskladiti portfelj imovine sa održivim pružanjem planiranih ishoda politika
Robusnost/Otpornost	Osigurati/povećati robusnost kritičnih infrastrukturnih sistema koji treba da se nose sa neočekivanim događajima; osigurati planove kontinuiteta usluge u slučaju remećenja kritične infrastrukturne imovine
Ekološka održivost	Uskladiti/osigurati portfelj imovine u skladu sa ciljevima politike zaštite životne sredine; smanjiti negativne uticaje javne imovine na živ. sredinu
Upotreba i korišćenje	Pojasniti kako imovina doprinosi ishodima politika, blagostanju građana i/ili međugeneracijskoj jednakosti; povećati transparentnost distribucije imovine u oblastima politika

5.2. Korišćenje informacija za poboljšanje PSFAM-a

Sveobuhvatne informacije o imovini takođe se mogu iskoristiti da ojačaju osnovu za donošenje odluka u vezi sa životnim ciklusima imovine ili fazama projekta, kako je navedeno u Tabeli 10. Da bi razmotrili ukupne troškove životnog ciklusa ili ukupne troškove vlasništva, vlade moraju da razumeju kako je fizičko stanje imovine povezano sa finansijskim prihodima ili troškovima za njihovo upravljanje i održavanje. U slučaju složenijih

sredstava kao što su putevi, mostovi ili telekomunikacione mreže (koje se sastoje od različitih komponenti sa različitim korisnim vekom trajanja i troškovima životnog ciklusa), vlade mogu pronaći optimalno vreme za održavanje ili zamenu kako bi smanjile ukupne troškove životnog ciklusa. To se može postići samo kombinovanjem finansijskih i nefinansijskih informacija o imovini.

Tabela 10. Povećanje učinka sredstava javnog sektora tokom životnog veka

Faza projekta/životni vek	
Planiranje	Osigurati kredibilne sisteme za spremnost projekta; povećati finansijsku priuštivost i održivost; optimizovati izvore finansiranja; uskladiti strukture finansiranja sa životnim ciklусом imovine
Razvoj	Optimizovati procenu i odabir projekata, na osnovu analize troškova i koristi; osigurati procenu vrednosti za novac; optimizovati raspodelu i ublažavanje rizika
Realizacija	Optimizovati finansijsko praćenje i napredak projekta sistemima brzih povratnih informacija; odražavati promenljive finansijske potrebe u budžetima i srednjoročnim finansijskim planovima; uskladiti strukture finansiranja; izgraditi zdravu osnovu za ponovne pregovore

Faza projekta/životni vek	
Rad i održavanje	Povećati vrednost za novac; optimizovati troškove životnog ciklusa; smanjiti troškove imovine; povećati prihode imovine; uskladiti i pratiti amortizaciju ili obezvredjivanje imovine
Raspolaganje	Povećati sredstva od raspolaganja imovinom; smanjiti troškove raspolaganja imovinom

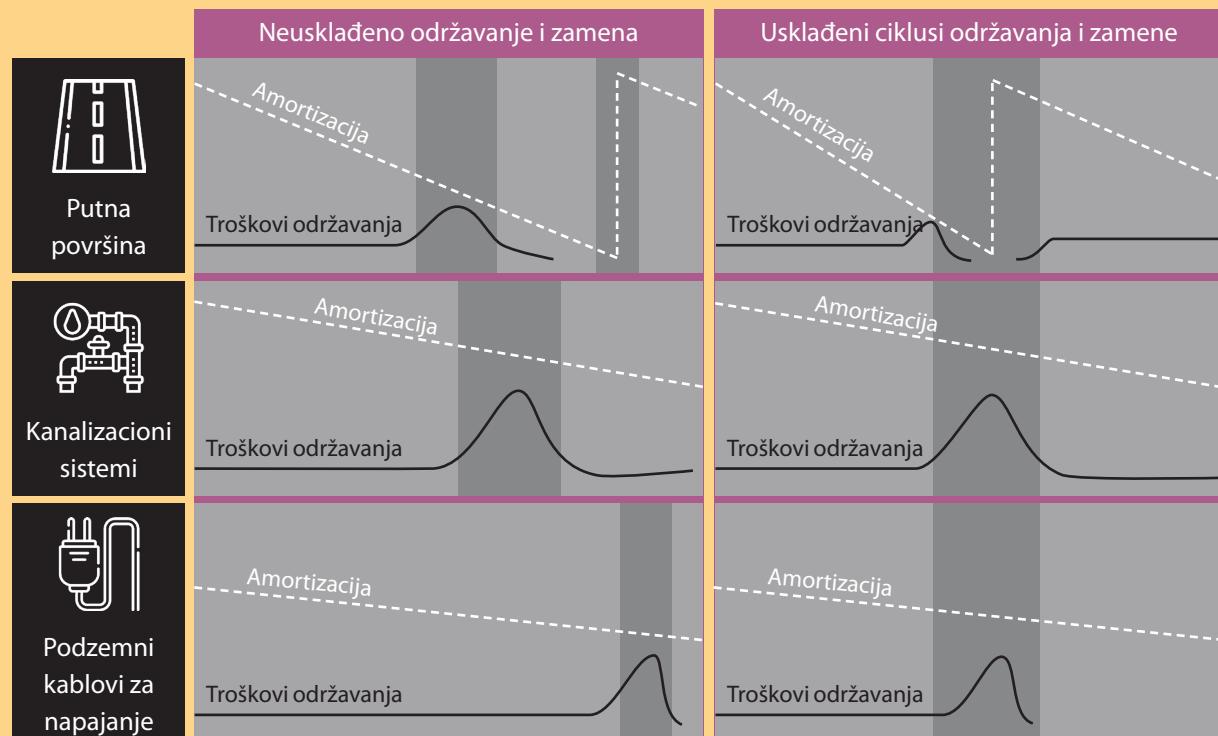
Izvor: Autori na osnovu OECD, 2020; PIMA, 2019

Okvir 6. Usklađivanje ciklusa održavanja i zamene

Povećavanje učinka imovine javnog sektora tokom različitih faza životnog ciklusa (od pribavljanja do otuđenja i zamene) zahteva usvajanje strateškog pristupa na operativnom nivou. Da bi odgovorili trenutnim zahtevima i obezbedili kapacitete pružanja usluga u budućnosti, administrativni i operativni subjekti treba da prate stanje i pogoršanje imovine u pružanju usluga ili javnih dobara. Prema sistemu obračunskog računovodstva zasnovanog na standardima sa valjanim procenama korisnog veka trajanja i rezultirajućim stopama amortizacije, ključne

Rukovodstvene informacije za planiranje aktivnosti održavanja su lako dostupne. Međutim, umesto da posebno planiraju aktivnosti održavanja za pojedinačne vrste imovine ili komponente, integrisana perspektiva ili prikaz portfelja poboljšava efikasnost i nosi značajan potencijal uštede, jer ciklusi održavanja i zamene ne moraju nužno da korespondiraju između međusobno povezane imovine. Primer su putni sistemi (vidi Grafikon 10), koji se obično sastoje od različitih komponenti – između ostalog površina puta i kanalizacioni sistemi / sistemi za odvodnjavanje.

Grafikon 10. Usklađivanje ciklusa održavanja i zamene



U zavisnosti od uslova životne sredine i načina korišćenja, putna infrastruktura će zahtevati manje radova na održavanju, poput sanacije rupa, ali će na kraju korisnog životnog veka zahtevati kompletno presvlačenje asfalta. Međutim, održavanje drugih komponenti putnog sistema, kao što su odvodnjavanje i infrastruktura javnog sektora koja se nalazi ispod puta (sistemi otpadnih voda, podzemni električni ili telekomunikacioni / internet kablovi) često se ne podudaraju vremenski, a njihovi ciklusi održavanja i zamene bitno se razlikuju. Nakon radova na održavanju podzemne infrastrukture ispod puta, neophodno je presvlačenje puta. U gornjem stilizovanom primeru (Grafikon 10), gde je neophodno značajno održavanje kanalizacionih sistema između održavanja i zamene

površine puta, moglo bi se smatrati da se glavno održavanje kanalizacionog sistema pomera unapred i da se odjednom kreće sa kompletним presvlačenjem putne površine.

Ovaj jednostavan primer pokazuje zašto aktivnosti održavanja različitih komponenti i infrastrukturne imovine treba planirati na nivou portfelja. Međutim, osim usvajanja pristupa planiranja na nivou portfelja, potrebno je međuorganizaciono planiranje i/ili razmena informacija kako bi se subjekat zadužen za putni sistem dogovorio o ciklusu održavanja sa subjektima koji upravljaju drugom infrastrukturom povezanim sa putnim sistemom (npr. električna mreža).

5.3. Korišćenje informacija o sredstvima kao osnova za donošenje odluka o politikama

Bolje informacije o upravljanju imovinom ne služe samo u svrhu jačanja same funkcije upravljanja imovinom na nivou subjekata, već mogu poslužiti kao osnova za obimnije slučajeve upotrebe na nivou cele vlade. Informacije o imovini mogu poslužiti kao osnova za bolje dizajniranje (fiskalne) politike i imaju kapacitet da ojačaju sve institucije fiskalnog upravljanja na centralnom nivou i na nivou pojedinačnih subjekata (vidi Tabelu 11).

Izveštaj o ulaganjima Novog Zelanda pruža dobar primer kako se upravljanje vladinim bilansom stanja može povezati sa širim ciljevima politika (vidi okvir ispod). Okvir prikazuje kako se vladina imovina i obaveze mogu iskoristiti da doprinesu dobrobiti građana.

Tabela 11. Slučajevi upotrebe za bolje informacije o imovini

Slučajevi upotrebe	
Centralni nivo	
Fiskalno upravljanje	<ul style="list-style-type: none">• Jačanje institucija fiskalnog upravljanja (npr. obračunsko budžetiranje, obračunsko računovodstvo);• Praćenje fiskalnih ciljeva (npr. ugrađenih u fiskalna pravila ili okvire) kroz integrisanje informacija iz bilansa stanja (npr. neto sredstva/kapital)
Fiskalna politika	<ul style="list-style-type: none">• Procena i oblikovanje vitalnijih bilansa stanja;• Procena fiskalne održivosti i briga oko međugeneracijske pravičnosti;• Jačanje upravljanja dugom i strukture obaveza povezivanjem imovine sa dospećem duga;• Obezbeđivanje razvoja programa infrastrukturne potrošnje zasnovanog na potrebama

Slučajevi upotrebe	
Javne politike	<ul style="list-style-type: none"> • Strateška optimizacija raspodele imovine; • Maksimizacija vrednosti za novac u korišćenju osnovnih sredstava; • Optimizacija i revizija trenutnih modela/struktura pružanja usluga (npr. napravi-ili-kupi odluke); • Dovesti u pitanje ciljeve i instrumente nasleđenih politika i preispitivanje javnih dužnosti/odgovornosti;
Nivo subjekata	
Pružanje usluga	<ul style="list-style-type: none"> • Planiranje i upravljanje aktivnostima održavanja; • Procena robusnosti/korisnosti javnih sredstava za buduće pružanje usluga; • Izračunavanje punog troška pružanja usluga – npr. za potrebe praćenja i/ili poređenja i određivanja cena pružanja usluga (tj. utvrđivanje naknada)

Okvir 7. Povezivanje dobrobiti građana i bilansa stanja vlade na Novom Zelandu

Novozelandski Zakon o javnim finansijama zahteva od Trezora da objavi izjavu o ulaganjima kako bi opisala i navela vrednost imovine i obaveza, kako se ona menjala u prošlosti i kakve se promene očekuju u budućnosti. Objavljinjem takve izjave o ulaganjima, vlasti priznaju da je upravljanje bilansom stanja važno za pružanje javnih usluga na način koji maksimalizuje vrednost za novac i za održive, vitalne i prilagodljive javne finansije koje će podržati životni standard budućih generacija. Izveštaj o ulaganjima Novog Zelanda snažan je signal da vladini bilansi stanja prikazuju važne informacije o blagostanju, koje, između ostalih resursa (npr. ljudskih, socijalnih ili prirodnih), dugoročno podržavaju blagostanje. Izveštaj o ulaganjima obuhvata sledeće glavne odeljke:

Prvi odeljak – Upravljanje bilansom stanja: Navodi ključne principe za upravljanje bilansom stanja države (tj. usklađivanja portfelja imovine sa ciljevima politike,

efikasnost upravljanje rizikom, održivo finansiranje, robusni/jaki sistemi) utvrđuje bilans stanja po brojevima i pruža stres test bilansa stanja u odnosu na tri scenarija (tj. snažan zemljotres, epidemija slinavke i šapa, veliki međunarodni ekonomski pad).

Dруги odeljak – Procena učinka državnih investicija: Uvodi pet dimenzija učinka (tj. efektivnost, efikasnost, održivost, vitalnost, prilagodljivost) koje se zatim primenjuju na socijalni, finansijski i komercijalni portfelj u vladinom bilansu stanja. Svaka analiza portfelja pruža zapažanje učinka i detaljan komentar u odnosu na pet dimenzija učinka.

Treći odeljak – Težnja ka udaljenim horizontima: Istražuje i raspravlja o važnim pitanjima i izazovima u daljem proširivanju pristupa proceni efikasnosti vladinog upravljanja bilansom stanja.

Izvor: Trezor Novog Zelanda. 2018 Izveštaj o investicijama

6.

Implikacije u praksi i preporuke

Registrar sredstava i računovodstvo su ključni za upravljanje osnovnim sredstvima u javnom sektoru (PSFAM), jer rezultati finansijskog izveštavanja pružaju donosiocima odluka potpunu sliku o finansijskoj realnosti i implikacijama. Ovo predstavlja osnovu za napredovanje ka stabilnim upravljačkim i političkim odlukama o sticanju, izgradnji i razvoju, radu, održavanja i odlaganju i zameni imovine i za optimizaciju vrednosti za novac.

Organizacioni, tehnički i ljudski kapaciteti, kako je opisano u ovom dokumentu, moraju se razvijati i održavati kako bi se iskoristio puni potencijal upravljanja osnovnim sredstvima javnog sektora. Organizacije iz javnog sektora posebno će morati da razviju „kapacitete za doноšење оdluka“ tako što će razumeti potrebe vođa u javnom sektoru za dobijanje informacija i povezivti informacije o tehničkom (na nivou sredstava) upravljanju sa ovim potrebama na način prilagođen korisnicima.

Nadovezujući se na rezultate gore navedena tri odeljka i ključna pitanja i izazove o kojima se prethodno raspravljalo, međunarodna iskustva zemalja i predloge dobre prakse, sledeći pasusi (a.-p.) nude preporuke za jačanje PSFAM-a koje su zasnovane na iskustvima iz prakse:

Evidentiranje osnovnih sredstava

- a. Osigurati koordinirani postupak registracije kroz harmonizovane standarde i adekvatne instrumente za omogućavanje (tj. IT sistem i KO) u svim državnim organima
- b. Osigurati prikupljanje dovoljno detaljnih informacija o imovini u okviru postupka početnog registrovanja sredstava, uzimajući u obzir zahteve IPSAS-a i GFS-a i interne potrebe korisnika
- c. Razmotriti vrstu, namenu i prirodu imovine pri raspoređivanju u registre sredstava i odgovornosti upravljanja
- d. Osigurati kontinuirano održavanje registara sredstava kroz periodičnu ponovnu procenu tehničkih, pravnih informacija i podataka o proceni, uključujući i fizičku inspekciju, ako je potrebno

Beleženje finansijskih informacija u finansijskim izveštajima

- a. Uspostaviti pragove kapitalizacije u skladu sa IPSAS-om, uzimajući u obzir principe značajnosti s obzirom na različite vrste, svrhu i očekivane fluktuacije vrednosti imovine
- b. Osigurati da se pragovi kapitalizacije podudaraju sa transparentnošću, odgovornošću i korisnošću prilikom donošenja odluka (tj. otkrivanjem potencijala usluge)
- c. Postepeno povećati informacije o finansijskom izveštavanju sekvensiranjem na osnovu jasno definisanog obrazloženja (tj. potreba za informacijama, brige oko troškova i koristi, kapaciteti)
- d. Odlučiti se za dosledne i efikasne pristupe merenja uravnoteženih troškova i očekivanih koristi (npr. željeni nivo tačnosti) kada su dostupne razne tehnike procene
- e. Razviti i održavati politiku amortizacije usklađenu sa očekivanim obrascem potrošnje i očekivanim fizičkim habanjem za različite vrste sredstava (npr. obezbediti različiti opseg korisnog veka upotrebe za različite klase imovine)
- f. Uspostaviti sisteme za informacije i praćenje koji omogućavaju pravovremenu i redovnu identifikaciju događaja (npr. promene politika, katastrofe) koji utiču na prijavljene vrednosti imovine (npr. obezvređivanje)
- g. Uskladiti proces obezvređivanja i metodologiju sa karakteristikama različitih klasa imovine kako to propisuje IPSAS (tj. za imovinu koja ne generiše gotovinu)
- h. Iskoristiti napomene uz finansijske izveštaje i dopuniti ih dodatnim informacijama koje mogu biti relevantne za korisnike

Korišćenje informacija o sredstvima

- a. Izgraditi i održavati kapacitete za donošenje odluka smanjenjem složenosti informacija i povezivanjem tehničkih informacija sa potrebama javnih lidera za informacijama
- b. Iskoristiti mogućnosti za kontrolu i razviti relevantne ključne pokazatelje učinka (KPI) (npr. troškovi po jedinici usluge, povraćaj ulaganja, itd.)
- c. Integrисati novorazvijene KPI u postojeće instrumente i sisteme za upravljanje (npr. planovi održavanja i/ili investicija, budžeti vezani za učinak)
- d. Omogućiti politički nadzor kroz odgovarajuću finansijsku komunikaciju usmerenu na finansijsku pismenost i potrebe korisnika za informacijama
- e. Podržati donosioce političkih odluka u korišćenju finansijskih izveštaja korišćenjem organizacionih resursa, na primer, parlamentarne kancelarije za budžet ili odgovarajućih jedinica

Literatura

Bavin, T. (1999). Reforme katastra na Novom Zelandu 2014. (*Cadastre 2014 Reforms in New Zealand*). New Zealand Institute of Surveyors & FIG Commission VII Conference & AGM. Bay of Islands, 9-15th October.

Blazey, A., Gonget, F. and Stokoe, P. (2020). Održavanje i upravljanje sredstvima javne infrastrukture (*Maintaining and Managing Public Infrastructure Assets*). In: Schwartz, G.,

Fouad, M., Hansen, T. and Verdier, G. (eds.): Dobro potrošena sredstva: Kako snažno upravljanje infrastrukturom može okončati otpad u javnim investicijama (*Well Spent: How Strong Infrastructure Governance Can End Waste in Public Investment*). Washington, DC: Međunarodni monetarni fond.

Bergmann, A. (2009). Finansijsko upravljanje u javnom sektoru (*Public sector financial management*). Pearson Education.

Bergmann, A., Fuchs, S., Horni, P., Kizilbash, A., Schwaller, A. i Vatyan, A. (2019). Vodić za poređenje: Integriranje računovodstva u javnom sektoru i statistike vladinih finansija. Otklanjanje razlika između Međunarodnih računovodstvenih standarda u javnom sektoru, Statistike vladinih finansija i Evropskog sistema računa (*Benchmarking Guide: Integrating Public Sector Accounting and Government Finance Statistics. Addressing the differences between International Public Sector Accounting Standards, Government Finance Statistics, & the European System of Accounts*). Washington, D.C.: Grupa Svetske banke. URL: <https://cfrw.worldbank.org/publications/benchmarking-guide-integrated-psa-and-gfs>

Cavanagh, J., Flynn, S. i Moretti, D. (2016). Primena obračunskog računovodstva u javnom sektoru (*Implementing Accrual Accounting in the Public Sector*). Međunarodni monetarni fond, Odeljenje za fiskalne poslove. Vašington/SAD.

Detter, D., i Fölster, S. (2016). Javno bogatstvo nacija: kako upravljanje javnim sredstvima može da podstakne ili upropasti ekonomski rast (*The public wealth of nations: how management of public assets can boost or bust economic growth*). Springer.

Dorotinsky, W. L., Watkins, J. A., i Dener, C. (2011). Informacioni sistemi za finansijsko upravljanje: 25 godina iskustva Svetske banke o tome šta funkcioniše, a šta ne funkcioniše. (*Financial management information systems : 25 years of World Bank experience on what works and what doesn't*). Studija Svetske banke. Vašington: Grupa Svetske banke <http://documents.worldbank.org/curated/en/485641468139212120/Financial-management-information-systems-25-years-of-World-Bank-experience-on-what-works-and-what-doesnt>

Kontaktni odbor vrhovnih revizorskih institucija Evropske unije (2018). Revizija javnih nabavki (*Public Procurement Audit*). Tribunal de Contas, Portugal (eds.). URL: <https://www.eurosai.org/en/databases/products/Public-procurement-audit/>

Eurostat (2017). Smernice Radne grupe EPSAS-a za prvo uvođenje obračunskog računovodstva (*EPSAS Working Group Guidance for the first time implementation of accrual accounting*). EPSAS WG 16/11 rev, 5 April 2017. URL: <https://circabc.europa.eu/sd/a/d1b2b587-c4b8-4fdf-a2e2-5735ae362b15/First%20time%20implementation%20guidance.pdf> [05.06.2020].

Gourfinkel, D. (2017). Globalna praksa upravljanja: Latinska Amerika i Karibi – Regionalna studija o upravljanju, kontroli i evidentiranju osnovnih sredstava (*Governance Global Practice: Latin America and the Caribbean - Regional study on the management, control, and recording of fixed assets*). Vašington: Grupa Svetske banke. <https://doi.org/10.1596/29109>

Grubišić, M., Nušinović, M. i Roje, G. (2009). Ka efikasnom upravljanju imovinom javnog sektora. Finansijska terocijaj i praksa. (*Towards efficient public sector asset management. Financial Theory and Practice*), 33(3), str. 329-362.

Međunarodni monetarni fond [MMF] (2018). Fiskalni monitor: Upravljanje javnim bogatstvom (*Fiscal Monitor: Managing Public Wealth*). Vašington, oktobar.

Međunarodni monetarni fond [MMF] (2014). Priručnik za statistiku državnih finansija 2014 (*Government finance statistics manual 2014*). Vašington: MMF.

Odbor za međunarodne računovodstvene standarde u javnom sektoru [IPSASB] (2020). Priručnik međunarodnih objava računovodstva u javnom sektoru (*Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*). Njujork: Međunarodna federacija računovođa [IFAC].

Kaganova, O. i Telgarsky, J. (2018). Upravljanje kapitalnom imovinom od strane lokalnih samouprava: Anketa o proceni i poređenju. (*Management of capital assets by local governments: An assessment and benchmarking survey*). Međunarodni časopis za strateško upravljanje imovinom, 22(2), str. 143–156.

Khan, A. i Pessoa, M. (2010). Idejni projekat: Kritični element projekta informacionog sistema vladinog finansijskog upravljanja (*Conceptual Design: A Critical Element of a Government Financial Management Information System Project*). Tehničke napomene i priručnici MMF-a, 2010/07. URL: https://www.imf.org/external/pubs/ft_tnm/2010/tnm1007.pdf

Kim, J., Fallov, J. A. i Groom, S. (2020). Referentni vodič za upravljanje javnim ulaganjima (*Public Investment Management Reference Guide*). Međunarodni razvoj u praksi. Vašington: Svetska banka. doi:10.1596/978-1-4648-1529-4.

Levy-Yeyati, E. id Sturzenegger, F. (2007). Bilansni pristup fiskalnoj održivosti (*A Balance-Sheet Approach to Fiscal Sustainability*). Serija radnih dokumenata CID 2007.150, Harvard University, Cambridge, MA, oktobar 2007.

OECD (2020). Zbirka dobrih praksi OECD-a za kvalitetno investiranje u infrastrukturu. Konačni nacrt. (*OECD Compendium of Good Practices for Quality Infrastructure Investment. Final Draft*). Pariz: OECD

Sekretarijat PEFA. (2019). Okvir za procenu upravljanja javnim finansijama. Drugo izdanje. (*Framework for assessing public financial management. Second Edition*). Vašington: Sekretarijat PEFA. URL: <https://www.pefa.org/resources/pefa-2016-framework>

PIMA (2019). Okvir za investicije u javnom sektoru. Vašington: MMF.

Phelps, A. (2010). Obrazloženje, praksa i ishodi u upravljanju imovinom na lokalnom nivou (*Rationale, practice and outcomes in municipal property asset management*). Journal of Corporate Real Estate, 12(3), str.157-174.

Švajcarsko udruženje komunalne infrastrukture (SVKI) (2014). *Handbuch Infrastrukturmanagement: Empfehlungen für die strategische Planung, Erstellung und Werterhaltung kommunaler Netzinfrastrukturen*. Bern/Švajcarska.

Švajcarski savetodavni odbor za finansijsko izveštavanje u javnom sektoru [SRS-CSPCP] (2019). *Harmonisiertes Rechnungslegungsmodell für die Kantone und Gemeinden HRM2 (Handbook HAM2)*. Lozana: Sekretarijat SRS-CSPCP.

Tanzi, V. i Prakash T. (2000). Troškovi vlade i zloupotreba javne imovine. Radni dokument MMF-a. (*The Cost of Government and the Misuse of Public Assets. IMF Working paper*) WP/00/180. Vašington: Međunarodni monetarni fond.

Uña, G., Allen, R. i Botton, N. (2019). Kako dizajnirati informacioni sistem za finansijsko upravljanje – modularni pristup (*How to Design a Financial Management Information System – A Modular Approach*). Vašington: MMF, Odeljenje za fiskalne poslove.

PROGRAM PULSAR

VODE:



CFRR»
Centre for Financial
Reporting Reform



SUFINANCIRAJU:

■ Federal Ministry
Republic of Austria
Finance

 Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Swiss Confederation

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