



PULSAR

Zajednica prakse za financijsko izvještavanje (FINCOP)

5. radionica

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

TCOP-ova Radna grupa za upravljanje imovinom: kratki izvještaj

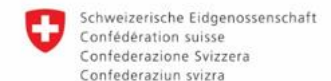
PEMPAL

Mreža za učenje uz pomoć kolega
u području upravljanja javnim rashodima



Public Sector Accounting and Reporting Program

CO-FUNDED BY



Swiss Confederation

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



Nakon utvrđivanja tri uzajamno povezane teme, koje su posebno zanimale ovu zajednicu prakse, osnovana je radna grupa koja će se baviti sljedećim trima temama:

- računovodstveni standardi
- konsolidacija financijskih izvještaja
- upravljanje imovinom

Radna grupa za upravljanje imovinom u javnom sektoru



3

Zemlje sudionice:

- Albanija, Bosna i Hercegovina, Hrvatska, Gruzija, Kazahstan, Kirgiska Republika, Makedonija, Moldova, Crna Gora, Tadžikistan, Turska i Ukrajina
- Gosp. **Mark Silins**, TCOP-ov savjetnik za upravljanje imovinom u javnom sektoru: prezentacija o metodologiji, preporuke, komentari i razmatranje pojedinih pitanja

Radna grupa za upravljanje imovinom u javnom sektoru



4

U početnoj fazi: ograničiti obuhvat razmatranja ove radne grupe na proučavanje tematike koja se odnosi na upravljanje nefinancijskom imovinom (NFA) koje je uglavnom pokriveno IPSAS-om 17 – NEKRETNINE, POSTROJENJA I OPREMA (NPO)



Nefinancijska imovina (NFA)

- Zalihe
- Povijesna imovina
- Dugotrajna imovina (nekretnine, zgrade i oprema)
- Infrastrukturna imovina
- Vojna imovina
- Investicijska imovina
- Biološka imovina i poljoprivredni proizvodi
- Nematerijalna imovina



PET KORAKA U RAČUNOVODSTVENOM PRAĆENJU NFA-A



Upravljanje imovinom – što treba uzeti u obzir



7

- Određivanje iskoristivog vijeka trajanja imovine: svaka zemlja ima svoje specifične faktore utjecaja, koje treba uzeti u obzir pri određivanju iskoristivog vijeka trajanja raznih kategorija imovine
- Nekretnine koje se nalaze izvan velikih središta u područjima u kojima transakcije nekretninama obično nisu vrlo česte ne mogu se valorizirati na dovoljnim tržišnim informacijama pa se vrijednost dotičnih nekretnina ne može pouzdano utvrditi
- Brzo habajuća imovina niske vrijednosti (eng. *low-value and quick-wear*, LVQW): potrebne su granične vrijednosti kapitalizacije i relevantne politike za osiguravanje pravilne kategorizacije imovine u imovinu koja se može kapitalizirati i imovinu koja se može rashodovati
- Tipovi remonta i sitnih popravaka
- Priznavanje određenih grupa stavaka niže vrijednosti koje su materijalne na zbirnoj razini i stoga se možda moraju priznati kao imovina
- Utvrđivanje sastavnih dijelova (komponentizacija) imovine visoke vrijednosti, posebice infrastrukturne imovine
- Priznavanje infrastrukturne, vojne i kulturno-povijesne naslijeđene imovine

Iskustva pojedinih zemalja



8

- **Hrvatska:** metodologija priznavanja NFA-a uvedena 2013.
- **Gruzija:** održan je sastanak posvećen računovodstvenim aktivnostima u vezi s imovinom na kojem su sažeta pitanja koja se odnose na računovodstveno praćenje imovine i izvještavanje s njom u vezi
- **Kazahstan:** ova je zemlja ostvarila značajan napredak u smjeru uvođenja obračunskog računovodstva, uključujući upravljanje NFA-om
- Iskustva tih triju zemalja smatraju se vrijednim i zanimljivim resursom koji je potrebno dodatno razmotriti

PLENARNI SASTANAK – VELJAČA 2014., TBILISI, GRUZIJA



9

- Sve države članice TCOP-a dobile su upitnik za prikupljanje informacija o NFA-u
- 12 je zemalja dostavilo svoje odgovore (Bugarska, Hrvatska, Gruzija, Kazahstan, Makedonija, Moldova, Crna Gora, Rusija, Srbija, Tadžikistan, Ukrajina, Uzbekistan). Upitnik je izrađen na trima jezicima – engleskom, ruskom i bosansko-hrvatsko-srpskom – a sadržavao je 23 pitanja.
- Gosp. Mark Silins predstavio je ključne nalaze analize primljenih odgovora.
- Osnova za razvoj prototipne metodologije i proceduralnih smjernica za svaku zemlju (jedan od ključnih isporučevina uključenih u akcijski plan radne grupe koja se bavi imovinom).
- Ispitanici su se u anketi dotaknuli raznih pitanja u vezi s upravljanjem imovinom, koja je potrebno na odgovarajući način riješiti u priručniku/smjernicama radi osiguravanja kontinuiteta računovodstvenog sustava. Pitanja koja su istaknuli ispitanici iz (nekih) država članica odnosila su se na sljedeće:

Upitnik za prikupljanje informacija o NFA-u iz svih država članica TCOP-a



10

- Procjena NFA-a ne vrši se prema stvarnoj vrijednosti iz nekoliko razloga, koji obuhvaćaju neodgovarajuću revalorizaciju umanjenja/ispravka vrijednosti i izostanak računovodstvenog praćenja deprecijacije/amortizacije
- Manjak sveobuhvatnog izvještavanja o imovini u javnom sektoru u financijskim izvještajima subjekata javnog sektora
- Manjak jedinstvene informacijske osnove (registra) u javnom sektoru za računovodstveno praćenje NFA-a; nije definiran registar imovine dostupan subjektima javnog sektora za uporabu
- Mnogo puta vrijednost imovine nije bila definirana ako je javna imovina promijenila vlasništvo jer je prešla iz ruku jednog subjekta javnog sektora u ruke drugoga, zbog čega su bili potrebni izvanproračunski rashodi za određivanje vrijednosti te imovine
- Neka su se pitanja odnosila na pristup koji je potrebno primijeniti za računovodstveno praćenje deprecijacije/amortizacije: neke zemlje primjenjuju samo pravocrtnu metodu koja nije uvijek i optimalan pristup

Izveštaj o nalazima analize odgovora iz upitnika



11

- Postavljeno je pitanje o razboritosti paralelne primjene dviju različitih metoda valorizacije za procjenu vrijednosti imovine
- Drugo pitanje odnosilo se na utvrđivanje grupa imovine koje je potrebno revalorizirati
- Postoje kontradikcije između računovodstvenog praćenja deprecijacije/amortizacije za vrijeme iskoristivog vijeka trajanja imovine i standardnog naplaćivanja amortizacije koja se može uvrstiti u rashode i odbiti za potrebe poreza. Kako se te kontradikcije mogu riješiti?
- Još jedno pitanje odnosilo se na razdvajanje troškova remonta/popravka u kapitalne rashode i tekuće troškove u okviru jednog projekta jer obično postoji samo jedna proračunska stavka za troškove popravka

Izvještaj o nalazima analize odgovora iz upitnika



12

- Kako subjekt javnog sektora treba procijeniti ekonomske koristi imovine? Kako izvršiti revalorizaciju (npr. u slučaju nematerijalne imovine kao što je web stranica)?
- Metode revalorizacije dugoročne imovine
- Dokazi kao potpora za ponovno procijenjenu vrijednost nakon revalorizacije imovine
- Strategije rada sa stavkama unesenima u centralizirani opći registar koji vodi riznica

Izveštaj o nalazima analize odgovora iz upitnika



13

- Pitanje dodjeljivanja prava na posjedovanje imovine među subjektima na raznim razinama javne uprave
- Tko računovodstveno prati državno zemljište u slučaju da je država strana koja uživa ekonomske koristi koje nastaju od tog zemljišta?
- Postoji li granična vrijednost za priznavanje nefinancijske imovine?
- Kao procijeniti vrijednost nematerijalne imovine?
- Je li potrebno izdvojiti poseban razred imovine za računovodstveno praćenje vojnih postrojenja i opreme u računovodstvenoj evidenciji?

Izvještaj o nalazima analize odgovora iz upitnika: ključne preporuke i popratne mjere



- Ako su države odgovorile da obavljaju redovitu inventarizaciju bez navođenja koliko često se ona odvija, bilo bi razumno pojasniti obavlja li se inventarizacija na godišnjoj razini ili u drukčijem intervalu.
- Razviti grupu standarda za razrede NFA-a kao moguću osnovu na kojoj će se temeljiti model računovodstvenih politika i postupaka.
- Možda bi bilo praktično održati specijaliziranu diskusiju o stopama deprecijacije/amortizacije i pristupu na popratnom sastanku ove radne grupe; na dnevnom redu tog sastanka mogao bi biti izvještaj Srbije o primjeni metodologije otpisa knjigovodstvene vrijednosti koju je Srbija spomenula u svojim odgovorima u upitniku.
- Kao popratnu mjeru mogli bismo zamoliti svaku zemlju da izradi jedno poglavlje smjernica koje bi pokrilo jedan od smjerova računovodstvenih politika NFA-a i sve prateće obavezne pomoćne postupke, a zatim ta poglavlja koja su izradile pojedinačne zemlje iskoristiti kao osnovu za razvoj sveobuhvatnog niza standardnih metoda i pristupa u općim smjernicama.

Izvještaj o nalazima analize odgovora iz upitnika: ključne preporuke i popratne mjere



- Mogli bismo nastaviti diskusiju o graničnim vrijednostima imovine radi donošenja odluke o tome je li moguće izraditi zajedničku metodologiju ili zauzeti zajednički pristup u izradi priručnika.
- Bilo bi korisno nastaviti razgovor o vođenju registara imovine, uključujući postojeće procese upravljanja imovinom i uvođenje usklađivanja računovodstvenih podataka u registru za potrebe financijskog izvještavanja kao i razreda i tipova materijalne imovine koja nije uključena u registar. Bilo bi zanimljivo provjeriti i u kojoj se mjeri financijske transakcije bilježe u registru ili povezuju s glavnom knjigom u računovodstvenom sustavu. U idealnom smislu, registar imovine trebao bi biti pomoćni registar uz glavnu knjigu u računovodstvenom sustavu.
- Bilo bi razborito provjeriti u slučaju onih zemalja koje u svojim odgovorima navode dvostruke registre – na centraliziranoj razini i na razini mjerodavnih resornih ministarstava – jesu li ti registri potpuno razdvojeni i koriste li se za evidentiranje istih informacija ili za kontroliranje različitih vrsta imovine (npr. jesu li zemljište i zgrade evidentirani u središnjem registru, a operativna imovina u registrima koje vode mjerodavna resorna ministarstva).

Izveštaj o nalazima analize odgovora iz upitnika: ključne preporuke i popratne mjere



16

- Bilo bi razborito proučiti primjere metoda u kojima se koriste granične vrijednosti imovine i postupke za njihovo uključivanje u standardne metodološke smjernice.
- Razraditi studiju slučaja o stvarnoj primjeni metode revalorizacije imovine (i pregledati znakove amortizacije/umanjenja (ispravka vrijednosti)).

Standardni popis razreda imovine (na temelju odgovora iz upitnika o imovini)



17

- Zemljište
- Stambene zgrade
- *Nestambene zgrade*
- Konstrukcije
- Prometna oprema
- Ostala postrojenja i oprema
- Podzemna imovina
- Prirodna kultivirana imovina
- Ostala prirodna imovina
- Skladišne zalihe
- Nematerijalna dugotrajna imovina
- Nematerijalna neproizvedena imovina
- Materijalna imovina
- Stavke koje se odnose na kulturno i povijesno naslijeđe

Okvirna struktura smjernica za računovodstvene politike u vezi s imovinom



18

- Pravni i regulatorni okvir: upućivanje na mjerodavne zakonske akte i standarde, uključujući GFSM 2001/2014.
- Izjava o tome jesu li te metodologije ili smjernice ili njihova kombinacija obavezne (npr. je li dopušteno donositi odluke na lokalnoj razini ako određena metodologija ili postupak ne pokriva specifičnu jedinstvenu situaciju. Komu se trebete obratiti s pitanjima ako niste sigurni kako morate postupiti u određenoj situaciji (npr. Odjelu glavnog revizora, Odjelu za računovodstvene politike)?).
- Definicija nefinancijske imovine (može se dati i u formatu koji je sličan IPSAS-ima, kao što je: NPO, nematerijalna imovina).
- Raspon imovine koje te smjernice pokrivaju (kontni plan bi mogao biti dobro polazište). Neke zemlje mogu odlučiti da neće uključiti određenu imovinu u prijelaznom razdoblju ili primijeniti određenu metodologiju postupanja prema takvoj imovini (npr. zemljište, podzemna imovina).
- Upravljanje NFA-om: ovo je pitanje osobito važno ako se nekom imovinom (npr. zemljištem i zgradama) upravlja na središnjoj razini, a nekim tipovima imovine upravljaju mjerodavna resorna ministarstva. To bi poglavlje trebalo pojasniti i koja državna agencija/tijelo upravlja tom imovinom i računovodstveno je prati.
- Upute o vođenju regist(a)ra imovine i određivanje početnih salda:
 - a. Novi dodaci

Okvirna struktura smjernica za računovodstvene politike u vezi s imovinom



19

- Nabava imovine
 - Građevinski projekti, uključujući postupanje prema građevinama u izgradnji pri završetku perioda izvještavanja
 - Transferi, uključujući valorizaciju prenesene imovine koja nije nova
- b. Detalji koje je potrebno uvrstiti u registar imovine:
- c. Deprecijacija/amortizacija (biti će uvrštena tablica o predloženoj metodi deprecijacije/amortizacije i iskoristivom vijeku trajanja za različite razrede/podrazrede imovine)
- d. Revalorizacija
- *Opće upute*
 - *Revalorizacija imovine: što se događa kada je standardna stopa deprecijacije/amortizacije kontradiktorna uvjetima koji se odnose na iskoristivi vijek trajanja?*
- e. Trajno umanj enje/ispravak vrijednosti
- f. Raspolaganje imovinom
- *prodaja*
 - *prijenos*
 - *otpis (rashodovanje) imovine kojoj je istekao iskoristivi vijek trajanja ili joj je potpuno umanj ena vrijednost*

Okvirna struktura smjernica za računovodstvene politike u vezi s imovinom



VIII.	Godišnja inventarizacija <ul style="list-style-type: none">a. Upute za inventarizacijub. Učestalost (može se razlikovati ovisno o tipu imovine)c. Stvari koje je potrebno uvrstiti u izvještaj (sistemska pitanja, umanjenje/ispravak vrijednosti cijelog razreda imovine, gubici, slučajevi prijevара i/ili zloporabe)
IX.	Granične vrijednosti za priznavanje nefinancijske imovine <ul style="list-style-type: none">a. Zašto su granične vrijednosti potrebne? Računovodstvene i proračunske posljedice rashodovanja određenih tipova imovineb. Nova imovinac. Imovina koju je kreirala državad. Remonte. Grupiranje imovine (uslijed koje imovina može postati materijalna imovina)
X.	Revalorizacijske politike
XI.	Politike otpisa vrijednosti
XII.	Politike komponentizacije (utvrđivanja sastavnih dijelova imovine)
XIII.	Otpisi i gubici koje je potrebno uvrstiti u izvještaj i neovisno revidirati radi utvrđivanja sistemskih problema ili povrede dužnosti
XIV.	Nematerijalna imovina
XV.	Vojna oprema
XVI.	Skladišne zalihe

Isporučevine radne grupe



21

- Izvještaj o krajnjim rezultatima i nalazima analize odgovora iz upitnika
<http://www.pempal.org/event/eventitem/read/106/430>
- Tablica s okvirnim standardnim popisom razreda imovine
- Plan smjernica za korisnike
- Smjernice izrađene u Kazahstanu
http://www.pempal.org/data/upload/files/2014/11/paa_draft-guidance-on-publicassets_rus.pdf
- Izvještaj o računovodstvenim aktivnostima u vezi s imovinom u Gruziji
http://www.pempal.org/data/upload/files/2014/11/paa_report-support-tomonitoring-of-pfm-reforms-support-programme-georgia_rus.pdf
- Primjeri dokumenata (zemlje članice OECD-a: Australija i Kanada) o politikama računovodstvenog praćenja imovine:
<http://www.finance.gov.au/publications/finance-ministers-orders/> <http://www.tbs-sct.gc.ca/pol/index-eng.aspx>



HVALA VAM ZA PAŽNJU!

GĐA. ANGELA VORONIN, direktorica Državne riznice,
Ministarstvo financija Republike Moldove; predsjednica PEMPAL-
ova TCOP-a