

PEMPAL Zajednica prakse za trezor

Tematska radna grupa za konsolidaciju

Kratak pregled glavnih zahteva Javnih nacrti Odbora za IPSAS o konsolidaciji

Februar 2014.

Relevantni Javni nacrti

Oktobra 2013. godine, Odbor za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor (IPSAS) objavio je sledeće Javne nacрте (ED) koji se odnose na konsolidaciju:

- **ED48:** Posebni finansijski izveštaji
- **ED49:** Konsolidovani finansijski izveštaji
- **ED50:** Ulaganja u pridružena lica i zajedničke poduhvate
- **ED51:** Zajednički aranžmani
- **ED52:** Obelodanjivanje interesa u drugim licima

Za sve gore navedene Javne nacрте period konsultacija se završava 28. februara 2014. godine. Ovi ED će verovatno činiti osnovu novih IPSAS koji će biti objavljeni kasnije u 2014. godini.

Za članice ZPT su od gore navedenih najvažniji ED 48 i 49, koji će zameniti IPSAS 6 o konsolidaciji finansijskih izveštaja. U daljem tekstu se objašnjavaju glavni zahtevi tih ED i izmene u odnosu na IPSAS 6.

Važno je imati u vidu da su ovo Javni nacrti koji su objavljeni radi diskusije i komentara. Zahtevi se mogu promeniti pre no što ti ED postanu IPSAS.

ED48: Posebni finansijski izveštaji

ED48 je objavljen kao poseban Javni nacrt, ali su zahtevi veoma slični zahtevima u postojećem IPSAS 6. Kao što je prethodno naznačeno, ED 48 i 49 objediniće se u jedan novi IPSAS da bi zamenili IPSAS 6.

Opseg je definisan na sledeći način:

Stav 2: „Lice koje priprema i prikazuje finansijske izveštaje po obračunskom principu računovodstva primenjuje ovaj standard u računovodstvu obuhvatanju ulaganja u kontrolisana lica, zajedničke poduhvate i pridružena lica kada se za to odluči ili po propisima ima obavezu da prikazuje posebne finansijske izveštaje.”

Stoga postoje dve situacije u kojima se primenjuje ED48:

- Lice priprema konsolidovane finansijske izveštaje, ali pored toga po zakonu ima obavezu i da sačinjava sopstvene „nekonsolidovane finansijske izveštaje“, ili
- Lice je jedan od izuzetaka dopuštenih u ED49 i nema obavezu da priprema konsolidovane finansijske izveštaje, npr. državni investicioni fond ili ministarstvo, tamo gde postoje finansijski izveštaji za „celokupnu državnu upravu“. U takvim slučajevima, to lice mora da pravi „nekonsolidovane finansijske izveštaje“.

U obe te situacije ED48 se primenjuje na nekonsolidovane finansijske izveštaje tog lica. ED48 propisuje dodatne zahteve pored zahteva drugih IPSAS.

Računovodstveno obuhvatanje ulaganja u kontrolisana lica

Prema stavu 12 ED48, takva ulaganja će se računovodstveno obuhvatati:

- Primenom metoda učešća (u ED50), ili*
- Po nabavnoj ceni, ili*
- U skladu sa IPSAS 29 (treba imati u vidu da je ovo jedina prihvatljiva osnova za procenu vrednosti za lica koja su pod kontrolom investicionih lica)*

Isto računovodstveno obuhvatanje treba primeniti za sva ulaganja u svakoj kategoriji.

Treba imati u vidu da se ovo razlikuje od metoda procene vrednosti u Priručniku za statistiku vladinih finansija (GFS) za 2001. godinu. Taj priručnik traži procenu vrednosti po tržišnoj vrednosti ukoliko je moguće, a ukoliko nije, onda po nabavnoj ceni.

Obelodanjivanje

Kada se prave posebni finansijski izveštaji lica koje ima kontrolu, moraju da se obelodane sledeće informacije:

Stav 20: *„Činjenica da su ti finansijski izveštaji posebni finansijski izveštaji, da je primenjeno izuzeće od obaveze konsolidacije, naziv lica čiji su konsolidovani finansijski izveštaji, koji su usklađeni sa IPSAS, pripremljeni za javnu upotrebu i adresa na kojoj se mogu dobiti ti konsolidovani finansijski izveštaji.*

- Lista značajnih ulaganja u kontrolisana lica, zajedničke poduhvate i pridružena lica, uključujući:*
 - Nazive tih kontrolisanih lica, zajedničkih poduhvata i pridruženih lica.*
 - Jurisdikciju u kojoj ta kontrolisana lica, zajednički poduhvati i pridružena lica posluju (ukoliko je različita od jurisdikcije lica koje ima kontrolu)*
- Veličina vlasničkog udela koji poseduje u tim licima i opis kako je utvrđen taj vlasnički udeo.*
- Opis metoda primenjenog da se računovodstveno obuhvate kontrolisana lica, zajednički poduhvati i pridružena lica navedena pod (b)“*

Ovi zahtevi su slični postojećim zahtevima u IPSAS 6.

ED49: Konsolidovani finansijski izveštaji

Opšti zahtev za konsolidovane finansijske izveštaje

Kao i kod IPSAS 6, zahtev je da „**Lice koje je lice koje ima kontrolu prikazuje konsolidovane finansijske izveštaje**” (stav 5). U ED49 postoje dva izuzetka od zahteva za konsolidovane finansijske izveštaje koji se tiču Radne grupe za konsolidaciju.

Izuzetak 1 – lice koje je u sredini lanca konsolidacije ne treba da prikazuje konsolidovane finansijske izveštaje u slučajevima kada:

- *Samo to lice je kontrolisano lice, a potrebe korisnika za informacijama zadovoljavaju konsolidovani finansijski izveštaji lica koja imaju kontrolu nad njim i*
- *Njegovim dugovnim ili vlasničkim instrumentima se ne trguje na javnom tržištu i*
- *Ne podnosi finansijske izveštaje komisiji za hartije od vrednosti ili ekvivalentnom organu.*

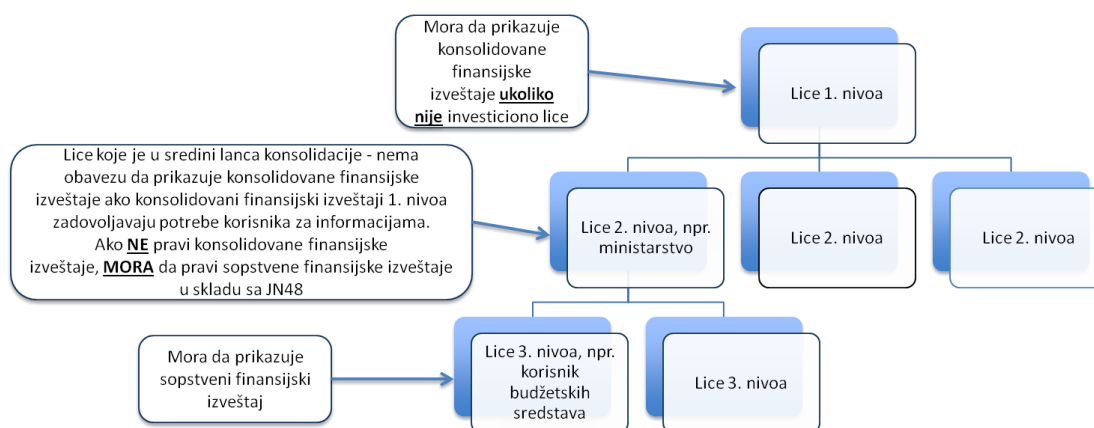
Stoga državno ministarstvo ne treba da konsoliduje finansijske račune svojih zavisnih organizacija ukoliko se sve one konsoliduju u finansijskim izveštajima celokupne državne uprave. Međutim, primarni zahtev je da se zadovolje potrebe korisnika za informacijama.

Izuzetak 2 – „*Investiciono lice koje podnosi izveštaje u skladu sa IPSAS ne treba da prikazuje konsolidovane finansijske izveštaje ukoliko ima obavezu, u skladu sa stavom 52 ovog Standarda, da meri sva svoja kontrolisana lica po fer vrednosti kroz suficit ili deficit*”

Investiciono lice se definiše kao lice koje (i) *pribavlja sredstva od investitora u svrhu pružanja usluga upravljanja tim investitorima* (ii) *ulaže isključivo u svrhu pribavljanja prinosa od povećanja vrednosti kapitala i prihoda, i* (iii) *meri i procenjuje učinak svojih ulaganja na bazi fer vrednosti*. Prema stavu 52, investiciono lice meri ulaganje u kontrolisano lice po fer vrednosti preko suficita ili deficita u skladu sa IPSAS 29.

U donjem dijagramu se daje pregled izuzetaka i zahteva za posebne finansijske izveštaje.

Slika 1: Pregled zahteva za konsolidaciju



Izmene u odnosu na IPSAS 6

- Drugi izuzetak (investiciono lice) ne postoji u IPSAS 6, te stoga predstavlja novi izuzetak od zahteva za sačinjavanje konsolidovanih finansijskih izveštaja.
- Postojeći izuzetak u stavu 20 IPSAS 6 kada je kontrola privremena uklonjen je u ED49.

Kontrola kao osnov za definisanje lica koje vrši konsolidaciju

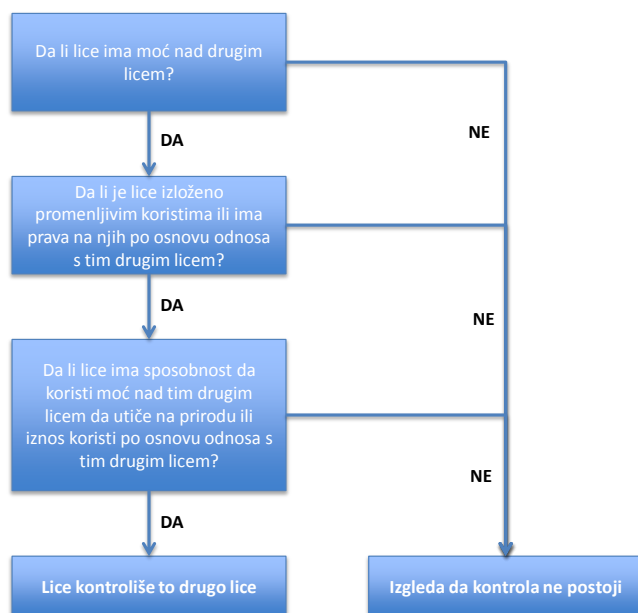
Zadržan je koncept definisanja lica koje vrši konsolidaciju na bazi kontrole. On je drugačiji od pristupa iz Priručnika za GFS gde se lice koje vrši konsolidaciju definiše kao sektor opšte vlade – što je administrativna definicija.

Predložena definicija kontrole u ED49 menja se u odnosu na IPSAS 6. Nova predložena definicija je složenija. Nova definicija ima tri zahteva koji svi moraju da budu ispunjeni da bi se utvrdilo postojanje kontrole. Ti novi zahtevi se sažeto prikazuju u donjoj tabeli.

Predloženi zahtevi u ED49 koji SVI moraju da budu ispunjeni da bi se utvrdilo postojanje kontrole	Objašnjenje
1. Moć nad drugim licem	Sposobnost upravljanja aktivnostima lica – po osnovu glasačkih prava, zakona ili propisa. Regulatorna kontrola ili ekonomska zavisnost ne svodi se nužno na kontrolu za potrebe ED – mora postojati sposobnost da se upravlja aktivnostima tog lica.
2. Izloženost promenljivim koristima ili prava na njih po osnovu odnosa s tim drugim licem	Koristi mogu biti finansijske ili nefinansijske. Nefinansijske koristi obuhvataju koristi za primaocce usluga tog lica.
3. Sposobnost da koristi moć nad tim drugim licem da utiče na prirodu ili iznos koristi po osnovu svog odnosa s tim drugim licem	Lice koje ima kontrolu mora biti sposobno da koristi svoju moć da utiče na prirodu ili iznos koristi po osnovu svog odnosa sa licem kod kojeg se procenjuje da li postoji kontrola.

U IPSAS6 postoji stablo odlučivanja kojim se objašnjava koncept kontrole. U ED49 nema ekvivalentnog stabla odlučivanja. Donji model koristi format IPSAS 6, ali se zasniva na zahtevima koji su navedeni u ED49.

Slika 2: Stablo odlučivanja za utvrđivanje postojanja kontrole prema ED49



Izmene u odnosu na IPSAS 6

Trostepena definicija kontrole slična je definiciji koja se koristi u stavovima 37 do 42 IPSAS 6, ali je formulacija koja se koristi da se opiše svaki od ta tri zahteva izmenjena i precizirana.

Procedure za konsolidaciju

Zahtevi za jedinstvene računovodstvene politike, isti datum izveštavanja i procedure za konsolidaciju neizmenjeni su u odnosu na IPSAS 6.

Stav 34: „Lice koje ima kontrolu priprema konsolidovane finansijske izveštaje primenjujući jedinstvene računovodstvene politike za slične transakcije i druge događaje u sličnim okolnostima.“

Stav 36: „Konsolidovani finansijski izveštaji:

- (a) Objedinjavaju slične stavke sredstava, obaveza, neto sredstava/kapitala, prihoda, rashoda i tokova gotovine lica koje ima kontrolu sa tim stavkama njegovih kontrolisanih lica.

- (b) *Prebijaju (eliminiraju) iskazani iznos ulaganja lica koje ima kontrolu u svako kontrolisano lice i deo neto sredstava/kapitala svakog kontrolisanog lica koji poseduje lice koje ima kontrolu (odgovarajući međunarodni ili nacionalni standardi objašnjavaju kako računovodstveno obuhvatiti sav povezani gudvil).*
- (c) *U celosti eliminiraju sredstva i obaveze, neto sredstva/kapital, prihode, rashode i tokove gotovine unutar privrednog subjekta koji se odnose na transakcije između lica tog privrednog subjekta (suficiti ili deficiti koji proističu iz transakcija unutar privrednog subjekta koje se priznaju u sredstvima, kao što su zalihe i osnovna sredstva, eliminiraju se u celosti). Gubici unutar privrednog subjekta mogu da ukažu na obezvređivanje koje zahteva priznavanje u konsolidovanim finansijskim izveštajima.”*

Stav 42: *„Finansijski izveštaji lica koje ima kontrolu i njegovih kontrolisanih lica a koji se koriste u izradi konsolidovanih finansijskih izveštaja pripremaju se na isti datum izveštavanja.”*

ED50: Ulaganja u pridružena lica i zajedničke poduhvate

ED50 se bavi procenom vrednosti ulaganja u lica koja nisu kontrolisana lica već su ili pridružena lica ili zajednički poduhvati koji su definisani u ED. Pretpostavlja se da će to dovesti do toga da postojeći IPSAS 7 bude zamenjen nekim novim IPSAS.

Jedan od osnova za procenu vrednosti kontrolisanih ulaganja dozvoljenih u stavu 12 ED48 (videti prethodni tekst) jeste i metod učešća koji je opisan u ED50.

Stav 8 (definicije): *„Metod učešća je metod računovodstvenog obuhvatanja kojim se ulaganje prvobitno priznaje po nabavnoj ceni i posle toga koriguje za promenu udela investitora u neto sredstvima/kapitalu pridruženog lica ili zajedničkog poduhvata – primaoca ulaganja posle akvizicije. Suficit ili deficit investitora obuhvata njegov udeo u suficitu ili deficitu primaoca ulaganja, a neto sredstva/kapital investitora obuhvataju njegov udeo u promenama u neto sredstvima/kapitalu primaoca ulaganja koje nisu priznate u suficitu ili deficitu primaoca ulaganja.”*

Ostali sadržaj ED50 ne smatra se bitnim za Radnu grupu za konsolidaciju.

ED51: Zajednički aranžmani

Ovaj Javni nacrt se bavi posebnom situacijom zajedničke kontrole nad nekim aranžmanom. Nema važećeg IPSAS koji se bavi isključivo pitanjima iz ovog ED.

Sadržaj ED51 ne smatra se bitnim za Radnu grupu za konsolidaciju.

ED52: Obelodanjivanje interesa u drugim licima

Stav 2 definiše opseg ED52: *„Lice koje priprema i prikazuje finansijske izveštaje po obračunskom principu računovodstva primenjuje ovaj Standard u obelodanjivanju informacija o svojim interesima u kontrolisanim licima, nekonsolidovanim*

kontrolisanim licima, zajedničkim aranžmanima i pridruženim licima i u strukturiranim licima koja nisu konsolidovana.“

Stoga ED52 definiše zahteve u pogledu obelodanjivanja za konsolidovane finansijske izveštaje. Oni se sada nalaze u IPSAS 6.

ED52 uvodi novi koncept „strukturiranih lica“ i zahteva obelodanjivanje informacija o takvim licima. Definicija strukturiranih lica u ED je zamršena. U suštini postoje lica kod kojih postoje obavezujući ugovorni aranžmani koji poništavaju uobičajene determinante kontrole. ED52 se primenjuje i na takva strukturirana lica, ali ona nisu bitna za Radnu grupu za konsolidaciju.

Zahtevi u pogledu obelodanjivanja su opsežni i obuhvataju obelodanjivanja informacija o zajedničkim aranžmanima i pridruženim licima. Glavni zahtevi u vezi s kontrolisanim licima ukratko su prikazani u daljem tekstu:

Stav 9(a)(i): Značajne procene i pretpostavke napravljene prilikom utvrđivanja prirode interesa u drugom licu

Stav 9(b)(i): Informacije o interesima u kontrolisanim licima

Stav 12(a): Metodologija primenjena za utvrđivanje postojanja kontrole

Stav 17: Interes u kontrolisanim licima – struktura, manjinski interesi, ograničenja, rizici, posledice promena u kontroli

Pomenute informacije mogu da se agregiraju i prikažu za grupe kontrolisanih lica.

Zaključci o Javnim nacrtima 48 do 52

Javni nacrti predlažu mnogo šire smernice i pravila o pitanjima vezanim za konsolidaciju i izveštavanje o kontrolisanim i pridruženim licima. Postoji niz značajnih izmena u odnosu na važeće standarde kao što je navedeno u gornjem tekstu.

Međutim, nema promena principa i glavne razlike u odnosu na zahteve iz Priručnika za GFS i dalje postoje:

- (a) Lice koje vrši konsolidaciju: IPSAS se zasniva na kontroli, a Priručnik za GFS na administrativnoj definiciji sektora opšte vlade
- (b) Različite (mada u principu slične) definicije kontrole
- (c) Različita pravila za merenje vrednosti ulaganja.

Ove razlike će nastaviti da prave probleme zemljama koje uspostavljaju jedinstven sistem računovodstva da bi ispunile zahteve u pogledu izveštavanja po GFS (ili ESA) i IPSAS.