

# Međunarodni standardi za računovodstvo i statistiku<sup>1</sup>

## Majkl Peri (Michael Parry)

Ovaj članak daje pregled i upoređuje finansijsko izveštavanje i statističke standarde korišćene za pružanje finansijskih informacija u vezi rada institucija javnog sektora – posebno suverenih država/vlada. Svrha dokumenta je da se obezbedi bolje razumevanje odnosa između takvih sistema i opsega do kojeg se dupliraju ili se međusobno sukobljavaju.

Postoje dve grupe međunarodnih računovodstvenih standarda za finansijsko izveštavanje rada subjekta i tri za statističko finansijsko izveštavanje. Svi oni su sažeti u dole predstavljenoj tabeli.

**Tabela 1: Kratak pregled računovodstvenih standarda i sistema statističkih izveštavanja**

Naziv	Telo nadležo za izdavanje	Opis	Pokrivenost
<b>STANDARDI FINANSIJSKOG IZVEŠTAVANJA</b>			
Međunarodni standardi finansijskog izveštavanja (IFRS) <sup>2</sup>	Odbor za izveštavanje o međunarodnim finansijskim standardima (IFRSB)	Standardi finansijskog izveštavanja od strane komercijalnih subjekata	Svi komercijalni subjekti uključujući državna javna preduzeća (JP)
Međunarodni standardi računovodstva javnog sektora (IPSAS)	Odbor za međunarodne standrade računovodstva javnog sektora (IPSASB), koji je deo Međunarodne federacije računovođa (IFAC)	Standardi finansijskog izveštavanja za potrebe javnog sektora	Svi subjekti javnog sektora (uključujući suverene države/vlade), osim JP
<b>STATISTIČKI SISTEMI ZA PRUŽANJE FINANSIJSKIH INFORMACIJA</b>			
UN sistem nacionalnih računa (UNSNA)	Ujedinjene nacije	Sistem po kojem zemlje u standardizovanom formatu izveštavaju o informacijama finansijske i ekonomske prirode u vezi sa svakim suverenim subjektom (prostire se šire od finansijskih informacija)	Sve zemlje
MMF Statistika državnih finansija (GFS) 2001	Međunarodni monetarni fond (MMF)	Sistem preko kojeg svaka zemlja izveštava u vezi državnih finansijskih informacija	Sve zemlje, osim onih koje izveštavaju na osnovu ESA 95 ili preko drugih regionalnih sistema
Evropski sistem nacionalnih i regionalnih računa (ESA) 95	Eurostat (Evropska statistička kancelarija)	Pružna informacije koje pokrivaju UNSNA, kao i GFS	Sve zemlje članice EU

<sup>1</sup>Ovaj dokument je objavljen u "The International Journal of Financial Management" 2011: Tom XI, Broj 2

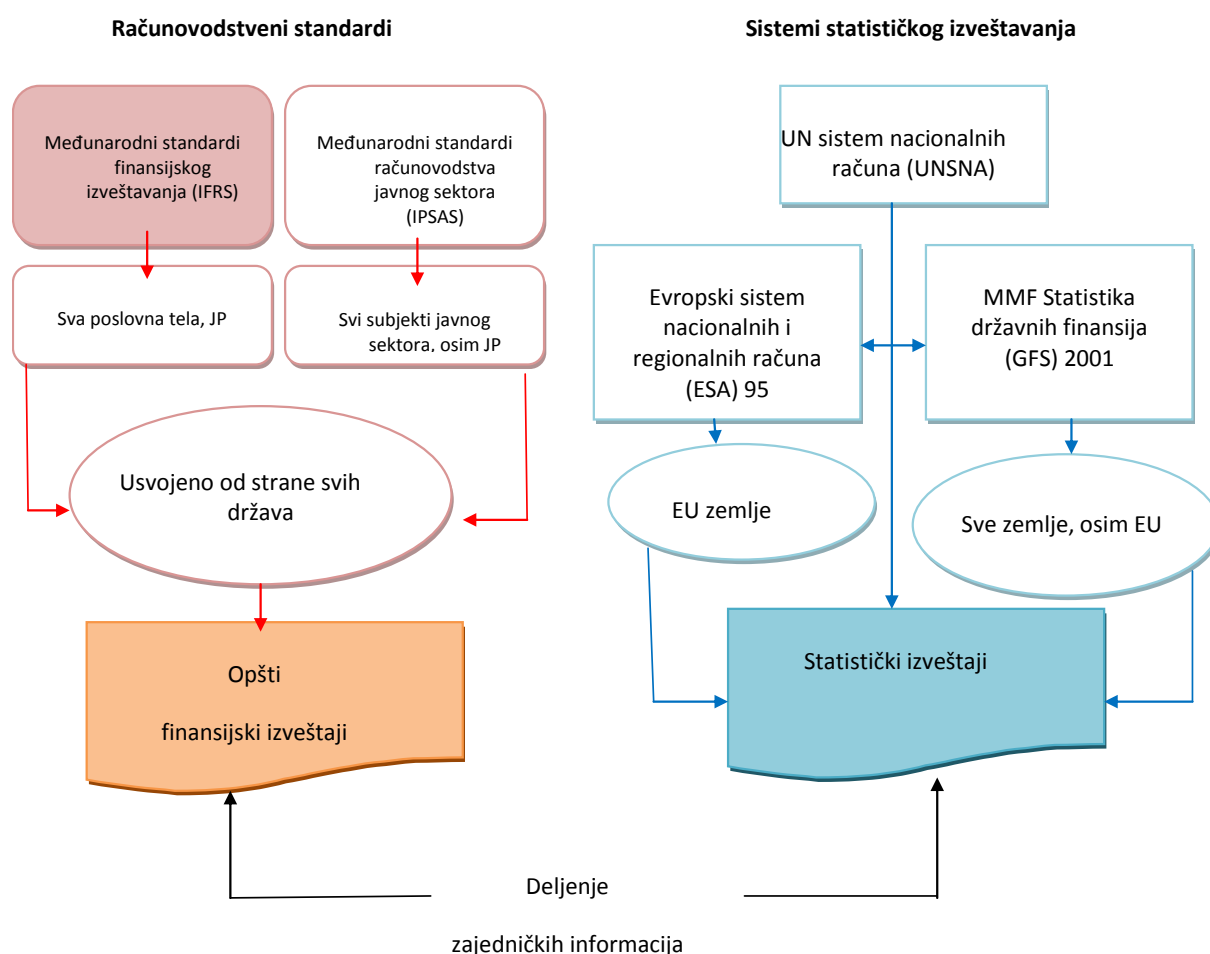
<sup>2</sup> IFRS je novi naziv za Međunarodne računovodstvene standarde (IAS), koji su danas svi preimenovani ili zamenjeni kao IFRS.

Računovodstveni standardi su standardi finansijskog izveštavanja (u formtu opštih finansijskih izveštaja) koje proizvode subjekti u javnom i privatnom sektoru. Inicijalno, standardi finansijskog izveštavanja su bili razvijeni od strane nacionalnih računovodstvenih tela. IFRSB je međunarodno telo stvoreno od strane nacionalnih računovodstvenih tela radi uspostavljanja IFRS kao međunarodnih standarda finansijskog izveštavanja. IPSAS su razvijeni iz IFRS sa posebnom namenom da budu primenjivi na subjekte javnog sektora. Međunarodna federacija računovođa proglašava IPSAS; iako imaju veliki broj zajedničkih članova, IFRSB i IFAC su dve odvojene insitucije. Obe organizacije su organizacije privatnog sektora, iako je postojao input međunarodnih razvojnih organizacija i nekih nacionalnih razvojnih organizacija u proces formulisanja IPSAS.

Sistemi statističkog izveštavanja su uvedeni od strane međunarodnih tela kako bi se prikupljale informacije o zemljama radi obezbeđivanja unakrsnih poređenja na standardizovanim osnovama. MMF GFS se isključivo bavi finansijskim informacijama sektora opšte države. Pokrivenost UNSNA i ESA 95 se proširuje dalje od finansijskih informacija o državi na nacionalne ekonomske podatke. Međutim, ovaj dokument se samo bavi elementom finansijskih informacija statističkog izveštavanja.

Odnos između finansijskog izveštavanja i statističkih sistema je sažet u dole prikazanom modelu, Slika 1.

**Slika 1: Sistemi računovodstvenih standarda i statističkih izveštavanja**



Iz modela predstavljenog Slikom 1, jasno je da će od nivoa suverene države biti zahtevane izrade dve grupe izveštaja:

1. Opštih finansijskih izveštaja koji trebaju biti usaglašeni sa IPSAS, ili sa usvojenim nacionalnim standardima, i
2. Izveštaja o finansijskim informacijama zasnovanim na GFS, ili ESA 95

Nadalje je očigledno da:

1. Standardi finansijskog izveštavanja i sistemi statističkog izveštavanja imaju različite svrhe, pokrivenost i učinke, ali
2. Oba sistema dele mnogo zajedničkih informacija.

Stoga, poželjno je da standardi finansijskog izveštavanja i sistemi statističkog izveštavanja dele zajedničke definicije, modele vrednovanja i merne alatke. Dalje, da je jedinstveni finansijski informativni sistem (tj. računovodstveni sistem) izvor podataka za statističke, kao i za finansijske izveštaje. Nažalost, ovo nije tako u svim slučajevima, kao što je i objašnjeno u nastavku.

## Standardi finansijskog izveštavanja

IFRS su razvijeni kako bi se širom sveta uspostavilo konzistentno finansijsko izveštavanje vršeno od strane poslovnih/komercijalnih subjekata. Takva standardizacija je neophodna kako bi se odgovorilo na potrebe sve intenzivnije globalizacije poslovanja. Očekuje se da će vremenom IFRS zameniti nacionalne standarde izveštavanja. Ovo se već desilo unutar EU. Sa druge strane, SAD i druge zemlje nastavljaju da koriste svoje nacionalne standarde. IFRS se takođe primenjuje na JP, po definiciji IPSAS. Na sreću, definicija JP u računovodstvenim standardima je vrlo slična definiciji "Javnih finansijskih i nefinansijskih korporacija" koja se koristi u statističkim sistemima.

IPSAS su razvijeni od strane IFAC zasnovano na IFRS, kako bi se odgovorilo na specifične standarde izveštavanja subjekata javnog sektora (isključujući JP). IPSAS su zasnovani na IFRS (postoji program konvergacije (približavanja) sa IFRS), ali su specifično adaptirani prema potrebama javnog sektora. Određeni IPSAS se bave specifičnim pitanjima javnog sektora i nemaju svoj ekvivalent u IFRS. IPSAS se primenjuju na sve subjekte javnog sektora uključujući nacionalne i regionalne vlasti, kao i multinacionalne javne organizacije, npr. UN je prilagodio IPSAS za potrebe sopstvenog finansijskog izveštavanja. Naravno, odluka je pojedinačnih država/vlada da li će usvojiti IPSAS za izveštavanje u javnom sektoru svojih zemalja. Određeni broj velikih zemalja, npr. Velika Britanija, SAD, Australija i Novi Zeland, su usvojili različite standarde (često standarde komercijalnog poslovnog finansijskog izveštavanja).

Koncept da suverene države/vlade objavljuju opšte finansijske izveštaje je relativno novijeg datuma. Međutim, mnoge države/vlade danas objavljuju takve izveštaje, sa različitim stepenima usaglašenosti sa IPSAS ili primenljivim nacionalnim standardima.

## Sistemi statističkog izveštavanja

### *UN sistem nacionalnih računa (UNSNA)*

Cilj UNSNA je da se obezbedi integrisan i kompletan sistem računa koji će omogućiti međunarodno upoređivanje svih značajnih ekonomskih aktivnosti u okviru određene zemlje. On se ne odnosi na vladu ili bilo koji drugi specifični sektor, već pre na celokupni suvereni subjekt – otuda termin "nacionalni" računi. Pored toga, UNSNA sadrži dosta drugih informacija osim onih finansijske prirode, npr. izveštaj o proizvodnji, izveštaj o izdacima domaćinstva.

Stoga, UNSNA nije u potpunosti relevantan za upravljanje javnim finansijama, iako će mnogo finansijskih informacija u okviru UNSNA proisteći iz sistema izveštavanja o javnom finansijskom

upravljanju. Zbog toga, važno je da postoji konzistentnost između definicija koje se koriste u UNSNA, GFS, ESA i naposljetku u sistemima klasifikacija državnog računovodstva. Posebno, UNSNA definiše “Klasifikaciju funkcija države” (COFOG) koja se koristi u GFS 2001 i ESA 95. Oba sistema, i GFS 2001 i ESA 95, su razvijeni kako bi se osigurala takva konzistentnost, i u ovom smislu, ova dva sistema se mogu posmatrati kao specijalizovani sistemi finansijskog izveštavanja pod kišobranom UNSNA.

### **MMF Statistika državnih finansija (GFS) 2001**

MMF GFS je sveobuhvatni sistem za izveštavanje o aktivnostima Sektora opšte države (GGS) koji se vrši u okviru određene zemlje. Ovaj sistem je u potpunosti opisan u Priručniku GFS (GFSM). Iako je opisan kao statistički sistem izveštavanja, on ima sve atribute jednog računovodstvenog sistema:

- On usvaja računovodstveni model
- On definiše mnoge računovodstvene koncepte, npr. sredstva, obaveze, prihode, rashode, itd.
- On propisuje formate izveštavanja uključujući operativni/poslovni izveštaj i bilans stanja (vidi Prilog).

### **Evropski sistem nacionalnih i regionalnih računa (ESA) 95**

ESA 95 je standard za finansijsko izveštavanje za zemlje koje su članice EU. Eurostat definiše pravila i formate izveštavanja za ESA 95. Fiskalni kriterijumi Ugovora iz Maastrichta za zemlje članice EU su definisane u metodologiji ESA 95. Oni su odnos državnog deficita prema bruto društvenom proizvodu (BDP) i odnos državnog duga prema BDP. Stoga, metodologija ESA 95 generiše mere koje su značajne za postizanje usaglašenosti sa obavezama iz Ugovora.

ESA 95 je konzistentan sa UNSNA, a stoga i mnoge definicije, uključujući klasifikacije (COFOG i ekonomske) su iste kao one koje se koriste u GFS 2001. Međutim, dok su definicije koncepata u GFS 2001 i ESA 95 iste, postoje razlike između dva statistička sistema<sup>3</sup>. Najvažnija razlika je da je fokus GFS sistema na finansijske transakcije – oporezivanje, potrošnju, zaduživanje i pozajmice – dok se ESA 95 fokusira na proizvodnju i potrošnju dobara i usluga. Stim u vezi, dok su GFS izveštaji prepoznatljivo slični finansijskim izveštajima (vidi Aneks), tabele ESA 95 nemaju nikakvih veza sa finansijskim izveštajima. Bez obzira na to, moguće je povezati podatke iz tabela ESA 95 sa podacima iz tabela GFS 2001.

ESA 95 se sastoji iz grupe makroekonomskih računa, bilansa stanja i tabela zasnovanih na grupi koncepata, definicija, klasifikacija i računovodstvenih pravila. Ove tabele mogu biti sažete u tri tačke:

- Tekući računi – sredstva
- Računi akumulacije – neto pozajmice ili zaduživanja
- Bilansi stanja

Generalno, ovi računi obezbeđuju evidenciju složenih ekonomskih aktivnosti koje se dešavaju unutar jedne zemlje. Postoji nekoliko konceptualnih razlika između podataka datih u ESA 95 i u GFSM 2001. Tri od najznačajnijih su prezentacija socijalnog osiguranja, tretman penzionih fondova za lica koja se penzionišu kao zaposleni iz državnog sektora i pravila konsolidacije za transakcije i bilanse. Poslednja razlika od navedene tri je posebno važna za finansijsko izveštavanje.

---

<sup>3</sup> Objašnjenje u ovom pododeljku je zasnovano na “Okviru Priručnika o statistici državnih finansija 2001 i njegovom odnosu sa Evropskim sistemom računa 1995”, koji se nalazi na internet stranicama MMF

Tabela 2: Poređenje GFS 2001 i ESA 95

Oblast razlike	GFS 2001	ESA 95
1. Socijalno osiguranje	Socijalno osiguranje je uključeno kao deo sektora koji administrira shemu socijalnog osiguranja, obično na centralnom nivou vlasti. Stoga su oni predstavljeni i kao nekonsolidovani, kao podsektor centralnog nivoa vlasti, ali takođe i kao konsolidovani sa budžetskim i vanbudžetskim subjektima kako bi se predstavio konsolidovani nivo centralne vlasti.	Sheme socijalnog osiguranja su odvojeni podsektor i nisu konsolidovani sa centralnim nivoom vlasti.
2. Doprinosi za penzijsko osiguranje	Doprinosi i naknade koji se uplaćuju u okviru penzionih fondova za lica koja se penzionišu kao zaposleni iz državnog sektora su tretirani kao finansijske transakcije. Ovo zahteva uračunavanje vladinih obaveza koje se odnose na nefinansirane penzione fondove i pripadajućih kamata na te obaveze	Tretirani kao doprinosi i naknade na tekućim računima
3. Konsolidacija	GFS (i IPSAS) pravila konsolidacije zahtevaju eliminaciju transakcija između jedinica opšte države, kao i nagomilanih sredstava (zaliha) i obaveza koja predstavljaju potraživanje od jedne jedinice opšte države prema drugoj jedinici opšte države. Transakcije koje mnogo lakše u praksi mogu biti identifikovane su kamate, porezi, bespovratna finansijska sredstva (dotacije) i finansijske transakcije.	Tokovi i zalihe između konsitativnih jedinica nisu konsolidovani iz načelnih razloga. Međutim, konsolidovani računi mogu biti izgrađeni za potrebe komplementarnih prezentacija i analiza.

Pored toga, ESA 95 koristi specifičnije koncepte i mnogo više je zansovan na pravilima nego bilo UNSNA ili GFS 2001. Ovo odražava potrebu za preciznijim definicijama kako bi se merila privrženost prema obavezama iz ugovora, i rešilo istorijsko nasleđe stečeno od nekih zemalja članica EU koje su u prošlosti koristile fleksibilnost u pravilima kako bi pogrešno predstavljali svoja finansijska stanja.

## Poređenje statističkih sistema za izveštavanje i IPSAS

Postoje značajne razlike između, sa jedne strane, GFS i ESA 95, a sa druge IPSAS. IPSASB je objavio poređenje IPSAS, GFS i ESA 95<sup>4</sup>. Neke od najznačajnijih razlika su sažete u dole predstavljenoj tabeli.

Tabela 3: Neke od ključnih razlika između IPSAS i sistema statističkih izveštavanja

Oblast razlike	Statistički sistemi	IPSAS
Vrste izveštaja koji su rezultati svakog sistema	Nerevidirani statistički izveštaji u propisanom formtu	Revidirani opšti finansijski izveštaji koji ispunjavaju minimalne informativne zahteve i koji sadrže specifične izveštaje, ali bez obaveznog formata

<sup>4</sup>“Međunarodni standardi računovodstva javnog sektora (IPSAS) i statističke osnove finansijskog izveštavanja: analiza razlika i preporuka za postozanje konvergacije/približavanje”, IPSASB, januar 2005. godine

Oblast razlike	Statistički sistemi	IPSAS
Definicija subjekta	Definiše subjekat kao sektor opšte države i samo izveštava o tom sektoru	Primenjuje se na svaki posebni subjekat u okviru države, a takođe i na celu državu na osnovu kontrole (pažnju obratiti da ipak IPSAS 22 obezbeđuje izveštavanje o sektoru opšte države)
Računovodstvena osnova	Samo akrulna/obračunska (ali većina zemalja i dalje izveštava na gotovinskoj osnovi)	Akrulna/obračunska ili gotovinska osnova
Vrednovanje sredstava	Tekuća tržišna vrednost. Ne postoji koncept deprecijacije vrednosti, ali je umanjenje u vrednosti sredstava tokom vremena tretirano kao "drugi ekonomski tok"	Trošak ili "fer vrednost". Deprecijacija vrednosti je pružena kako bi se umanjila prenosna vrednost sredstava koja su korišćena kod subjekta duže od jedne godine, kao i da se rasporede troškovi tokom perioda upotrebe
Neto vrednost ili neto kapital	Nije direktno prepoznat	Fundamentalni koncept
Koncepti kao što su materijalnost i korekcije za prethodnu godinu	Nisu prepoznati	Fundamentalni delovi izveštavanja u finansijskim izveštajima
Klasifikacija (Kontni plan)	Detaljno je propisano - ali i svaka klasifikacija koja omogućuje zahtevane izveštaje je prihvatljiva	Nije propisano; svaka klasifikacija je prihvatljiva sve dok omogućava pružanje zahtevanih informacija u finansijskim izveštajima
Terminologija	Zasnovano na terminima koji se najčešće koriste u statistici, fiskalnim i makroekonomskim analizama	Računovodstvena terminologija kao ona koja se koristi u komercijalnom/poslovnom računovodstvu i finansijskim izveštajima

Ove razlike predstavljaju izazov kada se dizajnira računovodstveni sistem koji bi obezbedio izveštavanje za, sa jedne strane, GFS ili ESA 95, i, sa druge strane, sa IPSAS usaglašenim finansijskim izveštajima. Međutim, treba biti naglašeno da ni GFS 2001 niti ESA 95 ne propisuju obavezna pravila za računovodstveni sistem ili kontni plan; sve dok sistem može proizvesti zahtevane izveštaje, on ispunjava zahteve koji se pretpostavljaju kod statističkog izveštavanja.

## Koncept subjekta i konsolidacija

Jedna vrlo važna oblast razlika koja je gore identifikovana je definicija subjekta i pristupa za konsolidaciju informacija dobijenih sa različitih nivoa subjekata.

IPSAS prati IFRS kod korišćenja koncepta kontrole za definisanje subjekta za konsolidaciju. Tako, na nivou suverene države finansijski izveštaji "celokupne države" uključuju subjekte koji su kontrolisani od strane centralnog nivoa vlasti. Ovo podrazumeva uključivanje ministara, sektora i agencija centralne nivoa vlasti, ali takođe i JP koja su pod kontrolom centralnog nivoa vlasti. Ono isključuje pod-nacionalne nivoe države koji su kontrolisani od strane izborna postavljenih organa. Državni subjekti takođe mogu objavljivati posebne, sa IPSAS usaglašene finansijske izveštaje (iako ne postoje smernice u smislu koji subjekat treba da objavljuje finansijske izveštaje).

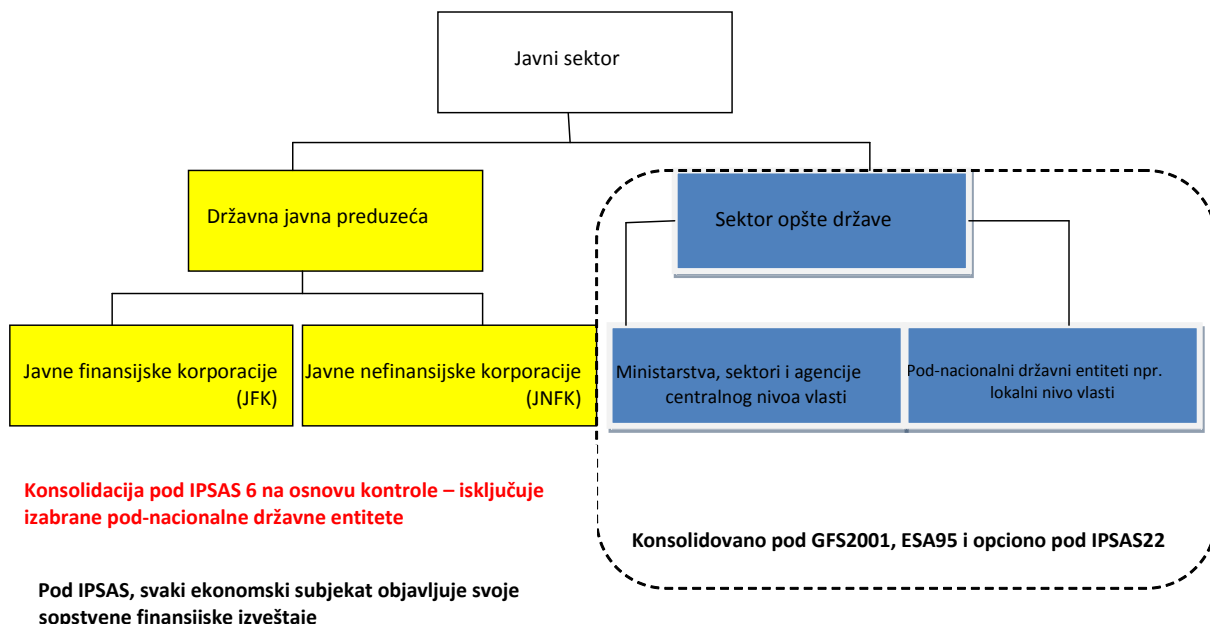
GFS 2001, kao i ESA 95 koriste sektor opšte države kao definiciju za izveštavanje. Sektor opšte države je administrativni koncept koji uključuje sva ministarstva, sektore i agencije svih nivoa države u okviru suverenog entiteta, ali isključuje JP. Ne postoje posebni pod-nacionalni izveštaji ili izveštaji subjekata

(iako mogu postojati izveštaji za specifične ekonomske sektore). Međutim, samo GFS 2001 primenjuje proces konsolidacije koji eliminiše među-agencijske tokove i stanja.

Uvažujući važnost finansijskih informacija na opštem nivou države, IPSAS 22 dozvoljava da finansijski izveštaji suverenog subjekta uključuju konsolidovane finansijske izveštaje za sektor opšte države, ali oni su dodatak finansijskim izveštajima koji su pripremljeni koristeći pravila konsolidacije IPSAS 6 zasnovano na konceptu kontrole.

Odnosi različitih pravila su sažeti u dole prikazanoj Slici 2.

**Slika 2: Različiti koncepti subjekta**



U praksi, nekoliko zemalja je bilo sposobno da pripremi celokupne vladine konsolidovane finansijske izveštaje u skladu sa IPSAS ili sa usvojenim nacionalnim standardima. To su bile sve zemlje koje su primenile pune akrulne/obračunske principe za vladino izveštavanje. Sa druge strane, skoro sve zemlje pripremaju ili GFS 2001 ili ESA 95 statističke izveštaje sektora opšte države. Tako da je jasno da je izveštavanje u skladu sa statističkim osnovama šire prihvaćeno nego IPSAS izveštavanje za suverene države/vlade.

## Poređenje formata i sadržaja finansijskog izveštaja i statističkog izveštaja

Aneks upoređuje GFS izveštaje i najbliži ekvivalent IPSAS finansijskih izveštaja<sup>5</sup>. Ovo razjašnjava stanje, da iako oni sadrže identične informacije, one su drugačije predstavljene koristeći različitu terminologiju, kao i različitu agregaciju.

<sup>5</sup>Ovaj Aneks je razvijen zahvaljujući diskusijama sa g-đom Sagé de Clerck iz MMF



## Harmonizacija statističkih i računovodstvenih sistema izveštavanja

Zabeležen je značajan uspeh u harmonizaciji statističkih sistema izveštavanja jednih sa drugima, a takođe i u tekućem procesu harmonizovanja IFRS i IPSAS.

Tokom juna 2003. godine, IFAC Odbor javnog sektora (OJS – sada preimenovan u IPSASB), inicirao je sastanak zvaničnika relevantnih međunarodnih organizacija – Međunarodnog monetarnog fonda (MMF), Eurostata i Organizacije za ekonomsku saradnju i razvoj (OECD) – i određenih nacionalnih organizacija koje su radile na pitanjima približavanja u vezi sa računovodstvenim i statističkim osnovama finansijskog izveštavanja – Trezora Velike Britanije, Nacionalne statističke kancelarije Velike Britanije i australijskog Odbora računovodstvenih standarda. Svrha tog sastanka je bila da:

- Identifikuje razlike u informacijama o kojima se izveštava kod IPSAS, MMF Priručnika Statistike državnih finansija 2001 (GFSM 2001) i Evropskog sistema nacionalnih i regionalnih računa (ESA 95)/ESA 95 Priručnika državnog deficita i duga (EMGDD);
- Razmotri da li su ove razlike neophodne radi postizanja različitih ciljeva tih sistema; i
- Identifikuje proces koji bi eliminisao ili umanjio sve oblike nepotrebnih ili nenameranih razlika koje se pojavljaju.

Ovo je dovelo do objavljivanja studije koja je identifikovala razlike i koja je predstavila preporuke usmerene radi približavanja. Ovo je posebno dovelo do izdavanja IPSAS 22, koji je omogućio da finansijski izveštaji obezbede dodatne izveštaje koji prikazuju rezultate konsolidacije sekotra opšte države, onako kako je definisan u UNSNA.

Međutim, ovo nije postao tekući proces harmonizacije. Iako je postignut povećan nivo međusobnog uvažavanja između statističkih sistema i računovodstvenih standarda, razlike između dva pristupa su se nastavile. Trenutno ne postoji raspoloženje i snaga za dalju harmonizaciju.

## Zaključci su vezi sistema računovodstvenih standarda i statističkih izveštavanja

Deluje da postoji opšte prihvatanje da statistički i računovodstveni finansijski izveštaji imaju različite ciljeve, kao i da nikada neće biti međusobno u potpunosti harmonizovani. Pored toga, prilike za usvajanjem standardizovanih definicija i koncepata merenja nisu dalje bile istraživane, zato što:

- je IPSASB uglavnom fokusiran na harmonizovanje IPSAS sa IFRS; dok je IFRS vođen komercijalnim potrebama, a IFRSB nema nikakvih veza sa statističkim sistemima izveštavanja
- su statistički sistemi harmonizovani sa UNSNA i u osnovi su primarno zainteresovani za razijanje pravila za finansijsko izveštavanje suverenih državnih subjekata.

Posledica gore navedenog je da je finansijsko izveštavanje suverenih državnih subjekata trenutno rukovođeno pravilima statističkih sistema izveštavanja. Na primer, svi zahtevi EU u vezi finansijskog izveštavanja i usaglašavanja sa ciljevima umanjivanja deficita su zasnovani na ESA 95 izveštajima. Objavljivanje finansijskih izveštaja suverenih država/vlada su u velikoj meri ignorisani od strane donosioca odluka i mera politika.

Bez obriza na to, zemlje trpe pritiske spoljnih razvojnih partnera da objavljuju celokupne državne finansijske izveštaje usaglašene sa IPSAS. Stim u vezi, možemo predvideti sve snažniji zajednički budući scenario događaja, po kome će suverene države/vlade imati dva finansijska izveštaja:

1. Izveštaje u skladu sa statističkim sistemima i zahtevima – u nekim slučajevima kao što su oni sadržani u EU zakonima, i



2. Revidirani finansijski izveštaji u skladu sa IPSAS?

Koji od gore navedenih izveštaja će onda biti korišćen u bavljenju sa deficitom neke zemlje, sa suverenim fiskalnim rizikom ili sa pitanjem podesnosti odluka ekonomske prirode?

# ANEKS: POREĐENJE IPSAS AKRULNIH/OBRAČUNSKIH FINANSIJSKIH IZVEŠTAJA I GFS IZVEŠTAJA

Slika 3: Bilans stanja i finansijska pozicija

GFS – Bilans stanja	Komentari u vezi razlika	IPSAS – Izveštaj o finansijskoj poziciji
<b>Nefinansijska sredstva</b> Osnovna sredstva Zalihe Dragocenosti Neproizvodna sredstva	1. IPSAS ne pravi razliku da li su sredstva pribavljena tržišnim ili netržišnim sredstvima  2. IPSAS ne pravi razliku između svrha za koje su sredstva pribavljena  3. IPSAS ne pravi razliku između finansijskih i nefinansijskih sredstava, ali opisi koji se koriste omogućavaju pravljenje takve razlike  4. GFS ne pravi razliku između tekućih i netekućih sredstava i obaveza  5. Razlike u klasifikaciji lako mogu biti rešene preko odgovarajuće dizajniranog kontnog plana  6. Mogu postojati razlike u vrednovanju, ali su pristupi kod GFS i IPSAS vrednovanja konvergirajući	<b>Netekuća sredstva</b> Potraživanja Investicije u povezana lica/subjekte Ostala finansijska sredstva Infrastruktura, postrojenja i oprema Zemljište i zgrade Nematerijalna sredstva Ostala nefinansijska sredstva
<b>Finansijska sredstva</b> <b>Domaća</b> Novčana valuta i depoziti Hartije od vrednosti, osim deonica Zajmovi Deonice i ostali kapital Tehničke rezerve osiguranja Finansijski derivati Ostala dospela potraživanja <b>Inostrana</b> Novčana valuta i depoziti Hartije od vrednosti, osim deonica Zajmovi Deonice i ostali kapital Tehničke rezerve osiguranja Finansijski derivati Ostala dospela potraživanja <b>Monetarno zlato i SPV</b>		<b>Tekuća sredstva</b> Gotovina i gotovinski ekvivalenti Potraživanja Zalihe Plaćanje unapred Ostala tekuća sredstva  <p style="text-align: right;"><b>Ukupna sredstva</b></p>
<b>Obaveze</b> <b>Domaće</b> Novčana valuta i depoziti Hartije od vrednosti, osim deonica Zajmovi Deonice i ostali kapital (samo javne korporacije) Tehničke rezerve osiguranja Finansijski derivati Ostale dospеле obaveze <b>Inostrane</b> Novčana valuta i depoziti Hartije od vrednosti, osim deonica Zajmovi Deonice i ostali kapital (samo javne korporacije) Tehničke rezerve osiguranja Finansijski derivati Ostale dospеле obaveze  <b>Neto vrednost (ukupna sredstva umanjena za obaveze)</b>	Zbog razlika u vrednovanju, GFS neto vrednost i IPSAS neto sredstva ne moraju biti identična, ali će razlike obično biti minimalne ili nepostojeće	<b>Obaveze</b> <b>Tekuće obaveze</b> Dospela Kratkoročne pozajmice Tekuće raspoređivanje dugoročnih pozajmica Kratkoročne provizije Naknade zaposlenih Penzije <b>Netekuće obaveze</b> Dospela Dugoročne pozajmice Dugoročne provizije Naknade zaposlenih Penzije Ukupne obaveze Neto sredstva  <p style="text-align: right;"><b>Neto sredstva = kapital</b></p>

Slika 4: Operacije i finansijske performanse

GFS – Tabela vladinih/državnih operacija	Komentari u vezi razlika	IPSAS – Izveštaj o finansijskoj performansi
<b>TRANSAKCIJE KOJE UTIČU NA NETO VREDNOST</b>  <b>Prihodi (transakcije koje uvećavaju neto vrednost)</b> Porezi Socijalni doprinosi Bespovratna finansijska sredstva (grantovi/donacije) Ostali prihodi  <b>Rashodi (transakcije koje umanjuju neto vrednost)</b> Nadoknade zaposlenima Upotreba dobara i usluga Kamata Subvencije Bespovratna finansijska sredstva (grantovi/donacije) Socijalne naknade Ostali rashodi  <p style="text-align: right;"><b>Neto bruto operativno stanje</b></p>	<p>GFS je standardizovani sistem klasifikacije koji omogućuje komparabilnost.</p> <p>IPSAS pruža (i) ilustrativnu prezentaciju, (ii) zahtev za prikazivanjem specifičnih informacija, i (iii) opšti zahtev za prikazivanjem materijalnih informacija.</p> <p>Odgovarajuće dizajniran kontni plan može omogućiti pravljenje GFS izveštaja i IPSAS finansijskih izveštaja</p> <p>Neto operativno stanje će se razlikovati od suficita/deficita zbog uključivanja različitih elemenata (videti dole)</p>	<b>Prihodi</b>  IPSAS dozvoljava klasifikaciju prihoda koji je odgovarajući subjektu i uzimajući u obzir materijalnost elemenata koji trebaju biti predstavljeni  <p style="text-align: right;"><b>Ukupni prihodi</b></p> <b>Rashodi</b> IPSAS dozvoljava klasifikaciju koja je odgovarajuća prema subjektu, zasnovano ili na ekonomskoj svrsi ili na funkciji, i uzimajući u obzir materijalnost elemenata koji trebaju biti predstavljeni  Finansiranje troškova  <p style="text-align: right;"><b>Ukupni rashodi</b></p> (Ovo bi bila deprecijacija u IPSAS i deo korišćenja dobara i usluga) <p style="text-align: right;"><b>Sufucut/(deficit) za dati period</b></p>
<b>TRANSAKCIJE U KAPITALNIM SREDSTVIMA</b> <b>Neto akvizicija nefinansijskih sredstava</b> Osnovna sredstva Promene u zalihama Dragocenosti Neproizvodna sredstva  <p style="text-align: right;"><b>Neto pozajmljivanje/zaduživanje</b></p>	Koncepti GFS i IPSAS u vezi prihoda i rashoda se razlikuju. Ali oni mogu biti usaglašeni unutar finansijskih izveštaja kao što je prikazano u dole navedenoj tabeli. IPSAS koncept deprecijacije se razlikuje od GFS koncepta korišćenja osnovnog kapitala, ali može biti posmatran kao jedna aproksimacija ka GFS konceptu. IPSAS takođe dozvoljava revaluaciju osnovnih sredstava, što je bliže GFS konceptu vrednosti.	<b>Pod IPSAS</b>  1. Dobici ili gubici od promene vrednosti neke hartije od vrednosti koju vlasnik drži u posedu na tekuća sredstva (bilo da su finansijska ili nefinansijska, i bilo da su realizovana ili nerealizovana) su deo suficita/deficita 2. Realizovane ili nerealizovane dobiti ili gubici od promene vrednosti neke hartije od vrednosti koju vlasnik drži u posedu na sredstva i obaveze su prikazani kao deo suficita/deficita, osim što su nerealizovane dobiti (npr. revaluacija) na osnovna sredstva direktno prikazana kao promene u kapitalu i nisu uključena u suficit ili deficit 3. Gotovinski tokovi koji rezultiraju iz akvizicija ili raspolaganja sredstvima su deo izveštaja o gotovinskim tokovima. Svaka dobit ili gubitak na osnovu raspolaganja je ostvarena dobit ili gubitak od promene vrednosti neke hartije od vrednosti koju vlasnik drži u posedu, a kao takav je prikazan kao deo suficita/deficita. 4. Neproizvodna sredstva nisu posebno identifikovana i otuda su ona tretirana u skladu sa gore navedenim pravilima
<b>TRANSAKCIJE U FINANSIJSKIM SREDSTVIMA I OBAVEZAMA (FINANSIRANJE)</b> Neto akvizicija finansijskih sredstava <i>Domaća</i> <i>Inostrana</i> Neto nastanak obaveza (nastanak manje likvidacije) <i>Domaći</i> <i>Inostrani</i>		

Usaglašavanje konceptata prihoda GFS i IPSAS:

1. GFS (prihod + ostali ekonomski tokovi) = IPSAS (prihodi + ekonomski prilivi koji su direktno prepoznati u Izveštaju o promenama u kapitalu), i

2. GFS (rashodi + negativni ostali ekonomski tokovi) = IPSAS (rashodi + odlivi koji su direktno prepoznati u Izveštaju o promenama u kapitalu)

Slika 5: Izvori i upotreba gotovine i gotovinskih tokova

GFS – Izveštaj o izvorima i upotrebi gotovine	Komentari u vezi razlika	IPSAS – Izveštaj o gotovinskom toku
<p><b>Gotovinska primanja iz operativnih aktivnosti</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Porezi</li> <li>Socijalni doprinosi</li> <li>Bespovratna finansijska sredstva (grantovi/donacije)</li> <li>Ostala primanja</li> </ul> <p><b>Gotovinska plaćanja iz operativnih aktivnosti</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Nadoknade zaposlenima</li> <li>Kupovina dobara i usluga</li> <li>Kamata</li> <li>Subvencije</li> <li>Bespovratna finansijska sredstva (grantovi/donacije)</li> <li>Socijalne naknade</li> <li>Ostala plaćanja</li> </ul> <p><b>Neto gotovina dobijena iz tekućih operacija</b></p>	<p>Dva izveštaja su vrlo slična osim u određenim razlikama u klasifikaciji</p>	<p><b>Primanja</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Oporezivanje</li> <li>Prodaja dobara i usluga</li> <li>Bespovratna finansijska sredstva (grantovi/donacije)</li> <li>Dobijene kamate</li> <li>Ostala primanja</li> </ul> <p><b>Plaćanja</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Troškovi zaposlenih</li> <li>Penzije</li> <li>Dobavljači</li> <li>Plaćena kamata</li> <li>Ostala plaćanja</li> </ul> <p><b>Neto gotovinski tokovi iz operativnih aktivnosti</b></p>
<p><b>Gotovinski tokovi iz investicija u nefinansijska sredstva</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Kupovina nefinansijskih sredstava</li> <li>Osnovna sredstva</li> <li>Strateške zalihe</li> <li>Dragocenosti</li> <li>Neproizvodna sredstva</li> <li><i>Neto gotovinski odlivi iz investiranja u nefinansijska sredstva</i></li> </ul> <p><b>Gotovinski suficit/deficit</b></p> <p><b>Gotovinski tokovi iz aktivnosti finansiranja</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Neto akvizicije finansijskih sredstava, osim gotovine</li> <li>Domaća</li> <li>Inostrana</li> <li>Neto nastanak obaveza</li> <li>Domaći</li> <li>Inostrani</li> </ul> <p><b>Neto gotovinski priliv iz aktivnosti finansiranja</b></p> <p><b>Neto izmene u gotovinskoj novčanoj masi</b></p>		<p><b>Gotovinski tokovi iz aktivnosti investiranja</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Kupovina postrojenja i opreme</li> <li>Prinosi iz prodaje postrojenja i opreme</li> <li>Prinosi iz prodaje investicija</li> <li>Kupovina hartija od vrednosti u inostranoj valuti</li> </ul> <p><b>Neto gotovinski tokovi iz aktivnosti investiranja</b></p> <p><b>Gotovinski tokovi iz aktivnosti finansiranja</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Prinosi iz pozajmica</li> <li>Otplata pozajmica</li> <li>Distribucija/dividende vladi/državi</li> </ul> <p><b>Neto gotovinski tokovi iz aktivnosti finansiranja</b></p> <p><b>Neto povećanje/(umanjenje) u gotovini i gotovinskim ekvivalentima</b></p>
<p><b>Deo usaglašavanja bilansa stanja</b></p>		<p>Gotovina i gotovinski ekvivalenti na početku posmatranog perioda</p> <p>Gotovina i gotovinski ekvivalenti na kraju posmatranog perioda</p>

Slika 6: Ostali ekonomski tokovi i promene u neto sredstvima/kapitalu

GFS – Izveštaj o ostalim ekonomskim tokovima	Komentari u vezi razlika	IPSAS – Izveštaj o promenama u neto sredstvima/kapitalu
<p><b>Izmene u neto vrednosti koje rezultiraju iz ostalih ekonomskih tokova</b></p> <p><b>Nefinansijska sredstva</b> Dobici od promene vrednosti hartije od vrednosti koja se drži u posedu Ostale promene volumena</p> <p><b>Finansijska sredstva</b> Dobici od promene vrednosti hartije od vrednosti koja se drži u posedu Ostale promene volumena</p> <p><b>Obaveze</b> Dobici od promene vrednosti hartije od vrednosti koja se drži u posedu Ostale promene volumena</p>	<p>Ova dva izveštaja NISU direktno uporediva pošto imaju različite svrhe..</p> <p>Ovo je dole objašnjeno pod konceptima GFS neto vrednosti i IPSAS neto sredstva/kapitala</p>	<p><b>Stanje (kraj godine) 31, 20XX-1</b></p> <p>Dobit na revaluaciju vlasništva Gubitak na revaluaciju investicija Devizne razlike u prevođenju stranih operacija Neto prihodi koji su direktno prepoznati u neto sredstvima/kapitalu Suficit za period <b>Ukupni prepoznati prihodi i troškovi za period</b></p> <p><b>Stanje na (kraj godine) 20XX prenešeno u naredni period</b></p> <p>Izmene u računovodstvenoj politici Korigovano stanje <b>Izmene u neto sredstvima/kapitalu za 20XX</b></p>

**Neto vrednost u poređenju prema sredstvima/kapitalu - računovodstveni model**

Početna neto vrednost GFS bilansa stanja + operativno stanje + izmene usled ostalih ekonomskih tokova = zaključna neto vrednost bilansa stanja  
Početna neto sredstva/kapital IPSAS + sufucut/deficit + elementi direktno prikazani u izmenama u izveštajima o kapitalu = zaključna neto sredstva/kapital

**Napomena:**

IPSAS takođe zahteva  
(i) poređenje budžetskih i stvarnih iznosa (pod uslovom da postoji objavljeni budžet), ili u obliku posebnog dodatnog finansijskog izveštaja, ili kao dodatna budžetska kolona  
(ii) beleške sadrže kratak pregled značajnih računovodstvenih mera politika i ostalih napomena  
(iii) komparativne podatke za prethodnu godinu  
Ništa od gore navedenog nije zahtevano za GFS izveštaje.