

MRSJS 42 – SOCIJALNA DAVANJA

Historijat MRSJS-a

Ovo izdanje sadrži izmjene i dopune proistekle iz MRSJS-ova izdatih do 31. januara/siječnja 2022. godine.

MRSJS 42 Socijalna davanja je izdat u januaru/siječnju 2019. godine.

Od tada, MRSJS 42 je izmijenjen kroz sljedeće MRSJS-ove:

- dokument *COVID-19: Odgađanje datuma stupanja na snagu* (izdat u novembru/studenom 2020. godine); i
- dokument *Kolektivne i pojedinačne usluge (izmjene i dopune MRSJS-a 19)* (izdat u januaru/siječnju 2020. godine).

Tabelarni pregled izmijenjenih tačaka MRSJS-a 42

Zahvaćena tačka	Vrsta izmjene	Dokument iz kojeg je proistekla izmjena
4A.	Novi tekst	Kolektivne i pojedinačne usluge iz januara/siječnja 2020. godine
35.	Izmijenjeno i dopunjeno	COVID-19: Odgađanje datuma stupanja na snagu iz novembra/studenog 2020. godine
35A.	Izmijenjeno i dopunjeno	COVID-19: Odgađanje datuma stupanja na snagu iz novembra/studenog 2020. godine

MRSJS 42 – SOCIJALNA DAVANJA

SADRŽAJ

	tačke
Cilj	1-2.
Djelokrug	3-4.
Definicije pojmova	5.
Opći pristup.....	6-25.
Priznavanje obaveze za program socijalnih davanja.....	6-9.
Priznavanje rashoda za program socijalnih davanja	10-11.
Mjerenje obaveze za program socijalnih davanja	12-20.
Mjerenje rashoda za program socijalnih davanja.....	21.
Objavljivanje	22-25.
Pristup zasnovan na osiguranju.....	26-31.
Priznavanje i mjerenje	26-28.
Objavljivanje	29-31.
Izvjštavanje o dugoročnoj financijskoj održivosti subjekta	32.
Prijelazne odredbe.....	33-34.
Opći pristup	33.
Pristup zasnovan na osiguranju.....	34.
Datum stupanja na snagu	35-36.
Dodatak A. Uputstva za primjenu	
Dodatak B. Izmjene i dopune drugih MRSJS-ova	
Osnove za donošenje zaključaka	
Smjernice za provođenje	
Pokazni primjeri	
Poređenje sa statistikom državnih financija	

Cilj

1. Cilj ovog standarda je poboljšati relevantnost, sposobnost davanja vjernog prikaza i uporedivost informacija o socijalnim davanjima kako su definirana ovim standardom koje je izvještajni subjekat dužan dati u svojim financijskim izvještajima. Informacije koje se pruže bi trebale pomagati korisnicima osnovnih financijskih izvještaja i financijskih izvještaja opće namjene da procijene:
 - (a) prirodu socijalnih davanja subjekta;
 - (b) ključne karakteristike provođenja odnosnih programa socijalnih davanja; i
 - (c) uticaj takvih socijalnih davanja na financijske rezultate, financijski položaj i novčane tokove subjekta.
2. Kako bi se to postiglo, ovaj standard ustanovljava principe i zahtjeve koji se tiču:
 - (a) priznavanja rashoda i obaveza za socijalna davanja;
 - (b) mjerenja rashoda i obaveza za socijalna davanja;
 - (c) prezentiranja informacija o socijalnim davanjima u osnovnim financijskim izvještajima; i
 - (d) određivanja koje informacije objaviti kako bi se korisnicima osnovnih financijskih izvještaja omogućilo da ocijene prirodu i financijske učinke socijalnih davanja izvještajnog subjekta.

Djelokrug

3. Subjekt koji izrađuje i prezentira financijske izvještaje prema računovodstvu na obračunskoj osnovi je dužan primijeniti ovaj standard kod računovodstvenog postupanja sa socijalnim davanjima.
4. Ovaj standard se primjenjuje na transakcije koje zadovoljavaju definiciju socijalnih davanja. On se ne primjenjuje na prijenose novca koji se obračunavaju u skladu s drugim standardima, tačnije na:
 - (a) financijske instrumente koji spadaju u djelokrug MRSJS-a 41 *Financijski instrumenti* (ili MRSJS-a 29 *Financijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje* prije nego subjekat usvoji MRSJS 41);
 - (b) primanja zaposlenih iz djelokruga MRSJS-a 39 *Primanja zaposlenih*; i
 - (c) ugovore o osiguranju koji spadaju u djelokrug relevantnih međunarodnih ili računovodstvenih standarda pojedinačnih zemalja koji uređuju ugovore o osiguranju.

Dodatna uputstva u pogledu djelokruga ovog standarda su data u tačkama UP1, UP2. i UP3.

- 4A. Kolektivne i pojedinačne usluge (kako su definirane MRSJS-om 19 *Rezerviranja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina*) nisu socijalna davanja. Uputstva za utvrđivanje da li nastaje rezerviranje za te transakcije su data u MRSJS-u 19.

Definicije pojmova

5. Pojmovi dati u nastavku teksta se u ovom standardu koriste u ovdje navedenim značenjima.

Socijalna davanja su prijenosi novca za potrebe:

- (a) određenih pojedinaca i/ili domaćinstava koji zadovoljavaju kriterije za to;
- (b) ublažavanja efekata socijalnih rizika; i
- (c) odgovaranja na potrebe cjelokupnog društva.

Dodatna uputstva o ovoj definiciji su data u tačkama od UP4. do UP8.

Socijalni rizici su događaji ili okolnosti:

- (a) povezani sa karakteristikama pojedinaca i/ili domaćinstava, kao što su starosna dob, zdravstveno stanje, nivo siromaštva i radni status; i
- (b) koji se mogu negativno odraziti na blagostanje pojedinaca i/ili domaćinstava bilo time što dodatno opterećuju njihove resurse ili time što umanjuju njihove prihode.

Dodatna uputstva o tome šta je sve obuhvaćeno socijalnim rizicima su data u tačkama UP9. i UP10.

Opći pristup

Priznavanje obaveze za program socijalnih davanja

6. Subjekt priznaje obavezu za program socijalnih davanja kada:

- (a) ima sadašnju dužnost u odnosu na odliv resursa koja proističe iz prošlog događaja; a
- (b) ta sadašnja dužnost se može mjeriti na način kojim se zadovoljavaju kvalitativne karakteristike i uvažavaju ograničenja u pogledu informacija iz financijskih izvještaja opće namjene kako su data u *Konceptualnom okviru za financijsko izvještavanje opće namjene subjekata javnog sektora*.

Odliv resursa

- 7. Obaveza mora podrazumijevati odliv resursa iz subjekta za njeno izmirenje. Dužnost koja se može ispuniti bez odliva resursa iz subjekta nije obaveza.
- 8. Moguće je postojanje određene neizvjesnosti u vezi s mjerenjem obaveze. Korištenje procijenjenih vrijednosti je suštinski dio računovodstva na obračunskoj osnovi. Neizvjesnost u pogledu odliva resursa ne sprječava priznavanje obaveze osim kada je stepen neizvjesnosti toliko visok da nije moguće zadovoljiti kvalitativne karakteristike relevantnosti i sposobnosti davanja vjernog prikaza. Kada stepen neizvjesnosti ne sprječava priznavanje obaveze, on se uzima u obzir pri mjerenju te obaveze.

Prošli događaj

- 9. Prošli događaj iz kojeg proističe obaveza za program socijalnih davanja je ispunjenje svih kriterija za primanje uplate socijalnih davanja svakog od korisnika. Ispunjenje kriterija za svako plaćanje socijalnih davanja je zaseban prošli događaj.

Dodatna uputstva za priznavanje obaveze su data u tačkama od UP11. do UP14.

Priznavanje rashoda za program socijalnih primanja

10. Subjekt je dužan priznati rashod za program socijalnih davanja u istom trenutku kada prizna i obavezu.

- 11. Subjekt ne priznaje rashod za program socijalnih davanja kada se plaćanje socijalnih davanja izvrši prije nego se ispune svi kriteriji za naredno plaćanje već, umjesto toga, priznaje avansno plaćanje kao imovinu u izvještaju o financijskom položaju, osim kada taj iznos postane nenaplativ, u kom slučaju priznaje rashod.

Mjerenje obaveze za program socijalnih primanja

Početno mjerenje obaveze

- 12. Subjekt je dužan mjeriti obavezu za program socijalnih davanja po najpreciznijoj procjeni troškova (to jeste, plaćanja na ime socijalnih davanja) koji će nastati po subjektu pri ispunjenju sadašnje dužnosti odražene kroz obavezu.
- 13. Kod najpreciznije procjene troškova (to jeste, plaćanja na ime socijalnih davanja) do koje subjekt može doći uzimaju se u obzir mogući efekti naknadnih događaja na ta plaćanja socijalnih davanja.
- 14. Kada se ne očekuje da će obaveza u odnosu na neki program socijalnih davanja biti izmirena u roku najviše dvanaest (12) mjeseci od kraja izvještajnog perioda u kojem se obaveza prizna (to jeste, da naredno plaćanje socijalnih davanja neće biti izvršeno za više od dvanaest mjeseci), tu obavezu treba diskontirati po diskontnoj stopi iz tačke 19.
- 15. Dodatna uputstva za mjerenje obaveze su data u tačkama od UP15. do UP18.

Naredna mjerenja

- 16. Obaveza za program socijalnih davanja se smanjuje kako se isplaćuju socijalna davanja. Svaka razlika između troška izvršenja plaćanja socijalnih davanja i knjigovodstvene vrijednosti obaveze u vezi s programom socijalnih davanja se priznaje u suficitu ili deficitu u periodu u kojem se obaveza izmiri.
- 17. Kada se obaveza diskontira u skladu s tačkom 14, tu obavezu treba povećavati a rashod po osnovu kamate priznavati u svakom izvještajnom periodu sve dok se obaveza ne izmiri, kako bi se odrazilo prebijanje diskontiranja.
- 18. Kada obaveza još nije izmirena, treba je provjeravati svakog datuma izvještavanja i usklađivati tako da se odrazi najpreciznija procjena, u tom trenutku, troškova (to jeste, plaćanja na ime socijalnih davanja) koji će nastati po subjektu pri ispunjavanju sadašnje dužnosti odražene kroz obavezu.

Diskontna stopa

19. Stopa koja se koristi za diskontiranje obaveze u odnosu na program socijalnih davanja mora odražavati vremensku vrijednost novca. Valuta i trajanje financijskog instrumenta izabranog da odrazi vremensku vrijednost novca se moraju podudarati s valutom i procijenjenim trajanjem odnosno obaveze za socijalna davanja.
20. Tačka UP18. daje dodatna uputstva o diskontnoj stopi koju treba primijeniti.

Mjerenje rashoda za program socijalnih primanja

21. Subjekt rashod za program socijalnih davanja početno mjeri po iznosu jednakom iznosu obaveze izmjerene prema tački 12. Kada plaćanje socijalnih davanja izvrši prije nego se ispune svi kriteriji za naredno plaćanje, subjekt avansno plaćanje ili priznati rashod treba mjeriti u skladu s tačkom 11. po prenesenom iznosu novca.

Objavljivanje

22. Cilj objavljivanja prema općem pristupu, zajedno sa informacijama koje se daju u izvještaju o financijskom položaju, izvještaju o financijskim rezultatima, izvještaju o promjenama u neto imovini/kapitalu i izvještaju o novčanim tokovima, je da subjekt korisnicima svojih financijskih izvještaja pruži osnovu za procjenjivanje učinka koji bi socijalna davanja mogla imati na njegov financijski položaj, financijske rezultate i novčane tokove. Tačke 23, 24. i 25. navode konkretne zahtjeve u pogledu načina kako ispuniti taj cilj.
23. Subjekt je dužan objaviti informacije kojima se:
- (a) pojašnjavaju karakteristike njegovih programa socijalnih davanja; i
 - (b) pojašnjavaju demografski, ekonomski i drugi vanjski faktori koji bi mogli uticati na njegove programe socijalnih davanja.
24. Kako bi zadovoljio zahtjeve iz tačke 23, subjekt mora objaviti:
- (a) informacije o karakteristikama svojih programa socijalnih davanja, uključujući
 - (i) vrstu socijalnih davanja obuhvaćenih programom (kao što su penzije, naknada za slučaj nezaposlenosti ili dječji dodaci);
 - (ii) ključna obilježja programa socijalnih davanja, poput opisa zakonskog okvira kojim se programi vode, rezimea glavnih kriterija koji moraju biti ispunjeni da se prime socijalna davanja i navođenja na koji način se može doći do više informacija o programima;
 - (iii) opis načina financiranja programa, uključujući da li se financiraju kroz raspodjele budžeta, iz prijenosa od drugog subjekta javnog sektora ili na neki treći način. Za programe koji se financiraju (potpuno ili jednim dijelom) iz doprinosa za socijalno osiguranje, subjekt mora navesti i
 - a. unakrsno upućivanje na mjesto gdje se mogu pronaći informacije o tim doprinosima za socijalno osiguranje i svu namjensku imovinu (kada se ta informacija uvrštava u financijske izvještaje subjekta); ili
 - b. da su informacije o tim doprinosima za socijalno osiguranje i svoj namjenskoj imovini dostupne u drugom financijskom izvještaju subjekta, te kako se može doći do tih informacija;
 - (iv) opis ključnih demografskih, ekonomskih i drugih vanjskih faktora koji utiču na nivo rashoda prema programima socijalnih davanja, koji se može dati skupno kada isti demografski, ekonomski i drugi vanjski faktori na više programa socijalnih davanja utiču na sličan način;
 - (b) ukupni rashod na ime socijalnih davanja priznat u izvještaju o financijskim rezultatima, raščlanjen po programima socijalnih davanja;
 - (c) opis svih značajnih promjena programa socijalnih davanja koje su izvršene u izvještajnom periodu, zajedno s opisom očekivanog učinka tih promjena. U promjene programa socijalnih davanja spadaju, između ostalih
 - (i) promjene nivoa socijalnih davanja koja se pružaju; i
 - (ii) promjene kriterija za sticanje prava na socijalna davanja, uključujući pojedince i/ili domaćinstva obuhvaćene programom socijalnih davanja.

Pri vršenju objavljivanja koja se zahtijevaju ovom tačkom, subjekat mora voditi računa o zahtjevima iz tačaka 45, 46. i 47. MRSJS-a 1 *Prezentacija financijskih izvještaja*, koje daju smjernice u vezi sa značajnošću i objedinjavanjem.

25. Kada program socijalnih davanja ispunjava kriterije iz tačke 28. da se primijeni pristup zasnovan na osiguranju, objavljuje se i izjava o tome.

Pristup zasnovan na osiguranju

Priznavanje i mjerenje

26. **Kada program socijalnih davanja ispunjava kriterije iz tačke 28, subjekat smije, ali nije dužan, imovinu, obaveze, prihode i rashode povezane s tim programom priznati i mjeriti primjenjujući, analogijom, zahtjeve relevantnih međunarodnih ili računovodstvenih standarda svoje zemlje koji uređuju ugovore o osiguranju.¹**

U tački UP19. su data dodatna uputstva o računovodstvenim standardima koji uređuju ugovore o osiguranju koji bi se, analogijom, mogli primijeniti i kod obračunavanja socijalnih davanja.

27. Kada odluči da ne primjenjuje, analogijom, zahtjeve relevantnih međunarodnih ili računovodstvenih standarda svoje zemlje koji uređuju ugovore o osiguranju, subjekat priznaje i mjeri obaveze i rashode povezane s odnosnim programom socijalnih davanja i uvrštava ih u objavljivanja u financijskim izvještajima, u skladu s tačkama od 6. do 25. ovog standarda.
28. Subjekt imovinu, obaveze, prihode i rashode povezane s nekim programom socijalnih davanja može priznati i mjeriti primjenjujući, analogijom, zahtjeve relevantnih međunarodnih ili računovodstvenih standarda svoje zemlje koji uređuju ugovore o osiguranju kada:

- (a) je predviđeno da se program socijalnih davanja u potpunosti financira iz doprinosa; i kada
- (b) postoje dokazi da subjekat datim programom upravlja na isti način kao izdavatelj ugovora o osiguranju, uključujući redovno procjenjivanje financijskih rezultata i financijskog položaja programa.

Više uputstava za utvrđivanje da li su navedeni kriteriji ispunjeni su data u tačkama od UP20. do UP25.

Objavljivanje

29. **Cilj objavljivanja prema pristupu zasnovanom na osiguranju, zajedno s informacijama koje se daju u izvještaju o financijskom položaju, izvještaju o financijskim rezultatima, izvještaju o promjenama u neto imovini/kapitalu i izvještaju o novčanim tokovima, je da subjekat korisnicima svojih financijskih izvještaja pruži osnovu za procjenjivanje učinka koji bi socijalna davanja mogla imati na njegov financijski položaj, financijske rezultate i novčane tokove. Tačke 30. i 31. navode konkretne zahtjeve u pogledu načina kako ispuniti taj cilj.**

30. **Kada imovinu, obaveze, prihode i rashode povezane s programom socijalnih davanja priznaje i mjeri primjenjujući, analogijom, zahtjeve relevantnih međunarodnih ili računovodstvenih standarda svoje zemlje koji uređuju ugovore o osiguranju, subjekat je dužan objaviti:**

- (a) osnovu na kojoj je utvrdio da je korištenje pristupa zasnovanog na osiguranju primjereno;
- (b) informacije koje zahtijevaju relevantni međunarodni ili računovodstveni standardi date zemlje koji uređuju ugovore o osiguranju; i
- (c) sve dodatne informacije koje se zahtijevaju tačkom 31. ovog standarda.

31. Kako bi zadovoljio zahtjeve iz podtačke (c) tačke 30 ovog standarda, subjekat mora objaviti:

- (a) informacije o karakteristikama svojih programa socijalnih davanja, uključujući
 - (i) vrstu socijalnih davanja obuhvaćenih programom (kao što su penzije, naknada za slučaj nezaposlenosti ili dječji dodaci); i
 - (ii) ključna obilježja programa socijalnih davanja, poput opisa zakonskog okvira kojim se programi vode, rezimea glavnih kriterija koji moraju biti ispunjeni da se prime socijalna davanja i navođenja na koji način se može doći do više informacija o programima; te

¹ U dijelu ovog standarda koji se odnosi na pristup zasnovan na osiguranju, pojam „relevantni međunarodni ili računovodstveni standardi pojedinačnih zemalja koji uređuju ugovore o osiguranju“ se odnosi na MSFI 17 *Ugovori o osiguranju* i na standarde pojedinačnih zemalja u kojima su usvojeni suštinski isti principi kao i u MSFI-ju 17.

- (b) opis svih značajnih promjena programa socijalnih davanja koje su izvršene u izvještajnom periodu, zajedno s opisom očekivanog učinka tih promjena. U promjene programa socijalnih davanja spadaju, između ostalih
 - (i) promjene nivoa socijalnih davanja koja se pružaju; i
 - (ii) promjene kriterija za sticanje prava na socijalna davanja, uključujući pojedince i/ili domaćinstva obuhvaćene programom socijalnih davanja.

Pri vršenju objavljivanja koja se zahtijevaju ovom tačkom, subjekat mora voditi računa o zahtjevima iz tačaka 45, 46. i 47. MRSJS-a 1, koje daju smjernice u vezi sa značajnošću i objedinjavanjem.

Izvještavanje o dugoročnoj financijskoj održivosti subjekta

- 32. Subjekti sa socijalnim davanjima se potiču, ali nisu dužni, izraditi financijske izvještaje opće namjene koji pružaju informacije o dugoročnoj financijskoj održivosti subjekta. Uputstva za izradu takvih izvještaja su data u Smjernicama za preporučenu praksu (u daljem tekstu: Smjernice) br. 1 *Izvještavanje o dugoročnoj financijskoj održivosti subjekta*.

Prijelazne odredbe

Opći pristup

- 33. Pri obračunavanju programa socijalnih primanja koji se priznaju i mjere i za koje se objavljivanja vrše prema općem pristupu (vidjeti tačke od 6. do 25), subjekat je ovaj standard dužan primijeniti retroaktivno, u skladu s MRSJS-om 3 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške*.

Pristup zasnovan na osiguranju

- 34. Subjekt je dužan primijeniti prijelazne odredbe relevantnih međunarodnih ili računovodstvenih standarda svoje zemlje koji uređuju ugovore o osiguranju pri obračunavanju programa socijalnih davanja koji se priznaju i mjere i za koje se objavljivanja vrše prema pristupu zasnovanom na osiguranju (vidjeti tačke od 26. do 31).

Datum stupanja na snagu

- 35. Subjekt je dužan primijeniti ovaj standard na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode koji počinju na dan 1. januara/siječnja, 2023. godine ili kasnije. Potiče se i njegova ranija primjena. Kada ovaj standard primijeni na neki period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2023. godine, subjekat mora objaviti tu činjenicu.
- 35A. Dokumentom *Kolektivne i pojedinačne usluge (izmjene i dopune MRSJS-a 19)* uvedena je tačka 4A. Subjekt je dužan primijeniti tu dopunu na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2023. godine. Potiče se i njena ranija primjena.
- 36. Kada subjekat usvoji računovodstvo prema MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi, kako je definirano MRSJS-om 33 *Prva primjena međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor na obračunskoj osnovi (MRSJS-ova)*, za financijsko izvještavanje opće namjene nakon ovdje naznačenog datuma stupanja na snagu, ovaj standard se primjenjuje na godišnje financijske izvještaje subjekta koji obuhvataju periode početno sa ili nakon datuma usvajanja MRSJS-ova.

Uputstva za primjenu

Ovaj dodatak čini sastavni dio MRSJS-a 42.

Djelokrug (vidjeti tačke 3. i 4)

- UP1. Ovaj standard se primjenjuje kod obračunavanja transakcija i dužnosti koje zadovoljavaju definiciju socijalnih davanja iz tačke 5. standarda. On ne obrađuje transakcije koje su uređene drugim MRSJS-ovima, poput penzija zaposlenih (koje se obračunavaju u skladu s MRSJS-om 39 *Primanja zaposlenih*) i zajmova po povoljnim uslovima, kao što su studentski krediti (koji se obračunavaju prema MRSJS-u 41 *Financijski instrumenti*, odnosno MRSJS-u 29 *Financijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje* prije nego subjekat usvoji MRSJS 41).
- UP2. Slično tome, ovaj standard se ne primjenjuje ni na ugovore o osiguranju, čak ni kada je rizik pokriven ugovorom o osiguranju socijalni rizik kako je definiran u tački 5. standarda. Ugovori o osiguranju se obračunavaju u skladu s relevantnim međunarodnim ili računovodstvenim standardima pojedinačnih zemalja koji uređuju ugovore o osiguranju.
- UP3. Ovaj standard se ne primjenjuje na kolektivne i pojedinačne usluge. Definicija socijalnih davanja obuhvata samo prijenose novca, ne i pružanje usluga. Ovaj standard se ne odnosi na prijenose novca pojedincima i domaćinstvima kojima se ne oslovljavaju socijalni rizici, poput pomoći u vanrednim situacijama.

Definicije pojmova (vidjeti tačku 5)

Uputstva o definiranju socijalnih davanja

- UP4. Socijalna davanja su prijenosi novca (uključujući i prijenose u vidu ekvivalenata novca, poput unaprijed plaćenih debitnih kartica) u korist pojedinaca i/ili domaćinstava. Usluge koje pružaju subjekti javnog sektora ne predstavljaju socijalna davanja. U nekim jurisdikcijama, subjekat javnog sektora može izdati bonove koji pojedincima i/ili domaćinstvima omogućavaju pristup uslugama ili može nadoknaditi troškove koji su nastali po pojedince i/ili domaćinstva pri pristupanju uslugama. Ekonomska suština tih transakcija je da subjekat javnog sektora plaća za pružanje usluga i one, prema tome, ne zadovoljavaju definiciju socijalnih davanja. Kada subjekat javnog sektora daje bonove ili nadoknađuje troškove, pojedinci i/ili domaćinstva ne uživaju diskreciona prava nad korištenjem takvog davanja. S druge strane, socijalna davanja podrazumijevaju prijenos novca koji se može utrošiti na isti način kao i prihod iz drugih izvora.
- UP5. U određenim jurisdikcijama prijenosi novca se mogu vršiti u vidu ekvivalenata novca čije korištenje podliježe manjem ograničenju. Na primjer, vlada može izdavati unaprijed plaćene debitne kartice koje se mogu koristiti za kupovinu bilo kog artikla osim alkohola i duhanskih proizvoda. Tako mala ograničenja ne kose se s principom da se socijalnim davanjima osiguravaju prijenosi novca koji se može utrošiti na isti način kao i prihod iz drugih izvora. Unaprijed plaćene debitne kartice s manjim ograničenjima su prijenosi novca a ne pružanje usluga vlade.
- UP6. Socijalna davanja se daju samo kada se ispune kriteriji za dobivanje socijalnog davanja naredni put kad se bude isplaćivalo. Na primjer, vlada može davati naknadu za slučaj nezaposlenosti kako bi osigurala da su zadovoljene potrebe onih čiji prihod u periodu kada nisu zaposleni inače ne bi bio dovoljan. Iako program naknada za slučaj nezaposlenosti može obuhvatiti sve građane, naknade se isplaćuju samo onima koji su nezaposleni, to jeste onima koji zadovoljavaju kriterije za to. U određenim slučajevima, kriteriji se mogu odnositi na državljane ili na rezidente, kao što je slučaj kada subjekat javnog sektora plaća univerzalni osnovni dohodak svim punoljetnim rezidentima.
- UP7. Procjena da li se davanjem nastoje umanjiti efekti socijalnih rizika se vrši u odnosu na cijelo društvo, ali davanje ne mora umanjivati efekte socijalnih rizika za svakog primatelja. Tako, na primjer, vlada isplaćuje penzije svim osobama koje napune određene godine života, bez obzira na njihov prihod ili bogatstvo, kako bi osigurala da su zadovoljene potrebe onih čiji prihod nakon odlaska u penziju inače ne bi bio dovoljan. Takva davanja zadovoljavaju kriterij iz definicije da su namijenjena za umanjene efekata socijalnih rizika.
- UP8. Socijalna davanja su organizirana tako da se osigura da su zadovoljene potrebe cjelokupnog društva. To ih razlikuje od davanja po osnovu ugovora o osiguranju, koja su organizirana tako da donesu korist pojedincima ili grupama pojedinaca. Zadovoljavanje potreba cjelokupnog društva ne znači da svako pojedino socijalno davanje mora obuhvatiti sve članove društva. U određenim jurisdikcijama, socijalna davanja se osiguravaju kroz kategorije sličnih davanja koja se odnose na različite segmente društva. Socijalno davanje koje pokriva neki segment društva u sklopu šireg sistema socijalnih davanja ispunjava zahtjev da zadovoljava potrebe cjelokupnog društva.

Uputstva o definiranju socijalnih rizika

- UP9. Socijalni rizici su povezani s karakteristikama pojedinaca i/ili domaćinstava, kao što su starosna dob, zdravstveno stanje, nivo siromaštva i radni status. Po svojoj prirodi, socijalni rizici su direktno povezani sa karakteristikama pojedinca i/ili domaćinstva. Uslov, događaj ili okolnosti koji vode ili doprinose neplaniranom ili neželjenom događaju proističu iz karakteristika pojedinaca i/ili domaćinstava. To socijalne razlikuje od drugih vrsta rizika kod kojih uslov, događaj ili okolnosti koji vode ili doprinose neplaniranom ili nepoželjnom događaju proističu iz nečega drugog a ne iz karakteristika pojedinca, odnosno domaćinstva.
- UP10. Na primjer, naknade za slučaj nezaposlenosti predstavljaju socijalna davanja jer uslov, događaj ili okolnosti obuhvaćeni tom naknadom proističu iz karakteristika pojedinaca i/ili domaćinstava, konkretno u ovom slučaju, iz promjene radnog statusa pojedinca. S druge strane, pomoć koja se pruža neposredno nakon zemljotresa nije socijalno davanje. Uslov, događaj ili okolnosti koje vode ili doprinose neplaniranom ili neželjenom događaju su aktivne tektonske ploče a rizik je da bi mogući zemljotres mogao nanijeti neku štetu. S obzirom da je rizik povezan s geografijom a ne s pojedincima i/ili domaćinstvima, nije riječ o socijalnom riziku.

Opći pristup (vidjeti tačke od 6. do 21)

Priznavanje obaveze za program socijalnih davanja

- UP11. U skladu s tačkom 9. ovog standarda, prošli događaj iz kojeg proističe obaveza za program socijalnih davanja je ispunjenje svih kriterija za primanje uplate socijalnog davanja svakog od korisnika. Još uvijek biti živ u trenutku kada se zahtijeva da kriteriji budu ispunjeni bi moglo predstavljati jedan od trajnih kriterija, bez obzira da li je izričito naveden ili implicitan. Drugi trajni kriteriji bi mogli biti relevantni za određene programe socijalnih primanja. Na primjer, mnoge naknade za slučaj nezaposlenosti se mogu isplaćivati samo dok je korisnik rezident date jurisdikcije pa je, dakle, rezidentni status trajni kriterij. Da bi se priznala obaveza, korisnik mora ispunjavati kriterije (za primanje socijalnih davanja) na datum izvještavanja ili prije njega čak i kada se službena provjera kriterija vrši rjeđe od toga.

- UP12. Kada korisnik nije ranije ispunjavao kriterije za naredno plaćanje ili je došlo do prekida u ispunjavanju kriterija, obaveza se priznaje u trenutku kada se kriteriji za naredno plaćanje prvi put ispune ili kada se ponovo ispune svi kriteriji. U primjere toga spada:

- (a) navršavanje određenih godina života (kod starosnih penzija);
- (b) smrt supružnika (kod naknada za nadživjele supružnike);
- (c) ostanak bez posla (kod naknada za slučaj nezaposlenosti za osobe koje nisu na čekanju); i
- (d) nezaposlenost tokom naznačenog perioda (kod naknada za osobe koje su na čekanju).

Subjekat obavezu priznaje tamo gdje korisnici ispunjavaju kriterije (za primanje isplate socijalnih davanja) na datum izvještavanja ili prije njega. Kada neki korisnik kriterije za primanje socijalnih davanja ispuni prije trenutka izvršenja naredne isplate socijalnih davanja, ali nakon datuma izvještavanja, ne priznaje se nikakva obaveza jer ne postoji sadašnja dužnost s datumom izvještavanja.

- UP13. U slučajevima kada je korisnik ranije ispunjavao kriterije i nije došlo do prekida u ispunjavanju tih kriterija, obaveza za socijalna davanja se priznaje svaki put kada su kriteriji ispunjeni.

- UP14. To da li biti živ predstavlja zaseban kriterij će zavisiti od karakteristika svakog zasebnog programa socijalnih davanja. Kod nekih programa, nije obavezno zasebno razmatrati da li je korisnik živ jer je to indirektno pokriveno nekim drugim kriterijem. Na primjer:

- (a) naknada za slučaj nezaposlenosti bi mogla biti plativa samo osobama koje su ostale bez posla i dostupne su za rad (što implicitno podrazumijeva da su živi);
- (b) biti živ ne mora uvijek biti kriterij koji se odnosi na korisnika socijalnih davanja. Dječji dodatak se može plaćati roditeljima ili starateljima pa, dakle, isplata zavisi od toga da li je dijete živo a ne od statusa roditelja, odnosno staratelja;

- (c) davanja se mogu prenijeti na osobu koja je nadživjela smrt korisnika.

Subjekt mora razmotriti kako bivanje u životu utiče na priznavanje svakog konkretnog programa socijalnih primanja, uzimajući u obzir sve relevantne faktore.

Mjerenje obaveze za program socijalnih davanja

- UP15. U skladu s tačkom 12. ovog standarda, subjekat obavezu za program socijalnih primanja mora mjeriti po najpreciznijoj procjeni troškova (to jeste, plaćanja socijalnih davanja) koje subjekat očekuje da će snositi pri ispunjenju sadašnje dužnosti odražene kroz obavezu. Ispunjavanje kriterija za svako plaćanje socijalnih davanja predstavlja zaseban prošli događaj i obaveza za svako plaćanje se mjeri zasebno. Najvećim mogućim iznos koji se može priznati kao obaveza je iznos troškova koje subjekat očekuje da nastanu po njega pri narednoj isplati socijalnih davanja. Razlog za to je taj što isplate socijalnih davanja nakon tog trenutka predstavljaju buduće događaje za koje ne postoji sadašnja dužnost.
- UP16. Pri mjerenju obaveze, subjekat uzima u obzir mogućnost da bi korisnici mogli prestati imati pravo na socijalna davanja prije narednog trenutka kada moraju (implicitno ili eksplicitno) biti ispunjeni kriteriji za naredno plaćanje. Primjeri toga su:
- (a) smrt korisnika (kada se ne plaćaju davanja članovima porodice koji su ga nadživjeli);
 - (b) zasnivanje radnog odnosa (kod naknada za slučaj nezaposlenosti); i
 - (c) prekoračenje najdužeg dozvoljenog perioda za koji se pruža socijalno davanje (kada se naknade za slučaj nezaposlenosti plaćaju u ograničenom periodu).

To u kojoj mjeri takvi događaji utiču na mjerenje obaveze će zavisi od uslova odnosnog programa. Primjera radi, naknada za slučaj nezaposlenosti se plaća svakog 15. u mjesecu a datum izvještavanja je 31. decembar/prosinac. Ako se isplata koja treba biti izvršena 15. januara/siječnja odnosi na nezaposlenost do 15. decembra/prosinca, onda će u trenutku ispunjenja kriterija za narednu isplatu socijalnih davanja biti poznat iznos koji treba platiti i on se priznaje na datum izvještavanja. Nije potrebno vršiti usklađivanje za korisnike koji će kasnije prestati ispunjavati te kriterije.

Ako se, međutim, isplata na dan 15. januara/siječnja odnosi na nezaposlenost između 16. decembra/prosinca i 15. januara/siječnja, mjerenje obaveze koju treba priznati na datum izvještavanja se vrši na osnovu procjene mjere u kojoj su ispunjeni kriteriji za isplatu.

- UP17. S obzirom da se obaveza ne može odnositi na period nakon trenutka ispunjenja kriterija za narednu isplatu, obaveze u vezi sa socijalnim davanjima će obično biti kratkotrajne obaveze. Iz tog razloga, prije nego se odobri izdavanje finansijskih izvještaja, subjekat bi mogao primiti informaciju o broju korisnika koji imaju pravo primiti socijalna davanja. MRSJS 14 *Događaji nakon datuma izvještavanja* daje uputstva za korištenje tih informacija.
- UP18. S obzirom da će obaveza za program socijalnih davanja u pravilu biti kratkotrajna obaveza, vremenska vrijednost možda neće biti značajna. Ipak, ovaj standard nalaže subjektima da diskontiraju obavezu u slučajevima kada se ne očekuje da će ona biti izmirena u roku dvanaest (12) mjeseci od datuma izvještavanja a učinak diskontiranja je značajan. MRSJS 39 daje dodatna uputstva o diskontnoj stopi koju treba koristiti.

Pristup zasnovan na osiguranju (vidjeti tačke 26, 27. i 28)

- UP19. U dijelu ovog standarda koji se tiče pristupa zasnovanog na osiguranju, pojam „relevantni međunarodni ili računovodstveni standardi pojedinačnih zemalja koji uređuju ugovore o osiguranju“ se odnosi na Međunarodni standard finansijskog izvještavanja (skr. MSFI) 17 *Ugovori o osiguranju* i na standarde pojedinačnih zemalja u kojima su usvojeni suštinski isti principi kao i u MSFI-ju 17. Principi iz MSFI-ja 17 za obračunavanje ugovora o osiguranju, kada se analogijom primijene na programe socijalnih davanja koji ispunjavaju kriterije za korištenje pristupa zasnovanog na osiguranju, će dati informacije kojima se zadovoljavaju potrebe korisnika i kvalitativne karakteristike. To neće obavezno biti slučaj s drugim računovodstvenim standardima koji uređuju ugovore o osiguranju. Na primjer, IASB je opisao MSFI 4 *Ugovori o osiguranju* kao „prijelazni standard koji omogućava širok spektar različitih praksi i uključuje 'privremeno izuzeće' kojim se eksplicitno uređuje da subjekat nije obavezan osigurati da su njegove računovodstvene politike relevantne za potrebe korisnika finansijskih izvještaja u pogledu donošenja ekonomskih odluka niti da te računovodstvene politike budu pouzdane.”² MSFI 4 i standardi pojedinačnih zemalja koji su u skladu s principima iz MSFI-ja 4 neće obavezno dati informacije kojima se zadovoljavaju potrebe korisnika i kvalitativne karakteristike. U skladu s tim, subjekat imovinu, obaveze, prihode i rashode povezane s programom socijalnih davanja neće priznavati i mjeriti primjenjujući, analogijom, zahtjeve standarda u kojima nisu usvojeni suštinski isti principi kao i u MSFI-ju 17.

² Prednacrt iz jula/srpnja 2013. godine naslovljen *Ugovori o osiguranju*.

Uputstva za utvrđivanje da li je predviđeno da se program socijalnih davanja u potpunosti financira iz doprinosa za socijalno osiguranje

UP20. Za program socijalnih davanja je predviđeno da se u potpunosti financira iz doprinosa za socijalno osiguranje kada:

- (a) je zakonom ili po osnovu drugog aranžmana kojim se vodi dati program socijalnih davanja predviđeno da se on financira iz doprinosa ili naknada koje plaćaju ili se plaćaju u ime potencijalnih korisnika ili strana čije aktivnosti stvaraju, odnosno povećavaju socijalne rizike koji se umanjuju programom socijalnih davanja, zajedno sa svim povratima ulaganja koji proisteknu iz tih doprinosa ili naknada; i kada
- (b) su zadovoljeni jedan ili oba sljedeća pokazatelja (samostalno ili zajedno),
 - (i) stope doprinosa, odnosno iznosi naknada se provjeravaju (i, po potrebi, usklađuju prema politici financiranja programa) bilo redovno ili kad se ispune naznačeni kriteriji, kako bi se osiguralo da će prihodi od doprinosa ili naknada biti dovoljni da se u potpunosti financira program socijalnih davanja; i/ili
 - (ii) nivoi socijalnih davanja se provjeravaju (i, po potrebi, usklađuju prema politici financiranja programa) bilo redovno ili kad se ispune naznačeni kriteriji, kako bi se osiguralo da nivoi socijalnih davanja koja se pružaju neće premašiti nivo financiranja koji je dostupan kroz doprinose ili naknade.

Provjere iz stavki (i) i (ii) se provode redovno ako se provode s učestalošću koja odgovara konkretnom programu. Godišnje provjere su uobičajene, ali za neke programe su primjerenije manje ili više česte provjere.

UP21. U određenim situacijama, subjekat javnog sektora mora uplatiti doprinose u program socijalnih davanja u ime pojedinaca i/ili domaćinstava koji si to ne mogu priuštiti. Takve doprinose može uplatiti subjekat koji upravlja programom ili neki drugi subjekat. Na primjer, subjekat javnog sektora može biti dužan uplatiti doprinose u fond penzionog osiguranja za nezaposlene osobe. Kada se odnose na naznačene pojedince i/ili domaćinstva (što će u nekim slučajevima iziskivati da se doprinosi terete na račune za doprinose tih pojedinaca), na doprinose koje uplaćuje subjekat javnog sektora se mora gledati kao na doprinose za potrebe utvrđivanja da li je predviđeno da se program socijalnih davanja u potpunosti financira iz doprinosa u skladu sa podtačkom (a) tačke 28. Kada subjekat javnog sektora uplaćuje doprinose kako bi pokrio deficit u programu socijalnih davanja, ti doprinosi nisu povezani s naznačenim pojedincima niti/ili domaćinstvima i ne treba ih posmatrati kao doprinose za potrebe utvrđivanja da li je predviđeno da se program socijalnih davanja u potpunosti financira iz doprinosa u skladu sa podtačkom (a) tačke 28.

UP22. Pri procjenjivanju da li je predviđeno da se neki program socijalnih davanja u potpunosti financira iz doprinosa, subjekat primat daje suštini a ne formi. Na primjer, kada je program socijalnih davanja deficitarn u određenom periodu, ali ga se može prilagođavati budućim stopama doprinosa i/ili plativih davanja tako da se deficit otkloni, program bi ipak mogao ispunjavati kriterije da se obračuna primjenom pristupa zasnovanog na osiguranju.

UP23. Upućivanje na „strane čije aktivnosti stvaraju, odnosno povećavaju socijalne rizike koji se umanjuju programom socijalnih davanja“ iz podtačke (a) tačke UP20 je predviđeno da obuhvati programe socijalnih davanja poput programa osiguranja od nesretnog slučaja koji:

- (a) se financiraju iz naplate taksi od, na primjer, motociklista ili zaposlenih u određenim privrednim granama; i
- (b) pružaju zaštitu od socijalnih rizika širem stanovništvu.

Uputstva za utvrđivanje da li subjekat programom upravlja na isti način kao i osiguravatelj

UP24. Subjekt programom socijalnih davanja upravlja kao što bi osiguravatelj upravljao portfeljem osiguranja kada program socijalnih davanja ima, osim toga što je zasnovan na zakonu a ne na ugovoru, karakteristike ugovora o osiguranju. Takav program socijalnih davanja bi stranama učesnicama trebao davati slična prava i obaveze kao i ugovor o osiguranju.

UP25. Pri utvrđivanju da li programom upravlja na isti način kao što bi osiguravatelj upravljao portfeljem osiguranja, subjekat razmatra sljedeće pokazatelje:

- (a) da li se subjekat smatra obavezanim programom na sličan način na koji bi osiguravatelj bio obavezan ugovorom o osiguranju. Na primjer, mogu postojati dokazi da subjekat smatra da može izmijeniti uslove programa za postojeće učesnike u njemu na način na koji osiguravatelj ne bi mogao (kao što bi bio slučaj kada subjekat može izvršiti retroaktivne izmjene programa). U takvim slučajevima, subjekat neće biti obavezan na isti način kao i osiguravatelj a program socijalnih davanja neće imati karakteristike ugovora o osiguranju. Subjekt će programom biti obavezan na isti način kao i osiguravatelj kada je njegova sposobnost da izvrši izmjene programa za postojeće učesnike ograničena na:
 - (i) situacije propisane zakonom na osnovu kojeg je program ustanovljen (ekvivalentom odredbi ugovora koja dopušta promjene pod određenim okolnostima); ili na

- (ii) situacije kada vlada određuje nove stope doprinosa ili naknada (pri čemu je iznalaženje ravnoteže između doprinosa i budućih davanja dio postupka utvrđivanja odgovarajuće stope);
- (b) da li se imovina povezana s programom socijalnih davanja drži u zasebnom fondu ili je na drugi način namjenska te se može koristiti isključivo za socijalna davanja učesnicima. Ako subjekat ne određuje iznose koji se tiču socijalnih davanja zasebno, to će dokazivati da doprinose smatra vidom oporezivanja. Takav program socijalnih davanja neće imati karakteristike ugovora o osiguranju. Pored toga, javljaće se i praktične poteškoće kod primjene zahtjeva u pogledu mjerenja iz relevantnih međunarodnih ili računovodstvenih standarda pojedinačnih zemalja koji uređuju ugovore o osiguranju ako imovina povezana s programom socijalnih davanja nije zasebno određena;
- (c) da li zakon kojim se ustanovljavaju socijalna davanja učesnicima u programu daje utjeriva prava u slučaju nastanka socijalnog rizika. Ugovori o osiguranju daju takva prava nositeljima polisa. Ako program socijalnih davanja ne uključuje takva prava, onda će sva socijalna davanja koja subjekat pruža biti diskrecione prirode, što znači da program socijalnih davanja neće imati karakteristike ugovora o osiguranju. Da bi se prava smatrala utjerivima, učesnik u programu bi morao imati pravo osporiti odluke subjekta u sudskom, arbitražnom ili postupku rješavanja spora, odnosno putem sličnog mehanizma. U odluke koje se mogu osporiti spadaju, između ostalih, odluke koje se tiču toga da li je neki događaj obuhvaćen programom, nivoa socijalnih davanja koja se isplaćuju iz programa i trajanja svih socijalnih davanja koja se isplaćuju iz programa;
- (d) da li subjekat redovno procjenjuje financijske rezultate i financijski položaj programa socijalnih davanja tamo gdje je dužan podnositi interne izvještaje o financijskim rezultatima programa i, po potrebi, poduzeti radnje da oslovi situacije kada su ostvareni rezultati slabiji od očekivanih. Očekuje se da takva procjene uključuje aktuarske provjere, matematičko modeliranje ili primjenu sličnih tehnika kako bi se izvele informacije za interno donošenje odluka o različitim ishodima do kojih bi moglo doći;
- (e) da li je vlada uspostavila zaseban subjekat od kojeg se očekuje da u odnosu na program socijalnih davanja postupa kao osiguravatelj. Postojanje takvog subjekta dokazuje da subjekat programom upravlja kao što bi osiguravatelj upravljao portfeljem osiguranja. Za primjenu pristupa zasnovanog na osiguranju, međutim, nije neophodno da je uspostavljen zaseban subjekat. Relevantni međunarodni i računovodstveni standardi pojedinačnih zemalja koji uređuju ugovore o osiguranju se primjenjuju na ugovore o osiguranju a ne samo na osiguravajuća društva.

Izmjene i dopune drugih MRSJS-ova

Izmjene i dopune MRSJS-a 1 *Prezentacija financijskih izvještaja*

Vrše se izmjene i dopune tačaka 88. i 94, te tačaka od 112. do 115. i uvodi tačka 153M. Novi tekst je podvučen a brisani precrtan.

...

Struktura i sadržaj

...

Izvještaj o financijskom položaju

...

Informacije koje treba prezentirati na licu izvještaja o financijskom položaju

88.

Kao minimum, na licu izvještaja o financijskom položaju treba navesti linijske stavke kojima se prezentiraju sljedeći iznosi:

(a) **nekretnine, postrojenja i oprema;**

...

(j) **plaćanja po osnovu poreza i prijenosa;**

(ja) **obaveze na ime socijalnih davanja;**

(k) **plaćanja u sklopu transakcija razmjene;**

...

...

Informacije koje treba prezentirati na licu izvještaja o financijskom položaju ili u bilješkama

...

94.

To koliko pojedinosti će biti uvršteno u pojedine potkategorije zavisi od zahtjeva MRSJS-ova i od visine, vrste i funkcije uključenih iznosa. Pri odabiru osnove za određivanje potkategorija u obzir treba uzeti i faktore iz tačke 91. Objavljivanja su drugačija za svaku stavku, pa tako, primjera radi:

(a)
stavke nekretnina, postrojenja i opreme treba razvrstati u skladu s MRSJS-om 17;

...

(d)
plaćanja po osnovu poreza i prijenosa treba razvrstati na obaveze za povrat poreza, obaveze za prijenose i iznose obaveza prema drugim članovima ekonomskog subjekta;

(da)
obaveze na ime socijalnih davanja treba razvrstati prema zasebnim programima socijalnih davanja kada su oni značajni;

(e)
rezerviranja treba razvrstati na rezerviranja za primanja zaposlenih i na druge stavke; a

(f)
komponente neto imovine/kapitala treba razvrstati na uplaćeni kapital, akumulirane suficite i deficite i sve eventualne rezerve.

...

Izvještaj o financijskim rezultatima

...

Informacije koje treba prezentirati na licu izvještaja o financijskim rezultatima ili u bilješkama

...

112.

Prvi način raščlanjivanja je primjenom metode zasnovane na vrsti rashoda. Rashodi se u izvještaju o financijskim rezultatima objedinjuju prema njihovoj vrsti (na primjer, deprecijacija, troškovi sirovina i materijala, troškovi prijevoza, primanja zaposlenih i troškovi oglašavanja) i ne preraspoređuju se na razne funkcije subjekta. Ova metoda može biti jednostavna za primjenu jer nije potrebno raspoređivati rashode po funkcijama. Slijedi primjer klasifikacije primjenom metode zasnovane na vrsti rashoda.

Prihod		X
Troškovi primanja zaposlenih	X	
<u>Troškovi socijalnih davanja</u>	<u>X</u>	
Troškovi amortizacije i deprecijacije	X	
Ostali troškovi	X	
Ukupno troškovi		(X)
Suficit		X

113.

Drugi način raščlanjivanja je primjenom metode zasnovane na funkciji rashoda i on podrazumijeva klasificiranje rashoda prema programu ili namjeni u koju su utrošeni. Primjenom ove metode korisnicima se mogu pružiti relevantnije informacije nego klasificiranjem rashoda po vrsti, ali raspoređivanje troškova na funkcije može iziskivati proizvoljno raspoređivanje i podrazumijeva dosta prosuđivanja. Slijedi primjer klasifikacije primjenom metode zasnovane na funkciji rashoda.

Prihodi		X
Rashodi		
<u>Troškovi socijalnih davanja</u>		<u>(X)</u>
Troškovi za zdravstvo		(X)
Troškovi za obrazovanje		(X)
Ostali troškovi		(X)
Suficit		X

114.

Rashodi povezani s glavnim funkcijama subjekta se prikazuju odvojeno. U ovom primjeru, funkcije subjekta se odnose na pružanje socijalnih davanja, usluga zdravstvene zaštite i usluga obrazovanja. Subjekt bi predstavio stavke rashoda za svaku od ovih funkcija.

115.

Subjekti koji klasificiraju rashode po funkciji dužni su objaviti dodatne informacije o vrsti rashoda, uključujući troškove amortizacije i deprecijacije, troškove socijalnih davanja i troškove primanja zaposlenih.

...

Datum stupanja na snagu

...

153M.

MRSJS-om 42 *Socijalna davanja*, izdatim u januaru/siječnju 2019. godine, izvršene su izmjene i dopune tačaka 88 i 94, te tačaka od 112. do 115. Subjekt je dužan primijeniti te izmjene i dopune kad god primjenjuje MRSJS 42.

...

Smjernice za provođenje

...

Izveštaj o finansijskom položaju subjekta javnog sektora

Na dan 31.12.20X2. godine

(u hiljadama novčanih jedinica)

	20X2.		20X1.
IMOVINA			
...			
OBAVEZE			
Kratkotrajne obaveze			
Obaveze prema dobavljačima	X		X
Kratkoročne pozajmice	X		X
Tekući dio dugoročnih pozajmica	X		X
Kratkoročna rezerviranja	X		X
<u>Socijalna davanja</u>	<u>X</u>		<u>X</u>
Primanja zaposlenih	X		X
Penzije	X		X
	X		X
Dugotrajne obaveze			
Obaveze prema dobavljačima	X		X

	20X2.		20X1.
Dugoročne pozajmice	X		X
Dugoročna rezerviranja	X		X
<u>Socijalna davanja</u>	<u>X</u>		<u>X</u>
Primanja zaposlenih	X		X
Penzije	X		X
	X		X
Ukupno obaveze	X		X
Neto imovina	X		X
Neto imovina/kapital			
...			
Manjinski udjeli	X		X
Ukupno neto imovina/kapital	X		X

Izvještaj o financijskim rezultatima subjekta javnog sektora za godinu završno sa 31.12.20X2.

(Ilustracija klasifikacije rashoda po funkcijama)

(u hiljadama novčanih jedinica)

	20X2.		20X1.
Prihodi			
...			
Rashodi			
Opće javne usluge	(X)		(X)
Odbrana	(X)		(X)
Javni red i sigurnost	(X)		(X)
Obrazovanje	(X)		(X)
Zdravstvo	(X)		(X)

	20X2.		20X1.
<u>Socijalna davanja</u>	(X)		(X)
<u>Ostala socijalna zaštita</u>	(X)		(X)
Stambeni poslovi i druge komunalne usluge	(X)		(X)
Sport, kultura i religija	(X)		(X)
Ekonomski poslovi	(X)		(X)
Zaštita životne sredine	(X)		(X)
Ostali rashodi	(X)		(X)
Financijski troškovi	(X)		(X)
Ukupno rashodi	(X)		(X)

...

Izveštaj o finansijskim rezultatima subjekta javnog sektora za godinu završno sa 31.12.20X2.

(Ilustriranje klasifikacije rashoda po vrstama)

(u hiljadama novčanih jedinica)

	20X2.		20X1.
Prihodi			
...			
Rashodi			
Plate, nadnice i druga primanja zaposlenih	(X)		(X)
<u>Socijalna davanja</u>	(X)		(X)
Bespovratna sredstva i drugi prijenosi	(X)		(X)
Zalihe i druga potrošna roba	(X)		(X)
Troškovi amortizacije i deprecijacije	(X)		(X)
Umanjenje vrijednosti nekretnina, postrojenja i opreme*	(X)		(X)
Ostali rashodi	(X)		(X)
Financijski troškovi	(X)		(X)
Ukupno rashodi	(X)		(X)

Izmjene i dopune MRSJS-a 2 *Izveštaji o novčanim tokovima*

Vrše se izmjene i dopune tačke 22. i uvodi tačka 63G. Novi tekst je podvučen a brisani precrtan.

...

Prezentiranje izvještaja o novčanim tokovima

...

Poslovne aktivnosti

...

22.

Novčani tokovi iz poslovnih aktivnosti primarno proizlaze iz osnovnih aktivnosti subjekta koje stvaraju novac. U primjere novčanih tokova iz poslovnih aktivnosti spadaju:

(a) novčani primici od poreza, dadžbina i novčanih kazni;

...

(d) novčani primici od tantijema, naknada, provizija i drugih prihoda;

(da) isplate u novcu korisnicima programa socijalnih davanja;

(e)

isplate u novcu drugim subjektima javnog sektora za financiranje njegovog poslovanja (ne uključujući zajmove);

....

Neke transakcije, poput prodaje stavke postrojenja, mogu dovesti do dobitka ili gubitka koji se uvrštava u suficit ili deficit. Novčani tokovi koji se odnose na takve transakcije su novčani tokovi od aktivnosti ulaganja. S druge strane, novčane isplate za proizvodnju ili sticanje imovine namijenjene davanju u najam i kasnijoj prodaji kako je navedeno u tački 83A. MRSJS-a 17 *Nekretnine, postrojenja i oprema* su novčani tokovi od poslovnih aktivnosti. Novčani primici od najamnine i kasnije prodaje takve imovine su također novčani tokovi od poslovnih aktivnosti.

...

Datum stupanja na snagu

63G.

MRSJS-om 42 *Socijalna davanja*, izdatim u januaru/siječnju 2019. godine, izvršene su izmjene i dopune tačke 22. Subjekt je dužan primijeniti te izmjene i dopune kad god primjenjuje MRSJS 42.

...

Pokazni primjeri

Ovi primjeri prate, ali ne čine sastavni dio MRSJS-a 2.

Izveštaj o novčanim tokovima (za subjekat koji nije finansijska institucija)

Izveštaj o novčanim tokovima izrađen primjenom direktne metode (podtačka (a) tačke 27)

Konsolidirani izvještaj o novčanim tokovima subjekta javnog sektora za godinu završno sa 31.12.20X2.

(u hiljadama novčanih jedinica)	20X2.		20X1.
NOVČANI TOKOVI IZ POSLOVNIH AKTIVNOSTI			
Primici			
...			
Isplate			

Troškovi zaposlenih	(X)		(X)
Penzije	(X)		(X)
Dobavljači	(X)		(X)
<u>Socijalna davanja</u>	<u>(X)</u>		<u>(X)</u>
Plaćene kamate	(X)		(X)
Ostale isplate	(X)		(X)
Neto novčani tokovi iz poslovnih aktivnosti	X		X

...

Bilješke uz izvještaj o novčanim tokovima

...

(c)

Usklađivanje neto novčanih tokova iz poslovnih aktivnosti sa suficitom/(deficitom)

(u hiljadama novčanih jedinica)	20X2.		20X1.
Suficit/(deficit)	X		X
Nenovčane stavke			
Deprecijacija	X		X
...			
Povećanje pozajmica	X		X
<u>Povećanje obaveza za socijalna davanja</u>	<u>X</u>		<u>X</u>
Povećanje rezerviranja za troškove zaposlenih	X		X
...			
Povećanje potraživanja	(X)		(X)
Neto novčani tokovi iz poslovnih aktivnosti	X		X

Izvještaj o novčanim tokovima izrađen primjenom indirektne metode (podtačka (b) tačke 27)

Konsolidirani izvještaj o novčanim tokovima subjekta javnog sektora za godinu završno sa 31.12.20X2.

(u hiljadama novčanih jedinica)	20X2.		20X1.
NOVČANI TOKOVI IZ POSLOVNIH AKTIVNOSTI			
Suficit/(deficit)	X		X
Nenovčane stavke			
Deprecijacija	X		X
Amortizacija	X		X
Povećanje rezerviranja za sumnjiva potraživanja	X		X
Povećanje dugovanja	X		X
Povećanje pozajmica	X		X
<u>Povećanje obaveza za socijalna davanja</u>	<u>X</u>		<u>X</u>
Povećanje rezerviranja za troškove zaposlenih	X		X
(Dobici)/gubici od prodaje nekretnina, postrojenja i opreme	(X)		(X)
(Dobici)/gubici od prodaje ulaganja	(X)		(X)
Povećanje ostale kratkotrajne imovine	(X)		(X)
Povećanje ulaganja zbog revalorizacije	(X)		(X)
Povećanje potraživanja	(X)		(X)
Neto novčani tokovi iz poslovnih aktivnosti	X		X

Izmjene i dopune MRSJS-a 19 Rezerviranja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina

Vrše se izmjene i dopune tačaka 1, 12, 19. i 77, dodaje tačka 111I, te brišu tačke od 7. do 11, 99. i 104. Novi tekst je podvučen a brisani precrtan.

Djelokrug

1.

Subjekt koji izrađuje i prezentira financijske izvještaje prema računovodstvu na obračunskoj osnovi dužan je primijeniti ovaj standard pri obračunavanju rezerviranja, potencijalnih obaveza i potencijalne imovine, osim:

(a)

~~rezerviranja i potencijalnih obaveza koji proizlaze iz socijalnih davanja subjekta za koja ne prima naknadu koja je približno jednaka vrijednosti pruženih dobara i usluga direktno u zamjenu od primatelja tih davanja socijalnih davanja iz djelokruga MRSJS-a 42;~~

...

Socijalna davanja

7. _____

Za potrebe ovog standarda, „socijalna davanja“ se odnose na dobra, usluge i druge pogodnosti koje se pružaju u svrhu ostvarenja ciljeva socijalne politike vlade. U ta davanja mogu spadati:

(a) _____

pružanje usluga zdravstvene zaštite, obrazovanja, socijalnog smještaja, prijevoza i drugih socijalnih usluga građanima. U većini slučajeva, korisnici tih usluga nisu dužni platiti iznos jednak vrijednosti pruženih usluga; i

(b) _____

isplate naknada porodicama, starim osobama, osobama s invaliditetom, ratnim veteranima i drugim stranama. Konkretno, vlasti svih nivoa mogu davati finansijsku pomoć kako bi se pojedincima i kategorijama stanovništva omogućio pristup uslugama koje zadovoljavaju njihove posebne potrebe ili kako bi se dopunio njihov prihod.

8. _____

U mnogim slučajevima, dužnost pružanja socijalnih davanja nastaje iz obavezivanja vlade da će dugoročno provoditi određene aktivnosti kako bi osigurala konkretna dobra i usluge građanima. Potreba za dobrima i uslugama, te njihova vrsta i način pružanja kako bi se ispunile dužnosti prema socijalnoj politici će često zavisiti od više demografskih i socijalnih uslova i tešku ih je predvidjeti. Ta davanja obično potpadaju pod kategorije socijalne zaštite, obrazovanja i zdravstvene zaštite prema klasifikaciji iz okvira za statistiku državnih financija Međunarodnog monetarnog fonda i često iziskuju aktuarsku procjenu da bi se utvrdio iznos svake obaveze nastale u odnosu na njih.

9. _____

Da bi rezerviranje ili potencijalna stavka proistekli iz socijalnih davanja bili isključeni iz djelokruga ovog standarda, subjekat javnog sektora koji pruža davanje ne smije primiti naknadu koja je približno jednaka vrijednosti pruženih dobara i usluga direktno u zamjenu za njih od primatelja davanja. Takvo isključivanje bi obuhvatalo one situacije kada se zaračuna naknada za davanje, ali ne postoji direktna spona između te naknade i primljenog davanja. Isključivanje takvih rezerviranja i potencijalnih obaveza iz djelokruga ovog standarda odražava stav Odbora da i (a) utvrđivanje šta predstavlja obavezujući događaj i (b) mjerenje obaveze iziskuju dalje razmatranje prije izdavanja prednacrta standarda. Tako je, na primjer, Odbor svjestan postojanja različitih mišljenja o tome da li obavezujući događaj nastaje onda kada pojedinac ispunji kriterije za primanje davanja ili nekad prije toga. Slično tome, postoje različita mišljenja o tome da li vrijednost svake dužnosti odražava procjenu prava u sadašnjem periodu ili sadašnju vrijednost očekivanih budućih davanja utvrđenu na aktuarskoj osnovi.

10. _____

Kada odluči priznati rezerviranje za takve dužnosti, subjekat je dužan objaviti osnovu na kojoj je rezerviranje priznato i usvojenu osnovu za mjerenje. On mora izvršiti i druga objavljivanja koja ovaj standard zahtijeva u vezi s odnosnim rezerviranjima. MRSJS 1 daje uputstva za postupanje s pitanjima koja nisu konkretno uređena drugim MRSJS ovima. On propisuje i zahtjeve koji se odnose na odabir i objavljivanje računovodstvenih politika.

11. _____

U određenim slučajevima, iz socijalnih davanja može proisteći obaveza u odnosu na:

(a) _____

čiji iznos postoji mala ili nikakva neizvjesnost; a

(b) _____ termin nastanka dužnosti nije neizvjestan.

Prema tome, nije vjerovatno da će one zadovoljiti definiciju rezerviranja iz ovog standarda. Kada takve obaveze za socijalna davanja postoje, one se priznaju kad god ispunjavaju kriterije da budu priznate kao obaveze (vidjeti i tačku 19). Primjer bi bio akumulirani iznos dugovanja na kraju perioda po osnovu starosnih ili invalidskih penzija čije plaćanje je odobreno prema odredbama nekog ugovora ili zakona.

Druge stavke izuzete iz djelokruga standarda

12. _____

Ovaj standard se ne primjenjuje na izvršne ugovore osim kada su štetni. Ugovori o pružanju socijalnih davanja sklopljeni uz očekivanje da subjekat neće primiti naknadu koja je približno jednaka vrijednosti pruženih dobara i usluga direktno u zamjenu za njih od primatelja tih davanja ne spadaju u djelokrug ovog standarda.

...

Definicije pojmova

...

Rezerviranja i druge obaveze

19.

Rezerviranja se mogu razlikovati od drugih obaveza kao što su obaveze prema dobavljačima i obračunate obaveze jer postoji neizvjesnost o terminu i iznosu budućih izdataka potrebnih za njihovo izmirenje. S druge strane:

(a)

obaveze prema dobavljačima su obaveze za plaćanje dobara i usluga koje su primljene ili pružene i za koje je izdat račun i formalno su dogovorene s dobavljačem (i uključuju plaćanja u vezi sa socijalnim davanjima kada postoje formalni sporazumi o konkretnim iznosima); i

...

Primjena pravila za priznavanje i mjerenje

...

Štetni ugovori

77.

Tačka 76. ovog standarda primjenjuje se samo na ugovore koji su štetni. Ugovori o pružanju socijalnih davanja sklopljeni uz očekivanje da subjekat neće primiti naknadu koja je približno jednaka vrijednosti pruženih dobara i usluga direktno u zamjenu za njih od primatelja tih davanja ne spadaju u djelokrug ovog standarda.

...

Objavljivanja

...

99.

~~Kada odluči da u svojim finansijskim izvještajima prizna rezerviranja za socijalna davanja za koja ne prima naknadu koja je približno jednaka vrijednosti pruženih dobara i usluga direktno u zamjenu od primatelja tih davanja, subjekat je dužan izvršiti objavljivanja koja nalažu tačke 97. i 98. u vezi sa tim rezerviranjima.~~

...

~~104. —~~

~~Zahtjevi u pogledu objavljivanja iz tačke 100. se ne odnose na potencijalne obaveze koje proističu iz socijalnih davanja subjekta za koja ne prima naknadu približno jednaku vrijednosti pruženih dobara i usluga direktno u zamjenu od primatelja tih davanja (vidjeti podtačku (a) tačke 1. i tačke od 7. do 11. u kojima je obrađeno isključivanje socijalnih davanja iz ovog standarda).~~

...

Datum stupanja na snagu

...

111I.
MRSJS-om 42 Socijalna davanja, izdatim u januaru/siječnju 2019. godine, izvršene su izmjene i dopune tačaka 1, 12, 19. i 77. te brisane tačke od 7. do 11, 99. i 104. Subjektat je dužan primijeniti te izmjene i dopune kad god primjenjuje MRSJS 42.

...

Osnove za donošenje zaključaka

Ove osnove za donošenje zaključaka prate, ali ne čine sastavni dio MRSJS-a 19.

...

Izmjene MRSJS-a 19 proistekle iz MRSJS-a 42 Socijalna davanja

OZ3.

Kada je izdat, djelokrug ovog standarda nije uključivao rezerviranja i potencijalne obaveze „koje nastaju iz socijalnih davanja subjekta za koja ne prima naknadu koja je približno jednaka vrijednosti pruženih dobara i usluga direktno u zamjenu od primatelja tih davanja“. To je odražavalo tada aktuelno stajalište da i (a) određivanje šta predstavlja obavezujući događaj i (b) mjerenje obaveze zahtijevaju dalje razmatranje.

OZ4.
Ovim standardom se, međutim, nije zabranjivalo priznavanje rezerviranja koja se odnose na socijalna davanja i nalagao je objavljivanje kada subjekat izabere priznati rezerviranja za takve dužnosti.

OZ5.
Nakon objavljivanja MRSJS-a 42, sva socijalna davanja (kako su definirana u tom standardu) će se obračunavati u skladu s njim. Ovaj standard je, stoga, izmijenjen kako bi se iz njega izostavila sva socijalna davanja koja spadaju u djelokrug MRSJS-a 42.

Poređenje s MRS-om 37

MRSJS 19 je najvećim dijelom izrađen na osnovu MRS-a 37 (izdanja iz 1998. godine). U nastavku teksta su date najznačajnije razlike između MRSJS-a 19 i MRS-a 37.

- ⑦ MRSJS 19 uključuje komentare u dodatku onima iz MRS-a 37 kako bi se razjasnila primjenjivost tih standarda za računovodstvo subjekata javnog sektora. U MRSJS-u 19 se pojašnjava da se on ne primjenjuje na socijalna davanja koja spadaju u djelokrug MRSJS-a 42 Socijalna davanja. Naročito je pojašnjeno da djelokrugom MRSJS-a 19 nisu obuhvaćena rezerviranja i potencijalne obaveze koji proističu iz socijalnih davanja subjekta za koja ne prima naknadu koja je približno jednaka vrijednosti pruženih dobara i usluga direktno u zamjenu od primatelja tih davanja. Ako se subjekat, međutim, odluči priznavati rezerviranja za socijalna davanja, MRSJS 19 zahtijeva da izvrši određena objavljivanja u tom smislu.

Izmjene i dopune MRSJS-a 23 *Prihodi od transakcija koje nisu transakcije razmjene (porezi i prijenosi)*

Vrše se izmjene i dopune tačke 2, te uvodi tačka 124G. Novi tekst je podvučen a brisani precrtan.

...

Djelokrug

2.

Subjekti koji izrađuju i prezentiraju finansijske izvještaje prema računovodstvu na obračunskoj osnovi dužni su primijeniti ovaj standard na obračunavanje prihoda od transakcija koje nisu transakcije razmjene. Ovaj standard se ne primjenjuje na:

- (a) kombinacije u javnom sektoru koje predstavljaju transakcije koje nisu transakcije razmjene; i
- (b) doprinosi za potrebe programa socijalnih davanja koji se obračunavaju u skladu s tačkama od 26. do 31. MRSJS-a 42 Socijalna davanja (pristup zasnovan na osiguranju).

...

Datum stupanja na snagu

...

124G.

MRSJS-om 42 Socijalna davanja, izdatim u januaru/siječnju 2019. godine, izvršene su izmjene i dopune tačke 2. Subjekt je dužan primijeniti te izmjene i dopune kad god primjenjuje MRSJS 42.

...

Osnove za donošenje zaključaka

Ove osnove za donošenje zaključaka prate, ali ne čine sastavni dio MRSJS-a 23.

...

Obavezni doprinosi za programe socijalnog osiguranja

OZ26.

Ovaj standard ne isključuje iz svog djelokruga obavezne doprinose za programe socijalnog osiguranja koji predstavljaju transakcije koje

nisu transakcije razmjene. U različitim jurisdikcijama postoji čitav niz različitih aranžmana za financiranje programa socijalnog osiguranja. U vrijeme izrade MRSJS-a 23, IPSASB je smatrao da ~~To~~ da li iz obaveznih doprinosa za programe socijalnog osiguranja proizlaze ili ne proizlaze transakcije razmjene, odnosno transakcije koje nisu transakcije razmjene zavisi od konkretnih aranžmana samog programa pa se koristi profesionalno rasuđivanje da bi se utvrdilo da li doprinose za programe socijalnog osiguranja priznavati u skladu s principima iz ovog standarda ili u skladu s principima uspostavljenim međunarodnim, odnosno standardima pojedinačnih zemalja u vezi s takvim programima.

OZ26A.

IPSASB je ponovo razmatrao ovo pitanje pri izradi MRSJS-a 42 *Socijalna davanja*. Zaključili su da takvi doprinosi predstavljaju transakcije koje nisu transakcije razmjene i da ih treba obračunavati u skladu s ovim standardom. Jedini izuzetak od tog pravila su situacije kada subjekat odluči obračunavati program socijalnog osiguranja primjenom pristupa zasnovanog na osiguranju. Pristup zasnovan na osiguranju uzima u obzir i novčane prilive i novčane odlive pa se, dakle, doprinosi za programe socijalnog osiguranja obračunati prema tom pristupu ne obračunavaju kao prihod prema ovom standardu.

Izmjene i dopune MRSJS-a 24 *Prezentacija budžetskih informacija u financijskim izvještajima*

Vrše se dopune tačke 48, te uvodi tačka 54E. Novi tekst je podvučen.

...

Usklađivanje stvarnih iznosa na uporedivoj osnovi i stvarnih iznosa iz financijskih izvještaja

...

48.

Moguće je izvršiti korisno razvrstavanje sljedećih razlika između stvarnih iznosa određenih u skladu s uporedivom osnovom i stvarnih iznosa priznatih u financijskim izvještajima:

- (a) razlika u osnovama, koje se javljaju kada je usvojeni budžet izrađen na osnovi koja nije računovodstvena osnova, kao, na primjer, kada je budžet izrađen na gotovinskoj ili preinačenoj gotovinskoj osnovi a financijski izvještaji na obračunskoj osnovi;
- (b) razlika u terminima, koje se javljaju kada se budžetski period razlikuje od izvještajnog perioda odraženog u financijskim izvještajima; i
- (c) razlika u subjektima, koje se javljaju kada se u budžet ne uvrste neki od programa ili subjekata koji su sastavni dio subjekta za koji se izrađuju financijski izvještaji.

Pored toga, moguće su i razlike u formatima i vrsti klasifikacije koji su usvojeni za potrebe prezentacije financijskih izvještaja i onih koji su usvojeni za budžet. Na primjer, socijalna davanja u skladu s njihovom definicijom iz MRSJS-a 42 *Socijalna davanja* su ograničena na prijenose novca. Klasifikacija socijalnih davanja prema statistici državnih financija je šira i uključuje određene pojedinačne usluge koje pružaju organi vlasti.

...

Datum stupanja na snagu

...

54E.

MRSJS-om 42, izdatim u januaru/siječnju 2019. godine, izvršene su dopune tačke 48. Subjekt je dužan primijeniti te dopune kad god primjenjuje MRSJS 42.

...

Osnove za donošenje zaključaka

Ove osnove za donošenje zaključaka prate, ali ne čine sastavni dio MRSJS-a 24.

...

Izmjene MRSJS-a 24 proistekle iz MRSJS-a 42 *Socijalna davanja*

OZ25.

Prilikom izrade MRSJS-a 42 *Socijalna davanja*, IPSASB je uočio da definicija socijalnih davanja ne obuhvata sve transakcije koje su klasificirane kao socijalna davanja prema statistici državnih financija. S obzirom na to da određeni subjekti javnog sektora mogu odlučiti da svoje budžete izrađuju na osnovu te statistike, IPSASB je smatrao da bi tim autorima budžeta koristilo da se socijalna davanja uvrste kao primjer toga gdje bi se mogle javiti razlike u sistemima klasifikacije koji se koriste kod prezentacije financijskih izvještaja i budžeta.

Pokazni primjeri

Ovi primjeri prate, ali ne čine sastavni dio MRSJS-a 24.

Izvještaj o poređenju budžetiranih i stvarnih iznosa

za Vladu XX za godinu završno sa 31. decembra/prosinca 20XX.

BUDŽET NA GOTOVINSKOJ OSNOVI
(Klasifikacija plaćanja po funkcijama)

Napomena: Budžetska i računovodstvena osnova nisu iste. Ovaj izvještaj o poređenju budžetiranih i stvarnih iznosa je izrađen na budžetskoj osnovi.

(u novčanim jedinicama)	Budžetirani iznosi		Stvarni iznosi na uporedivoj osnovi	* Razlika između konačnog budžeta i stvarnog stanja
	Prvobitni	Konačni		
PRIMICI				
...				
IZDACI				
Zdravstvo	(X)	(X)	(X)	(X)
Obrazovanje	(X)	(X)	(X)	(X)
Javni red i sigurnost	(X)	(X)	(X)	(X)
<u>Socijalna davanja</u>	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
S Drugi vidovi socijalnog zaštitnog	(X)	(X)	(X)	(X)
Odbrana	(X)	(X)	(X)	(X)
Stambeni poslovi i druge komunalne usluge	(X)	(X)	(X)	(X)
Sport, kultura i religija	(X)	(X)	(X)	(X)

(u novčanim jedinicama)	Prvobitni dvogodišnji budžet	Ciljni budžet za prvu godinu	Rebalans budžeta za prvu godinu	Stvarno stanje u 1. godini na uporedivoj osnovi	Raspoloživo stanje za drugu godinu	Ciljni budžet za drugu godinu	Rebalans budžeta za drugu godinu	Stvarno stanje u 2. godini na uporedivoj osnovi	* Razlika između budžeta i stvarnog stanja tokom budžetskog perioda
Obrazovanje	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Javni red i sigurnost	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
<u>Socijalna davanja</u>	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
<u>SDrugi vidovi socijalnog zaštita</u>	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Obrana	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Stambeni poslovi i druge komunalne usluge	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Sport, kultura i religija	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Ekonomski poslovi	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Ostalo	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Ukupno izdaci	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
NETO PRIMICI/ (IZDACI)	X	X	X	X	X	X	X	X	X

Izmjene i dopune MRSJS-a 28 *Financijski instrumenti: Prezentacija*

Uvodi se tačka 60G. i vrše izmjene i dopune tačke UP23. Novi tekst je podvučen a brisani precrtan.

...

Datum stupanja na snagu

60G.

MRSJS-om 42 *Socijalna davanja*, izdatim u januaru/siječnju 2019. godine, izvršene su izmjene i dopune tačke UP23. Subjektat je dužan primijeniti te izmjene i dopune kad god primjenjuje MRSJS 42.

Uputstva za primjenu

...

Definicije pojmova (tačke od 9. do 12)

Financijska imovina i financijske obaveze

...

UP23.

Zakonske obaveze se mogu obračunavati na više načina, konkretno:

- ⌚ obaveze plaćanja poreza na dobit se obračunavaju u skladu s relevantnim međunarodnim ili standardima pojedinačnih zemalja koji se bave porezima na dobit;
- ⌚ obaveze isplate socijalnih davanja se obračunavaju u skladu s ~~MRSJS-om 3 Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške~~ i ~~MRSJS-om 19~~ MRSJS-om 42 Socijalna davanja;
- ⌚ ostale zakonske obaveze se obračunavaju prema MRSJS-u 19.

Izmjene i dopune MRSJS-a 33 *Prva primjena međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor na obračunskoj osnovi (MRSJS-ova)*

Vrše se izmjene i dopune tačke 36, te uvode tačke 134A, 134B. i 154G. Novi tekst je podvučen a brisani precrtan.

...

Izuzeća koja utiču na fer prezentaciju i usklađenost s MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi tokom prijelaznog perioda

...

Oslobađanje od priznavanja i/ili mjerenja imovine i/ili obaveza u trogodišnjem prijelaznom periodu

Priznavanje i/ili mjerenje imovine i/ili obaveza

36.

Tamo gdje nije priznavao imovinu i/ili obaveze prema svojoj ranijoj računovodstvenoj osnovi, subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove nije dužan priznati ni/ili mjeriti sljedeću imovinu ni/ili obaveze za izvještajne periode koji počinju na datum koji pada u roku tri (3) godine od datuma usvajanja MRSJS-ova:

- (a) zalihe (vidjeti MRSJS 12 *Zalihe*);
- (b) ulaganja u nekretnine (vidjeti MRSJS 16 *Ulaganja u nekretnine*);
- (c) nekretnine, postrojenja i opremu (vidjeti MRSJS 17 *Nekretnine, postrojenja i oprema*);
- (d) planove definiranih i drugih dugoročnih primanja zaposlenih (vidjeti MRSJS 39 *Primanja zaposlenih*);
- (e) biološku imovinu i poljoprivredne proizvode (vidjeti MRSJS 27 *Poljoprivreda*);
- (f) nematerijalnu imovinu (vidjeti MRSJS 31 *Nematerijalna imovina*);
- (g) imovinu koncesija za usluge i s njom povezane obaveze, bilo prema modelu financijske obaveze ili prema modelu davanja prava operateru (vidjeti MRSJS 32 *Sporazumi o koncesijama za usluge: Davatelj koncesije*); i
- (h) financijske instrumente (vidjeti MRSJS 41 *Financijski instrumenti*); i
- (i) socijalna davanja (vidjeti MRSJS 42 *Socijalna davanja*).

...

Izuzeća koja ne utiču na fer prezentaciju i usklađenost s MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi tokom prijelaznog perioda

...

MRSJS 42 *Socijalna davanja*

134A

Na datum usvajanja MRSJS-ova ili, kada iskoristi trogodišnje prijelazno izuzeće, na datum isteka izuzeća ili kada se relevantne obaveze priznaju i/ili izmjere u financijskim izvještajima (koje god od toga se ranije desi), subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove je dužan utvrditi svoju početnu obavezu na ime programa socijalnih davanja na taj datum u skladu s MRSJS-om 42.

134B.

Kada je početna obaveza prema tački 134A. veća ili manja od obaveze priznate i/ili izmjerene na kraju uporedivog perioda prema njegovoj ranijoj računovodstvenoj osnovi, subjekat koji prvi put usvaja MRSJS-ove priznaje to povećanje/smanjenje u početni akumulirani suficit ili deficit u periodu u kojem su te stavke priznate i/ili izmjerene.

...

Datum stupanja na snagu

...

154G.

MRSJS-om 42 Socijalna davanja, izdatim u januaru/siječnju 2019. godine, izvršene su izmjene i dopune tačke 36. te uvedene tačke 134A. i 134B. Subjekt te izmjene i dopune mora primijeniti na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2019. godine. Potiče se i njihova ranija primjena. Ako navedene izmjene i dopune primijeni na neki period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2019. godine, subjekt je dužan objaviti tu činjenicu i u isto vrijeme primijeniti i MRSJS 42.

...

Osnove za donošenje zaključaka

Ove osnove za donošenje zaključaka prate, ali ne čine sastavni dio MRSJS-a 33.

...

Izuzeća koja utiču na fer prezentaciju i usklađenost s MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi

...

MRSJS 42 Socijalna davanja

OZ60A.

IPSASB je izdao MRSJS 42 Socijalna davanja u januaru/siječnju 2019. godine. Prepoznali su da bi priznavanje i/ili mjerenje obaveza u vezi sa socijalnim davanjima moglo predstavljati izazov za pojedine subjekte javnog sektora. U skladu s tim, usaglasili su da subjektima koji prvi put usvajaju MRSJS-ove treba odobriti period od tri (3) godine u kojem će biti oslobođeni od priznavanja i/ili mjerenja obaveza u vezi sa socijalnim davanjima.

...

Smjernice za provođenje

Ove smjernice prate, ali ne čine sastavni dio MRSJS-a 33.

...

Prezentacija i objavljivanje

...

Pregled prijelaznih izuzeća i odredbi uvrštenih u MRSJS 33 Prva primjena MRSJS-ova na obračunskoj osnovi

SP91.

Dijagramski prikaz u nastavku teksta daje pregled prijelaznih izuzeća i odredbi iz drugih MRSJS-ova na obračunskoj osnovi.

...

	Dato prijelazno izuzeće							
	NE	DA						
		Procijenjeni trošak	Trogodišnje prijelazno oslobađanje od priznavanja	Trogodišnje prijelazno oslobađanje od mjerenja	Trogodišnje prijelazno oslobađanje od priznavanja i/ili mjerenja	Trogodišnje prijelazno oslobađanje od objavljivanja	Uklanjanje transakcija, salda, prihoda i rashoda	Drugo

<u>MRSJS 42</u> <u>Socijalna</u> <u>davanja</u>			√ <u>Obaveze na ime</u> <u>socijalnih davanja</u> <u>koje nisu priznavane</u> <u>prema ranijoi</u> <u>računovodstvenoi</u> <u>osnovi</u>	√ <u>Obaveze na ime</u> <u>socijalnih davanja</u> <u>koje su priznavane</u> <u>prema ranijoi</u> <u>računovodstvenoi</u> <u>osnovi</u>				
---	--	--	--	--	--	--	--	--

Osnove za donošenje zaključaka

Ove osnove za donošenje zaključaka prate, ali ne čine sastavni dio MRSJS-a 42.

Cilj (tačke 1. i 2)

- OZ1. U odsustvu međunarodnog računovodstvenog standarda za javni sektor (skr. MRSJS) koji bi uređivao socijalna davanja, subjekti javnog sektora su morali izraditi vlastite računovodstvene politike o priznavanju, mjerenju i prezentiranju socijalnih davanja. Iz tog razloga, iskazivanje transakcija i dužnosti povezanih sa socijalnim davanjima u financijskim izvještajima opće namjene (u daljem tekstu: financijski izvještaji) nije uvijek bilo dosljedno, odnosno primjereno. Kao posljedica toga, korisnici nisu uvijek mogli doći do informacija koje im trebaju da bi mogli prepoznati socijalna davanja subjekta i ocijeniti njihov financijski učinak. *IPSASB* smatra da će se MRSJS-om 42 unaprijediti dosljednost i uporedivost načina na koji subjekti javnog sektora iskazuju socijalna davanja.

Djelokrug i definicije pojmova (tačke 3, 4. i 5)

Historijat

- OZ2. Pri izradi MRSJS-a 42, *IPSASB* je primijetio da se postojećim MRSJS-ovima nisu definirala socijalna davanja. Umjesto toga je dat širok opis u MRSJS-u 19 *Rezerviranja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina*.
- OZ3. MRSJS 19 je socijalna davanja opisivao kao „dobra, usluge i druge pogodnosti koje se pružaju u svrhu ostvarenja ciljeva socijalne politike vlade. U ta davanja mogu spadati:
- (a) pružanje usluga zdravstvene zaštite, obrazovanja, socijalnog smještaja, prijevoza i drugih socijalnih usluga građanima. U većini slučajeva, korisnici tih usluga nisu dužni platiti iznos jednak vrijednosti pruženih usluga; i
 - (b) isplate naknada porodicama, starim osobama, osobama s invaliditetom, ratnim veteranima i drugim stranama. Konkretno, vlasti svih nivoa mogu davati financijsku pomoć kako bi se pojedincima i kategorijama stanovništva omogućio pristup uslugama koje zadovoljavaju njihove posebne potrebe ili kako bi se dopunio njihov prihod.”
- OZ4. *IPSASB* se osvrnuo i na vlastite ranije aktivnosti u ovoj oblasti. U 2004. godini, Pozivom na davanje komentara (u daljem tekstu: Poziv na komentare) na dokument *Obračunavanje socijalnih politika vlada* nastojali su saznati mišljenja o tome kako obračunavati širok spektar socijalnih davanja. U Pozivu na komentare je navedeno da se „socijalna davanja mogu pružati i u sklopu drugih kategorija poslova vlasti (kao što su odbrana, javni red i sigurnost i komunalne usluge).” Ta davanja se najčešće nazivaju „kolektivne usluge“ ili „kolektivna dobra i usluge“.
- OZ5. U odgovorima na Poziv na komentare je podržana izrada MRSJS-a o socijalnim davanjima. *IPSASB*, međutim, nije uspio postići konsenzus oko toga kada nastaje sadašnja dužnost, naročito u odnosu na programe koji podrazumijevaju prijenos novca na ime doprinosa. Kao posljedica toga, 2008. godine, izdali su Prednacr br. 34 *Socijalna davanja: Objavljivanje prijenosa novca pojedincima ili domaćinstvima* i Dokument za konsultacije *Socijalna davanja: Problemi koji se javljaju pri priznavanju i mjerenju*. U isto vrijeme, *IPSASB* je izdao i Informaciju o projektu *Dugoročna fiskalna održivost*.
- OZ6. U komentarima na navedene dokumente je izražen stav da se predloženim objavljivanjima u financijskim izvještajima ne bi prenijelo dovoljno informacija o socijalnim davanjima, te se *IPSASB* usaglasio da prekinu rad na Prednacr br. 34.
- OZ7. U Dokumentu za konsultacije naslovljenom *Socijalna davanja: Problemi koji se javljaju pri priznavanju i mjerenju* predložena je uža definicija socijalnih davanja od one iz Poziva na komentare iz 2004. godine. Konkretno, Dokument za konsultacije je davao sljedeću definiciju socijalnih davanja:
- „*IPSASB* definira socijalna davanja kao

- (a) prijenose novca i
- (b) kolektivna i pojedinačna dobra i usluge,

koje subjekat osigurava pojedincima ili domaćinstvima kroz transakcije koje nisu transakcije razmjene kako bi zaštitio cijelo stanovništvo ili određene kategorije stanovništva od socijalnih rizika.”

- OZ8. Tom definicijom se po prvi put u literaturi *IPSASB*-a koncept socijalnih davanja povezuje sa socijalnim rizicima. Prema toj definiciji, svi prijenosi novca, odnosno kolektivna i pojedinačna dobra i usluge ne predstavljaju socijalna davanja. Samo oni prijenosi novca ili kolektivna i pojedinačna dobra i usluge koji se daju u svrhu zaštite cijelog stanovništva ili određenih kategorija stanovništva od određenih socijalnih rizika zadovoljavaju definiciju socijalnih davanja. U Dokumentu za konsultacije, međutim, nisu bili definirani socijalni rizici.
- OZ9. Bez obzira na sužavanje djelokruga i uspostavljanje poveznice sa socijalnim rizicima, *IPSASB* nije postigao konsenzus oko toga kada nastaje sadašnja dužnost za socijalna davanja iz djelokruga Dokumenta za konsultacije. Oni su prepoznali postojanje povezanosti između njihovih aktivnosti na izradi *Konceptualnog okvira za financijsko izvještavanje opće namjene subjekata javnog sektora* (u daljem tekstu: *Konceptualni okvir*) i na računovodstvenom postupanju sa socijalnim davanjima. Elementi i faza priznavanja iz *Konceptualnog okvira* će dati definiciju obaveze a ta definicija i prateće analize će uticati na obračunavanje socijalnih davanja. Iz tog razloga, *IPSASB* je odlučio da odgodi dalje aktivnosti oko ove teme dok ne završe *Konceptualni okvir*.
- OZ10. U međuvremenu, tačnije 2008. godine, *IPSASB* je pokrenuo projekat o dugoročnoj održivosti javnih financija zasnovan na prethodnoj informaciji o projektu. Smjernice za preporučenu praksu (u daljem tekstu: Smjernice) br. 1 *Izvještavanje o dugoročnoj financijskog održivosti subjekta* su izdate 2013. godine.
- OZ11. U Smjernicama br. 1 su data uputstva za izradu financijskih izvještaja opće namjene kojima se odgovara na potrebe korisnika za informacijama o dugoročnoj fiskalnoj održivosti subjekta, uključujući programe socijalnih davanja koje subjekat nudi.
- OZ12. U kontekstu socijalnih davanja, financijski izvještaji opće namjene izrađeni u skladu sa Smjernicama br. 1 će pružiti informacije o dužnostima za koje se očekuje da budu ispunjene u budućnosti, uključujući dužnosti prema pojedincima koji još nisu ispunili kriterije da budu obuhvaćeni programom, odnosno koji trenutno ne uplaćuju doprinose u program na osnovu kojih bi stekli pravo na socijalna davanja u budućnosti. Smjernice br. 1 ne obrađuju pitanje da li takve dužnosti zadovoljavaju definiciju sadašnje dužnosti i, dakle, trebaju biti priznate u financijskim izvještajima.
- OZ13. Financijski izvještaji opće namjene izrađeni u skladu sa Smjernicama br. 1 će uključivati i informacije o sredstvima za koja se očekuje da budu realizirana u budućnosti i iskorištena za financiranje socijalnih davanja. U značajnom broju jurisdikcija to će podrazumijevati buduće prihode od oporezivanja. S obzirom da subjekti trenutno nemaju kontrolu nad tim sredstvima, ona se ne priznaju u financijskim izvještajima.
- OZ14. *IPSASB* je ponovo pokrenuo svoj rad na socijalnim davanjima 2014. godine. Primijetili su da je široki obuhvat socijalnih davanja kakav je bio predviđen ranijim projektima bio jedan od faktora zašto nisu uspjeli postići konsenzus. U skladu s tim, odlučili su usvojiti užu definiciju socijalnih davanja. U isto vrijeme, *IPSASB* se složio da pokrene aktivnosti na projektu koji se ticao rashoda od transakcija koje nisu transakcije razmjene i procijenili su da bi usvajanje uže definicije socijalnih davanja više odgovaralo potrebama upravljanja obama projektima.

Uloga statistike državnih financija

- OZ15. *IPSASB* smatra bitnim smanjiti odstupanja od statističke osnove izvještavanja gdje god je to moguće. Iz tog razloga su razmatrali pristup socijalnim davanjima iz statistike državnih financija (skr. SDF).
- OZ16. Pri izradi Dokumenta za konsultacije *Priznavanje i mjerenje socijalnih davanja* (izdatog 2015. godine), *IPSASB* je procijenio da je za očekivati da se kod socijalnih davanja, drugih prijenosa u naturi i kolektivnih usluga jave slični problemi u vezi sa priznavanjem i mjerenjem obaveza i rashoda. Smatrali su, međutim, da će se javiti različiti faktori pri priznavanju i mjerenju transakcija kojima se oslovljavaju konkretni socijalni rizici (to jeste, socijalnih davanja), s jedne, i transakcija kojima se ne oslovljavaju takvi rizici, s druge strane. Tako bi, primjera radi, priznavanje i mjerenje dužnosti u vezi sa socijalnim davanjima moglo biti povezano s tim da li su pojedinci ispunili kriterije za primanje tih davanja.
- OZ17. Nakon razmatranja pristupa socijalnim davanjima iz SDF-a, *IPSASB* je konstatirao da bi ekonomske posljedice kakve se opisuju u SDF-u vjerovatno bile slične onima iz nekog budućeg MRSJS-a Odlučili su svoju definiciju socijalnih davanja u najvećoj mogućoj mjeri uskladiti s njihovom definicijom iz SDF-a. Taj pristup je korišten u Dokumentu za konsultacije naslovljenom *Priznavanje i mjerenje socijalnih davanja*.
- OZ18. Cilj usklađivanja s SDF-om je bio da se daju jasnije definicije i razgraniče transakcije i događaji koji se, u suštini, razlikuju

jedni od drugih. Kroz njega se ujedno ostvarila najveća moguća dosljednost između ta dva okvira, u skladu s politikom *IPSASB*-a izraženom u dokumentu *Postupak razmatranja uputstava za izvještavanje o statistici državnih financija tokom izrade MRSJS-ova*.

Komentari na Dokument za konsultacije Priznavanje i mjerenje socijalnih davanja

- OZ19. U većini komentara je izražena podrška za djelokrug projekta kakav je predstavljen u Dokumentu za konsultacije iz 2015. godine i namjeru *IPSASB*-a da djelokrug projekta i definicije socijalnih davanja i socijalnih rizika uskladi sa SDF-om. Njihovi autori su smatrali da će usklađivanje sa SDF-om pomoći u tumačenju MRSJS-a i osiguravanju njegove dosljedne primjene.

OZ20. U značajnoj manjini komentara, međutim, izražena je zabrinutost i to, prije svega, u vezi sa:

- (a) definicijom socijalnog rizika. U više komentara je navedeno da je definiciju socijalnog rizika teško primijeniti u praksi pa, samim tim, i napraviti razliku između socijalnih davanja i određenih drugih izdataka vlada koji se odnose na transakcije koje nisu transakcije razmjene;
- (b) granicom između socijalnih davanja i rashoda od transakcija koje nisu transakcije razmjene. U nekim od komentara je navedeno da se isti problemi javljaju i u odnosu na socijalna davanja u naturi i kod drugih prijenosa u naturi. Oni su smatrali da se djelokrugom Dokumenta za konsultacije iz 2015. godine stvara vještačka granica između socijalnih davanja i drugih izdataka koji se odnose na transakcije koje nisu transakcije razmjene.

OZ21. *IPSASB* je uzeo u obzir izražene razloge za zabrinutost pri izradi Prednacrt br. 63 *Socijalna davanja*. Konkretno:

- (a) definicija socijalnih rizika je preformulirana kako bi se uklapala u računovodstveni a ne u ekonomski/statistički okvir. Iako je definicija izmijenjena u Prednacrtu br. 63, *IPSASB* je time nastojao pojasniti značenje definicija za autore a ne preinačiti rizike koji se smatraju socijalnim rizicima. I definicija socijalnih davanja je izmijenjena kako bi bila jasnija;
- (b) u Prednacrtu br. 63 je napravljena razlika između socijalnih i drugih vrsta rizika, kao što su rizici koji se tiču geografskih ili klimatskih karakteristika poput pojava zemljotresa ili poplava. Opasnosti ili događaji iz kojih proističu ti rizici nisu povezani s karakteristikama pojedinaca ni/ili domaćinstava, što je obilježje po kojem se prepoznaju socijalni rizici. *IPSASB* je primijetio i da se odgovori vlada na socijalne rizike često razlikuju od njihovih odgovora na druge vrste rizika. One se obično pripremaju za nastanak socijalnih rizika tako što uspostavljaju programe, utemeljene na propisima, kojima će odgovoriti na te rizike. S druge strane, vlade prosto reagiraju na druge rizike, poput geografskih rizika, i svaki odgovor na njih aktiviraju tek nakon nastanka događaja kao što je zemljotres ili poplava. *IPSASB* je smatrao da je tu reaktivnu prirodu odgovora na druge rizike bolje osloviti u sklopu njegovog projekata u vezi s rashodima od transakcija koje nisu transakcije razmjene nego u ovom standardu. Konstatirali su i to da bi takav pristup bio u skladu s pristupom iz SDF-a;
- (c) u Prednacrtu br. 63 je napravljena razlika između davanja za konkretne pojedince i/ili domaćinstva i davanja koja su dostupna svima. Ta razlika je napravljena kako bi se uspostavila granica između socijalnih davanja i drugih rashoda od transakcija koje nisu transakcije razmjene koja je manje vještačka a više zasnovana na principima. Obaveze i troškovi povezani sa socijalnim rizicima se mogu mjeriti prema pravu pojedinca da prima socijalna davanja, što nije slučaj kod drugih rashoda od transakcija koje nisu transakcije razmjene. Pri razrađivanju te granice, *IPSASB* je prepoznao da socijalna davanja i drugi troškovi iz transakcija koje nisu transakcije razmjene tvore kontinuum i da će svaka granica između njih, bar u određenoj mjeri, uvijek biti vještačka, ali su njihova ranija iskustva uvjerila Odbor da je neophodno uspostaviti neku granicu da bi bilo moguće upravljati projektom u vezi sa socijalnim davanjima.

OZ22. Opisane odluke su za rezultat imale usklađivanje djelokruga Prednacrt br. 63 i njegovih definicija socijalnih davanja i socijalnih rizika s onima u SDF-u, osim u pogledu usluga koje su svima dostupne. Usluge koje su svima dostupne, poput univerzalne zdravstvene zaštite, se prema SDF-u smatraju socijalnim davanjima, ali nisu bile obuhvaćene djelokrugom Prednacrt br. 63. *IPSASB* je smatrao da se na taj način zadovoljava većina onih koji su podržali usklađivanje sa SDF-om a, ujedno, odgovara i na zabrinutost koju je značajna manjina izrazila u pogledu granice između socijalnih davanja i drugih troškova od transakcija koje nisu transakcije razmjene.

Komentari na Prednacrt br. 63 Socijalna davanja

OZ23. Prednacrt br. 63 je izričito isključivao kolektivne i usluge dostupne svima iz obuhvata socijalnih davanja, kao što je bilo predloženo u Dokumentu za konsultacije iz 2015. godine. U većini komentara na Prednacrt br. 63 je podržan predloženi obuhvat. Oni koji su ga podržali su smatrali bitnim što su socijalna davanja jasno razgraničena od usluga koje su svima dostupne, te naveli da bi računovodstveno postupanje sa socijalnim davanjima i sa uslugama koje su svima dostupne trebalo imati istu konceptualnu osnovu i razlikovati se samo zavisno od prirode transakcija.

OZ24. U manjem broju komentara u kojem nisu podržani djelokrug i definicije predloženi u Prednacrtu br. 63 su izrazili slične razloge za zabrinutost. Konkretno, oni su smatrali da se taj djelokrug i definicije trebaju dodatno prečistiti kako bi se izbjegla svaka zabuna i mogući problemi s razgraničavanjem, odnosno različitim računovodstvenim postupanjem. Oni su naročito smatrali da bi izostavljanje usluga koje su svima dostupne iz djelokruga predloženog standarda moglo biti teško primijeniti jer nema jasne granice između socijalnih davanja i takvih usluga.

OZ25. U odgovoru na izraženu zabrinutost, *IPSASB* je odlučio pojasniti djelokrug i date definicije. Oni su primijetili da su u komentarima pokazana različita razumijevanja djelokruga i definicija iz Prednacrt br. 63, tačnije neki od autora komentara su smatrali da su socijalna davanja ograničena na prijenose novca, dok su drugi mislili da u socijalna davanja spada i pružanje određenih vrsta usluga.

OZ26. *IPSASB* je zaključio da Prednacrt br. 63 nije dovoljno jasan u pogledu definiranja socijalnih davanja (i toga da li su socijalna davanja ograničena na prijenose novca) pa, samim time, ni u pogledu djelokruga predloženog standarda. *IPSASB* je primijetio

i to da su sve transakcije iz pokaznih primjera u Prednacrtnu br. 63 koje zadovoljavaju definiciju socijalnih davanja bile prijenosi novca, dok je više transakcija koje nisu zadovoljavale tu definiciju podrazumijevalo pružanje usluga.

- OZ27. *IPSASB* je konstatirao da bi se definiranjem socijalnih davanja kao prijenosa novca otklonio veći dio zabune u pogledu granice između socijalnih davanja i usluga koje su svima dostupne.
- OZ28. *IPSASB* je konstatirao i to da je, kada se razmatraju te transakcije, moguće uočiti konceptualne razlike između prijenosa novca i pružanja usluga. Pružanje usluga bi podrazumijevalo transakcije razmjene (kao što je slučaj, primjera radi, s troškovima zapošljavanja osoblja da pruže date usluge ili troškovima nabavke roba i usluga od drugih subjekata). Prijenosi novca ne uključuju nikakve dodatne transakcije.
- OZ29. Iz tih razloga, *IPSASB* je zaključio da se ekonomska suština prijenosa novca pojedincima i domaćinstvima razlikuje od ekonomske suštine usluga koje se pružaju pojedincima i domaćinstvima. U skladu s tim, saglasili su se da djelokrug ovog standarda o socijalnim davanjima treba ograničiti na prijenose novca.
- OZ30. Po donošenju te odluke, *IPSASB* je razmatrao prirodu prijenosa novca. Složili su se da forma prijenosa novca nije bitna i da se oni mogu odnositi i na ekvivalente novca, poput unaprijed plaćenih debitnih kartica. U tom kontekstu, *IPSASB* se složio i da se prijenosima ekvivalenta novca ne trebaju nametati nikakva ili tek manja ograničenja u pogledu korištenja tog novca. Primijetili su da su u nekim od jurisdikcija koje koriste unaprijed plaćene debitne kartice nametnuli određena ograničenja na korištenje tih kartica, kao, na primjer, zabranili da se one koriste za kupovinu alkohola ili duhanskih proizvoda. *IPSASB* se usaglasio da taj vid manjih ograničenja nije isto što i kada vlada nalaže u koje tačno svrhe se smije koristiti novac. U skladu s tim, složili su se da davanje unaprijed plaćenih debitnih kartica s manjim ograničenjima u pogledu njihovog korištenja predstavlja prijenos novca u značenju definicije socijalnih davanja.
- OZ31. U nekim od komentara na Prednacrt br. 63 nisu vidjeli opravdanje za odvajanje socijalnih i drugih vrsta rizika. Oni su predložili da se iz definicije socijalnih davanja ukloni pozivanje na socijalne rizike i da se djelokrug ovog standarda proširi kako bi obuhvatao i druge vrste davanja poput pomoći u vanrednim situacijama.
- OZ32. *IPSASB* je konstatirao da su u komentarima kako na Dokument za konsultacije *Priznavanje i mjerenje socijalnih davanja* tako i na Prednacrt br. 63 uglavnom podržali pozivanje na socijalne rizike, što je ujedno u skladu i sa SDF-om. I sam *IPSASB* je ostao pri stavu da se odgovori vlada na socijalne rizike često razlikuju od njihovih odgovora na druge rizike (vidjeti podtačku (b) tačke OZ21. ranije u tekstu).
- OZ33. Iz tih razloga, *IPSASB* je odlučio zadržati upućivanje na socijalne rizike u definiciji socijalnih davanja.

Pristupi obračunavanju socijalnih davanja

- OZ34. *IPSASB* je kroz Dokument za konsultacije *Priznavanje i mjerenje socijalnih davanja* tražio mišljenja o tri moguća pristupa obračunavanju socijalnih davanja, konkretno pristupu zasnovanom na obavezujućem događaju (koji se sada naziva opći pristup), pristupu zasnovanom na društvenom ugovoru i pristupu zasnovanom na osiguranju.
- OZ35. Prema pristupu zasnovanom na društvenom ugovoru na dužnosti vlada da osiguraju socijalna davanja se gledalo kao da su kvaziugovorne po svojoj prirodi i podrazumijevao je računovodstvo zasnovano na izvršnim ugovorima.
- OZ36. Pri izradi Dokumenta za konsultacije, *IPSASB* je oformio preliminarne stav da pristup zasnovan na društvenom ugovoru nije u skladu s *Konceptualnim okvirom*. U komentarima na dokument je podržan taj stav. Autori komentara su smatrali da bi pristup zasnovan na društvenom ugovoru doveo do toga da se ne priznaju stavke koje zadovoljavaju definiciju obaveze i da se, prema tome, primjenom tog pristupa ne bi pružale informacije od koristi za utvrđivanje odgovornosti i donošenje odluka.
- OZ37. *IPSASB* je evidentirao podršku svom preliminarne stavu i odlučili su da ne nastavljaju razmatrati pristup zasnovan na društvenom ugovoru.
- OZ38. Pri izradi Dokumenta za konsultacije, *IPSASB* je oformio preliminarne stav da bi se moglo pokazati neophodnim kombinirati opći pristup i (za neke ili sve programe koji se financiraju iz doprinosa) pristup zasnovan na osiguranju da bi se odrazile različite ekonomske okolnosti kakve se javljaju u odnosu na socijalna davanja.
- OZ39. U komentarima na Dokument za konsultacije je izražena podrška za taj stav pa se, stoga, *IPSASB* usaglasio da u MRSJS-u 42 obradi i opći i pristup zasnovan na osiguranju.

Projekat u vezi s rashodima od transakcija koje nisu transakcije razmjene

- OZ40. Kao što je navedeno u tački OZ14, *IPSASB* je usvojio užu definiciju socijalnih davanja, smatrajući da je to najbolje rješenje za potrebe upravljanja kako projektom koji se tiče socijalnih davanja tako i projektom u vezi s rashodima od transakcija koje nisu transakcije razmjene.

- OZ41. *IPSASB* je izdao Dokument za konsultacije *Obračunavanje prihoda i rashoda od transakcija koje nisu transakcije razmjene* u augustu/kolovozu 2017. godine. U tom Dokumentu za konsultacije, *IPSASB* je izrazio preliminarni stav da bi pristup zasnovan na izvršenju dužnosti bio primjeren za priznavanje i mjerenje određenih vrsta rashoda od transakcija koje nisu transakcije razmjene a, potom, je razmatrao da li bi taj pristup odgovarao i socijalnim davanjima.
- OZ42. *IPSASB* je primijetio da se socijalna davanja pružaju tamo gdje se javi socijalni rizik, kao kad osoba ostane bez posla ili napuni godine života za odlazak u penziju. Zaključili su da socijalni rizici ne podrazumijevaju da pojedinac izvrši bilo kakvu dužnost i da, prema tome, pristup zasnovan na izvršenju dužnosti ne bi bio primjeren za priznavanje i mjerenje socijalnih davanja. Iz sličnih razloga, *IPSASB* ne predlaže usvajanje tog pristupa ni za rashode od transakcija koje nisu transakcije razmjene za usluge koje su svima dostupne i za kolektivne usluge.

Opći pristup (tačke od 6. do 25.)

Priznavanje

- OZ43. Pri izradi Dokumenta za konsultacije *Priznavanje i mjerenje socijalnih davanja*, *IPSASB* je prepoznao pet različitih trenutaka za koje se može argumentirati da su odgovarajući za priznavanje dužnost za socijalna davanja u financijskim izvještajima. U njih spadaju:
- (a) nastanak ključnih obuhvaćenih događaja;
 - (b) ispunjenje minimalnih kriterija za sticanje prava na davanje;
 - (c) ispunjenje kriterija za primanje naredne isplate davanja;
 - (d) odobrenje zahtjeva/potraživanja;
 - (e) nastanak zakonske utjerivosti zahtjeva/potraživanja.
- OZ44. Dokumentom za konsultacije su traženi stavovi o tim mogućim obavezujućim događajima, kao i stavovi o tome da li bi se u sklopu budućeg MRSJS-a trebalo ostaviti prostora za razmatranje mogućnosti da se obavezujući događaj desio i u nekom drugom trenutku, zavisno od vrste socijalnog davanja ili od pravnog okvira prema kojem je nastalo socijalno davanje.
- OZ45. Pri razmatranju komentara na Dokument za konsultacije, *IPSASB* je primijetio da je izražena značajna podrška za mogućnost da obavezujući događaji nastanu i u drugim trenucima, zavisno od vrste socijalnog davanja ili od pravnog okvira prema kojem je ono nastalo. Složili su se da taj stav uzmu u obzir pri utvrđivanju obavezujućih događaja koje treba uvrstiti u Prednacrt br. 63.
- OZ46. *IPSASB* je, međutim, uočio i to da nema općeg slaganja oko raspona mogućih trenutaka u kojima može nastati obavezujući događaj pa su se usredsrijedili na analiziranje raznih obavezujućih događaja na osnovu *Konceptualnog okvira* i uzimajući u obzir komentare u kojima su dati dokazi za konkretni događaj ili pokrenuto neko drugo pitanje koje iziskuje dalje razmatranje.
- OZ47. Pri izradi Dokumenta za konsultacije, *IPSASB* se inicijalno složio da o usklađivanju priznavanja i mjerenja socijalnih davanja sa SDF-om mogu razmišljati tek kada prođu kroz sve komentare. Kasnije su zapazili i to da bi prema općem pristupu mogao biti prihvatljiv širok raspon trenutaka za priznavanje.
- OZ48. Ako bi se pokazalo tačnim, to bi implicitno značilo odbacivanje usklađivanja priznavanja i mjerenja socijalnih davanja sa SDF-om prema općem pristupu jer se, prema SDF-u, rashod evidentira samo kada socijalno davanje dospije na plaćanje (to jeste, samo nastanak zakonske utjerivosti zahtjeva predstavlja obavezujući događaj).
- OZ49. *IPSASB* je zaključio da bi usklađenost s *Konceptualnim okvirom* trebala biti veći prioritet od usklađivanja s postupanjem prema SDF-u. Svako usklađivanje koje proistekne iz promišljanja *IPSASB*-a bi, prema tome, bilo slučajno.

Zahtjev u pogledu ispunjavanja trajnih kriterija (uključujući ponovnu potvrdu) utiče na priznavanje

- OZ50. *IPSASB* je prihvatio da, bar u odnosu na neka socijalna davanja, zahtjev da budu ispunjeni trajni kriteriji za sticanje prava na njih (uključujući ponovnu provjeru) utiče na priznavanje, kao i na mjerenje. To bi mogao biti slučaj tamo gdje je predviđeno da socijalno davanje bude jednokratno, odnosno kratkoročno. U skladu s tim, *IPSASB* je razmatrao kada bi bilo primjereno priznati obavezu kod koje je uvažen zahtjev da budu ispunjeni trajni kriteriji za sticanje prava na socijalno davanje.
- OZ51. Prvi mogući obavezujući događaj kod kojeg je uvažen zahtjev da budu ispunjeni trajni kriteriji za sticanje prava na socijalno davanje koji je prepoznat u Dokumentu za konsultacije iz 2015. godine je taj da su ispunjeni kriteriji za primanje naredne isplate davanja. U komentarima je izražena velika podrška za uvrštavanje ovog obavezujućeg događaja u standard. U njima je navedeno da bi, u odnosu na određena socijalna davanja, to da je mogući korisnik ispunio kriterije bilo dovoljno da nastane zakonska dužnost za subjekat. Za situacije kada to nije slučaj, u komentarima je izražen stav da bi iz tog mogućeg obavezujućeg

događaja proistekla dužnost koja nije zakonski obavezujuća. *IPSASB* se složio s tim komentarima.

- OZ52. U manjem broju komentara se nisu složili s tim mogućim obavezujućim događajem, tvrdeći da subjekat i dalje uživa diskreciono pravo da izbjegne plaćanje dok se zahtjev ne odobri. Oni su navodili i da ni jedan saziv vlade ne može obavezati naredni i da se svaka dužnost za socijalna davanja može promijeniti voljom onih koji su trenutno na vlasti.
- OZ53. *IPSASB* se nije složio s tim stavom i napomenuli su da se u tački 5.22 *Konceptualnog okvira* obrađuje pitanje suverenih ovlasti, konkretno:
- „Suverena ovlast ne može poslužiti kao obrazloženje za zaključak da dužnost ne zadovoljava definiciju obaveze iz ovog Okvira. Na svaki datum izvještavanja je potrebno procijeniti pravni položaj kako bi se utvrdilo da neka dužnost nije prestala biti obavezujuća i više ne zadovoljava definiciju obaveze.“
- OZ54. *IPSASB* je zaključio da bi iz toga da korisnik ispunjava kriterije da primi narednu isplatu socijalnog davanja proistekla sadašnja dužnost koja zadovoljava definiciju obaveze. U skladu s tim, oni su se usaglasili da u Prednacr br. 63 treba uvrstiti „ispunjenje kriterija za primanje naredne isplate socijalnih davanja“ kao obavezujući događaj.
- OZ55. *IPSASB* je potom razmatrao odobravanje zahtjeva i nastanak zakonske utjerivost zahtjeva kao obavezujuće događaje. Primijetili su da u komentarima, generalno uzeto, nije podržano korištenje tih obavezujućih događaja. Značajna većina autora komentara se posebno protivila korištenju nastanka zakonske utjerivosti zahtjeva jer su bili mišljenja da bi se na taj način priznavanje obaveze ograničilo na slučajeve kada postoji zakonska dužnost. Oni su smatrali da se to kosi s *Konceptualnim okvirom*, u kojem se priznaje da obaveza može nastati iz dužnosti koje nisu zakonski obavezujuće.
- OZ56. U komentarima je izražen i stav da bi, jednom kada se ispune kriteriji za sticanje prava na davanje, obično nastala sadašnja dužnost koju subjekat realno nema nikakve ili veoma malu mogućnost da ne izvrši. Prema tome, obaveza bi nastala prije nego se zahtjev odobri, odnosno postane zakonski utjeriv.
- OZ57. *IPSASB* se složio sa stavovima iz komentara i odlučio da, u odnosu na socijalna davanja kod kojih postoji zahtjev da se ispune trajni kriteriji za sticanje prava na njih, u Prednacr br. 63 treba uvrstiti samo „ispunjenje kriterija za narednu isplatu socijalnih davanja“ kao obavezujući događaj.
- OZ58. Pri izvođenju tog zaključka, *IPSASB* je zapazio da mogu postojati i socijalna davanja kod kojih kriteriji za sticanje prava na njih neće biti ispunjeni dok se ne odobri zahtjev, odnosno dok taj zahtjev ne postane zakonski utjeriv. On je smatrao da su ti obavezujući događaji, u suštini, podkategorije obavezujućeg događaja „ispunjenja kriterija za primanje naredne isplate socijalnih davanja“ pa ih, dakle, ne treba zasebno obrađivati.

Zahtjev u pogledu ispunjavanja trajnih kriterija (uključujući ponovnu potvrdu) utiče samo na mjerenje

- OZ59. Kao što je navedeno u tački OZ50, *IPSASB* je prihvatio da, bar u odnosu na neka socijalna davanja, zahtjev da budu ispunjeni trajni kriteriji za sticanje prava na njih (uključujući ponovnu potvrdu) utiče na priznavanje, kao i na mjerenje.
- OZ60. Pri izradi Prednacrta br. 63, *IPSASB* je razmatrao da li bi, za neka druga socijalna davanja, zahtjev za ispunjenjem trajnih kriterija (uključujući ponovnu potvrdu) trebao uticati samo na mjerenje, ne i na priznavanje.
- OZ61. *IPSASB* je zapazio da je uslov postojanja obaveze postojanje prošlog događaja iz kojeg ona proističe. Razmatrali su prirodu prošlog događaja u odnosu na socijalno davanje i zaključili da je prošli događaj ispunjenje svih kriterija za sticanje prava na davanje, uključujući bivanje živ. Prema tome, svaka obaveza koja nastane se tiče samo narednog socijalnog davanja a dodatne obaveze mogu nastati samo kada se ispune svi kriteriji za buduće isplate socijalnih davanja.
- OZ62. Pri izvođenju tog zaključka, *IPSASB* je razmatrao i nekoliko drugih tvrdnji koje ga mogu potkrijepiti:
- (a) prihvatanje da zahtjev za ispunjavanjem trajnih kriterija (uključujući ponovnu potvrdu) treba uticati samo na mjerenje, ne i na priznavanje, bi moglo dovesti do toga da subjekti iskazuju sadašnje dužnosti za dugoročna socijalna davanja samo u odnosu na određene programe socijalnih davanja (prije svega starosne penzije), dok bi u odnosu na druge programe socijalnih davanja priznali relativno kratkoročna socijalna davanja, bez obzira što se, kod nekih programa, ona korisnicima mogu isplaćivati tokom dužeg perioda (kao što je slučaj, primjera radi, sa socijalnom pomoći zasnovanom na prihodu);
 - (b) bivanje živ je eksplicitan kriterij u odnosu na određene programe socijalnih davanja, koji su uspostavljeni po slovu zakona ili prema nekoj službenoj politici, i u takvim slučajevima postoji aktivan mehanizam praćenja i utjerivanja njegovog ispunjenja. Mnogi subjekti javnog sektora periodično poduzimaju aktivne korake kako bi provjerili da li je neki korisnik živ i aktivno prate i utjeruju ispunjenje tog kriterija. Na primjer, može biti obavezno jednom godišnje potvrditi da je korisnik živ. Isto tako, bolnice, pogrebna društva ili druge strane mogu biti dužni prijaviti smrt. Pored toga, mnogi subjekti javnog sektora traže povrat socijalnih davanja koja su greškom isplaćena korisnicima koji više nisu

živi ili čak krivično gone krivce za neprijavljivanje smrti korisnika. Kod drugih programa socijalnih davanja, opet, biti živ je implicitni kriterij, ali se poduzimaju slične radnje na povratu socijalnih davanja kada se otkrije da su greškom isplaćena korisnicima koji više nisu živi;

- (c) ispunjenje svih obaveznih kriterija stvara dužnost da se pruži socijalno davanje povezano s ispunjenim kriterijem, odnosno kriterijima za njegovo primanje, prema programima socijalnih primanja koji uključuju trajne kriterije. U pravilu, za svaki program socijalnih davanja se uspostavljaju kriteriji koje je potrebno ispuniti i s njima povezana socijalna davanja. Tako se, na primjer, socijalno davanje može isplaćivati svakog mjeseca na osnovu ispunjenja kriterija za to do kraja prethodnog mjeseca. To važi i za programe koji podrazumijevaju trajne kriterije (pored kriterija da je korisnik još živ) i za programe kod kojih je bivanje živ jedini trajni kriterij;
- (d) zahtjev za ispunjavanjem trajnih kriterija (uključujući ponovnu potvrdu) je u skladu s pristupom koji je *IPSASB* predložio za usluge koje su svima dostupne i za kolektivne usluge u Dokumentu za konsultacije *Obračunavanje prihoda i rashoda od transakcija koje nisu transakcije razmjene*.

OZ63. *IPSASB* je razmatrao i tačku 5.21 *Konceptualnog okvira*, koja navodi (podebljavanje dijela teksta je izvršeno ovdje):

„Neke dužnosti koje se tiču **transakcija razmjene** vanjska strana ne mora nužno imati mogućnost utjerati zakonskim putem na datum izvještavanja, ali će vremenom postati utjerive a da ta strana ne mora ispuniti bilo kakve dodatne uslove, odnosno poduzeti bilo kakve dalje radnje, prije izvršenja. Potraživanja koja po sili protoka vremena postaju bezuslovno zakonski utjeriva su zakonski utjerive dužnosti za potrebe definicije obaveze.”

OZ64. *IPSASB* je razmatrao da li bi, bez obzira što socijalna davanja nisu transakcije razmjene, trebalo priznati obavezu za programe socijalnih primanja poput penzija kad se ispune minimalni kriteriji. To bi proisticalo iz zakonske dužnosti koja nastaje protokom vremena a da pri tome korisnik ne mora poduzeti bilo kakve dalje radnje niti zadovoljiti bilo kakve dodatne uslove.

OZ65. *IPSASB* je zaključio da to nije primjereno. Tačka 5.21. *Konceptualnog okvira* se odnosi isključivo na zakonske dužnosti u kontekstu transakcija razmjene, kako je i navedeno. Konkretno, ta tačka bi se primjenjivala u situacijama kada je vanjska strana u transakciji razmjene ispunila sve uslove za tu transakciju i ona postane bezuslovno zakonski utjeriva, ali subjekat javnog sektora neće ispuniti pripadajuće uslove prije datuma izvještavanja.

OZ66. U skladu s navedenim, *IPSASB* je smatrao da je jedini primjeren obavezujući događaj ispunjenje svih kriterija za primanje naredne isplate socijalnih davanja. Zaključili su da bi se tim pristupom, u kombinaciji s pristupom zasnovanom na osiguranju, uvažila priroda socijalnih davanja i zakonski okvir iz kojeg ona proističu.

OZ67. *IPSASB* je smatrao i to da bi se javile praktične poteškoće kod priznavanja obaveze prije nego se ispune svi kriteriji za narednu isplatu (uključujući bivanje živ). Oni su zapazili da se za pristupe poput „ispunjenja minimalnih kriterija za sticanje prava na davanje“ tvrdi da iz njih proističe dužnost koja nije zakonski obavezujuća kada postoji validno očekivanje koje dovodi do toga da subjekat realno nema nikakve ili vrlo malu mogućnost da ne izvrši dužnost. Osnova za uvrštavanje minimalnih kriterija je to da će nastati validno očekivanje u uslovima kada nema dodatnih kriterija (ne uključujući bivanje živ) koje treba ispuniti. *IPSASB* nije bio uvjeren da bi to uvijek bio slučaj i smatrali su da bi bile moguće situacije:

- (a) da se ne javi validno očekivanje koje bi dovelo do toga da subjekat realno nema nikakve ili vrlo malu mogućnost da ne izvrši dužnost, bez obzira što nema daljih kriterija za ispuniti; ili

- (b) da se validno očekivanje koje dovodi do toga da subjekat realno nema nikakve ili vrlo malu mogućnost da ne izvrši dužnost javi, iako ima još kriterija koje treba ispuniti.

- OZ68. *IPSASB* je smatrao da bi se slične poteškoće javile i u odnosu na druge obavezujuće događaje koji nastanu prije nego se ispune svi kriteriji, poput „nastanka ključnih obuhvaćenih događaja“.
- OZ69. *IPSASB* je smatrao da bi se, kod tih alternativnih obavezujućih događaja, utvrđivanje da li je nastalo validno očekivanje koje dovodi do toga da subjekat realno nema nikakve ili vrlo malu mogućnost da ne izvrši dužnost moralo vršiti za svaki slučaj zasebno. Oni su procijenili da bi to rezultiralo nedosljednom primjenom svakog MRSJS-a koji se izradi na osnovu Prednacrt br. 63 i da, stoga, predstavlja dodatni razlog da se „ispunjenje minimalnih kriterija za sticanje prava na davanje“ ne uvrštava kao obavezujući događaj u Prednacrt br. 63.
- OZ70. *IPSASB* je zaključio da u Prednacrt br. 63 kao trenutak u kojem treba izvršiti priznavanje treba uvrstiti samo trenutak „ispunjenja kriterija za primanje naredne isplate socijalnih davanja“ i da bi računovodstveno postupanje trebalo odražavati mogućnost da je bivanje živ jedan od kriterija (bez obzira da li je izričito naveden ili tek implicitan) koji utiče na priznavanje.

Pristup izradi Prednacrt br. 63

- OZ71. Pri izvođenju zaključka da u Prednacrt br. 63, kao trenutak kada treba izvršiti priznavanje, treba uvrstiti samo trenutak „ispunjenja kriterija za primanje naredne isplate socijalnih davanja“, *IPSASB* nije postigao konsenzus i pojedini članovi su ostali pri stavu da u prednacrt treba uvrstiti i druge termine za priznavanje.
- OZ72. Konkretno, ti članovi su smatrali da nije primjereno propisati samo jedan trenutak za priznavanje koji bi važio za sva socijalna davanja jer takav pristup:
- (a) ne odražava ekonomsku suštinu različitih socijalnih davanja;
 - (b) nije u skladu s *Konceptualnim okvirom*; i
 - (c) postupa s „bivanjem živ“ kao s kriterijem za priznavanje a ne kao za kriterijem za mjerenje.
- OZ73. Ti članovi su predložili, kao dio Drugačijeg mišljenja, da bi obavezujući događaj trebao zavisiti od ekonomske suštine svakog programa socijalnih davanja. Konceptualna osnova za Drugačije mišljenje tih članova je data u tačkama od OZ74. do OZ93. u nastavku teksta.

Konceptualna osnova za Drugačije mišljenje

- OZ74. Prema mišljenju odnosnih članova, u odnosu na određena socijalna davanja bi bilo primjereno priznati obavezu kada se ispune kriteriji za primanje naredne isplate davanja dok bi u odnosu na druga socijalna davanja obavezu trebalo priznati ranije. Tako bi se, na primjer, obaveza za sva preostala davanja mogla priznati kada pojedinac napuni godine života za sticanje prava na penziju ili bi se obaveza mogla obračunavati vremenom kako pojedinac uplaćuje doprinose. Kreatori programa socijalnih davanja bi utvrdili koji obavezujući događaj je najprimjereniji za svaki program, zasnovano na njegovoj ekonomskoj suštini.

Pristup iz Prednacrt br. 63 nije održavao ekonomsku suštinu različitih socijalnih davanja i, shodno tome, nije davao informacije kojima se zadovoljavaju potrebe korisnika finansijskih izvještaja

- OZ75. Članovi koji su predložili Drugačije mišljenje su primijetili da su dionici *IPSASB*-a koji su komentirali Dokument za konsultacije *Priznavanje i mjerenje socijalnih davanja* izrazili značajnu podršku za stav da obavezujući događaj može nastati u različitim trenucima, zavisno od prirode socijalnog davanja ili od zakonskog okvira prema kojem je davanje nastalo. Dakle, ti članovi nisu dovodili u pitanje da bi obavezu u vezi sa socijalnim davanjima u nekim slučajevima trebalo priznati tek kada se ispune kriteriji za primanje naredne isplate davanja (ali bez kriterija da je korisnik još uvijek živ), ali to jesu dovodili u pitanje za druge slučajeve.
- OZ76. Oni su smatrali da, s obzirom da postoje različiti programi socijalnih davanja, iz njih mogu prosteći različita očekivanja među cijelim stanovništvom. Na primjer, iz programa socijalnih davanja koji je predviđeno da financiraju budući korisnici (to jeste, koji funkcioniра po osnovi stalnih plaćanja) će, na datum izvještavanja, prosteći očekivanje trenutnih primatelja i mogućih budućih primatelja u pogledu prava na davanje zasnovano, primjera radi, na činjenici da su ti pojedinci ranije uplaćivali doprinose. Nasuprot tome, iz drugačije koncipiranog programa socijalnih davanja neće obavezno prosteći ista očekivanja.
- OZ77. Ti članovi su prihvatili da bi se relativna validnost tih očekivanja mogla razlikovati pa tako, primjera radi, očekivanja mogu biti zasnovana na zakonskom pravu na primanje davanja o kojem se obavijeste primatelji i učesnici u programu, na dugoročnom presedanu ili na nekoj trećoj manje obavezujućoj osnovi. U skladu s tim, oni su prihvatili i da će u svakom zasebnom slučaju biti neophodno uzeti u obzir prirodu očekivanja pri utvrđivanju da li subjekat ima bilo kakve realne mogućnosti da izbjegne odliv sredstava kada prizna obavezu u vezi sa socijalnim davanjima.

- OZ78. Ti članovi su, prema tome, smatrali da se postupanjem sa svim socijalnim davanjima na isti način, bez obzira na njihove različite ekonomske suštine, korisnicima ne bi pružile informacije koje im trebaju da bi mogli procijeniti socijalna davanja.
- OZ79. Ti članovi su smatrali da korisnicima financijskih izvještaja trebaju relevantne i informacije koje daju vjeran prikaz ekonomske suštine socijalnih davanja kako bi mogli donositi različite vrste odluka, uključujući, kada je relevantno, procijeniti uticaj socijalnih davanja od jedne do druge generacije.
- OZ80. Na primjer, kod programa penzionog osiguranja koji je predviđeno da financira više generacija, vrijednost sadašnje dužnosti subjekta na datum izvještavanja (ne uključujući kriterij da korisnici moraju biti živi da bi imali pravo na davanje) prema kako sadašnjim tako i budućim učesnicima u programu daje korisnu informaciju o iznosu, na datum izvještavanja, penzija koje se moraju financirati iz budućih doprinosa trenutnih i budućih učesnika u programu.
- OZ81. Nepriznavanjem obaveze na datum izvještavanja za plaćanja nakon narednog neće se omogućiti, primjera radi, odražavanje promjena u politici o državnim penzijama (kao što je, na primjer, povećanje starosne granice za sticanje prava na penziju) u iznosu obaveze na naredni datum izvještavanja. Njime će se ujedno poslati lažna poruka sadašnjim korisnicima i učesnicima, kao i budućim uplatiteljima doprinosa u pogledu priznavanja njihovih prava od subjekta.
- OZ82. Pored toga, nepriznavanje dužnost na datum izvještavanja za plaćanja nakon narednog ne odražava ekonomsku suštinu programa zasnovanih na doprinosima. Tačnije, doprinosi će biti prikazani kao prihod kada ih učesnik uplati, dok se dio davanja stečen na osnovu te uplate neće prikazati kao dužnost u tom trenutku već tek (vjerovatno godinama kasnije) kada se izvrši isplata korisniku, to jeste bivšem učesniku u programu.

Pristup iz Prednacrt br. 63 nije bio u skladu s *Konceptualnim okvirom IPSASB-a*

- OZ83. Prema mišljenju članova koji su predložili Drugačije mišljenje, pristupom iz Prednacrt br. 63 se ne bi zadovoljile kvalitativne karakteristike relevantnosti, davanja vjernog prikaza, razumljivosti niti uporedivosti.
- OZ84. Ti članovi su smatrali da je odražavanje ekonomske suštine socijalnog davanja neophodno da se zadovolji kvalitativna karakteristika uporedivosti, koju *Konceptualni okvir* definira kao „obilježje informacija koje korisnicima omogućava da prepoznaju sličnosti i razlike između dva skupa pojava“. Iz tog razloga, oni se nisu složili s argumentom o nedosljednoj primjeni, kako je objašnjen u tački OZ69. S druge strane, odnosno članovi su se složili da, ako se ekonomska suština socijalnih davanja razlikuje od jednog do drugog programa, odnosno od jedne do druge jurisdikcije, te razlike treba odraziti u obračunavanju socijalnih davanja u financijskim izvještajima. To bi predstavljalo dosljednu primjenu računovodstvenih principa na različite ekonomske pojave koja daje različite računovodstvene ishode.
- OZ85. U skladu s navedenim, isti članovi su smatrali da, u odnosu na pojedina socijalna davanja, ne bi bilo primjereno priznati obavezu koja prelazi iznos davanja do narednog trenutka kada bude potrebno ispuniti kriterije za sticanje prava na njih. Oni su napomenuli da se u tački 8.15 *Konceptualnog okvira IPSASB-a* pojašnjava da objavljivanje (u bilješkama uz financijske izvještaje) nije zamjena za prikazivanje (na licu financijskog izvještaja).

OZ86. Skrenuli su pažnju na to da u *Konceptualnom okviru IPSASB-a* stoji sljedeće (dijelovi teksta su ovdje podebljani):

„5.14. Obaveza je sadašnja dužnost subjekta u odnosu na odliv resursa proistekao iz prošlog događaja.

5.15. Subjekti javnog sektora mogu imati više dužnosti. Pod sadašnjom dužnošću se podrazumijeva **zakonski obavezujuća dužnost** (zakonska dužnost) ili **dužnost koja nije zakonski obavezujuća**, koju subjekat realno nema nikakvu ili veoma malu mogućnost da izbjegne. Dužnosti nisu sadašnje dužnosti osim kada su obavezujuće i kada realno ne postoji nikakva ili veoma mala mogućnost da se izbjegne odliv resursa.

5.20. ... U odnosu na određene vrste transakcija koje nisu transakcije razmjene biće potrebno koristiti rasuđivanje kako bi se utvrdilo da li je dužnost zakonski utjeriva. Kada se utvrdi da je dužnost zakonski utjeriva, to otklanja svaku sumnju da subjekat realno nema nikakve mogućnosti da izbjegne dužnost i da obaveza postoji.

5.25. To u kojem trenutku iz dužnosti proističe obaveza će zavisi od vrste dužnosti. U faktore koji će se vjerovatno odraziti na prosudbe o tome da li druge strane mogu opravdano zaključiti da je dužnost takva da subjekat realno nema nikakve ili veoma malu mogućnost da izbjegne odliv resursa spadaju:

priroda jednog ili više prošlih događaja iz kojih proizlazi dužnost...

mogućnost subjekta da preinači ili promijeni dužnost prije nego se kristalizira...

postojanje moguće korelacije između raspoloživosti financijskih sredstava za ispunjenje određene dužnosti i stvaranja sadašnje dužnosti...

5.26. Iz 'ekonomske prisile', 'političke nužde' ili drugih okolnosti mogu proisteći situacije kada subjekat javnog sektora nije zakonski dužan dopustiti odliv resursa, ali mu ekonomske ili političke posljedice odbijanja da to učini realno ne ostavljaju nikakvu ili veoma malu mogućnost da ga izbjegne. Ekonomska prisila, politička nužda ili druge okolnosti mogu voditi nastanku obaveze iz dužnosti koja nije zakonski obavezujuća.“

OZ87. Oni su se složili da, u skladu sa *Konceptualnim okvirom IPSASB-a*, u određenim slučajevima, obaveza može proisteći iz nekog ključnog obuhvaćenog događaja koji nastane prije nego se ispune kriteriji za primanje naredne isplate davanja. To može biti slučaj, primjera radi, u odnosu na određene programe socijalnih davanja koji se financiraju iz doprinosa ili kada postoji zakonski obavezujuća sadašnja dužnost.

Kriterij „bivanja živ“ nije kriterij za priznavanje već kriterij za mjerenje

OZ88. Ti članovi bivanje živ u trenutku kada se ispune kriteriji za sticanje prava na davanje prije svakog ciklusa isplate nisu smatrali implicitnim kriterijem koji utiče na priznavanje sadašnje dužnosti subjekta u odnosu na sva socijalna davanja.

OZ89. Oni su primijetili da, dok nije moguće biti siguran da će konkretni pojedinac koji ispunjava kriterije za davanje na datum izvještavanja biti živ u trenutku dospijevanja sljedećeg isplate socijalnih davanja, realno se da pretpostaviti da će mjerljiv broj pojedinačnih korisnika biti živi određeni period u budućnosti i, prema tome, subjekat može imati obavezujuću sadašnju dužnost na datum izvještavanja za pružanje socijalnih davanja i nakon dospelja njihove sljedeće isplate.

OZ90. Oni su bili mišljenja da ne postoji imperativ svojstven socijalnim davanjima da se „bivanje živ“ tretira drugačije nego što se tretira u odnosu na druge ekonomske pojave poput penzija koje se isplaćuju zaposlenima u javnom sektoru nakon zaposlenja u skladu s MRSJS-om 39. Kada je primjenjivo, pri mjerenju obaveze za socijalna davanja se jednako moguće pozvati i na, na primjer, statistiku o smrtnosti i sl.

OZ91. Ti članovi su smatrali da bi se uvrštavanjem bivanja živ u kriterije za priznavanje, što bi značilo nastanak sadašnje dužnosti samo za naredno dospijevanje svih socijalnih davanja na plaćanje, poremetilo priznavanje sadašnje dužnosti subjekta za socijalna davanja, kao što su penzije, jer bi u većini slučajeva dovelo do toga da se obaveza priznaje samo za narednu isplatu odnosnog socijalnog davanja. Takvim pristupom se ne uvažava validno očekivanje dugotrajnosti među primateljima i njegovom primjenom se ne bi osigurale relevantne informacije o programima socijalnih davanja.

OZ92. Oni su, stoga, bili mišljenja da je bivanje živ kriterij koji treba uzeti u obzir kod mjerenja obaveza za socijalna davanja. U tom kontekstu, napomenuli su i to da bi materijal iz Prednacrta br. 63 koji se tiče mjerenja možda trebalo dodatno razmotriti u smislu dodavanja bivanja živ kao kriterija za mjerenje.

OZ93. Definicija obaveze iz *Konceptualnog okvira* iziskuje da je stavku moguće izmjeriti na način kojim se ostvaruju kvalitativne karakteristike i koji uvažava ograničenja u pogledu informacija koje se uvrštavaju u financijske izvještaje opće namjene. Članovi koji su predložili Drugačije mišljenje su priznali da računovodstvene procjene podliježu prirodnoj neizvjesnosti procjene. Taj zahtjev se obično može ispuniti kod priznavanja obaveza koje postoje na datum izvještavanja za buduće isplate odgovarajućih socijalnih davanja. Neizvjesnost u pogledu toga da li je vjerovatno da će stvarni iznos biti izmiren na neki budući datum ili u pogledu sposobnosti subjekta da ga izmiri bi bila odražena u mjerenju obaveze. Neizvjesnosti oko toga koliko primatelja će doseći koju starosnu dob prije nego umru se oslovljava pozivanjem na statistiku o smrtnosti i sl.

Argumenti iz Prednacrta br. 63 za razmatranje dionika

OZ94. Zbog nedostatka konsenzusa, *IPSASB* se usaglasio da Prednacrt br. 63 izrade na takav način da dionicima omoguće da razmotre različite argumente. Kao trenutak priznavanja u prednacrt je uvršten trenutak „ispunjenja kriterija za primanje naredne isplate socijalnih davanja“ jer su se svi članovi složili da je to primjereno bar za neka od socijalnih davanja. U prednacrt nije uključen ni jedan drugi trenutak priznavanja jer su za svaki pojedini članovi smatrali da nikada neće činiti primjeren trenutak za priznavanje nekog socijalnog davanja. Kod donošenja odluke da Prednacrt br. 63 izrade na takav način, *IPSASB* je evidentirao da su članovi koji su podržavali uvrštavanje i drugih trenutaka priznavanja svoja pojašnjenja dali u vidu Drugačijeg mišljenja i *IPSASB* je smatrao bitnim, sa stanovišta javnog interesa, i te argumente učiniti dostupnima dionicima.

OZ95. Pri usaglašavanju da Prednacrt br. 63 izrade na opisani način, *IPSASB* je potvrdio ranije izraženi stav da se financijskim izvještajima ne mogu zadovoljiti sve potrebe korisnika za informacijama o socijalnim davanjima i da su potrebne dodatne informacije o dugoročnoj fiskalnoj održivosti obuhvaćenih programa socijalnih davanja. Smatrali su da bi se usvajanjem uputstava u sklopu Smjernica br. 1 korisnicima pružile informacije koje trebaju. U skladu s tim, složili su se da potaknu subjekte da izrade financijske izvještaje opće namjene koji će davati informacije o njihovoj dugoročnoj financijskoj održivosti. Pri tome, *IPSASB* je konstatirao da bi takve informacije bile jednako korisne i u slučajevima kada subjekat primjenjuje pristup zasnovan na osiguranju.

Komentari na Prednacrt br. 63 *Socijalna davanja*

- OZ96. Komentari na Prednacrt br. 63 su odražavali različita mišljenja kakva je iskristalizirao i sam *IPSASB* tokom izrade tog prednacrt. Dok su u više komentara podržali prijedloge iz Prednacrt br. 63, u sličnom broju njih su podržali i pristup predstavljen u Drugačijem mišljenju (vidjeti tačke od OZ71. do OZ93. ranije u tekstu).
- OZ97. Razlozi koje su naveli za podržavanje bilo prijedloga iz Prednacrt br. 63, Drugačijeg mišljenja ili neke varijacije nekog od tih pristupa su, generalno uzevši, odražavali pitanja o kojima je i sam *IPSASB* raspravljao pri formuliranju pristupa koji su predložili.
- OZ98. Tamo gdje su u komentarima pokrenuta nova pitanja, ona su, uglavnom, odražavala zabrinutost da bi se informacije koje bi se prezentirale prema Drugačijem mišljenju mogle pogrešno tumačiti. U jednom od komentara je izražena zabrinutost da bi se primjenom Drugačijeg mišljenja, kroz priznavanje obaveza u ranijem trenutku, subjekte moglo neprimjereno potaći da skrate vremenski obuhvat socijalnih davanja i na taj način izbjegnu priznati veće obaveze i veće pripadajuće rashode. Slično tome, u jednom od komentara je izražena zabrinutost da bi priznavanje većih obaveza prema Drugačijem mišljenju moglo navoditi na pogrešne zaključke i, prema mišljenju autora, treba koristiti pristup usmjeren na budućnost, koji uzima u obzir buduća davanja i doprinose, da bi se procijenila održivost socijalnih davanja poput državnih penzija.
- OZ99. *IPSASB* je zaključio da su ta pitanja održavala ranije rasprave na nivou Odbora o potrebama korisnika u pogledu informacija i o kvalitativnim karakteristikama informacija.
- OZ100. *IPSASB* je evidentirao da nije postignut konsenzus oko toga da li bi se priznavanjem velike obaveze za socijalna davanja a da se pri tome ne prizna i imovina na ime budućeg prihoda od oporezivanja ili doprinosa iz kojih bi se financiralo izmirenje te obaveze pružile korisne informacije. Iznesena su različita mišljenja o tome da li bi se priznavanjem, odnosno nepriznavanjem takve obaveze najbolje zadovoljile kvalitativne karakteristike relevantnosti, vjernog prikaza, razumljivosti i uporedivosti.
- OZ101. S obzirom, međutim, da postupak konsultacija nije polučio nikakvim značajnim novim konceptualnim pitanjima, *IPSASB* je procijenio da dalji rad na razrađivanju konceptualnog pristupa socijalnim davanjima ne bi bio plodonosan. To koliko dugo je *IPSASB* radio na socijalnim davanjima sugerira da su pojedinci sa obje strane argumentacije imali veoma snažna mišljenja i da nije vjerovatno da bi takve dalje aktivnosti sada promijenile ta mišljenja.
- OZ102. U skladu s navedenim, *IPSASB* se složio da MRSJS nastave izrađivati na osnovu prijedloga datih u Prednacrtu br. 63.
- OZ103. Pri donošenju tog zaključka, *IPSASB* je primijetio da bi iskustva autora izvještaja s primjenom MRSJS-a na socijalna davanja i iskustva korisnika s korištenjem osiguranih informacija mogla pomoći iznalaženje boljeg načina da se pomire različita postojeća mišljenja. Iz toga razloga su smatrali da bi bilo primjereno provesti provjeru provedbe MRSJS-a 42 nekad u budućnosti.
- OZ104. Pri izradi MRSJS-a zasnovanog na prijedlozima iz Prednacrt br. 63, *IPSASB* je uočio da je u mnogim od komentara, kako u onima u kojima su podržani prijedlozi iz prednacrt tako i u onima gdje je zagovarano Drugačije mišljenje, izražena zabrinutost da je „bivanje živ“ pretjerano potencirano u prednacrtu. Oni su smatrali da postoje situacije kada bi bilo neprimjereno pretjerano se oslanjati na ispunjenja tog kriterija. Pored toga, u nekim od komentara je izražena zabrinutost i oko različitog postupanja sa tim kriterijem u Prednacrtu br. 63 i u MRSJS-u 39. Ipak, neznatna manjina autora komentara su oslanjanje na kriterij bivanja živ smatrali neophodnim.
- OZ105. *IPSASB* je razmotrio te komentare i složio se da izmijeni zahtjeve kako bi smanjili potenciranje bivanja živ. Oni su smatrali da će u mnogim slučajevima bivanje živ biti kriterij za sticanje prava na davanje i, prema tome, uticati na priznavanje obaveze. Ipak, uvažili su činjenicu da to neće uvijek biti slučaj i da to treba odraziti u MRSJS-u.
- OZ106. Praveći odnosne izmjene, *IPSASB* je ujedno dodao i uputu da ispunjenje kriterija za svaku isplatu socijalnih davanja predstavlja zaseban prošli događaj. Ispunjenje kriterija za davanja nakon naredne isplate je budući događaj iz kojeg ne proizlazi sadašnja dužnost.
- OZ107. Priznajući da je izražena značajna podrška za Drugačije mišljenje, *IPSASB* je razmatrao da li bi bilo primjereno uvrstiti oba računovodstvena postupanja u MRSJS 42. Na taj način bi se autorima izvještaja dopustilo da koriste Drugačije mišljenje u odnosu na programe socijalnih davanja za koje utvrde da je primjerenije koristiti drugačiji prošli događaj od onoga predloženog u Prednacrtu br. 63. Zaključili su, međutim, da se time ne bi zadovoljila kvalitativna karakteristika dosljednosti i odlučili su da ne uvrštavaju računovodstveno postupanje kakvo je opisano u Drugačijem mišljenju u MRSJS 42.

Korištenje pojma „resursi“

- OZ108. Pri izradi Prednacrt br. 63, *IPSASB* je uvrstio zahtjeve u pogledu priznavanja koji su se pozivali na to subjekat ima „sadašnju dužnost za odliv resursa koja proističe iz prošlog događaja“. Po donošenju odluke da pojašne da definicija socijalnih davanja uključuje samo prijenose novca, *IPSASB* je raspravljao o tome da li pojam „resursi“ u zahtjevima u pogledu priznavanja

zamijeniti pojmom „prijenosi novca“. Primijetili su, međutim, da se u definiciji obaveze iz *Konceptualnog okvira* koristi pojam „resursi“ i, iz tog razloga, Odbor se usaglasio da taj pojam zadrži i u zahtjevima u pogledu priznavanja.

Mjerenje

OZ109. Pri izradi Dokumenta za konsultacije iz 2015. godine, *IPSASB* je oformio preliminarni stav da „prema pristupu zasnovanom na obavezujućem događaju [općem pristupu], obaveze za socijalna davanja treba mjeriti na osnovu troška ispunjenja. Trošak ispunjenja bi trebao odražavati procijenjenu vrijednost potrebnih davanja“. U *Konceptualnom okviru* trošak ispunjenja je definiran kao „trošak koji će nastati po subjektu pri ispunjenju dužnosti odraženih kroz obavezu, pod pretpostavkom da to napravi na najjeftiniji način“.

OZ110. *IPSASB* je taj stav oformio na osnovu toga što:

- (a) će mnoge obaveze po osnovu socijalnih davanja nastati iz transakcija koje nisu transakcije razmjene. Neće obavezno postojati naknada na kojoj bi se mogla zasnivati vrijednost historijskog troška. Historijski trošak bi bilo teško primijeniti i na obaveze koje mogu biti promjenjivih iznosa, što se može desiti kod nekih socijalnih davanja;
- (b) je izuzetno mali stepen vjerovatnoće da će postojati tržišna cijena za socijalna davanja;
- (c) u kontekstu socijalnih davanja, trošak oslobađanja od obaveze je „iznos koji bi treća strana naplatila za prihvatanje da se obaveza prenese na nju“. Kod socijalnih davanja, prijenos obaveze će rijetko uopće biti moguć u praksi;
- (d) je cijena preuzimanja obaveze „iznos koji bi subjekt realno bio spreman prihvatiti u zamjenu za preuzimanje postojeće obaveze“. Ovo nije relevantno za mjerenje socijalnih davanja prema općem pristupu. Prema tom pristupu, za obavezu se smatra da nastaje kao rezultat postupanja samog subjekta javnog sektora.

OZ111. U komentarima na Dokument za konsultacije je podržan taj stav, kao i u komentarima na Prednacrt br. 63. U skladu s tim, *IPSASB* se usaglasio da obaveze u vezi sa socijalnim davanjima treba mjeriti prema trošku ispunjenja (to jeste, isplatama socijalnih davanja koje će trebati izvršiti, diskontirano tamo gdje te isplate neće biti izvršene u narednih godinu dana). Pri donošenju te odluke, *IPSASB* se složio da bi se trošak trebao odnositi na prijenose novca koji se vrše i da ne bi smio uključivati druge elemente, kao što su administrativni i troškovi bankarskih usluga.

Prihod

OZ112. U vrijeme izrade MRSJS-a 42, *IPSASB* je radio na projektu preispitivanja zahtjeva iz svih svojih standarda koji su se odnosili na prihode i procijenili su da bi doprinose za socijalno osiguranje (prihod u odnosu na programe socijalnih davanja) i slične obavezne doprinose i naknade bilo najbolje obraditi u okviru tog projekta, kako bi se osiguralo da se svi prihodi obračunavaju na dosljednoj osnovi. S obzirom da su, međutim, zaključili da doprinosi za socijalno osiguranje predstavljaju transakcije koje nisu transakcije razmjene, *IPSASB* se složio da izmijeni MRSJS 23 *Prihodi od transakcija koje nisu transakcije razmjene (porezi i prijenosi)* kako bi pojasnili da se doprinosi za socijalno osiguranje obračunavaju prema tom standardu. Jedini izuzetak od tog pravila su slučajevi kada se subjekt odluči obračunati program socijalnih davanja primjenom pristupa zasnovanog na osiguranju. Kod primjene pristupa zasnovanog na osiguranju u obzir se uzimaju i novčani prilivi i novčani odlivi pa se, prema tome, doprinosi za program socijalnih davanja obračunati pomoću tog pristupa ne obračunavaju kao prihod prema MRSJS-u 23.

Objavljivanje

OZ113. Pri izradi Prednacrt br. 63, *IPSASB* se usaglasio da bi subjekti trebali objaviti informacije kojima se pojašnjavaju karakteristike njihovih programa socijalnih davanja, određuju i pojašnjavaju iznosi iz njihovih financijskih izvještaja proistekli iz programa socijalnih davanja i kvantificiraju i pojašnjavaju budući novčani tokovi koji bi mogli nastati iz njihovih programa socijalnih davanja.

OZ114. *IPSASB* je razmatrao da li dati uputstva za objedinjavanje objavljivanja o programima socijalnih davanja koji samostalno nisu značajni. Primijetili su da se u MRSJS-u 1 *Prezentacija financijskih izvještaja* daje uputa o značajnosti i objedinjavanju i zaključili da nisu potrebna dodatna uputstva.

OZ115. U sklopu pojašnjavanja karakteristika programa socijalnih davanja, *IPSASB* se usaglasio da bi subjekti trebali pojasniti na koji način se financiraju njihovi programi socijalnih davanja. Kada se program financira (jednim dijelom ili u potpunosti) iz doprinosa za socijalno osiguranje, subjekt je dužan uvrstiti unakrsno upućivanje na mjesto gdje se mogu pronaći informacije o takvim doprinosima. Iako sam MRSJS 42 ne obrađuje doprinose za socijalno osiguranje (kao što je pojašnjeno u tački OZ112), *IPSASB* smatra da su korisnicima potrebne informacije o tim doprinosima da bi mogli procijeniti programe socijalnih davanja. Pri tome su, međutim, uvažili činjenicu da bi u nekim jurisdikcijama doprinose za različita socijalna davanja mogao prikupljati jedan subjekt a socijalna davanja isplaćivati drugi subjekt. U takvim slučajevima, subjekt koji isplaćuje socijalna davanja bi uvrstio unakrsno upućivanje na financijske izvještaje subjekta koji naplaćuje doprinose za socijalno osiguranje.

OZ116. *IPSASB* je razmatrao da li naložiti subjektima da opišu kako iz njihovih programa socijalnih davanja mogu proisteći buduće dužnosti, ali su odlučili da ne zahtijevaju takva objavljivanja. Ipak, pri izradi Prednacrt br. 63, *IPSASB* se usaglasio da bi subjekti kroz davanje najpreciznije moguće procjene predviđenih novčanih odliva za narednih pet izvještajni perioda pružili korisne informacije korisnicima financijskih izvještaja. Smatrali su da bi takve informacije bile od pomoći kod procjene likvidnosti i solventnosti subjekta.

Komentari na Prednacrt br. 63 *Socijalna davanja*

OZ117. U komentarima na Prednacrt br. 63 su, uopćeno uzeto, podržana objavljivanja o karakteristikama programa socijalnih davanja subjekta i *IPSASB* se usaglasio da ta objavljivanja zadrži i u MRSJS-u 42.

OZ118. U većini komentara su podržana i predložena objavljivanja iznosa u financijskim izvještajima. Ipak, u nekim od njih su postavili pitanje koliko detaljan treba biti pri prezentiranju iznosa u financijskim izvještajima. S obzirom da će po svojoj prirodi obaveze koje se budu priznavale u odnosu na socijalna davanja vjerovatno biti kratkotrajne, u tim komentarima je izraženo mišljenje da predloženo usklađivanje (početnog i zaključnog salda obaveza) ne bi dalo bilo kakve informacije koje već nisu dostupne u nekom drugom dijelu financijskih izvještaja. Oni su smatrali da bi zahtjev za prezentiranje usklađivanja mogao biti brisan a da se time ne izgube nikakve informacije. *IPSASB* se složio s tim mišljenjem da usklađivanje obaveza nije neophodno, ali su smatrali da korisnicima trebaju informacije o rashodima za svaki značajan program socijalnih davanja i usaglasili su se da nalože objavljivanje tih informacija umjesto informacija o usklađivanju.

OZ119. Nije bilo konsenzusa u komentarima oko predloženog objavljivanja budućih novčanih odliva. U komentarima, kako u onima u kojima je podržano predloženo objavljivanje tako i u onima koji su bili protiv njega, je pokrenuto nekoliko pitanja, tačnije to da:

- (a) se budući novčani tokovi ne traže za druge transakcije (poput prihoda od oporezivanja);
- (b) se u financijskim izvještajima iskazuje trenutni položaj subjekta dok budući novčani odlivi čine dio informacija subjekta o budžetskim predviđanjima ne informacija o trenutnom položaju;
- (c) je predviđanja odliva najbolje razmatrati skupa s predviđanjima priliva i najkorisnija su kada su sveobuhvatna a ne usmjerena na samo jedan program socijalnih davanja. U mnogim slučajevima, ne bi bilo moguće izraditi predviđanje novčanih priliva za samo jedan program socijalnih davanja jer će se više njih financirati iz jedne opće naplate poreza; i da
- (d) bi objavljivanje budućih novčanih odliva sugeriralo da budući novčani odlivi predstavljaju obavezu ili dužnost, što nije u skladu s općim pristupom.

OZ120. *IPSASB* je prihvatio razloge za zabrinutost koji su izneseni u komentarima, naročito to da bi se opisanim objavljivanjem prelazile granice izvještavanja o trenutnom položaju subjekta. U skladu s tim, usaglasili su se da brišu zahtjev za objavljivanje budućih novčanih odliva.

OZ121. *IPSASB* je smatrao, međutim, da korisnicima trebaju neke informacije kako bi mogli procijeniti na koji način bi se date okolnosti mogle odraziti na programe socijalnih davanja. U skladu s tim su se usaglasili da autorima izvještaja nalože da objave narativno pojašnjenje demografskih, ekonomskih i drugih vanjskih faktora koji utiču na programe socijalnih davanja.

OZ122. U komentarima je sugerirano i to da bi subjekti trebali objaviti to kada je program socijalnih davanja ispunio kriterije da se obračunava pomoću pristupa zasnovanog na osiguranju. *IPSASB* se složio da to predstavlja bitnu informaciju o karakteristikama programa socijalnih davanja i da bi subjekti trebali objaviti to kada su ispunjeni kriteriji za primjenu pristupa zasnovanog na osiguranju.

Pristup zasnovan na osiguranju (tačke od 26. do 31)

Primjena pristupa zasnovanog na osiguranju

OZ123. U Dokumentu za konsultacije naslovljenom *Priznavanje i mjerenje socijalnih davanja*, *IPSASB* je predložio da se za obračunavanje nekih ili svih programa koji se financiraju iz doprinosa koristi pristup zasnovan na osiguranju. Oni su predložili da bi se taj pristup trebao oslanjati na prijedlog IFRS standarda *IASB-a* o ugovorima o osiguranju dat u vidu Prednacrt br. ED/2013/7 *Ugovori o osiguranju* (iz juna/lipnja 2013. godine). Taj prednacrt je kasnije razrađen i izdat kao MSFI 17 *Ugovori o osiguranju*.

OZ124. U komentarima na Dokument za konsultacije su, uopćeno uzevši, podržani prijedlozi *IPSASB-a* u vezi s pristupom zasnovanom na osiguranju, ali i istakli nekoliko razloga za zabrinutost. Autori komentara su smatrali da pristup zasnovan na osiguranju treba primjenjivati samo u ograničenom broju situacija, tačnije kada program socijalnih davanja funkcionira slično ugovoru o osiguranju i kada se financira iz namjenskih sredstava poput općeg oporezivanja. Oni su bili mišljenja da se primjenom pristupa

zasnovanog na osiguranju na druge vrste programa socijalnih davanja ne bi davao vjeran prikaz njihove ekonomske suštine.

OZ125. *IPSASB* se složio s tim stavom i, shodno tome, su se usaglasili da pristup zasnovan na osiguranju treba primjenjivati samo kada:

- (a) je predviđeno da se program socijalnih davanja u potpunosti financira iz doprinosa; i kada
- (b) postoje dokazi da subjekat datim programom upravlja na isti način kao izdavatelj ugovora o osiguranju, uključujući redovno procjenjivanje financijskih rezultata i financijskog položaja programa.

OZ126. U sklopu izrade Prednacrta br. 63, *IPSASB* je potom razmatrao da li bi primjena pristupa zasnovanog na osiguranju trebala biti obavezna za programe socijalnih davanja koji ispunjavaju kriterije za to ili dobrovoljna.

OZ127. *IPSASB* je smatrao da bi se, ako se želi primijeniti na program socijalnih davanja koji ispunjava kriterije za to, trebalo očekivati da pristup zasnovan na osiguranju pruži informacije koje najbolje odgovaraju na potrebe korisnika. Kako bi mogli procijeniti da li subjekat ispravno upravlja financijskim rezultatima programa socijalnih davanja, korisnicima će trebati informacije o tome da li su uplaćeni doprinosi dovoljni da se izmire očekivane obaveze. Kada se pri primjeni pristupa zasnovanog na osiguranju iskaže gubitak, to će korisnike informirati da se moraju zapitati da li je neki program održiv bez promjena stope doprinosa, odnosno obima davanja koja se osiguravaju. Slično tome, ako program socijalnih davanja raspolaže stalnim velikim viškovima, treba razmotriti da li se on koristi za subvencioniranje drugih troškova i, ako koristi, da li je to primjereno. *IPSASB* je izvorno smatrao da činjenica da se pristupom zasnovanom na osiguranju najbolje odgovara na potrebe korisnika predstavlja glavni razlog da se taj pristup učini obaveznim.

OZ128. Za primjenu pristupa zasnovanog na osiguranju se, međutim, očekuje da bude skuplja i složenija od primjene općeg pristupa. Prema općem pristupu neće obavezno biti potrebne aktuarske procjene dok će pristup zasnovan na osiguranju iziskivati procjene novčanih priliva i novčanih odliva tokom trajanja odnosnog programa. Pored toga, *IASB* je tek nedavno izdao MSFI 17 i tim standardom su propisani znatno drugačiji zahtjevi od zahtjeva mnogih važećih standarda pojedinačnih država koji uređuju oblast osiguranja. Prema tome, može proći neko vrijeme prije nego se u potpunosti prepoznaju i oslove svi praktični problemi koji bi se mogli javiti tokom njihove primjene. Primjena tih novih zahtjeva na socijalna davanja bi podrazumijevala dodatni nivo složenosti. *IPSASB* je smatrao da bi omjer troškova i koristi mogao predstavljati razlog da se ne koristi pristup zasnovan na osiguranju, što je ujedno bio i glavni razlog zašto su taj pristup učinili dobrovoljnim.

OZ129. Ipak, *IPSASB* je konstatirao da bi subjekti koji programom socijalnih davanja upravljaju kao da se radi o portfelju ugovora o osiguranju već mogli raspolagati informacijama koje su potrebne za primjenu pristupa zasnovanog na osiguranju. Oni bi te informacije mogli trebati i za učinkovito upravljanje programom socijalnih davanja. To sugerira da, kada program socijalnih davanja ispunjava kriterije da se obračuna pomoću pristupa zasnovanog na osiguranju, troškovi povezani s takvim obračunavanjem možda ne bi bili onoliko visoki koliko se izvorno činilo.

OZ130. *IPSASB* je smatrao da je dodatna prednost ostavljanja subjektima u slobodu da odluče da li primijeniti pristup zasnovan na osiguranju to što bi, u situacijama kada imaju poteškoća da utvrde da li su kriteriji za primjenu tog pristupa ispunjeni, mogli izbjeći utrošak dodatnih resursa na to utvrđivanje tako što prosto odaberu koristiti opći pristup.

OZ131. Ipak, *IPSASB* je prihvatio činjenicu da bi se određivanjem pristupa zasnovanog na osiguranju kao dobrovoljnog pristupa riskiralo da veoma mali broj subjekata koristi taj pristup pa korisnicima ne bi bile pružene najprimjerenije informacije o pojedinim programima socijalnih davanja. Programi socijalnih davanja koji bi se mogli obračunati prema pristupu zasnovanom na osiguranju će vjerovatno imati drugačiju ekonomsku suštinu od drugih programa socijalnih davanja kod kojih se ta ekonomska suština može u potpunosti prenijeti općim pristupom.

OZ132. Iz navedenih razloga u vezi s omjerom troškova i koristi, *IPSASB* je ipak smatrao da pristup zasnovan na osiguranju treba biti dobrovoljan. Oni su evidentirali da se to pitanje može ponovo razmatrati u budućnosti, nakon što subjekti steknu određeno iskustvo s primjenom novog IFRS standarda i pristupa zasnovanog na osiguranju koji je predložen u Prednacrta br. 63.

Komentari na Prednacrt br. 63 *Socijalna davanja*

OZ133. Kao što je ranije navedeno, u Prednacrta br. 63 je predloženo da primjena pristupa zasnovanog na osiguranju bude dobrovoljna. U komentarima na prednacrt su iznesena podijeljena mišljenja o tom prijedlogu, neki podržavajući dobrovoljnu primjenu pristupa zasnovanog na osiguranju a drugi predlažući da on bude obavezujući tamo gdje program ispunjava kriterije za to.

OZ134. *IPSASB* je primijetio da su obrazloženja data za mišljenja u komentarima odražavala raniju diskusiju Odbora, pri čemu je ključno pitanje bilo da li bi koristi od kvalitetnijih informacija kakve bi se pružile primjenom pristupa zasnovanog na osiguranju premašivale troškove njihove izrade. U nekim od komentara je izražena i bojazan da bi se davanjem opcija u MRSJS-u mogla umanjiti mogućnost korisnika da vrše poređenja više subjekta.

OZ135. Uzevši sve stavove u obzir, *IPSASB* je procijenio da u komentarima na Prednacrt br. 63 nisu iznesene bilo kakve nove informacije koje bi bile dovoljno uvjerljive da se promijene izvorni prijedlozi iz prednacrta. U skladu s tim, *IPSASB* se usaglasio

da ovim standardom predvide dobrovoljnu primjenu pristupa zasnovanog na osiguranju.

- OZ136. *IPSASB* je, međutim, smatrao primjerenim da se kasnije vrte ovom pitanju s obzirom da nije bilo konsenzusa među onima koji su dostavili svoje komentare i na vjerovatnoću da će biti potrebno unaprijediti praksu kako subjekti stiču iskustvo u primjeni kako ovog standarda tako i MSFI-ja 17. To iskustvo iz prakse bi moglo navesti *IPSASB* da ponovo razmotri svoj stav kako bi se iznašla ravnoteža između troškova i koristi.
- OZ137. U većini komentara na Prednacrt br. 63 je izraženo slaganje s kriterijima za utvrđivanje da li subjekat smije primijeniti pristup zasnovan na osiguranju tamo gdje je to primjereno. Ipak, u nekim od njih je izražena sumnja u pogledu zahtjeva da se mora raditi o programu socijalnih davanja koji se u potpunosti financira iz doprinosa.
- OZ138. U tim komentarima je navedeno da će biti slučajeva kada bi bilo primjereno primijeniti zahtjeve MSFI-ja 17 na program koji se najvećim dijelom, ali ne u potpunosti financira iz doprinosa. Njihove autore je posebno zabrinjavala mogućnost da bi jedan pojedinačni subjekat mogao klasificirati program kao program koji se u potpunosti financira iz doprinosa tamo gdje je drugi subjekat uplatio doprinose u ime osoba koje si to nisu mogle priuštiti a da se isti program ne klasificira kao takav u konsolidiranim financijskim izvještajima. Oni su smatrali da je način upravljanja programom bitniji od načina financiranja.
- OZ139. *IPSASB* je evidentirao te razloge za zabrinutost, ali su ostali pri stavu da se programom za koji je predviđeno da se jednim dijelom financira kroz opće oporezivanje ne upravlja na isti način kao s portfeljem ugovora o osiguranju.
- OZ140. *IPSASB* se, međutim, složio da, u slučajevima kada neki subjekat uplati doprinose u ime osoba koje si to ne mogu priuštiti, s tim uplatama treba postupati kao s redovnim doprinosima a odnosni program klasificirati kao program koji se u potpunosti financiran iz doprinosa. Usaglasili su se da u standard uvrste uputstva za primjenu u kojima će dodatno pojašniti ovo pitanje.
- OZ141. U nekim od komentara je naglašeno i da bi se pri donošenju odluke o tome da li su ispunjeni kriteriji za primjenu pristupa zasnovanog na osiguranju trebalo usredsrijediti na suštinu a ne na formu. *IPSASB* je konstatirao da je pitanje suštine ispred forme ugrađeno u koncept vjernog prikazivanja iz *Konceptualnog okvira*, ali su se ipak složili da bi autorima izvještaja koristila dodatna uputstva za primjenu u kojima se podcrtava potreba da se pri ocjenjivanju kriterija za primjenu pristupa zasnovanog na osiguranju veća težina pridaje suštini nego formi.

Zahtjevi u pogledu obračunavanja

- OZ142. U Dokumentu za konsultacije *Priznavanje i mjerenje socijalnih davanja*, *IPSASB* je predložio da se pristup zasnovan na osiguranju temelji na prednacrtu na kojem radi *IASB*.
- OZ143. Konkretno, *IPSASB* je prepoznao sljedeća tri načina da se pristup zasnovan na osiguranju uvede u Prednacrt br. 63:
- (a) razraditi pristup zasnovan na osiguranju u sklopu samog Prednacrta br. 63. *IPSASB* je konstatirao da bi ova opcija bila u skladu s prijedlozima iz Dokumenta za konsultacije i da bi bila prilagođena socijalnim davanjima, ali bi se njome i značajno produžilo trajanje projekta a ne bi imala širu primjenu;
 - (b) izraditi zaseban MRSJS za osiguranje. *IPSASB* je konstatirao da bi se na ovaj način popunile praznine u njihovoj literaturi i moglo ujedno obraditi socijalna davanja i dati materijale za širu primjenu. Oni su, međutim, primijetili da izrada takvog MRSJS-a nije predviđena njihovim planom rada pa bi se izradom dodatnog standarda odgodila realizacija projekta koji se tiče socijalnih davanja;
 - (c) usmjeriti autore izvještaja da, analogijom, koriste MSFI 17 (ili relevantni računovodstveni standard svoje zemlje koji uređuje oblast osiguranja) i za programe socijalnih davanja koji ispunjavaju kriterije za primjenu pristupa zasnovanog na osiguranju. *IPSASB* je zaključio da bi ova opcija iziskivala manje resursa i osigurala dosljednost s IFRS standardima, s tim što bi se moglo pokazati neophodnim izraditi uputstva o pitanjima koja su svojstvena socijalnim davanjima.
- OZ144. *IPSASB* je konstatirao da bi pristup zasnovan na osiguranju vjerovatno koristio samo mali broj autora izvještaja. Oni su konstatirali i to da sami kriteriji za primjenu pristupa zasnovanog na osiguranju podrazumijevaju da se on koristi isključivo za programe socijalnih davanja koji su izuzetno slični ugovorima o osiguranju.
- OZ145. U skladu s navedenim, *IPSASB* je zaključio da bi bilo neopravdano ulagati dodatno vrijeme i resurse koji su potrebni da se pristup zasnovan na osiguranju razradi bilo u Prednacrtu br. 63 ili kao zaseban MRSJS o osiguranju. Usaglasili su se da autore izvještaja usmjere da, analogijom, primijene MSFI 17 (ili relevantni računovodstveni standard svoje zemlje koji uređuje oblast osiguranja) i na programe socijalnih davanja:
- (a) koji ispunjavaju kriterije za primjenu pristupa zasnovanog na socijalnom osiguranju; i
 - (b) koje subjekat odabere da obračunava primjenom pristupa zasnovanog na osiguranju.
- OZ146. *IPSASB* je potom razmatrao da li je potrebno izraditi bilo kakva dodatna uputstva za pitanja svojstvena socijalnim davanjima koja bi se koristila pri primjeni, analogijom, MSFI-ja 17 (ili relevantnih računovodstvenih standarda pojedinačnih zemalja koji

uređuju oblast osiguranja) na programe socijalnih davanja. Oni su naročito razmatrali to da li su uredbe MSFI-ja 17 koje se tiču diskontne stope i usklađivanja prema rizicima primjerene i za programe socijalnih davanja. Pri razmatranju tih pitanja, *IPSASB* se usaglasio da primjenu pristupa zasnovanog na osiguranju ograniče samo na slučajeve kada bi se subjekat pozivao na MSFI 17 ili neki domaći standard u kojem su usvojeni u suštini isti principi kao i u MSFI-ju 17. Razlog za to je što se korištenjem drugih standarda, poput MSFI-ja 4 *Ugovori o osiguranju* (i standarda pojedinačnih zemalja koji su zasnovani na MSFI-ju 4) ne bi obavezno pružile informacije koje zadovoljavaju potrebe korisnika i odnosne kvalitativne karakteristike.

- OZ147. Prema zahtjevima MSFI-ja 17, odabranim diskontnim stopama budući novčani tokovi bi se trebali uskladiti da odraze vremensku vrijednost novca. Te stope bi trebale biti u skladu s vidljivim tržišnim cijenama za instrumente čiji novčani tokovi se terminima, valutom i likvidnošću podudaraju s ugovorima o osiguranju. *IPSASB* je primijetio da se ti zahtjevi razlikuju od zahtjeva MRSJS-a 39 *Primanja zaposlenih* gdje u diskontnu stopu nisu uključena nikakva usklađivanja za potrebe likvidnosti.
- OZ148. *IPSASB* je primijetio da se kod statističkog izvještavanja koriste dosljedne diskontne stope za obračunavanje primanja zaposlenih i socijalnih davanja. Ostvarivanje usklađenosti sa statističkim izvještavanjem bi sugeriralo usvajanje pristupa diskontnim stopama iz MRSJS-a 39.
- OZ149. *IPSASB* je razmatrao prirodu usklađivanja za potrebe likvidnosti. Tamo gdje su financijska tržišta nelikvidna, prodavači financijskih instrumenata će možda morati prihvatiti niže cijene za te instrumente, zbog čega bi mogli zahtijevati viši tržišni prinos. Ugovore o osiguranju koji važe na duže periode bi se moglo smatrati nelikvidnima. Pri izradi Dokumenta za konsultacije, *IPSASB* je razmatrao da li je taj koncept da nositelji polise zahtijevaju viši tržišni prinos relevantan i onda kada uslove socijalnih davanja propisuje vlada.
- OZ150. Iz navedenih razloga, *IPSASB* je, pri izradi Dokumenta za konsultacije, оформio stav da u diskontnu stopu koja se koristi prema pristupu zasnovanom na osiguranju ne bi trebalo uključivati usklađivanje za potrebe likvidnosti. U tom trenutku su procijenili da je primjena pristupa diskontnoj stopi iz MRSJS-a 39 primjerena i u komentarima na Dokument za konsultacije je, generalno uzevši, podržan taj stav.

OZ151. *IPSASB* je primijetio da *MSFI 17* nalaže usklađivanje za rizik. Pri izradi Dokumenta za konsultacije, uočili su da postoje različita mišljenja o tome da li je usklađivanje za rizik primjereno u kontekstu socijalnih davanja, tačnije:

- 6.42 U odnosu na neke programe socijalnih davanja, neizvjesnost u pogledu budućih novčanih tokova će biti relativno mala. Jedan primjer toga bi bile situacije kada ranija iskustva pokazuju da su i stopa uplaćenih doprinosa i obim pruženih davanja relativno stabilni. U takvim uslovima, korisnicima finansijskih izvještaja bi najviše mogle služiti informacije o najpreciznijoj procjeni obaveze subjekta u odnosu na odnosni program socijalnih davanja.
- 6.43 Kod drugih programa socijalnih davanja je moguće postojanje značajne neizvjesnosti u pogledu budućih novčanih tokova. Pojedinci su smatrali da bi u takvim situacijama bilo primjereno koristiti cijenu preuzimanja kao mjernu osnovu jer bi informacije o usklađenju za rizik koje je subjekat izvršio mogle pomoći korisnicima finansijskih izvještaja da preciznije ocijene rizike koje subjektu donosi upravljanje datim programom. Drugi su, opet, bili mišljenja da korištenje cijene preuzimanja kao mjerne osnove nije primjereno za javni sektor gdje ne postoji treća strana koja bi mogla preuzeti obavezu. Kao argument navode to da bi usklađenje za rizik dalo procjenu koja nije najpreciznija moguća procjena potraživanja iz resursa subjekta u odnosu na dati program i koja neće uvijek biti neutralna i, prema tome, neće obavezno zadovoljavati kvalitativnu karakteristiku davanja vjernog prikaza.

OZ152. *IPSASB* je zamolio da se u komentarima na Dokument za konsultacije daju i mišljenja o usklađivanju za rizik. U većini komentara je iznesen stav da je najprimjerenija mjerna osnova za socijalna davanja mjerenje prema trošku ispunjenja, što ne uključuje usklađivanje za rizik.

OZ153. Zasnovano na tim komentarima, *IASB*-ovom objavljivanju *MSFI*-ja 17 i odluci da se autori izvještaja usmjere da, analogijom, primjenjuju *MSFI 17* (ili relevantni računovodstveni standard svoje zemlje), *IPSASB* je ponovo razmotrio svoje zaključke iz Dokumenta za konsultacije.

OZ154. *IPSASB* je prepoznao da su stavovi obrađeni u Dokumentu za konsultacije i dalje validni. Oni su uvažili i to da bi se primjenom diskontne stope iz *MRSJS*-a 39, bez usklađivanja za rizik, ostvarila bolja konzistentnost s programima socijalnih davanja koji se priznaju i mjere primjenom općeg pristupa. S druge strane, zadržavanje diskontne stope iz *MSFI*-ja 17, uključujući usklađivanje za rizik, bi moglo dovesti do toga da se u finansijske izvještaje uvrste značajno drugačiji iznosi.

OZ155. Pored navedenog, *IPSASB* je smatrao da bi zahtjeve iz *MSFI*-ja 17 bilo moguće izmijeniti samo kroz obiman postupak revidiranja tog standarda kako bi se osiguralo da to ne uzrokuje nikakve neželjene posljedice. Takav postupak bi iziskivao značajan utrošak resursa a time bi se, opet, pobila namjera *IPSASB*-a da autore izvještaja usmjere da koriste *MSFI 17* (ili relevantne računovodstvene standarde svojih zemalja) analogijom (vidjeti tačku OZ145. ranije u tekstu).

OZ156. *IPSASB* je evidentirao i to da je pitanje nedosljednosti kod primjene diskontnih stopa šire pitanje i da više tijela za određivanje standarda, uključujući *IASB*, već rade na njegovom razrješenju.

OZ157. I konačno, *IPSASB* je konstatirao da je primjena pristupa zasnovanog na osiguranju dobrovoljna a ne obavezna (iako bi, kao što je navedeno u tački OZ132. ranije u tekstu, to pitanje moglo biti ponovo razmatrano u budućnosti). Subjekti koji primjenu različitih diskontnih stopa budu smatrali problematičnom, uvijek mogu odabrati da sve programe socijalnih davanja obračunavaju primjenom općeg pristupa.

OZ158. Iz opisanih razloga, *IPSASB* se usaglasio da u Prednacrtnu br. 63 ne mijenja zahtjeve iz *MSFI*-ja 17 kada se taj standard, analogijom, primjenjuje na programe socijalnih davanja.

Komentari na Prednacrt br. 63 *Socijalna davanja*

OZ159. U komentarima na prednacrt je, generalno uzeto, izraženo slaganje s prijedlogom *IPSASB*-a da autore izvještaja usmjere na *MSFI 17* ili standarde njihovih zemalja u kojima su usvojeni u suštini isti principi kao u *MSFI*-ju 17.

OZ160. Ipak, u manjem broju komentara je iznesen stav da bi bilo korisno dati dodatna uputstva za primjenu pristupa zasnovanog na osiguranju. Oni su, naročito, smatrali da bi *IPSASB* trebao dati uputstva za primjenu diskontnih stopa i usklađivanja za rizik na socijalna davanja jer se oni mogu razlikovati od stopa i usklađivanja za komercijalne ugovore o osiguranju.

OZ161. *IPSASB* je uvažio da bi dodatna uputstva o primjeni diskontnih stopa i usklađenja za rizik na socijalna davanja mogla biti od pomoći autorima izvještaja koji koriste pristup zasnovan na osiguranju, ali su se, iz razloga datih u tačkama od OZ154. do OZ158, složili da ne mijenjaju zahtjeve iz *MSFI*-ja 17 kada se on, analogijom, primjenjuje na programe socijalnih davanja.

OZ162. *IPSASB* je napomenuo da će subjekti morati pažljivo razmotriti zahtjeve koji se tiču diskontnih stopa i usklađenja za rizik. Naročito usklađivanje za rizik se razlikuje od jednog do drugog subjekta pa će subjekti morati uzeti u obzir svoje jedinstvene okolnosti pri utvrđivanju tog usklađivanja.

OZ163. *IPSASB* je napomenuo i to da tijela za određivanje standarda pojedinih zemalja trenutno razmatraju kako zahtjeve MSFI-ja 17 (ili standarda date zemlje o osiguranju) koji se tiču diskontnih stopa i usklađivanja za rizike primijeniti na socijalna davanja i slične transakcije svojstvene javnom sektoru, te bi bilo primjereno da subjekti uzmu u razmatranje i sva uputstva koja rezultiraju iz tih aktivnosti.

Izmjene MRSJS-a 42 proistekle iz dokumenta COVID-19: Odgađanje datuma stupanja na snagu

OZ164. U januaru/siječnju 2019. godine, *IPSASB* je objavio MRSJS 42 *Socijalna davanja*. U vrijeme finaliziranja tog standarda, Odbor je odlučio da ga subjekti moraju primjenjivati na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa 1. januarom/siječnjem 2022. godine ili kasnije.

OZ165. U junu/lipnju 2020. godine, *IPSASB* je raspravljao o uticaju pandemije izazvane virusom COVID-19 na financijsko izvještavanje. Konstatirali su da je ona značajno opteretila resurse koje bi subjekti javnog sektora u drugačijim uslovima možda rasporedili na provedbu MRSJS-a 42.

OZ166. Odbor je zaključio da bi se odgađanjem primjene u periodu značajnog remećenja uobičajenih uslova subjekti javnog sektora rasteretili određenih poslova, što im je veoma potrebno. U skladu s tim, predložili su da se datum stupanja MRSJS-a 42 na snagu odgodi za godinu dana.

OZ167. Odbor nije predložio nikakve dalje promjene standarda osim pomjeranja njegovog datuma stupanja na snagu. Ranija primjena tih izmjena i dopuna i dalje je dopuštena.

Smjernice za provođenje

Ove smjernice za provođenje prate, ali ne čine sastavni dio MRSJS-a 42.

SP1. Svrha ovih smjernica za provođenje je da se ilustriraju određeni aspekti zahtjeva MRSJS-a 42.

Djelokrug MRSJS-a 42

SP2. Dijagram u nastavku teksta prikazuje djelokrug MRSJS-a 42 i granice između socijalnih davanja i drugih transakcija.

Projekat izrade MRSJS-ova/IFRS standarda kojima se uređuju socijalna davanja i drugi rashodi od transakcija koje nisu transakcije razmjene

Kategorija	Bespovratna sredstva, doprinosi i drugi prijenosi	Pomoć u vanrednim situacijama	Kolektivne usluge	Pojedinačne usluge	Socijalna davanja	Primanja zaposlenih	Ugovori o osiguranju	Ugovori o robama i uslugama
Primjeri	Davanje bespovratnih sredstava drugim subjektima javnog sektora ili dobrotvornim društvima	Pomoć u vanrednim situacijama Aktivnosti planiranja i pripreme za provođenje	Obrana Ulična rasvjeta	Obrazovanje Zdravstvena zaštita	Državne penzije Naknade za slučaj nezaposlenosti Nadopuna prihoda	Penzije zaposlenih Zdravstvena zaštita Plate	Osiguranje vozila Privatno zdravstveno osiguranje	Nabavka roba Plaćanje usluga
Transakcija razmjene/koja nije razmjena	Oboje	Nije razmjena	Nije razmjena	Nije razmjena	Nije razmjena	Razmjena	Razmjena	Razmjena
Pruža se u vidu prijenosa novca pojedincima/ domaćinstvima	Ponekad	Ponekad	Ne	Ne	Da	Ponekad	Ne	Ne

Pružaju se konkretnim pojedincima/ domaćinstvima koji zadovoljavaju kriterije za to	Ponekad	Ponekad	Ne	Ponekad	Da	Da	Ne	Ne
Umanjuje efekat socijalnih rizika	Ne	Ne	Ne	Ponekad	Da	Da	Ne	Ne
Odgovara na potrebe cijelog društva	Ponekad	Ne	Da	Da	Da	Ne	Ne	Ne

Priznavanje i mjerenje obaveza i rashoda u MRSJS-u 42

- SP3. Kada se penzije isplaćuju na mjesečnoj osnovi za prethodni mjesec, da li će obaveza na datum izvještavanja biti jednaka iznosu koji treba isplatiti narednog mjeseca?**
- SP4.** Nije vjerovatno da obaveza na datum izvještavanja bude potpuno ista kao iznos koji će biti plaćen narednog mjeseca. Visina razlike između njih će zavisi od okolnosti u kojima se isplaćuje penzija. U faktore koji utiču na visinu te razlike spadaju:
- (a) razlika u terminima isplate – isplate u mjesecu nakon datuma izvještavanja mogu uključivati i plaćanja koje ne čine dio obaveze na datum izvještavanja. Uzmimo, na primjer, da subjekat svoje financijske izvještaje izrađuje sa 31. decembrom/prosincem. Ako se penzije isplaćuju 15. dana u mjesecu, isplate koje će se izvršiti na dan 15. januara/siječnja bi mogle uključivati i isplate osobama koje u periodu između 1. i 15. januara/siječnja napune godine života za sticanje prava na penziju. Isplate takvim osobama nisu bile uključene u obavezu 31. decembra/prosinca jer do tog datuma odnosne osobe nisu ispunile kriterije za sticanje prava na penziju;
 - (b) nepotpune informacije – informacije koje se koriste za izračunavanje isplata mogu biti nepotpune, što će kao posljedicu imati to da se isplate u narednom mjesecu ne podudaraju u potpunosti s obavezom na datum izvještavanja. Primjera radi, isplate se obično izračunavaju nekoliko dana prije njihovog izvršenja. Sve promjene okolnosti o kojima se obavijesti nakon tog datuma neće biti odražene u tim isplatama već će se izvršiti usklađivanja za njih u narednim periodima.
- SP5.** Pri razmatranju obaveze koju treba priznati na datum izvještavanja, subjektima mogu biti od pomoći dijelovi MRSJS-a 3, *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške* u kojima se obrađuje pojam značajnosti.
- SP6. Kako prekidi u ispunjavanju kriterija za sticanje prava iz programa socijalnih davanja utiču na priznavanje i mjerenje obaveze?**
- SP7.** Kada postoje trajni kriteriji za sticanje prava iz programa socijalnih davanja (pored toga da je korisnik živ, ako je to kriterij), osobe mogu ispunjavati kriterije za sticanje prava na narednu isplatu socijalnih davanja u jednom a ne ispunjavati te kriterije u drugom periodu. U takvim slučajevima, svaka instanca kada osoba ispunji kriterije se priznaje i mjeri zasebno.
- SP8.** Uzmimo za primjer da subjekat svoje financijske izvještaje izrađuje s 31. decembrom/prosincem. Na taj dan, neka osoba je bila nezaposlena i imala pravo na naknade za slučaj nezaposlenosti. Prema tome, subjekat ima sadašnju dužnost prema toj osobi na datum izvještavanja. Ista osoba nalazi privremeno zaposlenje 10. januara/siječnja i gubi pravo na naknade za slučaj nezaposlenosti. Taj angažman završava 24. januara/siječnja, kada osoba ponovo ispunjava kriterije za odnosne naknade. Samo prvi period u kojem je osoba bila nezaposlena se može uvrstiti u obavezu na datum izvještavanja jer kriteriji za sticanje prava u narednom periodu nisu bili ispunjeni do datuma izvještavanja.

Pokazni primjeri

Ovi primjeri prate, ali ne čine sastavni dio MRSJS-a 42.

Djelokrug i definicije pojmova

Ilustracija posljedica primjene tačaka 3, 4. i 5. te tačaka od UP1. do UP10. MRSJS-a 42

- PP1. Sljedećim scenarijima se ilustrira postupak utvrđivanja da li neka transakcija spada u djelokrug MRSJS-a 42 *Socijalna davanja*. Oni prikazuju hipotetičke situacije. Bez obzira što određeni aspekti scenarija mogu biti zastupljeni u stvarnom činjeničnom stanju, pri primjeni MRSJS-a 42 je neophodno ocijeniti sve činjenice i okolnosti koje važe u datoj situaciji.

Primjer 1. Isplata starosnih penzija zaposlenima u državnoj službi

- PP2. Zaposlenici Pokrajine A imaju pravo, prema svojim ugovorima o radu, na penziju nakon što napune 65 godina života. Oni su dužni izdvajati postotak plate kao doprinos za to sve dok su u radnom odnosu. Visina penzije se određuje prema posljednjoj plati i godinama radnog staža zaposlenika.
- PP3. Penzije su prijenosi novca koji se daju konkretnim pojedincima koji zadovoljavaju kriterije za to. Penzijama se nastoje umanjiti socijalni rizici u smislu da su namijenjene da se osigura da zaposleni imaju dovoljne prihode nakon što dosegnu starosnu dob za odlazak u penziju.
- PP4. Odnosnim penzijama se, međutim, ne odgovara na potrebe cijelog društva jer su dostupne samo bivšim zaposlenicima Pokrajine A. Penzije se isplaćuju kao kompenzacija sa godine izvršenog rada. Iz toga slijedi da one ne zadovoljavaju sve elemente definicije socijalnih davanja i, prema tome, ne spadaju u djelokrug MRSJS-a 42. Penzije predstavljaju primanja zaposlenih i obračunavaju se u skladu s MRSJS-om 39 *Primanja zaposlenih*.

Primjer 2. Isplata starosni državnih penzija

- PP5. Vlada B isplaćuje minimalne starosne državne penzije svim građanima i rezidentima koji napune 65 godina života. Te penzije su uređene zakonom. Pojedinci su dužni uplaćivati doprinose za penziono osiguranje tokom svog radnog vijeka zasnovano na visini plata, ali se svakom penzioneru isplaćuje jednak iznos penzije, bez obzira na visinu doprinosa koje su uplaćivali.
- PP6. Penzije se isplaćuju u vidu prijenosa novca konkretnim pojedincima koji ispunjavaju kriterije za to. Penzijama se nastoje umanjiti socijalni rizici u smislu da su namijenjene da se osigura da pojedinci i domaćinstva imaju dovoljne prihode nakon što dosegnu starosnu dob za odlazak u penziju.
- PP7. Odnosnim penzijama se odgovara na potrebe cijelog društva. Tačka UP7. MRSJS-a 42 navodi da „procjena da li se davanjem nastoje umanjiti efekti socijalnih rizika se vrši u odnosu na cijelo društvo, ali davanje ne mora umanjivati efekte socijalnih rizika za svakog primatelja. Tako, na primjer, vlada isplaćuje penzije svim osobama koje napune određene godine života, bez obzira na njihov prihod ili bogatstvo, kako bi osigurala da su zadovoljene potrebe onih čiji prihod nakon odlaska u penziju inače ne bi bio dovoljan“.
- PP8. Prema tome, ove državne penzije spadaju u djelokrug MRSJS-a 42.

Primjer 3. Pružanje usluga zdravstvene zaštite dostupnih svima

- PP9. Vlada C pruža usluge osnovne zdravstvene zaštite svim državljanima i drugim pojedincima koji ispunjavaju zahtjeve u pogledu statusa rezidenta. Usluge zdravstvene zaštite se pružaju besplatno u trenutku kada su potrebne.
- PP10. Usluge zdravstvene zaštite se pružaju konkretnim pojedincima koji ispunjavaju kriterije za to. Njima se nastoje umanjiti socijalni rizici u smislu da su predviđene da spriječe da se slabo zdravstveno stanje negativno odrazi na opće blagostanje pojedinaca i domaćinstva. Na taj način, one odgovaraju na potrebe cijelog društva.
- PP11. Vlada C, međutim, pruža usluge a ne vrši prijenos novca i, prema tome, opisane usluge zdravstvene zaštite ne spadaju u djelokrug MRSJS-a 42.

Primjer 4. Isplata invalidskih penzija

- PP12. Vlada D isplaćuje invalidske penzije osobama s trajnom invalidnošću koja im onemogućava da rade, bez obzira na njihovu dob. Invalidske penzije se isplaćuju samo osobama koje imaju potvrdu ovlaštenog ljekara da se radi o trajnoj invalidnosti i o vrsti trajne invalidnosti koje im onemogućava da pronađu plaćeno zaposlenje. Iznos penzije zavisi od samog korisnika i predviđeno je da zadovolji njene/njegove osnovne potrebe i omogući joj/mu plaćanje potrebnog nivoa njege.
- PP13. Invalidske penzije se daju u vidu prijenosa novca pojedincima koji ispunjavaju kriterije za to. Njima se nastoje umanjiti socijalni rizici koje za sobom povlači slabo zdravstveno stanje u smislu da su predviđene da osiguraju da se invalidnost ne odražava negativno na opće blagostanje pojedinaca i domaćinstava. Na taj način, one odgovaraju na potrebe cijelog društva.
- PP14. Na osnovu opisanog, predmetne invalidske penzije spadaju u djelokrug MRSJS-a 42.

Primjer 5. Isplata naknada za slučaj nezaposlenosti

- PP15. Pokrajina E isplaćuje naknade za slučaj nezaposlenosti osobama koje su rezidenti te pokrajine i ostanu bez posla. Naknade za slučaj nezaposlenosti se plaćaju na najviše godinu dana i čeka se dvije sedmice na početak njihove isplate.
- PP16. Naknade za slučaj nezaposlenosti se daju u vidu prijenosa novca pojedincima koji ispunjavaju kriterije za to. Njima se nastoje umanjiti socijalni rizici u smislu da su predviđene da osiguraju da pojedinci i domaćinstva imaju dovoljne prihode u periodu nezaposlenosti. Na taj način, odnosne naknade odgovaraju na potrebe cijelog društva.
- PP17. Na osnovu opisanog, predmetne naknade za slučaj nezaposlenosti spadaju u djelokrug MRSJS-a 42.

Primjer 6. Pružanje pomoći u vanrednim situacijama

- PP18. Nakon zemljotresa, koji je nanio značajne štete u regiji, Vlada F daje pomoć za obnovu i pružanje usluga poput privremenog smještaja osobama pogođenim zemljotresom.
- PP19. Neki od troškova će se odnositi na davanja koja se u vidu prijenosa novca daju direktno konkretnim pojedincima koji ispunjavaju kriterije za to, dok će se drugi ticati osiguravanja imovine i usluga, poput obnove puteva oštećenih zemljotresom.
- PP20. Davanje imovine, kao što je obnova puta, ili pružanje usluga konkretnim pojedincima ne predstavlja prijenos novca i, prema tome, ne spada u djelokrug MRSJS-a 42.
- PP21. Pomoć u vanrednim situacijama koja se pruži kroz prijenos novca ne umanjuje socijalne rizike već efekte geografskog rizika, konkretno rizika zemljotresa. U tački UP10. MRSJS-a 42 se pojašnjava da rizici koji nisu povezani s karakteristikama pojedinaca i/ili domaćinstava, kao što je slučaj s rizicima koji su povezani s karakteristikama geografije ili klime, poput pojave zemljotresa ili poplava, nisu socijalni rizici. Prema tome, opisana pomoć u vanrednim situacijama ne spada u djelokrug MRSJS-a 42.
- PP22. Nakon prirodne nepogode, pojedinci i/ili domaćinstva mogu steći pravo na druga davanja, poput naknada za slučaj nezaposlenosti. Takva davanja mogu spadati u socijalna davanja ako zadovoljavaju definiciju socijalnih davanja (uključujući zahtjeve da predstavljaju prijenos novca i da umanjuju socijalne rizike).

Primjer 7. Pružanje usluga odbrane

- PP23. Vlada G upravlja kopnom vojskom, vojnom mornaricom i vojnom avijacijom kako bi odbranila zemlju.
- PP24. Te usluge odbrane ne predstavljaju prijenos novca konkretnim pojedincima koji ispunjavaju kriterije za to već kolektivne usluge prema tome da:

- (a) se istovremeno pružaju svakom članu zajednice ili dijela zajednice; i da
- (b) nije moguće isključiti pojedince iz sticanja koristi od pružanja zajedničkih dobara i usluga.

PP25. U skladu s navedenim, pružanje usluga odbrane ne spada u djelokrug MRSJS-a 42.

Opći pristup: Priznavanje i mjerenje

Ilustracija posljedica primjene tačaka od 6. do 21. i od UP11. do UP18. MRSJS-a 42

Primjer 8.

- PP26. Sljedećim primjerom se ilustrira postupak priznavanja i mjerenja obaveze i rashoda na ime starosnih penzija. On nije zasnovan na stvarnim transakcijama.
- PP27. Vlada H isplaćuje starosne penzije svojim državljanima i osobama s prebivalištem na području date zemlje. Konkretno, iz penzionog fonda se svakog mjeseca svakoj osobi koja je napunila 65 godina života isplaćuje fiksni iznos od 250 n.j. Ti iznosi se u potpunosti isplaćuju pojedincima koji su ispunjavali sve kriterije za sticanje prava na iste na kraju prethodnog mjeseca.
- PP28. Vlada H izrađuje svoje financijske izvještaje s 31. decembrom/prosincom a penzije se isplaćuju na kraju svakog mjeseca.
- PP29. Na dan 31.12.20X1. godine, Vlada H priznaje obavezu za starosne penzije u iznosu 1.950.500 n.j. Tokom 20X2. godine, ona je izvršila sljedeće isplate na ime penzija:

Mjesec(i)	Isplaćene penzije (u n.j.)
Januar/siječanj 20X2. godine	1.950.500
Februar/veljača–decembar/prosinac 20X2. godine	22.258.000
Ukupno	24.208.500

- PP30. U januaru/siječnju 20X3. godine, Vlada H isplaćuje penzije u ukupnom iznosu od 2.095.750 n.j.
- PP31. Na dan 31.12.20X2. godine, Vlada H priznaje obavezu na ime isplate penzija osobama koje su ispunjavale kriterije za to na taj dan. Prema tome, Vlada H priznaje obavezu od 2.095.750 n.j, cijeli iznos penzija isplaćenih u januaru/siječnju.
- PP32. U 20X2. godini, ukupni iznos priznat kao rashod je 24.353.750 n.j. U nastavku teksta je dat presjek tog iznosa.

	n.j.
Penzije isplaćene od februara/veljače 20X2. godine (priznate u januaru/siječnju 20X2.) do decembra/prosinca 20X2. (priznate u novembru/studenom 20X2. godine)	22.258.000
Penzije plaćene u januaru/siječnju 20X3. (priznate u decembru/prosinu 20X2. godine)	2.095.750
Ukupno	24.353.750

Primjer 9.

- PP33. Sljedećim primjerom se ilustrira postupak priznavanja i mjerenja obaveze i rashoda na ime starosnih penzija. On nije zasnovan na stvarnim transakcijama.
- PP34. Vlada I isplaćuje starosne penzije svojim državljanima i osobama s prebivalištem na području date zemlje. Konkretno, iz penzionog fonda se svakoj osobi koja je napunila 70 godina života isplaćuje fiksni iznos od 100 n.j. mjesečno (za prethodni mjesec). Isplate se u mjesecu u kojem korisnik napuni obavezne godine života i u godini kada umre vrše u srazmjernim iznosima.

- PP35. Vlada I svoje financijske izvještaje izrađuje s 31. decembrom/prosincem a penzije se isplaćuju na kraju svakog mjeseca.
- PP36. Na dan 31.12.20X7. godine, Vlada I priznaje obavezu na ime starosnih penzija od 2.990.656 n.j. Tokom 20X8. godine, ona je izvršila isplate penzija date u nastavku teksta.

Mjesec(i)	Isplaćene penzije (u n.j.)
Januar/siječanj 20X8. godine	3.024.997
Februar/veljača–decembar/prosinac 20X8. godine	33.435.183
Ukupno	36.460.180

- PP37. U ovom primjeru se pretpostavlja da Vlada I raspolaže potpunim informacijama na dan kada izvrši isplate penzija. Prema tome, razlika između iznosa isplaćenog u januaru/siječnju 20X8. (3.024.997 n.j.) i obaveze priznate 31. decembra/prosinca 20X7. (2.990.656 n.j.) se odnosi na penzije isplaćene u srazmjernom iznosu osobama koje su starosnu granicu za odlazak u penziju dosegle tokom januara/siječnja 20X8. godine (34.341 n.j.).
- PP38. Na dan 31. januara/siječnja 20X9. godine, Vlada I isplaćuje penzije u ukupnom iznosu od 3.053.576 n.j. Ta isplata se sastoji iz tri elementa data u narednoj tabeli.

	n.j.
Puni iznosi penzija isplaćenih penzionerima koji su ispunjavali uslove za to na dan 31.12.20X8. i nastavili ispunjavati te uslove do 31.01.20X9. godine	2.979.600
Penzije isplaćene u srazmjernim iznosima penzionerima koji su ispunjavali uslove za to na dan 31.12.20X8, ali su umrli tokom januara/siječnja 20X9. godine	36.420
Penzije isplaćene u srazmjernim iznosima penzionerima koji su napunili godine života potrebne za sticanje prava na penziju tokom januara/siječnja 20X9. godine	37.556
Ukupno	3.053.576

- PP39. Sa 31. decembrom/prosincem 20X8. godine, Vlada I priznaje obavezu za penzije koje treba isplatiti osobama koje ispunjavaju kriterije za to na taj dan. S obzirom da se njeni financijski izvještaji za 20X8. objavljuju nakon isplate penzija za januar/siječanj 20X9. godine, Vlada I koristi informacije koje su joj dostupne u datom trenutku kako bi izradila financijske izvještaje.
- PP40. Prema tome, Vlada I priznaje obavezu od 3.016.020 n.j, što uključuje pune penzije isplaćene penzionerima koji su ispunjavali uslove za to 31.12.20X8. i nastavili ispunjavati te uslove do 31.01.20X9. (2.979.600 n.j), kao i penzije isplaćene u srazmjernim iznosima penzionerima koji su ispunjavali kriterije za to 31. decembra/prosinca, ali su umrli tokom januara/siječnja 20X9. godine (36.420 n.j.). U obavezu nisu uključene penzije isplaćene u srazmjernim iznosima osobama koje su napunile godine života potrebne za odlazak u penziju tokom januara/siječnja 20X9. jer te kriterije nisu ispunjavale na dan 31.12.20X8. godine.
- PP41. Tokom 20X8. godine, priznat je ukupni rashod od 36.485.544. n.j. Tabela u nastavku teksta daje presjek tog iznosa.

	n.j.
Penzije isplaćene u srazmjernim iznosima osobama koje su napunile godine života za odlazak u penziju tokom januara/siječnja 20X8. (priznate u januaru/siječnju 20X8. godine)	34.341
Penzije isplaćene u periodu od februara/veljače 20X8. do decembra/prosinca 20X8. i priznate u financijsku godinu od 01.01.20X8. do 31.12.20X8.	33.435.183
Puni iznos penzija isplaćenih penzionerima koji su ispunjavali uslove za to na dan 31.12.20X8. i nastavili ispunjavati te uslove do 31.01.20X9. (priznat u decembru/prosincu 20X8. godine)	2.979.600
Penzije isplaćene u srazmjernim iznosima penzionerima koji su ispunjavali uslove za to 31.12.20X8, ali su umrli u januaru/siječnju 20X9. (priznate u decembru/prosincu 20X8. godine)	36.420
Ukupno	36.485.544

Primjer 10.

- PP42. Sljedećim primjerom se ilustrira postupak priznavanja i mjerenja obaveze i rashoda na ime naknade za slučaj nezaposlenosti. On nije zasnovan na stvarnim transakcijama.
- PP43. Državna vlada J isplaćuje naknade za slučaj nezaposlenosti državljanima i osobama s prebivalištem na području date zemlje. Prema programu naknada za slučaj nezaposlenosti, svakom korisniku se isplaćuje mjesečni iznos u vrijednosti 50% njene/njegove posljednje plate do najviše 500 n.j. mjesečno (za prethodni mjesec). Naknade za slučaj nezaposlenosti se isplaćuju na najduže 18 mjeseci. Da bi stakao/la pravo na naknadu, osoba je morala imati plaćeni posao u toj zemlji najmanje 100 dana u prethodnih 12 mjeseci. Pravo na naknadu počinje važiti 14 dana nakon posljednjeg radnog dana korisnika. U mjesecu kada osoba prvi put ispuni kriterije za primanje naknade i u mjesecu kada prestane ispunjavati te kriterije (pronađe plaćeni posao, postane samozaposlena, pređe granicu od 18 mjeseci tokom koje važi pravo na naknadu, preseli se u drugu zemlju ili umre) naknade se isplaćuju u srazmjernim iznosima.
- PP44. Državna vlada J svoje financijske izvještaje izrađuje sa 30. junom/lipnjem a naknade za slučaj nezaposlenosti se isplaćuju svakog 15. dana u mjesecu.
- PP45. Na dan 30.06.20X1, Državna vlada J priznaje obavezu za naknade za slučaj nezaposlenosti od 125.067 n.j. Sljedeća tabela daje pregled naknada za slučaj nezaposlenosti koje je isplatila u financijskoj godini od 01.07.20X1. do 30.06.20X2. godine.

Mjesec	Isplaćena naknada za nezaposlenost (u n.j.)
Jul/srpanj 20X1. godine	129.745
August/kolovoz 20X1.-jun/lipanj 20X2. godine	1.582.131
Ukupno	1.711.876

- PP46. U ovom primjeru se pretpostavlja da Državna vlada J raspolaže potpunim informacijama na dan kada izvrši isplatu naknada za slučaj nezaposlenosti. Prema tome, razlika između iznosa isplaćenog 15.07.20X1. (129.745 n.j.) i obaveze priznate 30.06.20X1. (125.067 n.j.) se odnosi na naknade za slučaj nezaposlenosti isplaćene u srazmjernim iznosima osobama koje su ispunile uslove za to u periodu između 01.07.20X1. i 15.07.20X1. godine (4.678 n.j.).
- PP47. Na dan 15.07.20X2. godine, Državna vlada J isplaćuje naknade za slučaj nezaposlenosti u ukupnoj vrijednosti od 132,952 n.j, koje uključuju četiri sljedeća elementa:

	n.j.
Naknade za slučaj nezaposlenosti isplaćene nezaposlenim osobama koje su ispunjavale uslove za to na dan 15.06.20X2. i nastavili ispunjavati te uslove do 15.07.20X2. godine	113.120
Naknade za slučaj nezaposlenosti isplaćene u srazmjernim iznosima nezaposlenim osobama koje su ispunjavale uslove za to 15.06.20X2., ali ih prestale ispunjavati 15.07.20X2. godine	9.975
Naknade za slučaj nezaposlenosti isplaćene u srazmjernim iznosima nezaposlenim osobama koje su počele ispunjavati uslove za to u periodu između 15.06.20X2. i 30.06.20X2. godine	5.045
Naknade za slučaj nezaposlenosti isplaćene u srazmjernim iznosima nezaposlenim osobama koje su počele ispunjavati uslove za to u periodu između 01.07.20X2. i 15.07.20X2. godine	4.812
Ukupno	132.952

- PP48. Na dan 30.06.20X2. godine, Državna vlada J priznaje obavezu na ime naknada za slučaj nezaposlenosti isplaćenih osobama koje su ispunjavale kriterije za to na taj dan. S obzirom da se financijski izvještaji za godinu od jula/srpnja 20X1. do juna/lipnja 20X2. godine objavljuju nakon isplata naknada za juli/srpanj 20X2. godine, Državna vlada J koristi informacije kojima raspolaže u datom trenutku kako bi izradila svoje financijske izvještaje.
- PP49. Prema tome, Državna vlada J priznaje obavezu od 128.140 n.j, koja uključuje:
- (a) naknade za slučaj nezaposlenosti isplaćene nezaposlenim osobama koje su ispunjavale uslove za to 15.06.20X2. i nastavile ispunjavati te uslove do 15.07.20X2. godine (113.120 n.j);
 - (b) naknade za slučaj nezaposlenosti isplaćene u srazmjernim iznosima nezaposlenim osobama koje su ispunjavale uslove za to 15.06.20X2., ali ih prestale ispunjavati 15.07.20X2. godine (9.975 n.j); i
 - (c) naknade za slučaj nezaposlenosti isplaćene u srazmjernim iznosima nezaposlenim osobama koje su počele ispunjavati uslove za to u periodu od 15.06.20X2. do 30.06.20X2. godine (5.045 n.j).
- PP50. U obavezu nisu uvrštene naknade za slučaj nezaposlenosti isplaćene u srazmjernim iznosima onima koji su uslove za to ispunili u periodu od 01.07.20X2. do 15.07.20X2. jer te kriterije nisu ispunjavali na dan 30.06.20X2. godine.
- PP51. Ukupan rashod priznat tokom financijske godine između 01.07.20X1. i 30.06.20X2. iznosi 1.714.949 n.j. Tabela u nastavku teksta daje presjek tog iznosa.

	n.j.
Naknade za slučaj nezaposlenosti isplaćene u srazmjernim iznosima osobama koje su ispunile uslove za to u periodu od 01.07.20X1. i 15.07.20X1. godine (priznate u julu/srpnju 20X1. godine)	4.678
Naknade za slučaj nezaposlenosti isplaćene u periodu između augusta/kolovoza 20X1. i juna/lipnja 20X2. godine i priznate u financijsku godinu od 01.07.20X1. do 30.06.20X2.	1.582.131
Naknade za slučaj nezaposlenosti isplaćene u julu/srpnju 20X2. i nezaposlenim osobama koje su ispunjavale uslove za to 15.06.20X2. koje su i dalje nastavile ispunjavati te uslove i nezaposlenim osobama koje su ispunjavale uslove 15.06.20X2., ali su ih prestale ispunjavati 15.07.20X2. godine, te nezaposlenim osobama koje su ispunili uslove za prijem naknade u periodu između 15.06.20X2. i 30.06.20X2. (priznate u junu/lipnju 20X2. godine)	128.140
	1.714.949

Poređenje sa statistikom državnih financija

Pri izradi MRSJS-a 42 *Socijalna davanja*, IPSASB je uzimao u razmatranje smjernice za izvještavanje o statistici državnih financija (skr. SDF).

U najznačajnije sličnosti i razlike sa SDF-om spada sljedeće:

- MRSJS 42 se služi sličnim konceptima kao i SDF, pa je tako, primjera radi, „socijalni rizik“ iz SDF-a definirani pojam u MRSJS-u 42 na kojem se zasniva definicija socijalnih davanja;
- MRSJS 42 se služi užom definicijom socijalnih davanja nego SDF, tačnije definicija socijalnih davanja iz MRSJS-a 42 je ograničena na prijenose novca (uključujući i ekvivalente novca), dok se prema SDF-u socijalna davanja mogu pružiti u novcu ili u naturi (na primjer, kroz pružanje usluga zdravstvene zaštite);
- Prema MRSJS-u 42, subjekat priznaje obavezu za prijenose novca koje će izvršiti do narednog trenutka kada kriteriji za sticanje prava na njih budu morali biti ispunjeni. Generalno uzevši, prema SDF-u se ne priznaje takva obaveza za socijalna davanja iako se evidentiraju obaveze za financirane programe socijalnog osiguranja;
- MRSJS 42 dopušta da se relevantna socijalna davanja priznaju i mjere primjenom pristupa zasnovanog na osiguranju, dok SDF ne nudi tu mogućnost; i
- MRSJS 42 uključuje zahtjeve u pogledu objavljivanja kojih nema u SDF-u.

* Ova kolona nije obavezna, ali se smije uvrstiti poređenje između stvarnih iznosa i prvobitnog ili konačnog budžeta, uz jasno odgovarajuće označavanje.

Djelokrug socijalnih davanja u SDF-u

Ovaj *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 42- Socijalna davanja, izdanje 2022. godina* koji je izdan od International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), i objavljen od International Federation of Accountants (IFAC) u maju 2022. godine na engleskom jeziku, preveden je na bosanski jezik od strane Saveza računovođa, revizora i finansijskih djelatnika Federacije BiH u septembru 2026. godine i reproduciran je uz dozvolu IFAC-a. Postupak prevođenja dokumenta *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 42- Socijalna davanja, izdanje 2022. godina*, razmatran je od strane IFAC-a, a prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u "Policy Statement - Policy for Translating and Reproducing Standards Published by IFAC" Odobreni tekst dokumenta *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 42- Socijalna davanja, izdanje 2022. godina* je onaj koji je IFAC objavio na engleskom jeziku. IFAC ne preuzima odgovornost za tačnost i potpunost prijevoda niti za radnje koje iz toga mogu proizaći.

Tekst na engleskom jeziku *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 42- Socijalna davanja, izdanje 2022. godina* © 2022. IFAC. Sva prava pridržana.

Tekst na bosanskom jeziku *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 42- Socijalna davanja, izdanje 2022. godina* © 2026 IFAC. Sva prava pridržana.

Izvorni naslov: *International Public Sector Accounting Standard 42 - Social Benefits, 2022. Edition*. ISBN: 978-1-60815-192-9

Sva prava pridržana. Za svako umnožavanje, pohranjivanje, prijenos ili korištenje ovog dokumenta za druge slične namjene, osim korištenja koje dopušta zakon, potrebno je tražiti pisanu dozvolu IFAC-a putem e-mail adrese permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-576-7