

Komparativni vodič za integraciju računovodstva u javnom sektoru sa statistikom državnih financija

Rješavanje razlika između međunarodnih računovodstvenih standarda za javnih sektor, statistike državnih financija i Europskog sustava nacionalnih i regionalnih računa

Maj 2019.

Međunarodna banka za obnovu i razvoj / Svjetska banka

1818 H Street NW

Washington DC 20433

Telefon: 202-473-1000

Internet: www.worldbank.org

Ovaj je rad proizvod zaposlenika Svjetske banke s priložima vanjskih suradnika. Nalazi, tumačenja i zaključci navedeni u ovom radu ne odražavaju nužno stajališta Svjetske banke, njezinog Odbora izvršnih direktora ili vlada koje oni zastupaju.

Svjetska banka ne jamči točnost podatka uvrštenih u ovaj rad. Granice, boje, denominacije i ostale informacije prikazane na bilo kojoj karti u ovom radu ne podrazumijevaju nikakav stav Svjetske banke u vezi s pravnim statusom bilo kojeg teritorija ili podržavanje ili prihvaćanje takvih granica.

Prava i dozvole

Materijal u ovom radu podliježe autorskim pravima. Budući da Svjetska banka potiče širenje svojeg znanja, ovaj se rad može umnožiti, u cijelosti ili djelomično, u nekomercijalne svrhe pod uvjetom da mu se pripiše potpuna atribucija.

Sve upite o pravima i licencama, uključujući supsidijarna prava, treba poslati na adresu: World Bank Publications (Publikacije Svjetske banke), The World Bank Group (Grupa Svjetske banke), 1818 H Street NW, Washington, DC 20433, USA (SAD); faks: 202-522-2625; e-mail: pubrights@worldbank.org.



Komparativni vodič za integraciju računovodstva u javnom sektoru sa statistikom državnih financija

Rješavanje razlika između međunarodnih računovodstvenih standarda za javnih sektor, statistike državnih financija i Europskog sustava nacionalnih i regionalnih računa

Maj 2019.

Program Svjetske banke za računovodstvo i izvještavanje u javnom sektoru (PULSAR)

Pod vodstvom:



CFRR >>
**Centre for Financial
Reporting Reform**



Sufinanciraju:

 **Federal Ministry
Republic of Austria
Finance**

 **Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra**

Swiss Confederation

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

Zahvale

Ovaj je komparativni vodič drugi proizvod za stjecanje i razmjenu znanja Zajednice prakse za okvire financijskog izvještavanja (FINCOP-a) Programa za računovodstvo i izvještavanje u javnom sektoru (PULSAR-a). Izrađen je uz potporu Veleučilišta u Zürichu (ZHAW-a), praktičara koji se bave statistikom državnih financija i međunarodnih stručnjaka.

FINCOP želi istaknuti doprinos sljedećih ključnih suradnika: Andréa Schwallera (Savezna uprava za financije Švicarske), Abbasa Kizilbasha i Armana Vatyana (Svjetska banka) te Andreasa Bergmanna, Sandra Fuchsa i Pascala Hornija (ZHAW).

FINCOP želi zahvaliti i sljedećim recenzentima za njihove dragocjene komentare: Keithu Hayesu (Eurostat), Deonu Tanzeru (MMF), Ianu Carruthersu (IPSASB), Thomasu Mülleru-Marquésu Bergeru (Konzultativna savjetodavna grupa pri IPSASB-u) te Antoniji Grafl i Bonnie Sirois (Svjetska banka).

Predgovor

Program PULSAR, pokrenut 2017., program je na regionalnoj i državnoj razini za 13 zemalja korisnica u Europi i središnjoj Aziji. Namijenjen je pružanju potpore jačanju okvira računovodstva i financijskog izvještavanja u javnom sektoru u skladu s međunarodnim standardima i dobrim praksama u svrhu unaprjeđenja državne odgovornosti, transparentnosti i učinka.

PULSAR-ovi partneri – Austrija, Švicarska i Svjetska banka – koji pružaju i institucionalnu podršku provedbi ovog programa i mobiliziraju resurse potrebne za njegove aktivnosti, zajednički određuju ciljeve i obuhvat programa PULSAR. Zemlje korisnice pomažu ga oblikovati putem platformi za regionalnu suradnju te daju svoje doprinose dvjema zajednicama prakse koje se bave okvirima financijskog izvještavanja i edukacijom. FINCOP pruža podršku državnim dužnosnicima u razvoju planova i strategija reformi te pomaže definirati i provesti unaprijeđene zakonske propise, standarde, IT sustave i alate u dotičnim zemljama.

Komparativni vodič za integraciju računovodstva u javnom sektoru sa statistikom državnih financija namijenjen je za informiranje praktičara i reforme računovodstva u javnom sektoru naglašavanjem sličnosti i razlika između smjernica za izvještavanje za potrebe međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor i statistike državnih financija kao što su Priručnik za statistiku državnih financija Međunarodnog monetarnog fonda (GFSM 2014.) i Europski sustav nacionalnih i regionalnih računa (ESA 2010.). Ovaj vodič omogućuje integrirani pogled na dvije skupine smjernica za izvještavanje i prikazuje na koji ih način pobliže uskladiti. Osim toga u vodiču su opisani temeljni izazovi vezani za njihovu integraciju i odgovarajuće strategije za njihovo ublažavanje.

Ključna konceptualna pitanja u ovom vodiču predstavljena su na način da budu u skladu s tehničkim smjernicama referentnih okvira. Međutim, ipak se preporuča pogledati primarne izvore za određena tehnička pitanja u vezi s priznavanjem, mjerenjem i objavljivanjem temeljem IPSAS-a, ESA-e 2010. ili GFS-a 2014.



Sažetak

Računovodstvo u javnom sektoru (PSA) i statistika državnih financija (GFS) imaju drukčije namjene u holističkom ciklusu upravljanja javnim financijama. U PSA-u naglasak je na evidentiranju i prezentiranju financijskih informacija o financijskom učinku i položaju subjekata u javnom sektoru. GFS prvenstveno se bavi određivanjem utjecaja opće države na gospodarstvo i služi kao izvor informacija za makroekonomsko izvještavanje. Drugim riječima, PSA i GFS imaju drukčije paradigme za određivanje načela priznavanja i mjerenja/valorizacije, koja su utvrđena u posebnim referentnim okvirima.

Međunarodni su računovodstveni standardi za javni sektor (IPSAS-i), kao jedini globalno prihvaćeni računovodstveni standardi prilagođeni specifičnostima javnog sektora, de facto smjernice za izvještavanje za potrebe PSA-a. IPSAS-i su prikladni za prikupljanje podataka za GFS temeljem ESA-e 2010. i/ili GFSM-a 2014., ali je zbog različitih temeljnih paradigmi potrebno poduzeti korake usklađivanja. U IPSAS-ima, ESA-i 2010. i GFSM-u 2014. upotrebljava se obračunska osnova. Budući da se GFS temelji na informacijama o PSA-u, primjena IPSAS-a olakšava prikupljanje odgovarajućih statističkih podataka.

IPSAS-i i GFS razlikuju se po granicama izvještavanja. U IPSAS-ima se upotrebljava pojam kontrole, koji zahtijeva konsolidaciju svih kontroliranih subjekata uključujući izvanproračunske subjekte, poduzeća u državnom vlasništvu kao i, ovisno o mjeri u kojoj je vlast delegirana, podnacionalne vlasti. Obuhvat je izvještavanja za GFS određen tržišnom prodom, svi su subjekti koji ovise o financiranju iz državnog proračuna klasificirani unutar sektora opće države. U GFS-u, za razliku od IPSAS-a, priznavanje se vrši u trenutku stvarnog nastanka ekonomskog događaja. Osnova za mjerenje u GFS-u je sadašnja tržišna vrijednost ili odgovarajuća zamjenska metoda procjene vrijednosti, a u IPSAS-ima se mogu upotrebljavati druge osnove. Te razlike zahtijevaju vrijednosna usklađenja u procesu prikupljanja podatka za GFS.

Za prijenos podataka temeljenih na IPSAS-ima u GFS potrebno je razviti alate za prevođenje podataka kao pomoćno sredstvo onima koji ih prikupljaju za GFS. To mogu biti jednostavne tablice za prijenos podataka, smjernice u obliku priručnika ili neke naprednije softverske aplikacije. Osim toga, primjena jedinstvenog računskog plana (CoA-a) u PSA-u može olakšati izradu GFS-a, a bilo bi idealno da CoA bude unakrsno uspoređen s nomenklaturom statističkih referentnih okvira.

Përmbajtja

Zahvale	4
Predgovor	5
Sažetak	6
Glosar	9
Uvod u vodič	10
Uvod u računovodstvo u javnom sektoru i statistiku državnih financija	12
Od računovodstva u javnom sektoru do statistike državnih financija – konceptualna pitanja	16
Integracija računovodstva u javnom sektoru sa statistikom državnih financija u holističkom ciklusu upravljanja javnim financijama	27
Od računovodstva u javnom sektoru do statistike državnih financija – proces usklađivanja	29
Praktični izazovi i strategije njihova ublažavanja	34
Literatura	38
Dodatak	39

Lista e figurave

Slika 1.: Pregled aktualnih referentnih okvira	13
Slika 2.: Razgraničenje sektora opće države	19
Slika 3.: Poimanje konsolidacije i granice izvještavanja	21
Slika 4.: Računovodstvo u javnom sektoru i statistika državnih financija u holističkom ciklusu upravljanja javnim financijama	27
Slika 5.: Referentni model s procesima prikupljanja statistike državnih financija.....	29

Lista e tabelave

Tablica 1.: Usporedba aktualnih referentnih okvira u pogledu ciljeva, obuhvata, primjenjivosti i nadležnih tijela	13
Tablica 2.: Kratak prikaz: ciljevi i paradigme statistike državnih financija i međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor	17
Tablica 3.: Kratki prikaz: poimanje subjekta u statistici državnih financija i međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor	18
Tablica 4.: Kratak prikaz: poimanje konsolidacije u statistici državnih financija i međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor	20
Tablica 5.: Kriteriji priznavanja: konceptualne razlike	22
Tablica 6.: Odabrani praktični primjeri	22
Tablica 7.: Kriteriji mjerenja: konceptualne razlike	26
Tablica 8.: Odabrani praktični primjeri	26

Glosar

BDP	Bruto domaći proizvod
CoA	Računski plan
COFOG	Klasifikacija funkcija države
EDP	Postupak prekomjernog deficita
EPSAS	Europski računovodstveni standardi za javni sektor
ESA	Europski sustav nacionalnih i regionalnih računa
EU	Europska unija
Eurostat	Statistički ured Europskih zajednica
FINCOP	Zajednica prakse za okvire financijskog izvještavanja
GAAP	Općeprihvaćena računovodstvena načela
GFS	Statistika državnih financija
GFSM	Priručnik za statistiku državnih financija (MMF-a)
GGs	Sektor opće države
GPFR-i	Financijski izvještaji opće namjene
IFRS	Međunarodni standardi financijskog izvještavanja
IPSAS	Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor
IPSASB	Odbor za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor
JPP	Javno-privatno partnerstvo
MGDD	Priručnik o državnom deficitu i dugu (provedba ESA-e 2010.)
MMF	Međunarodni monetarni fond
PFM	Upravljanje javnim financijama
PSA	Računovodstvo u javnom sektoru
PULSAR	Program za računovodstvo i izvještavanje u javnom sektoru
SNA	Sustav nacionalnih računa
ZHAW	Veleučilište u Zürichu

Uvod u vodič

Kontekst

Upravljanje javnim financijama i njihovo vođenje zahtijevaju stavljanje jačeg naglaska na ključne aspekte transparentnosti, odgovornosti i učinka. Točne i pravilno dokumentirane financijske i ekonomske informacije donositeljima administrativnih i političkih odluka omogućuju donošenje dobro informiranih odluka za planiranje politika, izradu proračuna, kontroliranje izvršenja proračuna, praćenje fiskalnog učinka i upravljanje dugom.

Države proizvode dvije ključne vrste ex-post financijskih informacija, točnije:

- **PSA** za odgovornost i donošenje odluka na razini subjekta, uključujući i izvještavanje na razini cijele države. Smjernice za PSA obično su ovisile o nacionalnim/lokalnim zakonskim propisima o računovodstvu, što je dovelo do raznolikih računovodstvenih praksi diljem svijeta. Razvojem IPSAS-a, koje utvrđuje Odbor za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor (IPSASB), nastaje veća usklađenost međunarodnih računovodstvenih praksi. IPSAS-i su trenutačno jedini međunarodno priznati računovodstveni standardi prilagođeni specifičnostima javnog sektora koje izravno ili neizravno primjenjuju razne nadnacionalne organizacije, kao i nacionalne i podnacionalne vlasti. Stoga se u ovom

komparativnom vodiču IPSAS-i upotrebljavaju kao ključni referentni okvir za PSA, uz napomenu da će države možda morati biti usklađene s lokalnim računovodstvenim standardima koji se (u cijelosti ili djelomično) razlikuju od IPSAS-a. Sa stajališta odgovornosti, PSA obuhvaća i izvještavanje o izvršenju proračuna, koje se obično osigurava kroz objavljivanje usporedbe planiranih i ostvarenih iznosa (izvršenja proračuna) u fiskalnim godišnjim financijskim izvještajima kako je propisano IPSAS-om 24.¹

- **GFS** o sektoru opće države (GGS) za potrebe fiskalne analize i praćenja. GFS se uklapa u sveobuhvatni računovodstveni okvir za makroekonomsku statistiku koji je utvrđen u Sustavu nacionalnih računa 2008. (SNA-u), međunarodnom statističkom standardu za nacionalne račune koji je donijela Statistička komisija Ujedinjenih naroda. SNA je sistematičan i detaljan opis nacionalnog gospodarstva i njegovih sastavnica. Druge su međunarodno priznate makroekonomske statističke smjernice sa SNA-om usklađene u mjeri u kojoj je to moguće, a da pri tome i dalje budu u skladu s posebnim ciljevima koji su njima zadani. Među tim smjernicama je aktualna verzija smjernica za nacionalne i regionalne račune koju je objavila Europska unija (EU), ESA, kao i GFSM.

¹ Na temelju IPSAS-a 24 propisano je prezentiranje usporedbe planiranih i tekućih (ostvarenih) iznosa bilo kao dodatni stupac u primarnom financijskom izvještaju bilo kroz objavljivanje posebnog izvještaja za tu namjenu zajedno s ostalim nizom financijskih izvještaja.

Postoji bliska veza između PSA-a i GFS-a jer su oni postupcima povezani u ciklusu upravljanja javnim financijama (PFM-a), a imaju i dosta slične smjernice za izvještavanje. IPSAS-i, kao jedini međunarodni računovodstveni okvir koji je posebno namijenjen javnom sektoru, olakšavaju izradu GFS-a. Upotrebom ovog sveobuhvatnog obračunskog računovodstvenog okvira posebno namijenjenog javnom sektoru značajno se unaprjeđuju izvorni podaci potrebni za izradu izvještaja temeljem GFS-a. Iako su smjernice za izvještavanje temeljem IPSAS-a i GFS-a usko povezane i u značajnoj mjeri podudarne, one se i konceptualno znatno razlikuju, ali te se razlike mogu premostiti.

- Ovim komparativnim vodičem nastoji se
- na integrirani način prikazati PSA i GFS, s
- naglaskom na IPSAS-e, ESA-u (2010.) i GFSM
- (2014.). U vodiču se naglašavaju temeljne
- paradigme, povezanost, konceptualne
- sličnosti i razlike. Osim toga, opisan je proces
- usklađivanja različitih gore navedenih smjernica
- za izvještavanje, kao i temeljni izazovi i
- odgovarajuće strategije njihova ublažavanja.
-
- Vodič će pomoći onim zemljama korisnicama
- PULSAR-a koje planiraju ili provode reforme
- PSA-a da bolje razumiju međuodnos između
- IPSAS-a i GFS-a te upotrijebe moguće sinergije
- i podudarnosti za bolju konfiguraciju svojih
- računovodstvenih okvira i sustava izvještavanja u
- javnom sektoru.

Uvod u računovodstvo u javnom sektoru i statistiku državnih financija

Pregled aktualnih referentnih okvira

Postoji širok spektar referentnih okvira, koji su svi usmjereni na povećanje valjanosti, pouzdanosti i korisnosti informacija o javnim financijama u globalnom kontekstu. Aktualni se referentni okviri u širem smislu mogu svrstati u tri glavne skupine:

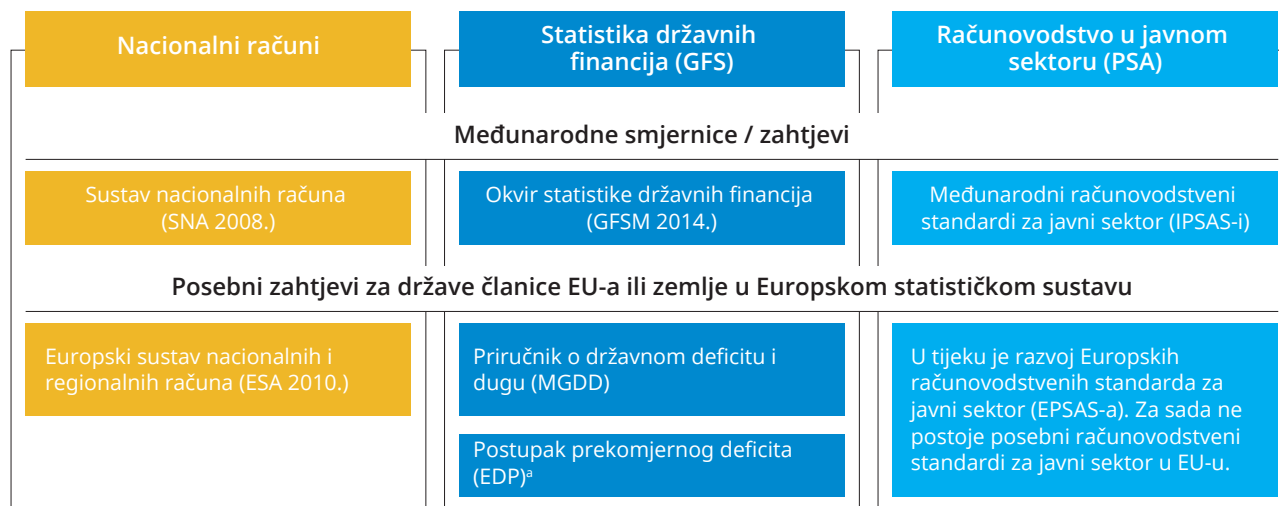
- *statistički okviri za nacionalne račune* (tj. SNA 2008. i ESA 2010.) pomoću kojih nastaju sveobuhvatni okviri za makroekonomsku statistiku, stavljajući na taj način naglasak na nacionalno gospodarstvo i njegove sudionike, uključujući GGS i druge gospodarske sektore,²
- *okviri GFS-a* (tj. GFSM 2014. i ESA 2010., uključujući MGDD) pomoću kojih se prikupljaju sistematizirani i usklađeni podaci za GGS kao podrška za fiskalni nadzor i analizu politika,
- *računovodstveni standardi za javni sektor* (tj. IPSAS-i) koji se bave potrebama za financijsko izvješćavanje subjekata u javnom sektoru diljem svijeta.

- Navedeni se standardi i smjernice u tim trima skupinama razlikuju ne samo u pogledu njihove temeljne namjene, nego i u pogledu obuhvata i nadležnih tijela. Postoje obvezujući mehanizmi statističkog izvješćavanja posebno za države članice EU-a u kontekstu fiskalnog nadzora EU-a, o čemu će biti riječ u poglavljima u nastavku.³
- Trenutačno ne upotrebljavaju sve zemlje najnovije statističke referentne okvire, iako je većina zemalja korisnica PULSAR-a kao i njihovi regionalni susjedi u procesu provedbe ESA-e 2010. i/ili GFSM-a 2014. U pogledu računovodstvenih okvira, većina se zemalja korisnica PULSAR-a i njihovi regionalni susjedi oslanjaju na vlastite nacionalne zakonske propise/standarde. Oni su u različitoj mjeri usklađeni s praksama priznavanja, mjerenja i objavljivanja u skladu s IPSAS-ima. Slika 1. prikazuje aktualne referentne okvire, naglašavajući razliku između međunarodnih zahtjeva/smjernica i posebnih zahtjeva primjenjivih na zajednicu u Europskom statističkom sustavu. Za širu analizu povijesnog razvoja uključujući ranije verzije okvira za statističko izvješćavanje treba pogledati Dodatak 1.

² U SNA-u 2008. (para. 1.10) ukupno je gospodarstvo podijeljeno na: nefinancijska i financijska poduzeća, državne jedinice, uključujući fondove socijalne sigurnosti, neprofitne ustanove i kućanstva.

³ Međutim, s obzirom da ne postoje obvezujući mehanizmi i režimi za računovodstvo u javnom sektoru unutar EU-a, države članice mogu slobodno razraditi svoja računovodstvena načela i politike. Još je uvijek u tijeku proces razvoja usklađenih Europskih računovodstvenih standarda za javni sektor (EPSAS-a). Od travnja 2019. za predviđene EPSAS-e izrađen je samo nacrt konceptualnog okvira s nizom pojmova i definicija.

Slika 1.: Pregled aktualnih referentnih okvira



a) Izvještavanje za potrebe postupka prekomjernog deficita primjenjivo je samo na zemlje koje su u režimu fiskalnog nadzora u EU-u (tj. države članice EU-a). U suštini ono je samo poseban statistički izvještaj na temelju GFS-a i ne predstavlja referentni okvir kao takav.

Izvor: ZHAW, 2018.

Usporedba aktualnih referentnih okvira

U tablici 1. prikazani su aktualni referentni okviri i navedeni njihovi ciljevi, obuhvat, primjenjivost i nadležna tijela. Taj prikaz predstavlja važan prvi korak za potrebe analize, usporedbe i razlikovanja nacionalnih računa, GFS-a i PSA-a na detaljnijoj, tehničkoj razini u sljedećim poglavljima.

Tablica 1.: Usporedba aktualnih referentnih okvira u pogledu ciljeva, obuhvata, primjenjivosti i nadležnih tijela

	Cilj i obuhvat	Primjenjivost i nadležna tijela
Nacionalni računi		
SNA 2008.	SNA 2008. međunarodno je dogovoreni statistički okvir sa sveobuhvatnim, usklađenim i cjelovitim nizom makroekonomskih računa za kreiranje politika, ekonomsku analizu i donošenje odluka. Preporuke su navedene kao niz pojmova, definicija, klasifikacija i računovodstvenih pravila koji se sastoje od međunarodno dogovorenog standarda za mjerenje stavaka kao što je bruto domaći proizvod (BDP), najčešće citirani pokazatelj ekonomskog učinka (usp. SNA 2008. para. 1.1).	SNA 2008. je izrađen i objavljen pod pokroviteljstvom Ujedinjenih naroda, Europske komisije, Organizacije za ekonomsku suradnju i razvoj, Međunarodnog monetarnog fonda (MMF-a) i Grupe Svjetske banke i namijenjen je za upotrebu u svim zemljama, jer je izrađen za potrebe zemalja u različitim fazama gospodarskog razvoja. Sve bi zemlje trebale prikupiti podatke i izvještavati o svojim nacionalnim računima temeljem SNA-a 2008. čim je prije moguće.

	Cilj i obuhvat	Primjenjivost i nadležna tijela
Nacionalni računi		
ESA 2010.	ESA 2010. je međunarodni kompatibilni statistički okvir za sistematičan i detaljan opis ukupnog gospodarstva, koji je u širem smislu u skladu sa SNA-om 2008. u pogledu pojmova, definicija, računovodstvenih pravila i klasifikacija. Iako je međunarodno kompatibilan, ESA 2010. osim toga ima važnu ulogu u praćenju i davanju smjernica za kreiranje makroekonomskih i monetarnih politika europskog područja, kao i u definiranju kriterija konvergencije za ekonomsku i monetarnu uniju u pogledu brojki koje se odnose na nacionalne račune, odobravanju financijskih potpora regijama u EU-u ili određivanju vlastitih sredstava u proračunu EU-a (usp. ESA 2010. para. 1.19).	ESA-u 2010. je izradio i objavio Statistički ured Europskih zajednica (Eurostat). Radi osiguravanja pažljive primjene pojmova, metodologija i računovodstvenih pravila utvrđenih u ESA-i 2010., ESA 2010. je donesena u obliku uredbe Europskog parlamenta i Vijeća 2013. (Uredba [EU-a] br. 549/2013), kojom se propisuje metodologija za osiguravanje usporedivosti agregata (skupnih tablica) nacionalnih računa i obavezan program prijenosa podataka za sve države članice EU-a kao i članice Europskog statističkog sustava.
Statistika državnih financija		
GFSM 2014.	GFSM 2014. usklađeni je analitički okvir za izvještavanje i analiziranje državnih financija na temelju obračunske osnove. Ovaj je okvir izrađen kao sveobuhvatan konceptualni okvir i okvir izvještavanja prikladan za analiziranje i vrednovanje fiskalne politike, posebice učinka GGS-a i šireg javnog sektora bilo kojeg gospodarstva (GFSM 2014. para. 1.2). Uz pomoć GFSM-a 2014., sustav za izvještavanje o fiskalnoj statistici koji je u upotrebi usklađen je s drugim makroekonomskim statističkim sustavima, posebice sa sveobuhvatnim SNA-om 2008. (GFSM 2014. para. 1.8), a njegov obuhvat pokriva GGS koji je ondje definiran (GFSM 2014. para. 1.26).	GFSM 2014. je izradio i objavio MMF te predstavlja osnovu za prezentiranje fiskalnih podataka, analizu fiskalne politike, izradu i praćenje pouzdanih fiskalnih programa i provođenje nadzora nad ekonomskim politikama u zemljama članicama. Zemlje članice MMF-a trebaju usvojiti smjernice iz ovog priručnika kao osnovu za prikupljanje i širenje podataka o GFS-u, kao i za izvještavanje MMF-a o tim informacijama.
MGDD	MGDD daje smjernice za odgovarajuće postupanje s problematikom koja se odnosi na GFS i neizostavna je dopuna ESA-i 2010., kao i važan alat za statističare i stručnjake koji se bave problematikom javnih financija. MGDD omogućuje bolje razumijevanje metodologije primijenjene na podatke o državnim financijama za EDP, koja je prvotno definirana Ugovorom iz Maastrichta, a trenutačno u konsolidiranoj verziji Ugovora o funkcioniranju Europske unije iz 2012. (članku 126.).	Osim ESA-e 2010., Eurostat objavljuje MGDD – provedba ESA-e, koji sadržava obvezujuća metodološka pravila za prikupljanje podataka o državnom dugu i deficitu prema zahtjevima temeljem EDP-a. U skladu s Uredbom Vijeća (EZ) br. 479/2009, izmijenjenom Uredbom Vijeća (EU) br. 679/2010 i Uredbom Komisije (EU) br. 220/2014, države članice EU-a dva puta godišnje Eurostatu moraju dostaviti izvještaje o podacima koji se odnose na EDP i to na kraju trećeg i devetog mjeseca.

	Cilj i obuhvat	Primjenjivost i nadležna tijela
Računovodstveni standardi za javni sektor		
IPSAS-i	IPSAS-i su posebno razvijeni za rješavanje potreba financijskog izvještavanja subjekata javnog sektora diljem svijeta i u tom su smislu međunarodno prihvaćene smjernice za priznavanje, mjerenje i objavljivanje ekonomskih transakcija i događaja u financijskim izvještajima opće namjene. Neki su IPSAS-i razvijeni pomoću međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (IFRS-a) koji su im poslužili kao polazište. Međutim, provodi se analiza kojom će se utvrditi i riješiti problematika svojstvena javnom sektoru kako bi standardi odražavali okolnosti javnog sektora. Za određena pitanja koja nisu pokrivena IFRS-om, IPSASB razvija posebne standarde za javni sektor od nule. Od 2018. donesena su 41 IPSAS-a temeljena na obračunskoj osnovi (uključujući 5 koji su bili zamijenjeni) i 1 IPSAS temeljen na novčanoj osnovi. Osim toga, IPSASB je razvio i odobrio 3 smjernice za preporučenu praksu. IPSASB je 2014. odobrio i Konceptualni okvir za financijsko izvještavanje opće namjene za subjekte u javnom sektoru.	IPSAS-e je razvio IPSASB, koji je osnovan 2004. (bivši Odbor za računovodstvo u javnom sektoru). IPSASB je neovisan odbor koji je osnovao Međunarodni savez računovođa da razviju i objave IPSAS-e. Iako IPSASB snažno potiče donošenje IPSAS-a i usklađivanje nacionalnih zahtjeva s IPSAS-ima, on priznaje pravo država i donositelja nacionalnih standarda da utvrde vlastite nacionalne računovodstvene standarde i smjernice za financijsko izvještavanje u svojim jurisdikcijama. Ni IPSASB ni računovodstvena struka sami po sebi nemaju ovlast zahtijevati usklađenost s IPSAS-ima.

Izvor: Podaci koje su prikupili autori temeljem SNA-a 2008., GFSM-a 2014., ESA-e 2010., MGDD-a i IPSAS-a.

Od računovodstva u javnom sektoru do statistike državnih financija – konceptualna pitanja

Ovo se poglavlje bavi ključnim konceptualnim razlikama između smjernica za izvještavanje temeljem IPSAS-a i GFS-a (uključujući i GFSM 2014. i ESA-u 2010.). Iako je ostvaren značajan napredak u usklađivanju i ujednačavanju statističkog izvještavanja i IPSAS-a u proteklih deset godina, još uvijek postoje neke konceptualne razlike između IPSAS-a i makroekonomskih statističkih okvira.⁴ Pri osmišljavanju učinkovitog i efikasnog procesa usklađivanja podataka na temelju IPSAS-a za potrebe prikupljanja podataka za GFS vrlo je važno jasno i sveobuhvatno razumjeti konceptualne razlike između tih dviju grupa smjernica. Ondje gdje to bude potrebno, u ovom će se vodiču naglasiti ključne razlike između GFSM-a 2014. i ESA-e 2010.

U ovom su vodiču informacije na agregiranoj razini i odnose se na utvrđivanje konceptualnih razlika između prikazanih okvira. Vodič nije namijenjen za davanje detaljnih informacija bilo o smjernicama za izvještavanje temeljem IPSAS-a bilo temeljem GFS-a. Za detaljne informacije o posebnim pitanjima pogledajte IPSAS (*Priručnik*, izdanje iz 2018.), ESA-u 2010., MGDD

i GFSM 2014. Treba istaknuti i da smjernice za izvještavanje temeljem IPSAS-a i GFS-a nisu statične i da se s vremenom mijenjaju.

Konceptualne razlike između smjernica za izvještavanje temeljem IPSAS-a i GFS-a analizirane su u poglavljima koja slijede pod sljedećim naslovima:

- Ciljevi i paradigme;
- Poimanje subjekta;
- Konsolidacija;
- Kriteriji prepoznavanja za određenu imovinu, obveze, prihode i rashode;
- Kriteriji mjerenja za određene vrste imovine i obveza.

Svako poglavlje sadržava opći opis ključnih razlika, s dodatnim ilustracijama i primjerima praktične primjene gdje je to potrebno i nužno za dodatno objašnjavanje ključnih konceptualnih pitanja.

⁴ U sveobuhvatnom su dokumentu *Comparison of Recognition and Measurement Requirements (Usporedba zahtjeva za priznavanje i mjerenje)* koji je izradio IPSASB (2016.) utvrđene tri glavne kategorije razlika u odnosu na GFS, koje su razvrstane na sljedeći način: razlike (i) koje se mogu riješiti usvajanjem rješenja iz IPSAS-a usklađenog s GFS-om, (ii) koje se mogu riješiti u budućnosti kroz aktualne projekte u skladu s planom rada IPSASB-a i (iii) koje treba riješiti usklađivanjem i koje se možda mogu riješiti samo budućim razvojem IPSAS-a i/ili GFS-a ili se čak ni ne mogu riješiti.

Ciljevi i paradigme

Različiti su ciljevi dvije skupine financijskih informacija koje se izrađuju u skladu sa smjernicama za izvještavanje temeljem GFS-a i IPSAS-a. Unatoč značajnom napretku u usklađivanju i mnogim sličnostima, različiti ciljevi dovode do nekih temeljnih razlika u tome kako se i o kojim informacijama podnose izvještaji.

Tablica 2.: Kratak prikaz: ciljevi i paradigme statistike državnih financija i međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor

GFSM 2014. / ESA 2010. (MGDD)	IPSAS
Daju osnovu za vrednovanje ekonomskog utjecaja GGS-a: Statistika državnih financija upotrebljava se za analizu i vrednovanje krajnjih rezultata odluka o fiskalnoj politici, utvrđivanje utjecaja na gospodarstvo te usporedbu nacionalnih i međunarodnih krajnjih rezultata (GFSM 2014. A6.11). Naglasak je na vrednovanju utjecaja opće države i javnog sektora na gospodarstvo i utjecaja države na ostale gospodarske sektore. U tom su smislu okviri izvještavanja temeljem GFS-a (GFSM 2014. / MGDD) posebno izrađeni za dobivanje informacije o javnom sektoru za druge skupine makroekonomskih podataka kao što su SNA 2008. i ESA 2010.	Daju osnovu za vrednovanje financijskog učinka i položaja država: ⁵ Financijski izvještaji opće namjene upotrebljavaju se za vrednovanje financijskog učinka i položaja subjekta, ali i zato da njihovi korisnici mogu rukovoditelje dotičnog subjekta pozvati na odgovornost, kao i za informirano donošenje odluka. Ti izvještaji kombiniraju upravljačku i korisničku perspektivu te omogućuju usporedbu među subjektima. Državna se perspektiva dobiva konsolidacijom kontroliranih subjekata, uklanjanjem transakcija unutar grupe, što dovodi do konsolidiranih financijskih izvještaja opće namjene za državu kao cjelinu.

Izvor: Prilagođeno temeljem GFSM-a 2014. A6.10.

Poimanje subjekta

Jedna se od temeljnih razlika između smjernica za izvještavanje temeljem GFS-a i IPSAS-a odnosi na poimanje subjekta. U GFS-u se institucionalna jedinica upotrebljava kao statistička jedinica u klasifikaciji institucionalnih sektora. Ključne vrste institucionalnih jedinica tvore sljedeće institucionalne sektore gospodarstva: *kućanstva, financijska poduzeća, nefinancijska poduzeća, neprofitne ustanove koje služe kućanstvima i*

državne jedinice. U izvještavanju temeljem GFS-a glavni je naglasak na državnim jedinicama (tj. GGS-u). U IPSAS-u je pristup više usmjeren na korisnika, s naglaskom na „izvještajne subjekte” čije je glavno obilježje to da postoje korisnici koji iz financijskih izvještaja opće namjene (GPFR-i) dobivaju informacije o subjektu (Konceptualni okvir IPSAS-a para. 4.3).

⁵ GFS je izvor informacija o financijskom učinku i položaju GGS-a i njegovih podsektora koje se dobivaju iz izvještaja o stanju i tokovima, iako to nije izrijekom navedeno u GFSM-u 2014. A6.11.

Tablica 3.: Kratki prikaz: poimanje subjekta u statistici državnih financija i međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor

GFSM 2014. / ESA. 2010 (MGDD)	IPSAS
Institucionalne jedinice i sektori: Statistička izvještajna jedinica je institucionalna jedinica, definirana kao subjekt koja ima pravo posjedovati imovinu, preuzeti obveze i obavljati ekonomske aktivnosti u vlastito ime. Izvještajni subjekt može biti institucionalna jedinica, ali osnovni je naglasak na grupi institucionalnih jedinica (konsolidiranom sektoru ili podsektoru). Konsolidacija i obuhvat izvještajnog subjekta ovise o kontroli i prirodi ekonomskih aktivnosti. GGS ne obuhvaća institucionalne jedinice koje se prvenstveno bave tržišnim aktivnostima (GFSM 2014. A6.10).	Poimanje izvještajnog subjekta: Izvještajni subjekt u javnom sektoru ima sljedeća ključna obilježja: prikuplja sredstva od građana ili u njihovo ime i/ili upotrebljava ih za poduzimanje aktivnosti u korist ili u ime građana. Osim toga, postoje primatelji usluga ili davatelji sredstava koji iz GPFR-a subjekta dobivaju informacije za potrebe odgovornosti ili donošenja odluka (Konceptualni okvir IPSAS-a para. 4.3).

Izvor: Podaci prikupljeni temeljem GFSM-a 2014. A6.10 i Konceptualnog okvira IPSAS-a para. 4.3.

U izvještavanju na temelju GFS-a glavni je naglasak na GGS-u. Stoga je važno razgraničiti GGS od drugih institucionalnih sektora. GGS je podsektor javnog sektora. Javni sektor pokriva sve jedinice koje kontrolira država, dok GGS pokriva samo netržišne jedinice koje kontrolira država (ovo je ključno pitanje dodatno razrađeno u poglavljima koji slijede, a ilustrirano je slikom 2.). GGS se sastoji od rezidentnih institucionalnih jedinica koje obavljaju funkcije države kao *svoju primarnu aktivnost* (netržišni proizvođači). Te institucionalne jedinice obavljaju glavnu ekonomsku funkciju države, npr. vrše preraspodjelu dohotka putem transfera, prvenstveno se bave netržišnom proizvodnjom ili svoje aktivnosti prije svega financiraju iz poreza ili drugih obveznih transfera. Netržišni proizvođač sav svoj output ili njegovu većinu drugima daje besplatno ili po ekonomski beznačajnim cijenama. Za procjenu proizvođača kao netržišnog proizvođača potrebno je usporediti primitke od prodaje i troškove proizvodnje prodanih dobara i usluga. Svaka

institucionalna jedinica čija je prodaja (prihod ostvaren na tržištu) manja od 50 posto troškova proizvodnje⁶ pripada GGS-u. Ova definicija znači i da se s tržišnim proizvođačima – čak i kada ih kontrolira državna jedinica – ne postupa kao s jedinicama opće države. Tržišni proizvođači su institucionalne jedinice, primjerice zakonito osnovana javna poduzeća, koje sav svoj *output* ili njegovu većinu daju drugima po ekonomski značajnim cijenama (npr. prihodi ostvareni na tržištu koji čine više od 50 posto troškova proizvodnje) (GFSM 2014. para. 2.65).

U tom smislu GGS čine:

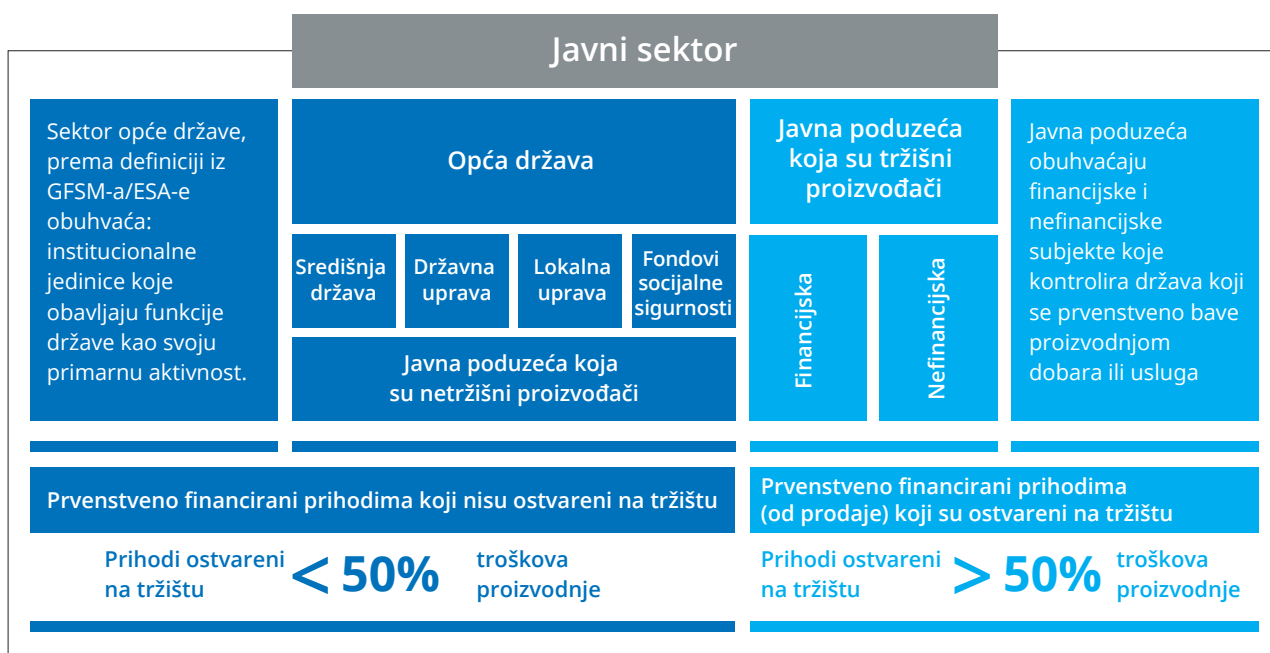
- sve državne jedinice središnje države, državne uprave, pokrajinske, regionalne i lokalne uprave te fondovi socijalne sigurnosti koje te jedinice nametnu ili kontroliraju;
- sve netržišne ustanove/proizvođači koje kontroliraju državne jedinice.

⁶ Pravilo od pedeset posto europsko je pravilo koje je Eurostat usvojio radi lakšeg razgraničenja GGS-a u praksi. U ESA-i 2010. para. 20.29 to je obratno objašnjeno: „*Da bi bila tržišni proizvođač, javna jedinica najmanje pedeset posto svojih troškova [proizvodnje] mora pokriti iz prodaje u neprekidnom višegodišnjem razdoblju*“. Iz toga slijedi da su jedinice koje ne dosegnu taj prag netržišni proizvođači.

GGs obuhvaća javna poduzeća koja su netržišni proizvođači, tj. ne pokrivaju operativne troškove kroz prodaju. U mnogim državama članicama EU-a, primjerice, neka se javna prometna poduzeća (npr. željeznička poduzeća) smatraju GGS-om jer se dosta oslanjaju na potporu iz državnog proračuna i ne pokrivaju svoje poslovanje u

potpunosti kroz prodaju karata. Javna poduzeća koja se smatraju tržišnim proizvođačima, s obzirom da su prihodi ostvareni na tržištu njihov primarni izvor financiranja, ne ulaze u obuhvat GGS-a čak i kada je sva njihova imovina u vlasništvu državnih jedinica. Na slici 2. prikazano je razgraničenje GGS-a u skladu s GFS-om.

Slika 2.: Razgraničenje sektora opće države



Izvor: ZHAW, 2018.

Za razliku od poimanja subjekta temeljem GFS-a, IPSAS-i nemaju toliko statičnu definiciju izvještajnog subjekta. U IPSAS-ima se upotrebljava pristup koji je usmjeren na korisnika jer izrada GPFR-ija korisnicima omogućuje dobivanje korisnih informacija za potrebe odgovornosti i donošenja odluka (Konceptualni okvir IPSAS-a para. 4.5). U IPSAS-

ima je „izvještajni subjekt“ definiran kao državna ili druga organizacija, program ili prepoznatljiva aktivnost javnog sektora, koji izrađuju GPFR-e (Konceptualni okvir IPSAS-a para. 4.1).⁷ Različito poimanje subjekta temeljem GFS-a i IPSAS-a dovodi do različitih granica izvještavanja, posebice na konsolidiranoj / sektorskoj razini, kako je prikazano u sljedećem poglavlju.

⁷ Osim te ključne definicije, u skladu s definicijom IPSAS-a izvještajni subjekti javnog sektora obavljaju aktivnosti prikupljanja i/ili upotrebe sredstava za poduzimanje aktivnosti u korist ili u ime građana, a primatelji usluga ili davatelji sredstava (tj. građani / porezni obveznici) na temelju GPFR-a dobivaju informacije za potrebe odgovornosti ili donošenja odluka (Konceptualni okvir IPSAS-a para. 4.3).

Konsolidacija

U skladu sa smjernicama za izvještavanje temeljem GFS-a, institucionalne jedinice su agregirane i konsolidirane u statističke sektore i podsektore. U izvještavanju temeljem GFS-a naglasak je prvenstveno na konsolidiranom GGS-u i njegovim konsolidiranim podsektorima, iako smjernice imaju jasne odredbe za prikupljanje informacija o nadređenom javnom sektoru (GFSM 2014. para. 2.63; ESA 2010. para. 1.35). Granica izvještavanja uglavnom proizlazi iz vrste ekonomskog ponašanja institucionalne jedinice (tj. razlike između tržišnih i netržišnih proizvođača). Za razliku od GFS-a, u IPSAS-ima se slijedi poimanje ekonomskog subjekta, koje

zahtijeva konsolidaciju svih javno kontroliranih subjekata. Države koje slijede IPSAS-e mogu prezentirati i posebne financijske izvještaje (obično u skladu s granicama proračuna) i konsolidirane financijske izvještaje (uključujući sve kontrolirane subjekte). To je očigledno podudarno s ciljem IPSAS-a u skladu s kojim IPSAS-i daju osnovu za vrednovanje financijskog učinka i položaja države (vlasti) kao i pojedinačnih državnih subjekata, dok je glavni naglasak u provedbi GFSM-a 2014. i ESA-e 2010. (uključujući MGDD) na sastavnim jedinicama (izgradnji) GGS-a. Iz toga proizlazi različito poimanje konsolidacije.

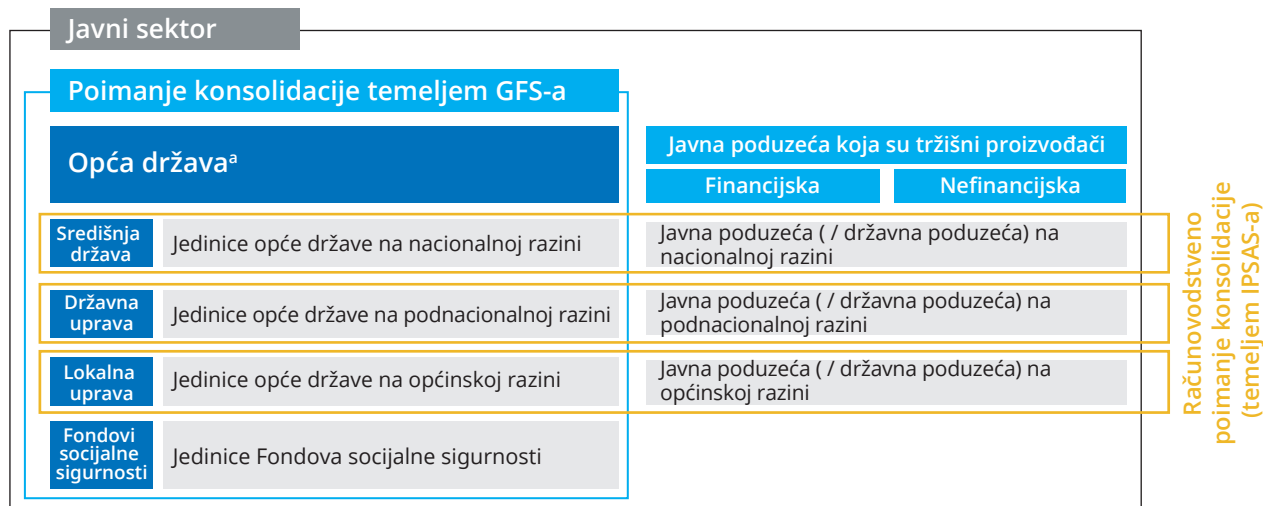
Tablica 4.: Kratak prikaz: poimanje konsolidacije u statistici državnih financija i međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor

GFSM 2014. / ESA 2010. (MGDD)	IPSAS
Pojam opće države: U GFS-u naglasak je prvenstveno na prikupljanju podataka o GGS-u koji se sastoji od svih jedinica opće države na svim razinama vlasti.	Pojam ekonomskog subjekta: IPSAS-i zahtijevaju potpunu konsolidaciju ⁸ svakog kontroliranog subjekta, čak i kada se njegove aktivnosti razlikuju od aktivnosti drugih subjekata unutar dotičnog ekonomskog subjekta.

Slika 3. prikazuje različito poimanje konsolidacije u IPSAS-ima i GFS-u i granice izvještavanja koje iz toga proizlaze.

⁸ Iako je temeljem IPSAS-a propisana potpuna konsolidacija, mnoge zemlje koje su uvele IPSAS-e kao osnovni računovodstveni okvir ne primjenjuju potpunu konsolidaciju u praksi nego konsolidaciju na temelju udjela.

Slika 3.: Poimanje konsolidacije i granice izvještavanja



a) GGS je dio javnog sektora i može obuhvaćati javna poduzeća na razini središnje države, državne uprave ili lokalnoj razini ako ih se smatra netržišnim proizvođačima (GFSM 2014. para. 2.1 / ESA 2010. para. 2.111).

Izvor: ZHAW, 2019. prilagođeno na temelju podataka Savezne uprave za financije Švicarske (2011.).

Iako se granice izvještavanja temeljem GFS-a i IPSAS-a značajno podudaraju, posebice u pogledu proračunskih subjekata, postoje značajna odstupanja zbog različitog poimanja konsolidacije i popratnog nazivlja. Okviri horizontalne konsolidacije na slici 3. pokazuju **granice/načela konsolidacije temeljem IPSAS-a (PSA-a)** (tj. poimanje konsolidiranih financijskih izvještaja temeljem IPSAS-a 35), koji obično obuhvaćaju proračunske jedinice (npr. ministarstva) i bilo koje druge kontrolirane

subjekte bez obzira jesu li oni tržišni proizvođači ili nisu. Odluka o konsolidaciji nižih razina vlasti u okviru GPFR-a ovisi o tome jesu li one pod kontrolom središnje države ili nisu. Ujedinjena Kraljevina, primjerice, konsolidira svu lokalnu upravu u „račune na razini cijele države“⁹ na nacionalnoj razini. Okvir vertikalne konsolidacije predstavlja **granicu izvještavanja temeljem GFS-a**, obično poznatu kao GGS – kako je definirano u prethodnom poglavlju.

9 Računi na razini cijele države odnose se na pojam u izvještavanju koji obuhvaća sve subjekte koje kontrolira država. Ovisno o ustavnom ustroju jurisdikcije i stupnju decentralizacije, kontrola središnje države nad državnim subjektima na podnacionalnoj razini može biti definirana ili ne. U savezima, niže razine vlasti obično nisu konsolidirane jer nisu kontrolirane.

Načelo priznavanja

Smjernice za izvještavanje temeljem GFS-a i IPSAS-a namijenjene su priznavanju ekonomskih događaja u razdoblju u kojem oni nastaju na temelju obračunske osnove. Međutim, one se razlikuju u prepoznavanju određene imovine

- i obveza i – slijedom toga – s njima povezanih
- prihoda i rashoda. Tablica 5. prikazuje ključne
- konceptualne razlike, a tablica 6. odabrane
- praktične primjere.

Tablica 5.: Kriteriji priznavanja: konceptualne razlike

GFSM 2014. / ESA 2010.	IPSAS-i
Priznavanje ekonomskih događaja: U GFS-u ekonomski se događaji priznaju na obračunskoj osnovi ovisno o nastanku, promjeni, razmjeni, prijenosu ili nestanku ekonomske vrijednosti. U makroekonomskoj statistici, događaj se ne priznaje sve dok postoji imovina/obveza druge ugovorne strane. U makroekonomskom statističkom sustavu temeljno je načelo održavanje simetrije (reciprociteta). Za održavanje simetrije (reciprociteta) na obje ugovorne strane u transakciji, priznavanje neke imovine/obveza u izvještavanju temeljem IPSAS-a možda neće biti istovjetno priznavanju u izvještavanju temeljem GFS-a i obratno. Iako nema priznavanja tih događaja, njih se umjesto toga može objaviti kao memorandumske stavke temeljem GFS-a kao što je primjerice slučaj s izloženošću eksplicitnim jednokratnim jamstvima i rezerviranjima za sumnjive dugove (GFSM 2014. A6.10).	Priznavanje prošlih događaja s vjerojatnim priljevima/odljevima: IU IPSAS-ima dolazi do priznavanja imovine i obveza, uključujući rezerviranja, kada: • ekonomski događaj nastane u prošlosti; • je moguće pouzdano procijeniti iznos i • postoji vjerojatnost budućih priljeva/odljeva. Osim toga, imovina se priznaje samo u slučaju postojanja resursa i pod uvjetom da ih kontrolira subjekt (usp. Konceptualni okvir IPSAS-a para. 5.6). Ti čimbenici u određenim slučajevima omogućuju priznavanje stavaka za koje druga ugovorna strana ne mora priznati simetričan (recipročan) iznos. Primjerice, dok god su kriteriji ispunjeni, u skladu s IPSAS-ima potrebno je priznati rezerviranja za restrukturiranje (usp. IPSAS 19).

Izvor: Podaci prikupljeni temeljem GFSM-a 2014. A6.10 i IPSAS-a.

Tablica 6.: Odabrani praktični primjeri

	GFSM 2014. / ESA 2010.	IPSAS-i
Imovina		
Imovina koja proizlazi iz istraživanja nafte i plina (rudna bogatstva)	I u GFSM-u 2014. i ESA-i 2010. propisano je priznavanje dokazanih zaliha rudnih bogatstava prema njihovoj sadašnjoj vrijednosti očekivanih neto prinosa nakon komercijalne eksploatacije.	U IPSAS-ima se ekstraktivni prirodni resursi ne priznaju kao imovina. Dogovore o budućoj prodaji vezane za buduću ekstrakciju prirodnih resursa koji se mogu podmiriti neto u gotovini ili drugim financijskim instrumentom ili razmjenom financijskih instrumenata, treba priznati po njihovoj fer vrijednosti (IPSAS 29.4, 29.45).

	GFSM 2014. / ESA 2010.	IPSAS-i
Troškovi istraživanja i razvoja	Smatra se da su rashodi za istraživanje i razvoj formiranje kapitala koje dovodi do imovine u obliku intelektualnog vlasništva. Drugim riječima, to je zaliha vrijednosti koja predstavlja koristi nastale za subjekt koji se bavi istraživanjem i razvojem tijekom određenog vremenskog razdoblja.	U IPSAS-ima postoji razlika između istraživanja (namijenjenog stjecanju novog znanstvenog ili tehničkog znanja) i razvoja (primjene rezultata istraživanja) iz koje proizlazi da je samo razvoj moguće priznati kao nematerijalnu imovinu. Istraživanje se ne priznaje kao nematerijalna imovina nego se smatra rashodom. Stoga u skladu s IPSAS-ima ne postoji kapitalizacija troškova istraživanja (IPSAS 31 para. 52. i 55.).
Pretplate (članarine) u međunarodnim organizacijama	Pretplate i članarine u međunarodnim organizacijama mogu se priznati bilo kao plaćanje usluge bilo kao financijska imovina (vlasnički udio) ovisno o prirodi transakcije. Za razliku od ESA-e 2010., u GFSM-u 2014. te je transakcije moguće smatrati transferima ako ih se tako može opisati.	Pretplate i članarine se u IPSAS-ima ne spominju eksplicitno, ali ih je naposljetku moguće priznati kao imovinu ako ispunjavaju kriterije priznavanja (pogledati gornju tablicu).
Naslijeđena imovina	U GFSM-u 2014. naslijeđena je imovina definirana kao imovina namijenjena čuvanju na neodređeno vrijeme (para. 7.11) ¹⁰ , ali se valorizacija ne spominje. Međutim, u nedostatku vidljivih tržišnih vrijednosti (što je izgledno u slučaju naslijeđene imovine), GFS-om je propisano priznavanje prema amortiziranoj zamjenskoj vrijednosti (para. 7.31).	U IPSAS-ima nije potrebno priznavati naslijeđenu imovinu koja bi inače ispunila kriterije priznavanja (IPSAS 17.9). Možda će se smjernice u tom pogledu dalje razviti u okviru projekta IPSASB-a koji je u tijeku.
Imovina angažirana u javno-privatnim partnerstvima (JPP-ima)	U GFSM-u 2014. i ESA-i 2010. se za utvrđivanje priznavanja imovine u JPP-ima primjenjuje analiza rizika i dobiti (nagrada). Imovina koja podliježe mehanizmu JPP-a klasificira se kao nedržavna imovina ako partner iz privatnog sektora snosi većinu rizika i dobiti (nagrada) imovine, a ako je obratno, onda se radi o državnoj imovini (MGDD VI.4.1.4).	U IPSAS-u 32 (Ugovori o koncesiji usluga: davatelj koncesije) se za utvrđivanje priznavanja imovine primjenjuju kriteriji kontrole. Davatelj (tj. javni subjekt) koncesije priznaje imovinu ako: • davatelj koncesije kontrolira ili regulira usluge koje koncesionar (tj. privatni partner) mora pružiti pomoću imovine; komu navedene usluge mora pružiti i po kojoj cijeni; • koncesionar ima pravo na korist po osnovi imovine ili rezidualni (ostatni) udio u imovini na kraju ugovornog razdoblja (IPSAS 32.9).

¹⁰ U ESA-i 2010. (para. 20.144) povijesni se spomenici smatraju naslijeđenom imovinom, ali ne postoji ni definicija ni posebne smjernice za njihovo priznavanje.

	GFSM 2014. / ESA 2010.	IPSAS-i
Obveze		
Rezerviranja	Budući da rezerviranja ne moraju nužno imati drugu ugovornu stranu (npr. rezerviranja za ekološku obnovu), ona nisu odmah priznata u GFS-u. Trošak se priznaje čim se evidentira odgovarajući odljev. U SNA-u, kao i u GFSM-u 2014. i ESA-i 2010. razmatraju se samo ona rezerviranja koja proizlaze iz konstruktivnih obveza u slučaju da ih se može kategorizirati kao standardizirana jamstva.	U skladu s IPSAS-ima rezerviranja se priznaju kada postoji sadašnja obveza kao posljedica prošlog događaja (osim primanja zaposlenih); odljev sredstava je vjerojatan i može se pouzdano izmjeriti (IPSAS 19.22).
Obveze za isporuku ili proizvodnju dobara ili usluga, npr. temeljem predujma ili bespovratnih sredstava	U smjernicama za GFS te se obveze ne spominju eksplicitno kao u IPSAS-ima. Međutim, u GFSM-u 2014. para. 3.16 spominje se da primatelji bespovratnih sredstava / transfera s priloženim kriterijima učinka osim prihoda priznaju i povećanje drugih obveza. Ako se obveza ispunjava malo po malo, onda se s tim u skladu druge obveze smanjuju. Na sličan je način u GFSM-u 2014. para. 5.16 navedeno da se uvjetni transferi (npr. za isporuku dobara/usluga ili izgradnju dugotrajne imovine) priznaju nakon stjecanja bezuvjetnog prava na primitak naknade ili iznosa.	Prihode od nerazmjenskih transakcija (tj. bespovratna sredstva ili donacije) vezane za uvjete koji dovode do ispunjenja obveze treba prikazati kao obvezu u mjeri u kojoj sadašnja obveza nije ispunjena u skladu s IPSAS-om 23. Prihodi od razmjenskih transakcija (npr. ugovori o pružanju usluga) kojima je definirano ispunjenje obveze priznaju se ovisno o postotku ispunjenja u skladu s IPSAS-om 9.
Primanja zaposlenih: mirovine	Primanja zaposlenih koja se odnose na mirovine u statistici se priznaju kao obveze poslodavca samo u onoj mjeri u kojoj su ona priznata kao potraživanja (financijska imovina) u bilanci mirovinskog fonda. Druga se primanja zaposlenih vezana za ugovore o radu kao što su odgode zbog prekovremenog rada ili neiskorištenog godišnjeg odmora smatraju obvezama. (Pristup koji u obzir uzima institucionalnu jedinicu i prvenstveno razmatra mirovinski fond, GFSM 2014. A2.43).	Primanja zaposlenih koja se odnose na mirovine (primanja poslije prestanka zaposlenja) priznaju se kao obveze poslodavca, u slučaju da postoji definirani plan za primanja, pod uvjetom da ona nisu pokrivena planom ulaganja u mirovinske fondove (IPSAS 39.65, pristup temeljen na obvezama poslodavca). U slučaju da postoji definirani plan plaćanja doprinosa, obveza se utvrđuje prema iznosima koje treba izdvojiti u svakom razdoblju (IPSAS 39 para. 52).

	GFSM 2014. / ESA 2010.	IPSAS-i
Primanja zaposlenih: osim mirovina	Druga primanja zaposlenih vezana za ugovore o radu poput odgoda za prekovremeni rad ili neiskorišteni godišnji odmor smatraju se obvezama poslodavca.	Računovodstveno postupanje s drugim dugoročnim primanjima zaposlenih slično je primanjima poslije prestanka zaposlenja u definiranom planu za primanja. U slučaju otpremnina, one proizlaze iz odluke subjekta da prekine radni odnos sa zaposlenikom prije normalnog datuma odlaska u mirovinu ili iz odluke zaposlenika da prihvati otpremninu u zamjenu za raskid radnog odnosa (IPSAS 39 para. 162). Što se tiče kratkoročnih primanja zaposlenih (npr. prekovremeni rad, neiskorišteni godišnji odmor), obveza nastaje kada zaposlenik subjektu pruži uslugu za vrijeme trajanja računovodstvenog razdoblja (IPSAS 39 para. 11).

Izvor: Podaci koje su prikupili autori temeljem IPSASB-a (2016.) i referentnih okvira GFSM 2014., ESA 2010., SNA 2008. i IPSAS-a.

Načelo mjerenja

Načelo mjerenja temeljem GFS-a i IPSAS-a omogućuje valorizaciju većine imovine i obveza na istoj osnovi, tj. prema sadašnjim tržišnim vrijednostima, osim ondje gdje se temeljem IPSAS-a moraju upotrijebiti povijesni troškovi ili neka druga osnova mjerenja.¹¹ Opće je valorizacijsko načelo temeljem GFS-a upotreba sadašnjih tržišnih cijena za svu imovinu, obveze i popratne promjene vrijednosti. Za imovinu i obveze kojima se ne trguje na tržištima, kojima

se ne trguje često ili ako cijene nisu vidljive, preporučuju se alternativni načini valorizacije: nominalna vrijednost,¹² povijesni troškovi,¹³ ili amortizirani zamjenski trošak za dugotrajnu imovinu kao najbolje moguće rješenje ako ne postoje druge informacije. U IPSAS-ima je dopušteno, ali u mnogim slučajevima to nije obavezno, upotrijebiti „fer vrijednost“ kako je prikazano u tablici 7. Tablica 8. prikazuje odabrane praktične primjere.

11 U tijeku je projekt IPSASB-a u kojem će se možda dalje razviti smjernice za mjerenje u javnom sektoru.

12 Različita su tumačenja nominalne vrijednosti u statističkoj zajednici. U GFSM-u 2014. nominalna je vrijednost definirana u dokumentu Public Sector Debt Statistics Guide of the International Organizations (Vodič međunarodnih organizacija za vođenje statistike duga javnog sektora) (izdanje iz 2013.). U toj definiciji nominalna vrijednost odgovara, osim u jednom malom detalju, valorizaciji prema amortiziranom zamjenskom trošku u IPSAS-ima. Nominalna je vrijednost definirana kao vrijednost koju dužnik duguje kreditoru (vjerovniku) i odražava vrijednost financijskog instrumenta u trenutku nastanka uključujući ekonomske tokove koji su uslijedili (tj. transakcije ili promjene tečaja), ali bez promjena tržišne cijene.

13 Povijesni troškovi su troškovi nastali na dan nabave.

Tablica 7.: Kriteriji mjerenja: konceptualne razlike

GFSM 2014. / MGDD (ESA 2010.)	IPSAS-i
Sadašnje tržišne cijene: Za sve tokove i stanja imovine/obveza upotrebljavaju se sadašnje tržišne cijene, ali ako ne postoji aktivno tržište, mogu se upotrijebiti alternativni načini valorizacije.	Fer vrijednost, povijesni troškovi i druge osnove: Za mjerenje imovine i obveza upotrebljavaju se fer vrijednost, povijesni troškovi ili druge osnove. Potrebno je na isti način valorizirati sličnu imovinu i obveze te objaviti osnove valorizacije. Ako subjekt podnese izvještaj o nekoj stavci upotrebom povijesnih troškova, u IPSAS-ima se često potiče objavljivanje fer vrijednosti ako postoji materijalna razlika između prijavljenog troška i fer vrijednosti te stavke. U IPSAS-ima je često subjektima dopušteno odabrati bilo fer vrijednost bilo povijesne troškove.

Tablica 8.: Odabrani praktični primjeri

	GFSM 2014. / ESA 2010. (MGDD)	IPSAS-i
Imovina		
Nekretnine, postrojenja i oprema	U skladu s GFS-om, imovina se valorizira na osnovi sadašnjih tržišnih vrijednosti, tj. kao da je nabavljena na dan izvještavanja uzimajući u obzir relevantne čimbenike kao što su njezino stanje i starost (GFSM para. 7.20). Ako ne postoje vidljive tržišne vrijednosti, mogu se upotrijebiti druge tehnike procjene.	U IPSAS-ima je moguće odabrati model valorizacije za cijeli razred nekretnina, postrojenja i opreme te upotrijebiti povijesne troškove ili metodu revalorizacije (na temelju fer vrijednosti) za mjerenje nakon njihove nabave.
Obveze		
Financijski instrumenti	Obveze se valoriziraju prema njihovim sadašnjim tržišnim cijenama. Ako se obvezom ne trguje na tržištu ili se njome ne trguje često, upotrebljavaju se nominalne vrijednosti jer se one smatraju odgovarajućom zamjenskom metodom procjene tržišne vrijednosti (GFSM 2014. A1.272). ¹⁴	U skladu s IPSAS-ima propisano je mjerenje financijskih instrumenata pomoću fer vrijednosti, primjene amortiziranih troškova ¹⁵ ili troškova koji ovise o kategoriji kojoj pripadaju (IPSAS 29.48 i 29.49).

¹⁴ Za potrebe EDP-a, u MGDD-u je navedeno da se uzima nominalna vrijednost kao ekvivalent nazivnoj vrijednosti obveza [sic.] (MGDD VIII.1 para. 2). Međutim, u kontekstu nacionalnih i regionalnih računa EU-a, nominalna vrijednost obuhvaća stanje obračunatih kamata (ESA 2010. para. 7.39) i stoga se nominalna vrijednost razlikuje od nazivne vrijednosti. Ta pomalo neprecizna i nedosljedna formulacija može dovesti do različitih tumačenja.

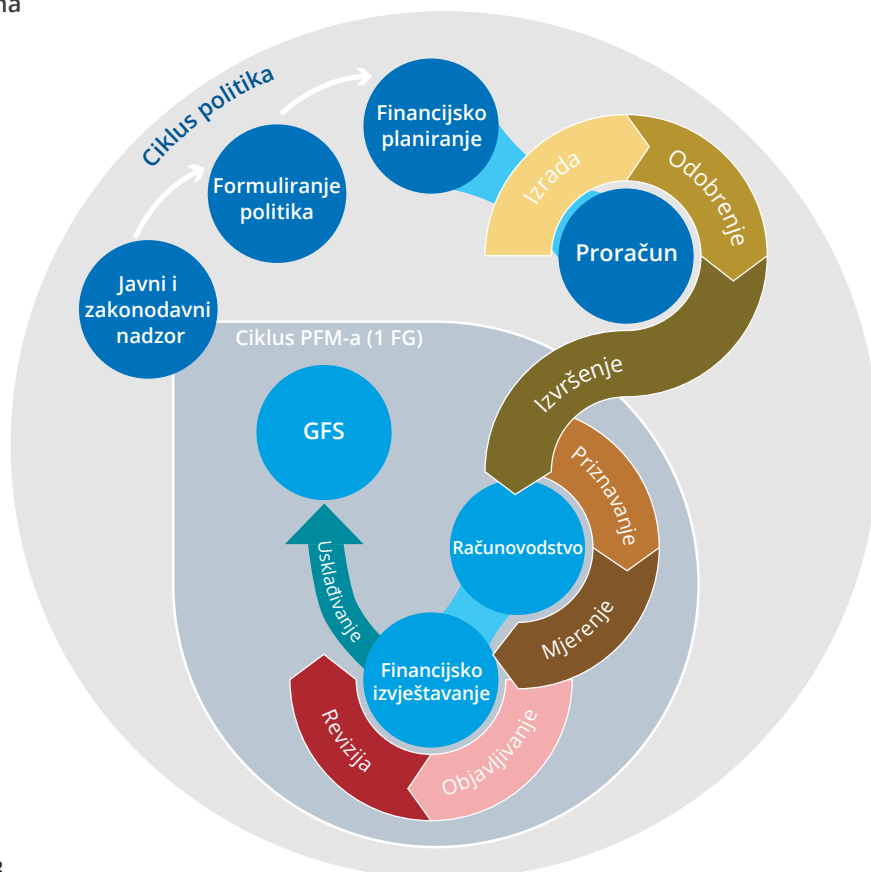
¹⁵ Amortizirani su troškovi praksa mjerenja u kojoj se od prvotno priznatog iznosa oduzima otplata glavnice i kumulativna amortizacija.

Integracija računovodstva u javnom sektoru sa statistikom državnih financija u holističkom ciklusu upravljanja javnim financijama

PSA i GFS imaju drukčiju temeljnu logiku i paradigme, kao i posebne referentne okvire za praktičnu provedbu i primjenu. Stoga je ovo poglavlje namijenjeno razradi konceptualnog prožimanja dvaju različitih zadataka za izvještavanje i njihovoj integraciji u holistički ciklus PFM-a.

U većini zemalja, fiskalni je ciklus usko propisan Zakonom o proračunu kojim se uspostavljaju sveobuhvatna načela upravljanja i procesi za alokaciju sredstava i izvršenje proračuna. Srednjoročni ekonomski okvir za potrebe višegodišnjeg fiskalnog planiranja može sadržavati još neke smjernice za izradu proračuna. Može se smatrati da proračun, kao ishod dijaloga i formuliranja politika, predstavlja pravno odobrene rashode za subjekte javnog sektora.

Slika 4.: Računovodstvo u javnom sektoru i statistika državnih financija u holističkom ciklusu upravljanja javnim financijama



Izvor: ZHAW, 2018.

PFM je kao administrativna aktivnost, neovisan od ciklusa politika i političke logike, namijenjen osiguravanju učinkovite i efikasne upotrebe javnih sredstava u izvršenju proračuna. Zadaci kao što su upravljanje likvidnošću i dugom ili interne kontrole podjednako su ključni kao i aktivnost vođenja bilježaka pri evidentiranju transakcija i ekonomskih tokova¹⁶ u skladu s općeprihvaćenim računovodstvenim načelima (GAAP). IPSAS-i, budući da su posebno oblikovani za javni sektor, u mnogim zemljama predstavljaju glavnu osnovu za GAAP u javnom sektoru prilagođen potrebama dotičnih zemalja, osim ako primjenjuju IPSAS-e u izravnom obliku. U konačnici opća je namjena računovodstva dati pregled financijske učinka i položaja subjekta i objaviti detaljne upravljačke informacije koje idu u prilog već spomenutim zadacima PFM-a, ali u službi odgovornosti i za potrebe donošenja odluka (usp. Konceptualni okvir IPSAS-a para. 2.1). U većini jurisdikcija reviziju preliminarne financijskih izvještaja obavlja neovisno vanjsko tijelo (tj. vrhovna revizijska institucija) na kraju

fiskalne godine. Osim financijskog izvještavanja, vladama diljem svijeta povjerena je zadaća izrade statističkih podataka i izvještavanja o njima za potrebe međunarodne usporedivosti i utvrđivanja utjecaja državnih rashoda na cijelo gospodarstvo. Posljednji zadatak u ciklusu PFM-a je statističko izvještavanje o GGS-u, koje se temelji na financijskom izvještavanju i financijskim izvještajima državnih subjekata kao izvoru podataka (idealno bi bilo na financijskim izvještajima za koje je obavljena revizija jer ih je provjerilo vanjsko tijelo). Zbog konceptualnih razlika, taj se izvor podataka mora posebno preraditi i uskladiti sa smjernicama za statističko izvještavanje da bude u skladu s odgovarajućim referentnim okvirom (GFSM-om 2014. ili ESA-om 2010./MGDD-om). Međutim, prakse priznavanja i mjerenja temeljem IPSAS-a dobra su osnova za pronalaženje podataka i njihov prijenos u format potreban za GFS, jer se IPSAS-i i GFS znatno podudaraju (bez obzira na gore navedene razlike).

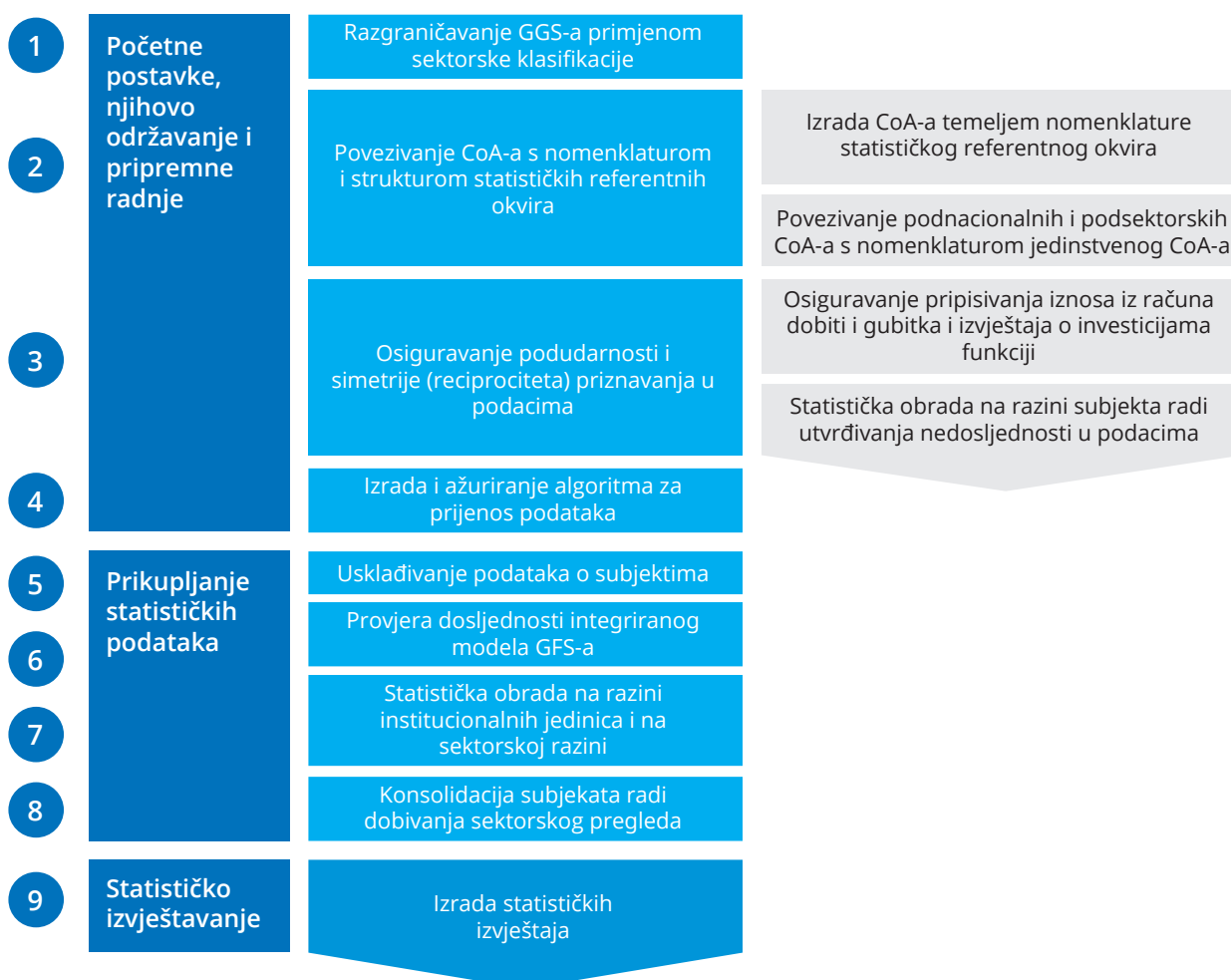
¹⁶ Ekonomski tokovi obuhvaćaju ulaz i izlaz novca, ali i novčano neutralne (/ negotovinske) tokove kao što su amortizacija ili opadanje vrijednosti imovine, rezerviranja i iskazivanje zaliha u odgovarajućem razdoblju (tzv. *cut-offs*).

Od računovodstva u javnom sektoru do statistike državnih financija – proces usklađivanja

Prikupljanje statističkih podataka iz informacija temeljem IPSAS-a i izrada izvještaja temeljem GFS-a zahtijevaju nekoliko koraka utvrđivanja i održavanja konceptualnih postavki, kao i operativnih aktivnosti. Ovo poglavlje sadržava generički pregled procesa prikupljanja statističkih podataka i svih aktivnosti s tim u vezi prikazan

na slici 5. Jasno je da u obzir treba uzeti poseban administrativni kontekst i okruženje PFM-a pri bilo kojoj primjeni u praksi, a od najveće je važnosti sve detaljno prilagoditi (pogledati i sljedeće poglavlje o praktičnim izazovima i strategijama ublažavanja).

Slika 5.: Referentni model s procesima prikupljanja statistike državnih financija



Izvor: ZHAW, 2018.

Početne postavke, njihovo održavanje i pripremne radnje

1. Razgraničavanje GGS-a primjenom sektorske klasifikacije

U prvom koraku potrebno je utvrditi i definirati subjekte koji će biti obuhvaćeni u skladu s načelom sektorske klasifikacije temeljem GFS-a/ESA-e (pogledati sliku 2. u ovom vodiču za usporedbu). Jedinice su klasificirane kao dio šireg javnog sektora (i njegovih podsektora) i kao dio opće države (i njezinih podsektora).

2. Povezivanje COA-a s nomenklaturom i strukturom statističkih referentnih okvira

Prije prijenosa podataka temeljem IPSAS-a u GFS, potrebno je povezati nomenklature i strukture CoA-a sa statističkih referentnim okvirima. Ako je moguće, izrađuje se jedinstveni CoA koji će pokriti sve jedinice javnog sektora na nacionalnoj i podnacionalnoj razini. Ponekad je korisno upotrijebiti posebne brojčane oznake za proračunske jedinice iz proizvodnih jedinica. Međutim, državne jedinice trebaju primijeniti isti CoA, ako je to moguće, ovisno o tome ima li jurisdikcija ovlast propisati CoA za podnacionalne subjekte i podsektorske jedinice. U idealnom smislu, CoA koji se primjenjuje u PSA-u paralelno odgovara nomenklaturama statističkih referentnih okvira (GFSM-u 2014. / ESA-i 2010.) ili sadržava odgovarajuće brojčane oznake za povezivanje. Što je više tomu slučaj, to je manje statističke obrade potrebno u kasnijim koracima.¹⁷

3. Osiguravanje podudarnosti i simetrije (reciprociteta) priznavanja u podacima

Ključan je pripremni korak radi izbjegavanja pretrpanosti podacima provjeriti dosljednost podataka na razini subjekta unakrsnim provjeravanjem simetrije (reciprociteta) u priznavanju (što je u skladu sa sistematičnom makroekonomskom obradom temeljem GFS-a i SNA-a/ESA-e). Takva vrsta statističke obrade namijenjena je utvrđivanju nedosljednosti u podacima među subjektima, kao što je nepodudaranje u priznavanju transfera ili kategorizaciji funkcije.

- Za potrebe konsolidacije (8. korak) potrebno je osigurati istovjetnost iznosa na rashodovnoj strani platitelja i prihodovnoj strani korisnika. To se odnosi i na kodiranje (brojčane oznake) u skladu s ekonomskom i funkcijskom klasifikacijom.¹⁸ U praksi postoje veće razlike u klasifikaciji prema funkcijama nego prema ekonomskoj klasifikaciji. Jednako vrijedi i za bilancu stanja, u kojoj se primjerice financijska imovina jedinice opće države mora podudarati s obvezama na strani obveza druge jedinice opće države. Ako se iznosi razlikuju (razlog tomu može biti i godišnji obračun), obično se pretpostavlja da će platitelj prikazati točan iznos na svojoj fakturi.
- Osim toga, ako su sve jedinice kodirane jednoobrazno u ekonomskoj klasifikaciji nacionalnog CoA-a, mora se osigurati da

17 Ako jurisdikcija nije ovlaštena propisati CoA koji se može primijeniti na podnacionalne subjekte i podsektorske jedinice i ako oni upotrebljavaju vlastite CoA-e, potrebno im je dati brojčane oznake nacionalnog CoA-a prema kojemu je sve strukturirano. Ti subjekti trebaju preuzeti prve brojke strukture CoA-a koju preslikavaju i dalje je proširiti ovisno o svojim pojedinačnim potrebama dodavanjem znamenaka na kraju.

18 Za potrebe provjere dosljednosti, korisno je brojčano označiti (kodirati) i prihode (i prodaju nefinancijske imovine) pomoću funkcijske klasifikacije.

svi pojedinačni iznosi u izvještaju o računu dobiti i gubitka i izvještaju o investicijama – nabava i prodaja imovine te potrošnja dugotrajne imovine – budu pripisani funkciji. Ako te informacije nisu dostupne, za potrebe pripisivanja iznosa funkciji može se upotrijebiti funkcija administrativne jedinice, koja je obično uvrštena u financijske izvještaje.

4. Izrada i ažuriranje algoritma za prijenos podataka

Prijenos podataka temeljem IPSAS-a u GFS zahtijeva pobližu analizu dostupnih izvornih podataka i utvrđivanje njihovih razlika. Na temelju toga, može se izraditi algoritam ili tablica za prijenos podataka, koji će se podudarati s CoA-om i obuhvatiti sve potrebne informacije o PSA-u. Nakon njihove

izrade, taj algoritam/tablicu treba održavati i kontinuirano ažurirati. Budući da se struktura izvornih podataka može razlikovati ovisno o vrsti, karakteristikama i računovodstvenom modelu subjekta, možda će biti potrebno održavati različite vrste algoritama/tablica za različite vrste subjekata u GGS-u. Stoga se većina zemalja oslanja na nekoliko algoritama/tablica za prijenos podataka, ako ne uspije ponovno kodirati podatke o PSA-u u skladu s jedinstvenim nacionalnim CoA-om i dobiti usklađene strukture podataka (pogledati sliku 5., korak 2.). Potrebno je izraditi poseban algoritam/posebnu tablicu za prijenos podataka namijenjenu klasificiranju različitih državnih aktivnosti (programa/projekata) pri klasifikaciji funkcija države (COFOG-u).

Prikupljanje statističkih podataka

5. Usklađivanje podataka o subjektima

Dva su različita pristupa prikupljanju statističkih podataka temeljem GFS-a, a njihov odabir ovisi o institucionalnom ustroju, kapacitetima, primjeni pomoćnih alata i stupnju automatizacije. Većina zemalja korisnica PULSAR-a upotrebljava pristup u kojem se primjenjuje paralelna obrada, za koji se smatra da u nedostatku naprednih pomoćnih alata i zbog niskog stupnja automatizacije smanjuje broj pogrešaka.

A. Obrada korak po korak

Podaci o bilanci stanja i računu dobiti i gubitka subjekata javnog sektora unose se u algoritam ili tablicu za prijenos podataka kako bi se informacije prikazale u formatu željenog referentnog okvira statističkog izvještavanja (u većini jurisdikcija to je GFSM 2014.). U ovoj fazi usklađivanja podataka države članice EU-a ili države kandidatkinje mogu podatke odmah uskladiti s ESA-om 2010. umjesto s GFSM-om 2014. Ovisno o tome je li u upotrebi automatizirani algoritam ili tablica za prijenos podataka na temelju računalnog programa (softvera), u kasnijim će koracima biti potrebno više ili manje statističke obrade.

B. Pristup u kojem se primjenjuje paralelna obrada

Bilance stanja i računi dobiti i gubitka subjekata u javnom sektoru unose se paralelno pomoću instrumenata posebno namijenjenih za prijenos podataka i stoga se u ovoj fazi procesa podaci pojavljuju u odgovarajućem formatu okvira statističkog izvještavanja koji se primjenjuje u toj jurisdikciji.

6. Provjera dosljednosti integriranog modela GFS-a

- Nakon prijenosa podataka u GFS, operativni prihodi i rashodi usklađuju se s podacima iz bilance stanja kako bi se osigurala dosljednost u financijskim računovodstvenim podacima u okviru GFS-a.
- Evidentiraju se metodološka vrijednosna usklađenja, vrijednosno se usklađuju konceptualne razlike između računovodstvenih smjernica (IPSAS-a) kako bi one bile usklađene sa smjernicama temeljem ESA-e 2010. i GFSM-a 2014. pri čemu je ključno primijeniti postupak dvojnog računovodstva, u kojem vrijednosno usklađenje dugovanja dovodi do vrijednosnog usklađenja terećenja drugdje u računovodstvenom okviru, i obratno.

7. Statistička obrada na razini institucionalnih jedinica i na sektorskoj razini

Statistička obrada na sektorskoj razini obuhvaća izvođenje sadašnje vrijednosti imovine i obveza ako se u računovodstvu ili izradi podjele poreza primjenjuju povijesni troškovi. Ako se u IPSAS-ima upotrebljavaju povijesni troškovi, i ako nema vidljivih tržišnih vrijednosti za valorizaciju imovine, onda se za utvrđivanje sadašnjih vrijednosti moraju upotrijebiti tehnike statističke procjene kao što je uzorkovanje ili indeksiranje prema inflaciji, koje se primjenjuju na cijeli imovinski razred.

8. Konsolidacija subjekata radi dobivanja sektorskog pregleda

Konsolidacija statističkih podataka subjekata omogućuje pregled rezultata GGS-a. Podaci su prikazani i na bruto i na konsolidiranoj razini opće države.

Statističko izvještavanje

9. Izrada statističkih izvještaja

A. Obrada korak po korak

Budući da je već izvršen prijenos podataka temeljem IPSAS-a u GFS, onda se ostale obveze statističkog izvještavanja, osim izrade izvještaja u skladu s primarno primijenjenim referentnim okvirom (5. korak), mogu izvršiti bez velikog napora. Drugim riječima, podaci za GFS na sektorskoj razini mogu se prenijeti u dodatni statistički referentni okvir primjenom još jednog posebno oblikovanog algoritma ili tablice. Ako su podaci za GFS najprije izvedeni temeljem GFSM-a 2014., ovaj se korak odnosi na prijenos podataka temeljem ESA-e 2010., ili obratno. Taj dodatni korak vrijedi samo za zemlje koje imaju obveze statističkog izvještavanja u EU-u jer su dio Europskog statističkog sustava (zbog članstva, moguće kandidature ili bilateralnih sporazuma).

B. Pristup u kojem se primjenjuje paralelna obrada

Na temelju statističkih podataka koji su obrađeni u skladu sa željenim referentnim okvirom mogu se izvesti izvještaji za GFS za potrebe izvještaja koji se dostavljaju međunarodnim organizacijama kao što su MMF ili Eurostat.

Tekstni okvir 1.: Integracija podataka prikupljenih za GFS s fiskalnim nadzorom i nacionalnim računima

Preporuča se, gdje je to izvedivo, integracija podataka prikupljenih za GFS s fiskalnim nadzorom i nacionalnim računima. U kontekstu EU-a, Glavna uprava za ekonomske i financijske poslove za makroekonomski i usklađeni fiskalni nadzor upotrebljava službene izvještaje Eurostata. U slučaju MMF-a, često postoji razlika u izvještajima potrebnima za fiskalni nadzor i statističkim izvještajima. Radi osiguravanja dosljednosti i efikasnosti, preporuča se integrirati gore navedene procese prikupljanja podataka, kao i prikupljanje podataka za GFS s prikupljanjem podataka za nacionalne račune.

Praktični izazovi i strategije njihova ublažavanja

U praksi prikupljanje točnih statističkih podataka i izrada odgovarajućih statističkih izvještaja ovisno o zahtjevima međunarodne zajednice i nadnacionalnih organizacija može dovesti do izazova. U sljedećim odlomcima analiziraju se glavni izazovi i strategije njihova ublažavanja, koje se odnose na okruženje PFM-a sa solidnim računovodstvenim sustavom u kojemu nastaju točni izvorni podaci za GFS. Računovodstveni sustav koji nije dovoljno pouzdan i ne može obuhvatiti sve potrebne podatke dovodi do dodatnih izazova.

Prvi izazov: Vanjske promjene koje utječu na razgraničenje sektora opće države

Opis: Nije uvijek jednostavno utvrditi subjekte javnog sektora unutar GGS-a, koji se, uvjetno govoreći, mogu razlikovati od jedne do druge fiskalne godine,¹⁹ posebice subjekti koji se mogu smatrati državnim poduzećima, ali je temeljem GFSM-a 2014. (para. 2.69) i ESA-e 2010. (para. 20.29) potrebno dosljedno primijeniti tržišnu/netržišnu klasifikaciju u višegodišnjem razdoblju. I promjene politika mogu utjecati na omjer financiranja prihoda ostvarenih na tržištu – glavni kriteriji za razgraničenje GGS-a. Primjerice, uvođenje ili povećanje naknade za pružene usluge (npr. cestarina za autoceste) ili povećanje financiranja aktivnosti subjekta iz državnog proračuna (npr. javna televizija ili starački domovi) mogu značajno promijeniti stupanj u kojem subjekt financira svoje aktivnosti iz prihoda ostvarenih na tržištu.

Strategije ublažavanja: Strategija za dosljednu primjenu višegodišnje tržišne/netržišne klasifikacije bila bi definirati sveobuhvatan i iscrpan popis subjekata GGS-a koji je izveden iz registra poslovnih subjekata i popisa državnih subjekata i povremeno provjeriti tržišnu/netržišnu klasifikaciju. Bilo bi dobro s vremena na vrijeme analizirati klasifikaciju unutar ili izvan GGS-a temeljem COFOG-a i pratiti promjene politika koje utječu na sastav izvora financiranja.

¹⁹ Kriterij razgraničenja koji se prvenstveno odnosi na izvor financiranja subjekta javnog sektora ovisi o iznosu prihoda ostvarenog na tržištu u izvještajnom razdoblju, koji može varirati zbog vanjskih razloga. To može dovesti do čudne situacije u kojoj će subjekt biti potrebno ponovno klasificirati svake godine ako prihodi ostvareni na tržištu iznose više od polovice izvora financiranja u tekućoj godini, a manje u sljedećoj godini.

Drugi izazov: Razvoj integriranog i usklađenog računskog plana

Opis: Budući da računovodstvene informacije služe kao izvor podataka za statističko izvještavanje, potrebno je uskladiti CoA kako bi se dobila solidna, dobro strukturirana i pouzdana osnova za prijenos podataka.

Strategije ublažavanja: Definiranje, upotreba i održavanje usklađenog CoA omogućuje integritet podataka i korisnost PSA-a kao izvora podataka za statističko izvještavanje. Za učinkovit i efikasan prijenos podataka iz PSA-a u GFS potrebno je da subjekti javnog sektora upotrebljavaju jedinstveni CoA usklađen s međunarodnom dobrom praksom. Ako CoA ne postoji ili se ne primjenjuje dosljedno, onda je teško izraditi i održavati algoritam ili tablicu za prijenos podataka. U idealnom

smislu, CoA-u omogućuje razlikovanje domaćih i stranih transakcija i stanja, obuhvaća COFOG i ekonomske klasifikacije kao i transakcije nefinancijske imovine (investicije, prodaju i amortizaciju).

Ako zemlje izrađuju CoA od nule, preporuča im se da za klasifikaciju stanja i tokova u PSA-u upotrijebe najdetaljniju razinu analitičkog okvira temeljem ESA-a 2010. ili GFSM-a 2014. Klasifikacije koje se upotrebljavaju u bilanci stanja (imovina), kao i za transakcije (izvještaj o poslovima, tokovima) i druge ekonomske tokove jednostavno je proširiti kako bi oni obuhvatili i pokrili nacionalne potrebe i zahtjeve za prijenos podataka / mapiranje pojedinačnih stavki imovine u PSA-u u okvir temeljem GFSM-a i ESA-a.

Treći izazov: Prva izrada i ažuriranje tablica i algoritma za prijenos podataka

Opis: Zbog drukčijih temeljnih paradigmi i konceptualnih razlika koje iz toga proizlaze, prikupljanje statističkih podataka iz računovodstva zahtijeva usklađivanje i vrijednosno usklađenje izvornih podataka. Za manualno razmatranje i vrijednosno usklađenje svakog retka potrebno je mnogo vremena, može doći do pogrešaka i teško je zadržati dosljednost.

Strategije ublažavanja: Potrebno je izvršiti temeljitu analizu dostupnih izvora podataka svih subjekata GGS-a kao i kategorizaciju GGS-a pomoću osnovnog CoA-a i primijenjenih računovodstvenih politika kako bi se utvrdili

nedostaci između podataka koji proizlaze iz PSA-a i GFS-a. Na temelju utvrđenih nedostataka, može se izraditi algoritam ili tablica za prijenos podataka kao pomoć pri usklađivanju podataka za svaku vrstu subjekta GGS-a. Njih trebaju zajednički izraditi računovođe i oni koji prikupljaju statističke podatke kako bi se iskoristilo stručno znanje iz oba sustava izvještavanja. Nakon izrade, algoritam ili tablicu za prijenos podataka potrebno je ažurirati u skladu s promjenama referentnih okvira statističkog izvještavanja (GFSM-a 2014. / ESA-e 2010. / MGDD-a).

Četvrti izazov: Istovremeno priznavanje odgovarajućih tokova i stanja

Opis: U skladu sa sistematičnom logikom „četerostrukog priznavanja“ u ekonomiji, stanja i tokovi prikazuju se u računovodstvenom sustavu dvojnog unosa i za dotični subjekt i za drugu ugovornu stranu u transakciji. Odmah je moguće provjeriti integritet prijavljenih statističkih podataka jer promjene u stanju trebaju biti popraćene istovjetnim tokovima, a svaka priznata stavka treba odgovarati recipročnoj stavci kod druge ugovorne strane. Nakon prikupljanja statističkih podataka i vrijednosnih usklađenja brojke se trebaju podudarati.

- Strategije ublažavanja: Solidni i dobro strukturirani izvori podataka, osigurani putem sveobuhvatnog CoA-a, i učinkoviti algoritmi i tablice za prijenos podataka pridonose pouzdanosti u procesu usklađivanja podataka što omogućuje točnost podataka za GFS. Smatra se da je za izvođenje vrijednosti imovinskih stavki ključno na odgovarajući način evidentirati nabavu, prodaju i amortizaciju nefinancijske imovine. Provjera valjanosti brzim uspoređivanjem stanja i tokova još je jedna mjera ublažavanja u zadnjim fazama procesa usklađivanja podataka.

Peti izazov: Statistička vrijednosna usklađenja računovodstvenih informacija temeljena na pravilima

Opis: Nestrukturirano prikupljanje podataka koje se obavlja pomoću nedefiniranih manualnih postupaka može narušiti valjanost i pouzdanost statističkih podataka.

Strategije ublažavanja: Potrebno je osigurati jasan opis prijenosa računovodstvenih podataka u statističke podatke temeljen na pravilima kao smjernicu za svaku vrstu subjekta javnog sektora unutar GGS-a, čime se osigurava valjanost i pouzdanost u procesu prikupljanja statističkih podataka. Ta smjernica može biti

- u obliku priručnika za prijenos podataka, koji će se upotrijebiti kao referentni priručnik ili pomoću konkretnih pomoćnih alata, kao što je tablica (tj. predložak u obliku Excel tablice) ili algoritam za prijenos podataka u softverskoj aplikaciji (tj. u otvorenom izvoru statističkog računalnog okruženja R programskog jezika ili rješenju za upravljanje bazama podataka kao što je strukturirani upitni jezik (SQL, *structured query language*) za pretraživanje relacijskih baza podataka temeljen na serveru).

Šesti izazov: Osnivanje koordinacijske radne grupe za provedbu računovodstvenih reformi i reformi statistike državnih financija

Opis: Većina zemalja primjenjuje hijerarhijske institucionalne strukture, u kojima se za računovodstvo, planiranje proračuna, riznicu, statistiku, fiskalnu politiku, itd. primjenjuju usko definirane nadležnosti, a izvještavanje je vertikalno te dotični odjeli podnose izvještaje ministru, direktoru glavne uprave, generalnom direktoru, predsjedniku uprave, itd. Te nadležnosti, kao i administrativna kultura poslovanja, nisu oblikovane za suradnju i koordinaciju u provedbi projekata. Međutim, reforme računovodstva i GFS-a pokrivaju najrazličitije jedinice i zahtijevaju jedinstven i koordiniran pristup njihovoj provedbi.

- Strategije ublažavanja: Potrebno je osnovati projektni tim koji će biti zadužen za provedbu reformi, a u kojem će biti sve jedinice zahvaćene reformama, na čijem čelu će biti certificirani voditelj projekta. Stalna radna grupa treba koordinirati pojmovima i problematikom za vrijeme provedbe i primjene reformi računovodstva i GFS-a. Potrebno je osnovati radnu grupu s jasnim zadacima koja za koordinaciju ovom problematikom treba dobiti jasne nadležnosti od viših rukovoditelja.

Literatura

European Communities, International Monetary Fund, Organisation for Economic Co-operation and Development, United Nations [UN] and World Bank (2009). System of National Accounts 2008. New York: UN.
[Europske zajednice, Međunarodni monetarni fond, Organizacija za ekonomsku suradnju i razvoj, Ujedinjeni narodi [UN] i Svjetska banka (2009.). Sustav nacionalnih računa 2008. New York: UN.]

European Union (2016). Manual on Government Deficit and Debt: Implementation of ESA 2010. Luxembourg: Publications Office of the European Union.

[Europska unija (2016.). Priručnik o državnom deficitu i dugu: provedba ESA-e 2010. Luxembourg: Ured za publikacije Europske unije.]

European Union (2013). European system of accounts: ESA 2010. Luxembourg: Publications Office of the European Union.

[Europska unija (2013.). Europski sustav nacionalnih i regionalnih računa: ESA 2010. Luxembourg: Ured za publikacije Europske unije.]

International Monetary Fund (2014). Government finance statistics manual 2014. Washington, D.C.: IMF.
[Međunarodni monetarni fond (2014.). Priručnik za statistiku državnih financija 2014. Washington, D.C.: MMF.]

International Public Sector Accounting Standards Board (2018). Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. New York: International Federation of Accountants.

[Odbor za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor (2018.). Priručnik s međunarodnim računovodstvenim objavama za javni sektor. New York: Međunarodni savez računovođa.]

International Public Sector Accounting Standards Board (2016). Tracking Table – IPSAS and GFS Reporting Guidelines: Comparison of recognition and measurement requirements. New York: International Federation of Accountants.

[Odbor za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor (2016.). Tablica za praćenje – smjernice za izvještavanje u skladu s IPSAS-ima i GFS-om: usporedba zahtjeva za priznavanje i mjerenje. New York: Međunarodni savez računovođa.]

Swiss Federal Finance Administration (2011). Financial Statistics Methods and Concepts in Switzerland. Berne: Financial Statistics Section of the Swiss Federal Finance Administration.

[Savezna uprava za financije Švicarske (2011.) Metode i pojmovi financijske statistike u Švicarskoj. Bern: Odjel za financijsku statistiku Savezne uprave za financije Švicarske.]

Dodatak

Dodatak 1.: Povijesni razvoj referentnih okvira

Sustav nacionalnih računa (SNA)	Europski sustav nacionalnih i regionalnih računa (ESA)	Priručnik za statistiku državnih financija (GFSM)	Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor (IPSAS-i)
SNA 1968.			
	SNA 1978.		
		GFSM 1986.	
SNA 1993.			
	ESA 1995.		
			1997.: Osnivanje Odbora za javni sektor; objava prve grupe obračunskih računovodstvenih standarda za javni sektor
		GFSM 2001.	
			2004.: Osnivanje IPSASB-a; objava prve grupe IPSAS-a
SNA 2008.			
	ESA 2010., MGDD (EDP)		
		GFSM 2014.	
			2014.: Konačna objava Konceptualnog okvira IPSAS-a; kontinuirane objave, ažuriranje i revidiranje IPSAS-a

 Temeljem obračunske osnove	 Temeljem modificirane novčane/obračunske osnove	 Temeljem novčane osnove
--	---	---

Izvor: ZHAW, 2018.

Program PULSAR

Pod vodstvom:



Sufinanciraju:

 **Federal Ministry
Republic of Austria
Finance**

 **Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra**

Swiss Confederation

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

