



**PULSAR**

PERSPEKTIVE ZA  
BUDUĆNOST

ANALITIČKA PODLOGA

**Konsolidacija  
financijskih izvještaja  
na različitim  
razinama države**

© 2023. Međunarodna banka za obnovu i razvoj / Svjetska banka  
1818 H Street NW  
Washington DC 20433  
Telefon: 202-473-1000  
Internet: [www.worldbank.org](http://www.worldbank.org)

Ovaj je dokument proizvod zaposlenika Svjetske banke s priložima vanjskih suradnika. Nalazi, tumačenja, i zaključci izneseni u ovom dokumentu ne odražavaju nužno stajališta Svjetske banke, njezina Odbora izvršnih direktora, ili vlada koje zastupaju.

Svjetska banka ne jamči za točnost, potpunost, ili aktualnost podataka uvrštenih u ovaj dokument i ne preuzima odgovornost za bilo kakve pogreške, propuste, ili nepodudarnosti u informacijama, ni odgovornost u vezi s korištenjem ili izostavljanjem informacija, metoda, procesa, ili zaključaka koji su u njemu izneseni. Granice, boje, nazivi, i drugi podaci prikazani na kartama u ovom dokumentu ne podrazumijevaju nikakvo mišljenje Svjetske banke o pravnom položaju bilo kojeg teritorija ni potvrdu ni prihvaćanje njegovih granica.

Sadržaj ovog dokumenta ne predstavlja i ne smatra se ograničenjem ili odricanjem od povlastica i izuzeća Svjetske banke, koja su sva posebno pridržana.

### **Prava i dopuštenja**

Materijal u ovom dokumentu zaštićen je autorskim pravima. Budući da Svjetska banka potiče širenje znanja, ovaj se dokument može reproducirati, u cijelosti ili djelomice, u nekomercijalne svrhe, ali se mora navesti kao izvor.

Sve upite o pravima i dozvolama, uključujući supsidijarna prava, treba uputiti uredu izdavača na adresu: World Bank Publications, The World Bank Group, 1818 H Street NW, Washington, DC 20433, USA; faks: 202-522-2625; e-mail: [pubrights@worldbank.org](mailto:pubrights@worldbank.org).

Dizajn ikonica: noomtah, Freepik, Vector Stall i Afian Rochmah Afif iz Flaticona na [www.flaticon.com](http://www.flaticon.com)

Dizajn naslovnice: Kora Reichardt



Analitička podloga

**Konsolidacija  
financijskih izvještaja  
na različitim razinama  
države**

Prosinac/decembar 2022.

# SADRŽAJ

Pojmovnik .....	5
Zahvale .....	7
Predgovor .....	8
Sažetak .....	9
<b>1. UVOD .....</b>	<b>11</b>
<b>1.1. Kontekst .....</b>	<b>11</b>
<b>1.2. Cilj Analitičke podloge .....</b>	<b>12</b>
<b>1.3. Motivacija za izradu Analitičke podloge .....</b>	<b>12</b>
<b>1.4. Ograničenja Analitičke podloge .....</b>	<b>13</b>
<b>1.5. Struktura Analitičke podloge .....</b>	<b>13</b>
<b>2. KONSOLIDACIJA I KOMPILACIJA U SKLADU S IPSAS-ima I METODOLOGIJOM GFSM 2014 .....</b>	<b>14</b>
<b>2.1. Opseg konsolidacije i kompilacije u skladu s IPSAS-ima i metodologijom GFSM 2014 .....</b>	<b>14</b>
<b>2.2. Razgraničenje privrednog subjekta prema IPSAS-ima .....</b>	<b>20</b>
<b>2.3. Razgraničenje javnog sektora, sektora opće države, i pripadajućih podsektora         prema metodologiji GFSM 2014 .....</b>	<b>23</b>
<b>2.4. Proces konsolidacije prema IPSAS-ima .....</b>	<b>25</b>
2.4.1. Faza 1.: Početne postavke, rad na održavanju i pripremi .....	26
2.4.1.1. Korak 1.: Razgraničenje privrednog subjekta po principu kontrole .....	26
2.4.1.2. Korak 2.: Primjena jedinstvenog i usklađenog RP/KP/KO-a za dostavu podataka .....	26
2.4.1.3. Korak 3.: Primjena istovrsnih računovodstvenih politika .....	26
2.4.1.4. Korak 4.: Primjena istog datuma zaključivanja financijskih izvještaja .....	26
2.4.1.5. Korak 5.: Razvoj i nadgradnja konsolidacijskog sustava ili algoritma .....	27
2.4.2. Faza 2.: Konsolidacija financijskih podataka .....	27
2.4.2.1. Korak 6.: Prikupljanje podataka o subjektima .....	27
2.4.2.2. Korak 7.: Provjera dosljednosti i korekcija prikupljenih podataka .....	27
2.4.2.3. Korak 8.: Provedba konsolidacijskih usklađenja .....	27
2.4.2.4. Korak 9.: Provjera dobivenih rezultata .....	28

2.4.3. Faza 3.: Financijsko izvještavanje .....	28
2.4.3.1. Korak 10.: Izrada konsolidiranog financijskog izvještaja .....	28
<b>2.5. Proces kompilacije prema metodologiji GFSM 2014 .....</b>	<b>28</b>
<b>3. MEĐUNARODNA ISKUSTVA .....</b>	<b>30</b>
<b>3.1. Brazil .....</b>	<b>30</b>
3.1.1. Kontekst .....	30
3.1.2. Proces konsolidacije .....	31
3.1.3. Proces kompilacije .....	31
<b>3.2. Gruzija .....</b>	<b>32</b>
3.2.1. Kontekst .....	32
3.2.2. Proces konsolidacije .....	33
3.2.3. Proces kompilacije .....	33
<b>3.3. Španjolska .....</b>	<b>34</b>
3.3.1. Kontekst .....	34
3.3.2. Proces konsolidacije .....	34
3.3.3. Proces kompilacije .....	35
<b>3.4. Švicarska .....</b>	<b>36</b>
3.4.1. Kontekst .....	36
3.4.2. Proces konsolidacije .....	36
3.4.3. Proces kompilacije .....	37
<b>3.5. Naučene lekcije i dobre prakse .....</b>	<b>38</b>
<b>4. INTEGRIRANI PROCES KONSOLIDACIJE I KOMPILACIJE .....</b>	<b>40</b>
<b>4.1. Faza 1.: Početne postavke u skladu sa statističkim okvirom .....</b>	<b>42</b>
4.1.1. Korak 1.: Razgraničenje javnog sektora, sektora opće države i pripadajućih sektora prema sektorskoj klasifikaciji .....	42
<b>4.2. Faza 2.: Rad na održavanju i pripremi u skladu s računovodstvenim standardima i statističkim okvirom .....</b>	<b>42</b>
4.2.1. Korak 2.: Razvoj RP/KP/KO-a usklađenog s računovodstvenim i statističkim okvirom .....	42
4.2.2. Korak 3.: Osiguravanje primjene istovrsnih računovodstvenih politika .....	42
4.2.3. Korak 4.: Osiguravanje primjene istog datuma zaključivanja financijskih izvještaja .....	43
4.2.4. Korak 5.: Razvoj i nadgradnja sustava ili veznih algoritama za konsolidaciju i kompilaciju .....	43

<b>4.3. Faza 3.: Konsolidacija finansijskih podataka u skladu s računovodstvenim standardima .....</b>	<b>43</b>
4.3.1. Korak 6.: Prikupljanje podataka o subjektima .....	43
4.3.2. Korak 7.: Provjera dosljednosti prikupljenih podataka .....	43
4.3.3. Korak 8.: Provedba konsolidacijskih usklađenja .....	44
4.3.4. Korak 9.: Provjera dobivenih rezultata .....	44
<b>4.4. Faza 4.: Finansijsko izvještavanje u skladu s računovodstvenim standardima.....</b>	<b>44</b>
4.4.1. Korak 10.: Izrada konsolidiranog finansijskog izvještaja za javni sektor, sektor opće države, i pripadajuće podsektore .....	44
<b>4.5. Faza 5.: Kompilacija statističkih podataka .....</b>	<b>44</b>
4.5.1. Korak 11.: Prijenos podataka iz računovodstvenog u statistički format .....	44
4.5.2. Korak 12.: Provedba statističkih usklađenja .....	45
4.5.3. Korak 13.: Provjera dosljednosti kompiliranih GFS podataka .....	45
<b>4.6. Faza 6.: Statističko izvještavanje .....</b>	<b>45</b>
4.6.1. Korak 14.: Izrada statističkih izvještaja .....	45
<b>5. ZAKLJUČCI, PREPORUKE, IZAZOVI, I MJERE UBLAŽAVANJA .....</b>	<b>46</b>
<b>5.1. Zaključci .....</b>	<b>46</b>
<b>5.2. Preporuke .....</b>	<b>47</b>
<b>5.3. Izazovi i mjere ublažavanja .....</b>	<b>48</b>
<b>Dodatak 1. Upitnik poslan za prikupljanje informacija od zemalja .....</b>	<b>51</b>
<b>Dio 1.: Proces konsolidacije finansijskih izvještaja .....</b>	<b>51</b>
<b>Dio 2.: Proces kompilacije statistike financija opće države i javnog sektora .....</b>	<b>52</b>
<b>Dodatak 2. Sinteza međunarodnih iskustava u pogledu utvrđivanja granica opsega konsolidacije i kompilacije .....</b>	<b>53</b>
<b>Literatura .....</b>	<b>56</b>

## Popis slika

Slika 1. Opseg konsolidacije u skladu s IPSAS-om 35 i opseg kompilacije u skladu s metodologijom GFSM 2014 .....	15
Slika 2. Neiscrpní popis subjekata uključenih u konsolidaciju prema IPSAS-ima i u kompilaciju prema metodologiji GFSM 2014 .....	16
Slika 3. Kriteriji za procjenu kontrole prema IPSAS-u 35 .....	21
Slika 4. Načini procjene moći raspolaganja u skladu s IPSAS-om 35 .....	21
Slika 5. Razgraničenje javnog sektora, sektora opće države, i pripadajućih podsektora prema metodologiji GFSM 2014 .....	24
Slika 6. Proces konsolidacije prema IPSAS-ima .....	25
Slika 7. Proces kompilacije prema metodologiji GFSM 2014 .....	29
Slika 8. Integrirani proces konsolidacije i kompilacije .....	41

## Popis tablica

Tablica 1. Popis subjekata obuhvaćenih konsolidacijom i kompilacijom na nacionalnoj razini .....	18
Tablica 2. Mogući izazovi i mjere ublažavanja u primjeni predloženog integriranog procesa konsolidacije i kompilacije .....	48
Tablica 3. Konsolidacija na nacionalnoj razini .....	53
Tablica 4. Kompilacija .....	55

# POJMOVNIK

<b>AGE</b>	Glavna državna uprava (Španjolska)
<b>BFS</b>	Savezni ured za statistiku
<b>CFC</b>	Savezno vijeće za računovodstvo (Brazil)
<b>CoP</b>	Zajednica prakse
<b>DP</b>	Državno poduzeće
<b>EduCoP</b>	Zajednica prakse za edukaciju
<b>EFD</b>	Savezno ministarstvo financija
<b>EFV</b>	Savezna uprava za financije
<b>ESA</b>	Europski sustav nacionalnih i regionalnih računa
<b>Eurostat</b>	Statistički ured Europske unije
<b>FinCoP</b>	Zajednica prakse za okvire financijskog izvještavanja
<b>FOCAL</b>	Forum državnih računovođa Latinske Amerike
<b>FS model</b>	Model financijske statistike
<b>GFS</b>	Statistika državnih financija
<b>GFS model</b>	Model statistike državnih financija
<b>GFSM</b>	Priručnik statistike državnih financija
<b>HRM2</b>	Harmonizirani računovodstveni model za kantone i općine
<b>IISFU</b>	Integrirani informacijski sustav financijskog upravljanja
<b>IFRS</b>	Međunarodni standard financijskog izvještavanja
<b>IGAE</b>	Glavni računovođa državne uprave
<b>IPEA</b>	Institut za primijenjena ekonomska istraživanja (Brazil)
<b>IPSASB</b>	Odbor za izradu međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor
<b>IPSAS</b>	Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor



<b>JPT</b>	Javnopravno tijelo
<b>KJ</b>	Konsolidacijska jedinica
<b>MMF</b>	Međunarodni monetarni fond
<b>NAPR</b>	Nacionalna agencija za vođenje javnog registra
<b>NPPO</b>	Neprofitne pravne osobe
<b>NRM</b>	Novi računovodstveni model Švicarske Konfederacije
<b>OMAPFP</b>	Odjel za makroekonomske analize i planiranje fiskalne politike
<b>PGCP</b>	Opći računovodstveni plan za javni sektor
<b>PPD</b>	Postupak prekomjernog deficita
<b>PULSAR</b>	Program računovodstva i izvještavanja u javnom sektoru
<b>PVD</b>	Poduzeće u vlasništvu države
<b>RJS</b>	Računovodstvo u javnom sektoru
<b>RP/KP/KO</b>	Računski plan/kontni plan/kontni okvir
<b>SAP BPC</b>	SAP sustav poslovnog planiranja i konsolidacije
<b>SIAFI</b>	Integrirani sustav financijskog upravljanja savezne države
<b>SICONFI</b>	Računovodstveno-fiskalni informacijski sustav brazilskog javnog sektora
<b>SOD</b>	Sektor opće države
<b>STN</b>	Tajništvo Državne riznice
<b>TN</b>	Državna riznica
<b>UG</b>	Unutargrupni
<b>UJF</b>	Upravljanje javnim financijama
<b>ZHAW</b>	Sveučilište primijenjenih znanosti u Zürichu



# ZAHVALE

Ovaj je proizvod rezultat razmjene znanja i suradnje među članovima Zajednice prakse za financijsko izvještavanje (FinCoP) u sklopu Programa računovodstva i izvještavanja u javnom sektoru (PULSAR). Izvještaj je pripremio Dmitri Gourfinkel, viši stručnjak za financijsko upravljanje (Svjetska banka), uz podršku prof. dr. Andreasa Bergmanna, Durlandyja Cubilloso, i Maiare Sasso sa Sveučilišta primijenjenih znanosti u Zürichu (ZHAW), i pod tehničkim vodstvom Daniela Boycea, voditelja sektora upravljanja, i Armana Vatyana, vodećeg stručnjaka za financijsko upravljanje (Svjetska banka). Dokument je grafički dizajnirala Kora Reichardt (konzultantica Svjetske banke).

Ovaj je izvještaj nadopunjen korisnim podacima koje su autori pribavili od sljedećih recenzenata: (i) Giusepea Grossija, profesora istraživača računovodstva na Sveučilištu Nord (Norveška) i profesora javnog upravljanja i računovodstva na Sveučilištu u Kristianstadu (Švedska); (ii) Jiwanke Wickramasinghe, više stručnjakinje za financijsko upravljanje (Svjetska banka); (iii) Juana Carlosa Serrana, višeg stručnjaka za financijsko upravljanje (Svjetska banka); i (iv) Sage De Clerck, više ekonomistice (MMF).

Osim toga, autori bi željeli zahvaliti sljedećim stručnjacima, koji su s njima podijelili vrijedna saznanja iz prakse: Renatu Pucciju i Heribertu do Nascimento (Tajništvo Državne riznice Brazila), Davitu Gamkrelidzeu (Ministarstvo financija Gruzije), Juanu Básconesu (glavnom računovođi državne uprave Španjolske), Alfredu Cristobalu (Državni zavod za statistiku Španjolske), Stefanu Bergeru i Florianu Chatignyju (Savezna uprava za financije Švicarske).

# PREDGOVOR

PULSAR program pokrenut je u 2017. na razini regije i zemalja za 13 zemalja korisnica iz Europe i Središnje Azije. Cilj mu je potaknuti unaprjeđenje okvira financijskog izvještavanja i računovodstva u javnom sektoru (RJS), u skladu s međunarodnim standardima i dobrom praksom u svrhu povećanja vladine odgovornosti, transparentnosti i učinka.

Ciljeve i opseg PULSAR programa zajednički određuju programski partneri – Austrija, Švicarska, i Svjetska banka – koji također pružaju institucionalnu podršku provedbi programa i mobiliziraju resurse potrebne za programske aktivnosti. Zemlje korisnice pomažu u oblikovanju PULSAR programa putem platformi za regionalnu suradnju i doprinosa u dvjema zajednicama prakse: Zajednici prakse za financijsko izvještavanje (FinCoP) i Zajednici prakse za edukaciju (EduCoP).

FinCoP ima za cilj pružiti podršku državnim dužnosnicima u upravljanju reformama računovodstva u javnom sektoru putem analize nedostataka, razvoja reformskih strategija i planova aktivnosti, i provedbi unaprjeđenja u područjima koja uključuju zakonodavstvo, izradu standarda, regulativu i provedbu zakona, te informacijsku tehnologiju. Ova zajednica prakse također nastoji poboljšati povezanost između financijskog, upravljačkog statističkog i proračunskog izvještavanja, kao i izvještavanja o učinku (rezultatima), te razviti dobru praksu i proizvode za stjecanje i razmjenu znanja kao odgovor na izazove koje stručnjaci imaju u praksi, a koji su identificirani u procesu jačanja RJS okvira.

Ova je Analitička podloga za konsolidaciju financijskih izvještaja na različitim razinama države prvenstveno namijenjena stručnjacima u praksi. Ima za cilj informirati čitatelje na način da definira, prouči i predloži različite pristupe konsolidaciji i kompilaciji financijskih izvještaja, uključujući iskustva jurisdikcija i dobru međunarodnu praksu. Pritom se skreće pažnja na neke izazove koje su jurisdikcije primijetile u procesu usuglašavanja tih dvaju procesa i ukazuje na načine na koje su ih riješile.

Ovaj je dokument također namijenjen nositeljima politika. Provedba integriranog procesa konsolidacije i kompilacije predloženog u ovoj Analitičkoj podlozi mogla bi se razumjeti kao provedba javne politike s ciljem poboljšanja upravljanja javnim financijama. To se može postići povećanjem: (i) pouzdanosti statističkih informacija koje države pripremaju i prezentiraju, i (ii) upotrebljivosti računovodstvenih informacija koje se pripremaju u skladu sa standardima visoke kvalitete. U ovoj je Analitičkoj podlozi iznesen prijedlog procesa te su opisani potrebni koraci koji bi mogli biti korisni za oblikovanje javne politike.

Glavni konceptualni aspekti prikazani u ovoj Analitičkoj podlozi usklađeni su sa smjernicama Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor (IPSAS) i Priručnikom statistike državnih financija (GFSM), ali ipak se preporučuje pogledati navedene izvore za provjeru određenih tehničkih pitanja.

# SAŽETAK

Glavni je cilj ove Analitičke podloge definirati, proučiti i predložiti integrirani proces koji će omogućiti konsolidaciju financijskih izvještaja u javnom sektoru i kompilaciju statistike državnih financija (GFS), imajući u vidu iskustva jurisdikcija i dobru međunarodnu praksu Brazila, Gruzije, Španjolske, i Švicarske. Pritom se skreće pažnja na neke izazove koje su jurisdikcije primijetile u procesu usuglašavanja tih dvaju procesa i na to kako su ih riješile.

U predloženom integriranom procesu konsolidacije i kompilacije za izradu konsolidiranih financijskih izvještaja koristi se razgraničenje javnog sektora i pripadajućih podsektora prema metodologiji GFSM 2014, umjesto razgraničenja privrednog subjekta po principu kontrole u skladu s IPSAS-om 35, i to u cilju olakšavanja procesa usuglašavanja računovodstva s GFS-om. Međutim, istovremeno se u obzir uzimaju aspekti procesa konsolidacije temeljem IPSAS-a 35 koji su također prikazani u ovoj Analitičkoj podlozi.

Predloženi proces ujedno je dopuna konceptualnom prožimanju računovodstva u javnom sektoru (RJS) i statistike državnih financija (GFS) koje se razmatra u jednoj od analitičkih podloga PULSAR programa pod nazivom: „Komparativni vodič za integraciju računovodstva u javnom sektoru sa statistikom državnih financija“ (Komparativni vodič) (Svjetska banka, 2019).<sup>1</sup>

Jedna od razlika koja dodatno komplicira proces usuglašavanja računovodstva s GFS-om je opseg konsolidacije RJS-a i kompilacije GFS-a. Primjerice, u skladu s IPSAS-ima, RJS se konsolidira iz ekonomske perspektive koja se zasniva na principu kontrole, pri čemu je opseg konsolidacije ograničen na jedinstveni privredni subjekt koji obuhvaća matični subjekt (maticu, koja vrši kontrolu) i ovisne (kontrolirane) subjekte.

S druge strane, u skladu s metodologijom GFSM 2014, GFS se sastavlja iz perspektive statistike, a opseg kompilacije ograničen je na rezidentne javne institucionalne jedinice grupirane u sektore i podsektore, točnije u javni sektor, koji obuhvaća sektor opće države i sektor javnih poduzeća. Sektor opće države uključuje podsektor središnje, državne/regionalne i lokalne razine vlasti, dok se sektor javnih poduzeća sastoji od podsektora javnih financijskih društava i javnih nefinancijskih društava.

**Slika 8.** prikazuje četrnaest koraka predloženog procesa konsolidacije i kompilacije koji su grupirani u šest faza: (i) početne postavke u skladu sa statističkim okvirom; (ii) rad na održavanju i pripremi u skladu s računovodstvenim standardima i statističkim okvirom; (iii) konsolidacija financijskih podataka u skladu s računovodstvenim standardima; (iv) financijsko izvještavanje u skladu s računovodstvenim standardima; (v) kompilacija statističkih podataka; i (vi) statističko izvještavanje.

<sup>1</sup> Cjelovit tekst Komparativnog vodiča dostupan je na sljedećem linku: <https://cfr.worldbank.org/publications/benchmarking-guide-integrated-psa-and-gfs>

Primjenu predloženog procesa treba temeljiti na potrebama svake jurisdikcije, ali cilj joj je smanjiti neke od izazova uočenih u procesu kompilacije u analiziranim zemljama. S obzirom na postojeće konceptualne razlike između računovodstvenih i statističkih okvira, možda će biti potrebno provesti usklađenja koristeći se neračunovodstvenim izvorima, ali pomoću procesa predloženog u ovoj Analitičkoj podlozi broj potrebnih usklađenja i njihova kompleksnost mogu se smanjiti.

Međunarodna praksa koja se proučava u ovoj Analitičkoj podlozi pokazuje da premda sve analizirane zemlje (Brazil, Gruzija, Španjolska, i Švicarska), direktno ili indirektno, koriste IPSAS-e kao računovodstveni okvir, samo dvije od njih (Španjolska i Švicarska) izrađuju konsolidirane financijske izvještaje na nacionalnoj razini po principu kontrole. Druge dvije zemlje (Brazil i Gruzija) primjenjuju zakonom propisani pristup, koji se temelji na opsegu definiranom u brazilskim i gruzijskim zakonima.

S druge strane, opseg kompilacije sviju analiziranih zemalja obuhvaća samo rezidentne javne institucionalne jedinice koje pripadaju sektoru opće države i pripadajućim podsektorima (tj. središnjoj/ saveznoj, državnoj/regionalnoj i lokalnoj razini vlasti), što znači da četiri analizirane zemlje trenutačno ne kompiliraju konsolidirani financijski izvještaj ukupnog javnog sektora.

Opseg konsolidacije može se razlikovati od zemlje do zemlje i ovisi o informacijskim potrebama korisnika i primijenjenim standardima. Također je moguće da postoji nekoliko opsega, pa stoga i nekoliko skupova konsolidiranih financijskih izvještaja, kako bi se ispunile različite informacijske potrebe.

Ova Analitička podloga također dovodi do zaključka da je, GFS, na neki način, rezultat procesa konsolidacije, premda se u statistici ne primjenjuje pojam privrednih subjekata nego sektora ekonomije. To također omogućuje primjenu statističkih procjena i usklađenja, i dovodi do više razine značajnosti, za razliku od financijskih izvještaja privrednog subjekta. Drugim riječima, statistika uključuje cjelokupne sektore, ali nije toliko precizna kao konsolidirani financijski izvještaji.

Unatoč sličnostima, procesi konsolidacije i kompilacije nisu istovjetni. Konsolidirani financijski izvještaji i GFS odgovaraju na specifične informacijske potrebe koje pojedinačni financijski izvještaji pravnih subjekata ne ispunjavaju, jer su u njima prikazane ekonomske informacije o privrednim subjektima i sektorima ekonomije.

U konačnici, u ovoj se Analitičkoj podlozi utvrđuje niz izazova, koji se mogu pojaviti u primjeni predloženog integriranog procesa konsolidacije i kompilacije, kao i glavne odgovarajuće strategije njihova ublažavanja koje su navedene na kraju dokumenta (vidi **Tablicu 2.**). Glavni se izazovi, između ostalog, odnose na: (i) postojeća ustavna uređenja i zakonskom propisane obaveze; (ii) velik broj subjekata i operacija u procesu konsolidacije/kompilacije i moguće nepodudarnosti u dostavljenim podacima; (iii) primjenu različitih računovodstvenih politika i nedostatak jedinstvenog i usklađenog računskog plana/kontnog plana/kontnog okvira (RP/KP/KO) za dostavu informacija; i (iv) nedostatak integriranog informacijskog sustava financijskog upravljanja (IISFU) ili veznog algoritma za konsolidaciju i kompilaciju.

# 1

## UVOD

### 1.1. Kontekst

1. O unaprjeđenju upravljanja javnim financijama (UJF) raspravlja se više od 30 godina – otkako je ta tema postala važna potkraj 1980-ih i početkom 1990-ih. Osim toga, još veća pažnja pridaje joj se u kriznim vremenima, kao što je pandemija koronavirusne bolesti (Covid-19), i kada jurisdikcija treba postići ciljeve održivog razvoja Ujedinjenih naroda.

2. Dobar UJF sustav može biti točno i pouzdano ogledalo kompleksne ekonomske stvarnosti država (Ball, 2020). U tu je svrhu u jednoj od analitičkih podloga PULSAR programa, „Komparativni vodič za integraciju računovodstva u javnom sektoru sa statistikom državnih financija“ (Svjetska banka 2019), razrađeno konceptualno prožimanje računovodstva u javnom sektoru (RJS) i statistike državnih financija (GFS).

3. U ciklusu financijskog upravljanja u javnom sektoru, u sklopu RJS-a izrađuju se financijski izvještaji koji se koriste kao podloga za pripremanje GFS-a, tj. generiranje GFS podataka ovisi o stalnom dotoku informacija iz RJS-a (Bergmann, 2009). To, međutim, zahtijeva proces usuglašavanja zbog različitih osnovnih paradigmi okvira koji se primjenjuju u RJS-u i GFS-u, a koje se odnose na opseg i postupke. Što se tiče opsega, konsolidacija RJS-a koja se provodi u skladu s Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor (IPSAS-i) obavlja se iz ekonomske perspektive koja se temelji na konceptu kontrole. S druge strane, GFS podaci na temelju Priručnika statistike državnih financija iz 2014. (GFSM 2014) kompiliraju se iz perspektive statistike, pri čemu je opseg ograničen na institucionalne jedinice grupirane u sektore i podsektore.

4. Međutim, zbog kompleksnog ustrojstva javnog sektora i širokog spektra subjekata na

decentraliziranoj i podnacionalnoj razini vlasti, pojavile su se druge perspektive koje su proizašle iz opsega utvrđenih u postojećim međunarodnim referentnim okvirima. Primjerice, princip kontrole definiran u IPSAS 35 strože se primjenjuje iz perspektive proračuna u kojoj su konsolidacijom obuhvaćeni subjekti koji su relevantni za proračun ili proračunske odluke koje na njih utječu ili su čak za njih ključne (Bergmann, 2009). Suprotno tome, iz organizacijske i zakonske perspektive, konsolidacija RJS-a obavlja se u skladu s organizacijskim ustrojem utvrđenim zakonom (Bergmann, 2009).

## 1.2. Cilj Analitičke podloge

5. Glavni je cilj ove Analitičke podloge definirati, proučiti i predložiti integrirani proces koji će omogućiti konsolidaciju financijskih izvještaja u javnom sektoru i kompilaciju GFS podataka, imajući u vidu iskustva jurisdikcija i dobru međunarodnu praksu Brazila, Gruzije, Španjolske, i Švicarske. Pritom se skreće pažnja na neke izazove s kojima su se jurisdikcije suočile u procesu usuglašavanja tih dvaju procesa i ukazuje na načine na koje su ih riješile.

## 1.3. Motivacija za izradu Analitičke podloge

6. Unaprjeđenje UJF-a može se sagledati u kontekstu mnogih novih ideja koje su se pojavile u proteklih tridesetak godina, koje su, između ostalog, potaknule decentralizaciju usluga za građane. Osim organizacijskog preustrojavanja države, decentralizacija je dovela do niza subjekata zaduženih za pružanje usluga. Radi se o subjektima koji, premda su obično pravno neovisni, ekonomski ovise o drugim subjektima. Stoga postoji potreba za računovodstvenim alatima s pomoću kojih će se prikazati financijska slika subjekta imajući

u vidu nekoliko ekonomski ovisnih subjekata. Računovodstveni alat koji u tome pomaže su konsolidirani financijski izvještaji.

7. Konsolidirani financijski izvještaji omogućuju procjenu učinka (rezultata), fiskalnih rizika, obaveza, i imovine niza subjekata u sklopu jedinstvenog subjekta, a zbog šireg pogleda koji otvaraju, sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja predstavlja dobru praksu. Računovodstveni standardi kao što su IPSAS-i imaju za cilj pružiti informacije za potrebe odgovornosti i donošenja odluka, dok se iz statističkih okvira dobivaju makroekonomske brojke čija je svrha poduprijeti fiskalnu analizu i donošenje politika. Da bi se ti ciljevi postigli, računovodstveni standardi i statistički okviri zahtijevaju pripremanje i prezentiranje konsolidiranih ili kompiliranih podataka, ali ne unutar istog opsega konsolidacije.

8. Definicija opsega ovisi o informacijskim potrebama i standardima ili okvirima koji se primjenjuju. Međutim, države obično imaju zasebne procese za ispunjavanje zahtjeva različitih standarda ili okvira, kao što su IPSAS-i i GFSM 2014, što izaziva teškoće i može onemogućiti završavanje navedenih procesa na zadovoljavajući način. Imajući to u vidu, kao i važnost dobivanja konsolidiranih ili kompiliranih podataka, izrada je ove Analitičke podloge motivirana potrebom da se doprinese ublažavanju teškoća koje su države iznijele na način da se ta dva procesa spoje i potom provode kao integrirani proces konsolidacije i kompilacije, koji će ispuniti zahtjeve različitih standarda ili okvira.

9. Osim operativne učinkovitosti koja bi se mogla postići primjenom predloženog procesa, cilj je doprinijeti pouzdanosti statističkih podataka koje države pripremaju i prezentiraju, jer će se izvještaji sastavljati na osnovi računovodstvenih informacija iz računovodstvenog sustava javnog sektora, a ne na osnovi procjena koje se u nekim slučajevima moraju koristiti zbog nedostatnih podataka. Osim toga, primjena integriranog procesa konsolidacije i kompilacije unaprijedila bi upotrebljivost računovodstvenih informacija koje se obično pripremaju u skladu sa standardima visoke kvalitete.

## 1.4. Ograničenja Analitičke podloge

10. Ova je Analitička podloga dopuna sadržaju Komparativnog vodiča,<sup>2</sup> i čitateljima se stoga preporučuje da prethodno pročitaju navedeni vodič kako bi bolje razumjeli ovaj dokument.

11. U oba dokumenta autori postupaju s konsolidacijom i kompilacijom podataka koristeći se postojećim međunarodnim referentnim okvirima, točnije IPSAS-ima i metodologijom GFSM 2014. Stoga se ova Analitička podloga, izuzev u dijelovima u kojima su izložena iskustva jurisdikcija, ne bavi pravilima nijedne zemlje i nije joj svrha zamijeniti bilo koji računovodstveni ili statistički okvir.

13. U trećem su poglavlju iznesena međunarodna iskustva konsolidacije i kompilacije podataka četiriju zemalja: Brazila, Gruzije, Španjolske, i Švicarske. Također je objašnjena metodologija i opisane lekcije naučene od četiriju zemalja, pri čemu se skreće pažnja na dobre prakse sastavljanja i prezentiranja konsolidiranih financijskih izvještaja i kompiliranja GFS podataka.

14. U četvrtom je poglavlju predstavljen prijedlog integriranog procesa konsolidacije i kompilacije, koji obuhvaća četrnaest koraka grupiranih u šest faza, kao i njihov opis. U petom su poglavlju doneseni zaključci i iznesene preporuke na temelju IPSAS-a, metodologije GFSM 2014, iskustava četiriju odabranih zemalja, i autora ove Analitičke podloge. Također su navedeni neki mogući izazovi u provedbi predloženog procesa te prikazane mjere njihova ublažavanja.

## 1.5. Struktura Analitičke podloge

12. Dokument se sastoji od pet poglavlja. Prvo je poglavlje uvod, u kojem se opisuje kontekst i motivacija, te utvrđuju cilj i ograničenja Analitičke podloge. Drugo se poglavlje bavi trima temama: (i) opsegom konsolidacije i kompilacije u skladu s IPSAS-ima i metodologijom GFSM 2014; (ii) razgraničenjem privrednog subjekta, u skladu s IPSAS-ima, i razgraničenjem javnog sektora, sektora opće države i pripadajućih podsektora, u skladu s metodologijom GFSM 2014; te (iii) procesom konsolidacije i kompilacije u skladu s prethodno navedenim računovodstvenim i statističkim okvirima.

<sup>2</sup> Cjelovit tekst Komparativnog vodiča dostupan je na sljedećem linku: <https://cfrr.worldbank.org/publications/benchmarking-guide-integrated-psa-and-gfs>



# 2

## KONSOLIDACIJA I KOMPILACIJA U SKLADU S IPSAS-ima I METODOLOGIJOM GFSM 2014

### 2.1. Opseg konsolidacije i kompilacije u skladu s IPSAS-ima i metodologijom GFSM 2014

15. U IPSAS-ima i metodologiji GFSM 2014 definirani su različiti opsezi konsolidacije i kompilacije. IPSAS-i omogućuju sastavljanje i prezentiranje konsolidiranih financijskih izvještaja privrednog subjekta. Privredni subjekt je skupina subjekata koja se sastoji od

matičnog subjekta (matice, koja vrši kontrolu) i ovisnih subjekata (pod kontrolom matice) (IPSAS 35, odj. 16.), čak i ako se nalaze u različitim ekonomskim prostorima, kao što je prikazano na **Slici 1**. Ekonomski prostor je prostor pod učinkovitim ekonomskim nadzorom jedne države (GFSM 2014, odj. 2.8. do 2.11.).

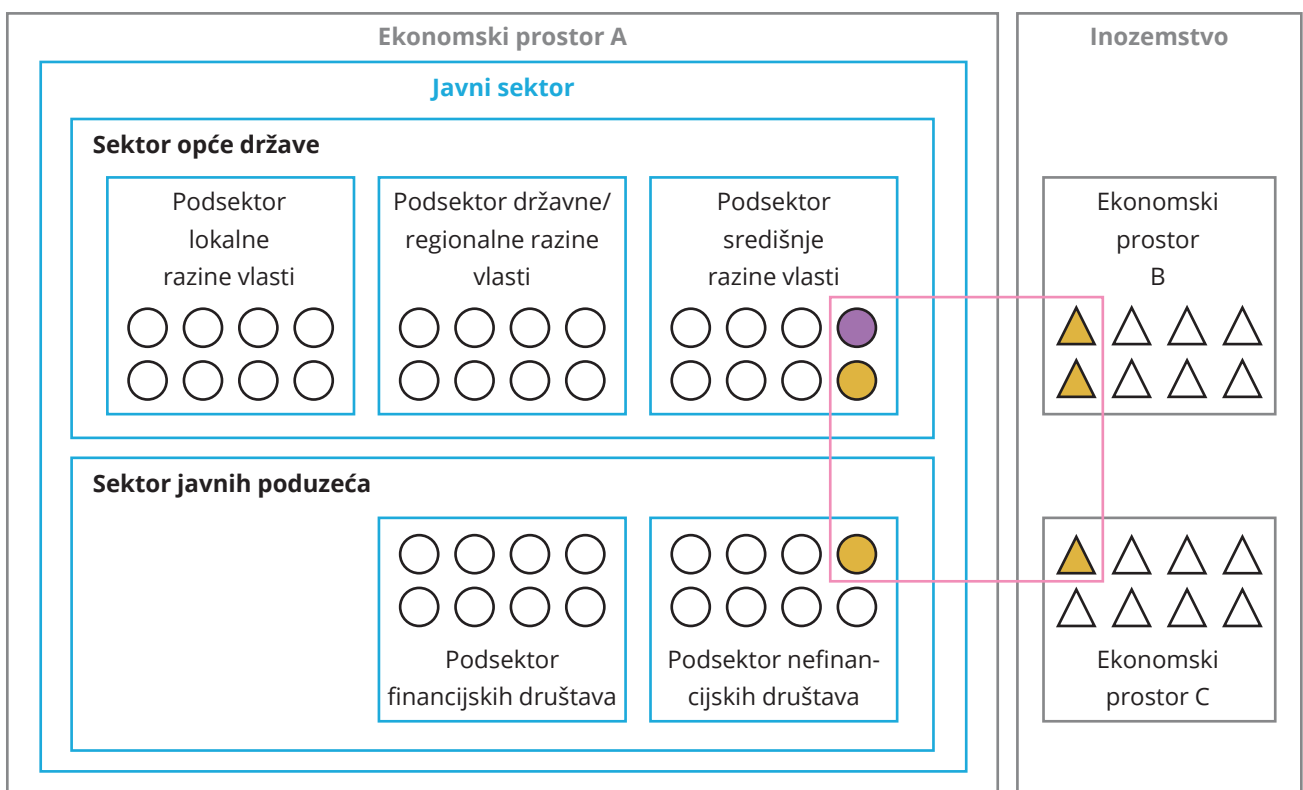
16. Za razliku od IPSAS-a, GFSM 2014 podupire sastavljanje statističkih podataka za ekonomiju koja se sastoji od niza rezidentnih institucionalnih jedinica (GFSM 2014, odj. 2.6.). Stoga u opseg prikupljanja GFS podataka ulaze javni sektor, sektor opće države i pripadajući podsektori (tj. podsektor središnje,

državne/regionalne i lokalne razine vlasti<sup>3</sup> i podsektor financijskih društava i nefinancijskih društava), ali obuhvaćene su samo institucionalne jedinice koje se nalaze u istom ekonomskom prostoru, takozvane rezidentne institucionalne jedinice (GFSM 2014, odj. 1.4. i 2.63.). Institucionalne jedinice koje su rezidenti bilo kojeg drugog ekonomskog prostora nazivaju se nerezidenti i ulaze u podatke za inozemstvo.

17. Teritorijalne enklave, kao što su ambasade, vojne baze, i istraživačke postaje ostaju pod nadležnošću

ekonomskog prostora kojem služe, tj. sastavni su dijelovi ekonomskog prostora A (vidi **Sliku 1.**). Za razliku od njih, za potrebe računovodstva u skladu s IPSAS-ima državna poduzeća (DP-ovi) (često se nazivaju i poduzeća u državnom vlasništvu (PDV-ovi)) i njihova društva kćeri koja nisu rezidentne institucionalne jedinice sastavni su dijelovi privrednog subjekta. Međutim, za potrebe statistike u skladu s metodologijom GFSM 2014, još uvijek pripadaju inozemstvu, jer dotični DP-ovi spadaju pod nadležnost države domaćina.

**Slika 1.** Opseg konsolidacije u skladu s IPSAS-om 35 i opseg kompilacije u skladu s metodologijom GFSM 2014



Legenda:

- Ovaj oblik označava javnu institucionalnu jedinicu koja je rezident ekonomskog prostora A.
- △ Ovaj oblik označava javnu institucionalnu jedinicu koja nije rezident ekonomskog prostora A.

■ Ova boja označava matični subjekt po principu kontrole u skladu s IPSAS-om 35.

■ Ova boja označava ovisne subjekte po principu kontrole u skladu s IPSAS-om 35.

— Pravokutnik omeđen ovom crtom označava privredni subjekt koji sastavlja konsolidirani financijski izvještaj u skladu s IPSAS-ima.

— Pravokutnici omeđeni ovom crtom označavaju sektore i pripadajuće podsektore koji kompiliraju podatke u skladu s metodologijom GFSM 2014.

Izvor: Tim Svjetske banke na osnovi IPSAS-a 35 i metodologije GFSM 2014.

<sup>3</sup> Treba napomenuti da se fondovi socijalne sigurnosti mogu prikazati kao zaseban podsektor opće države ili uvrstiti u onu razinu države pod čijom su kontrolom.

18. **Slika 1.** opisuje primjer opsega konsolidacije i kompilacije prema IPSAS-ima i metodologiji GFSM 2014. Tablica prikazuje tri ekonomska prostora: A, B i C. Ekonomski prostor A predstavlja opseg kompilacije prema metodologiji GFSM 2014, a ekonomski prostori B i C inozemstvo. Ekonomski prostor A priprema GFS podatke za javni sektor, sektor opće države, i sektor javnih poduzeća koji obuhvaća sve njegove rezidentne javne institucionalne jedinice. Ekonomski prostor A također priprema GFS podatke za podsektor središnje, državne/regionalne i lokalne razine vlasti sektora opće države i podsektor financijskih i nefinancijskih društava sektora javnih poduzeća.

19. Što se tiče opsega konsolidacije, **Slika 1.** prikazuje samo jedan primjer privrednog subjekta kao što je definirano u IPSAS-u 35. Matični subjekt pripada podsektoru središnje države ekonomskog prostora A, dok ovisni subjekti pripadaju različitim ekonomskim

prostorima. Dva su ovisna subjekta u ekonomskom prostoru A: jedno od kojih je svrstano u podsektor u kojem se nalazi matični subjekt, tj. podsektor središnje razine vlasti, a drugo u podsektor javnih nefinancijskih društava. Također postoje tri ovisna subjekta koja se nalaze u ekonomskom prostoru B i C, tj. u inozemstvu. U bilo kojem sektoru i podsektoru ekonomskog prostora A mogu se prepoznati drugi primjeri ovisnih subjekata, a pritom također treba u obzir uzeti sve ovisne subjekte koji se nalaze u inozemstvu.

20. Svaki podsektor sektora opće države (tj. središnja, državna/regionalna i lokalna razina vlasti) i sektora javnih poduzeća (tj. financijska i nefinancijska društva) može obuhvaćati različite subjekte. Za ilustraciju, **Slika 2.** prikazuje neiscrpn popis subjekata obično uključenih u konsolidaciju prema IPSAS-ima i u kompilaciju prema metodologiji GFSM 2014.

**Slika 2.** Neiscrpn popis subjekata uključenih u konsolidaciju prema IPSAS-ima i u kompilaciju prema metodologiji GFSM 2014

Konsolidacija prema IPSAS-ima	Neiscrpn popis subjekata	Kompilacija GFS podataka
U sklopu privrednog subjekta kojem pripadaju, ako su pod kontrolom određene matice	Ministarstva, uključujući subjekte bez pravne osobnosti na decentraliziranoj razini vlasti	U sklopu SOD-a kao sastavni dio podsektora (tj. podsektora središnje, državne/regionalne, ili lokalne razine vlasti) kojem pripadaju
U sklopu privrednog subjekta kojem pripadaju, ako su pod kontrolom određene matice, neovisno o rezidentnosti	Subjekti s pravnom osobnosti na decentraliziranoj razini vlasti koji su netržišni proizvođači (npr. agencije)	U sklopu SOD-a kao sastavni dio podsektora (tj. podsektora središnje, regionalne, ili lokalne razine vlasti) kojem pripadaju, ako su rezidentne institucionalne jedinice
Neovisno o rezidentnosti, u sklopu privrednog subjekta, ako su pod kontrolom određene matice	Subjekti s pravnom osobnosti na decentraliziranoj razini vlasti koji su tržišni proizvođači (npr. agencije)	U sklopu sektora javnih poduzeća kao sastavni dio podsektora (tj. podsektora financijskih ili nefinancijskih društava) kojem pripadaju, ako su rezidentne institucionalne jedinice
U sklopu privrednog subjekta, ako su pod kontrolom određene matice	Parlament i druga zakonodavna tijela	U sklopu SOD-a kao sastavni dio podsektora (tj. podsektora središnje, državne/regionalne, ili lokalne razine vlasti) kojem pripadaju
U sklopu privrednog subjekta, ako su pod kontrolom određene matice	Pravosudna tijela	U sklopu SOD-a kao sastavni dio podsektora (tj. podsektora središnje, regionalne, ili lokalne razine vlasti) kojem pripadaju

Konsolidacija prema IPSAS-ima	Neiscrpnj popis subjekata	Kompilacija GFS podataka
U sklopu privrednog subjekta kojem pripadaju, ako su pod kontrolom određene matice, neovisno o rezidentnosti	DP-ovi koji su netržišni proizvođači (vlasnički udjel države $\geq 50\%$ )	U sklopu SOD-a kao sastavni dio podsektora (tj. podsektora središnje, regionalne, ili lokalne razine vlasti) kojem pripadaju, ako su rezidentne institucionalne jedinice i pod kontrolom javnog sektora
U sklopu privrednog subjekta kojem pripadaju, ako su pod kontrolom određene matice, neovisno o rezidentnosti	DP-ovi koji su tržišni proizvođači (vlasnički udjel države $\geq 50\%$ )	U sklopu sektora javnih poduzeća kao sastavni dio podsektora (tj. podsektora finansijskih ili nefinansijskih društava) kojem pripadaju, ako su rezidentne institucionalne jedinice i pod kontrolom javnog sektora
U sklopu privrednog subjekta kojem pripadaju, ako su pod kontrolom određene matice, neovisno o rezidentnosti	Poduzeća u miješanom vlasništvu (vlasnički udjel države $< 50\%$ )	U sklopu sektora javnih poduzeća kao sastavni dio podsektora (tj. podsektora finansijskih ili nefinansijskih društava) kojem pripadaju, ako su rezidentne institucionalne jedinice i pod kontrolom javnog sektora
U sklopu privrednog subjekta kojem pripadaju, ako su pod kontrolom određene matice	Regionalne razine vlasti	U sklopu SOD-a kao jedan od pripadajućih podsektora
U sklopu privrednog subjekta kojem pripadaju, ako su pod kontrolom određene matice	Lokalne razine vlasti	U sklopu SOD-a kao jedan od pripadajućih podsektora
U sklopu privrednog subjekta kojem pripadaju, ako su pod kontrolom određene matice	Fondovi socijalne sigurnosti	U sklopu SOD-a kao sastavni dio podsektora (tj. podsektora središnje, državne/regionalne, ili lokalne razine vlasti) kojem pripadaju ili u sklopu SUD-a kao neovisan podsektor u skladu s praksama dotične zemlje
U sklopu privrednog subjekta kojem pripada, ako je pod kontrolom određene matice	Središnja banka	U sklopu sektora javnih poduzeća kao sastavni dio podsektora finansijskih društava
U sklopu privrednog subjekta kojem pripadaju, ako su pod kontrolom određene matice, neovisno o rezidentnosti i tržišnoj proizvodnji	Sveučilišta	U sklopu SOD-a kao sastavni dio podsektora (tj. podsektora središnje, regionalne, ili lokalne razine vlasti) kojem pripadaju, ako su rezidentne institucionalne jedinice i netržišni proizvođači. U protivnom, kao sastavni dio inozemstva ili sektora javnih poduzeća

Izvor: Tim Svjetske banke.

21. Na osnovi **Slike 2., Tablica 1.** detaljno prikazuje subjekte koji su uključeni u konsolidaciju prema IPSAS-ima i u kompilaciju prema metodologiji GFSM 2014 na nacionalnoj razini u jurisdikcijama s različitim

sustavima državnog uređenja. Za potrebe kompilacije prema metodologiji GFSM 2014 na nacionalnoj razini, nema razlika između uključenih subjekata povezanih s državnim uređenjem.

**Tablica 1.** Popis subjekata obuhvaćenih konsolidacijom i kompilacijom na nacionalnoj razini

Sustavi državnog uređenja	Popis subjekata	Klasifikacija subjekata prema:		Konso- lidacija	Kompilacija		
		Rezident- nosti <sup>4</sup>	Proizvodnji <sup>5</sup>		Sektor opće države	Sektor javnih poduzeća	Javni sektor
Savezna (federacija) i centralizirana ili decentra- lizirana unitarna država	Ministarstva, uključujući subjekte bez pravne osobnosti na decentra- liziranoj razini vlasti	Rezident	Netržišni	Da	Da	Ne	Da
	Subjekti s pravnom osobnosti na decentra- liziranoj razini vlasti (npr. agencije)	Rezident	Netržišni	Da	Da	Ne	Da
			Netržišni	Da	Ne	Da	Da
		Nerezident	Netržišni ili tržišni	Da	Ne	Ne	Ne
	Parlament i druga zakonodavna i pravosudna tijela	Rezident	Netržišni	Da	Da	Ne	Da
	DP-ovi (vlasnički udjel države >= 50 %)	Rezident	Netržišni	Da*	Da*	Ne	Da*
			Netržišni	Da*	Ne	Da*	Da*
Nerezident		Netržišni ili tržišni	Da*	Ne	Ne	Ne	

<sup>4</sup> Rezidentnost institucionalne jedinice treba definirati za potrebe kompiliranja GFS podataka. Institucionalne jedinice mogu biti rezidenti i nerezidenti. Rezident je jedinica čije je središte prevladavajućeg ekonomskog interesa u analiziranom ekonomskom prostoru. Nerezident je jedinica rezidentna u bilo kojem drugom ekonomskom prostoru, a koja se svrstava u inozemstvo (GFSM 2014).

<sup>5</sup> Po proizvodnji, institucionalna jedinica može biti netržišni ili tržišni proizvođač, što je potrebno klasificirati za kompilaciju GFS podataka. Netržišni proizvođač pruža cjelokupan ili veći dio outputa drugim jedinicama besplatno ili po cijenama koje nisu ekonomski značajne. Tržišni proizvođač pruža cjelokupan ili veći dio outputa drugim jedinicama po ekonomski značajnim cijenama (GFSM 2014, odj. 2.65.).

Sustavi državnog uređenja	Popis subjekata	Klasifikacija subjekata prema:		Konso- lidacija	Kompilacija		
		Rezident- nosti <sup>4</sup>	Proizvodnji <sup>5</sup>		Sektor opće države	Sektor javnih poduzeća	Javni sektor
	Poduzeća u mješovitom vlasništvu (vlasnički udjel države < 50 %)	Rezident	Netržišni	Da*	Da*	Ne	Da*
			Netržišni	Da*	Ne	Da*	Da*
		Nerezident	Netržišni ili tržišni	Da*	Ne	Ne	Ne
	Fondovi socijalne sigurnosti	Rezident	Netržišni	Da*	Da	Ne	Da
	Središnja banka	Rezident	Netržišni	Da*	Ne	Da	Da
	Državna sveučilišta	Rezident	Netržišni	Da*	Da	Ne	Da
Netržišni			Da*	Ne	Da	Da	
Nerezident		Netržišni ili tržišni	Da*	Ne	Ne	Ne	
Savezna (federacija) i decentralizirana unitarna država	Državna/ regionalna i lokalna razina vlasti	Rezident	Netržišni	Ne	Da	Ne	Da
	Državna/ regionalna i lokalna sveučilišta	Rezident	Netržišni	Ne	Da	Ne	Da
			Netržišni	Ne	Ne	Da	Da
Nerezident	Netržišni ili tržišni	Ne	Ne	Ne	Ne		
Centralizirana unitarna država	Regionalna i lokalna razina vlasti	Rezident	Netržišni	Da*	Da	Ne	Da
	Regionalna i lokalna sveučilišta	Rezident	Netržišni	Da*	Da	Ne	Da
			Netržišni	Da*	Ne	Da	Da
			Netržišni ili tržišni	Da*	Ne	Ne	Ne

\* Ako su pod kontrolom državne vlade.

Izvor: Tim Svjetske banke.

22. Međutim, za potrebe konsolidacije prema IPSAS-ima na nacionalnoj razini, postoje neke razlike koje se odnose na podnacionalne razine vlasti i sveučilišta između jurisdikcija s centraliziranim unitarnim sustavom i jurisdikcija sa saveznim (federacija) ili decentraliziranim unitarnim sustavom, i to zbog činjenice što je u onim prvim vrhovna vlast u rukama državne vlade, pa su podnacionalne razine vlasti i njihovi subjekti obično pod kontrolom državne vlade. S druge strane, u potonjim sustavima, podnacionalne razine vlasti su autonomne, pa ni one ni njihovi subjekti nisu pod kontrolom nacionalne razine vlasti.

23. Prema IPSAS-ima, privredni se subjekt razgraničava ovisno o procjeni i primjeni principa kontrole. Po principu kontrole, jedan subjekt kontrolira drugi subjekt ako su ispunjeni svi sljedeći kriteriji: (i) subjekt ima moć raspolaganja drugim subjektom; (ii) subjekt ima izloženost ili prava u odnosu na varijabilni prinos temeljem svojeg sudjelovanja u drugom subjektu; i (iii) subjekt ima sposobnost primjene svojih ovlasti u subjektu na način da utječe na prirodu ili visinu svog prinosa temeljem sudjelovanja u drugom subjektu (IPSAS 35, odj. 20.). Ti su kriteriji prikazani na **Slici 3.** i detaljno analizirani u **Odjeljku 2.2.**

24. Dok se u IPSAS-ima primjenjuje princip kontrole, u metodologiji GFSM 2014 sektor opće države, javni sektor i pripadajući podsektori razgraničavaju se prema ciljevima, funkcijama, ponašanju, i kontroli grupe institucionalnih jedinica. Sektor opće države sastoji se od javnih institucionalnih jedinica koje obavljaju netržišne aktivnosti i ispunjavaju funkcije države kao svoju glavnu djelatnost. Javni sektor obuhvaća sektor opće države kao takav i druge javne institucionalne jedinice koje obavljaju tržišne aktivnosti, koje se nazivaju poduzeća u javnom vlasništvu (GFSM 2014, odj. 1.2.). Navedeni sektori i pripadajući podsektori detaljnije su obrađeni u **Odjeljku 2.3.**

## 2.2. Razgraničenje privrednog subjekta prema IPSAS-ima

25. Prema IPSAS-ima, razgraničenje privrednog subjekta po principu kontrole zahtijeva, prije svega, pravilno razumijevanje ustrojstva i operacija državnog

sustava, na temelju ustavnih i zakonskih odredbi svake jurisdikcije (IPSAS 35, odj. 17.). To je važno za procjenu opsega i ograničenja kontrole koju vrši država. Primjerice, u unitarno uređenim jurisdikcijama, tj. u zemljama u kojima je vrhovna vlast u rukama državne vlade, podnacionalne razine vlasti mogu, ali ne moraju biti pod kontrolom državne vlade, za razliku od savezno uređenih država (federacija), u kojima su podnacionalne razine vlasti autonomne.

26. Potrebno je procijeniti kontrolira li država, putem jedinica ili subjekata, druge subjekte, uključujući podnacionalne razine vlasti, ako je primjenjivo. Da bi se provela ta procjena, potrebno je utvrditi je li država ispunila tri kriterija principa kontrole prikazana na **Slici 3.**, tj. ima li moć raspolaganja drugim subjektima; zadržava li izloženost ili prava u odnosu na varijabilni prinos temeljem svojeg sudjelovanja u dotičnim subjektima; i ima li sposobnost primjene svojih ovlasti u dotičnim subjektima na način da utječe na prirodu ili visinu svojih prinosa temeljem sudjelovanja u dotičnim subjektima. Treba napomenuti da u skladu s IPSAS-ima princip kontrole ne uključuje regulatornu kontrolu.

27. Kako bi se utvrdilo ima li država moć raspolaganja subjektom, potrebno je provjeriti ima li ta država, ili povezana strana definirana u skladu s IPSAS-om 20, prava koja joj daju postojeću sposobnost vođenja relevantnih poslova dotičnog subjekta. Relevantni poslovi su poslovi koji bitno utječu na prirodu ili visinu prinosa koje država ostvaruje temeljem svog sudjelovanja u subjektu koji je predmet procjene (IPSAS 35, odj. 14. i 23.). Obično se radi o prinosima koji doprinose misiji dotičnog subjekta (npr. zdravstvene usluge u slučaju bolnice).

28. Dok se prava mogu očitovati u vidu glasačkih prava dodijeljenih putem glavničkih instrumenata (npr. dionice), u javnom je sektoru u obzir nužno uzeti druga prava, kao što su prava koja proizlaze iz obvezujućih aranžmana (npr. zakonodavne ili izvršne vlasti, administrativnih ili ugovornih mehanizama, osnivačkih dokumenata kao što je statut) (IPSAS 35, odj. 24.), kao što je prikazano na **Slici 4.**

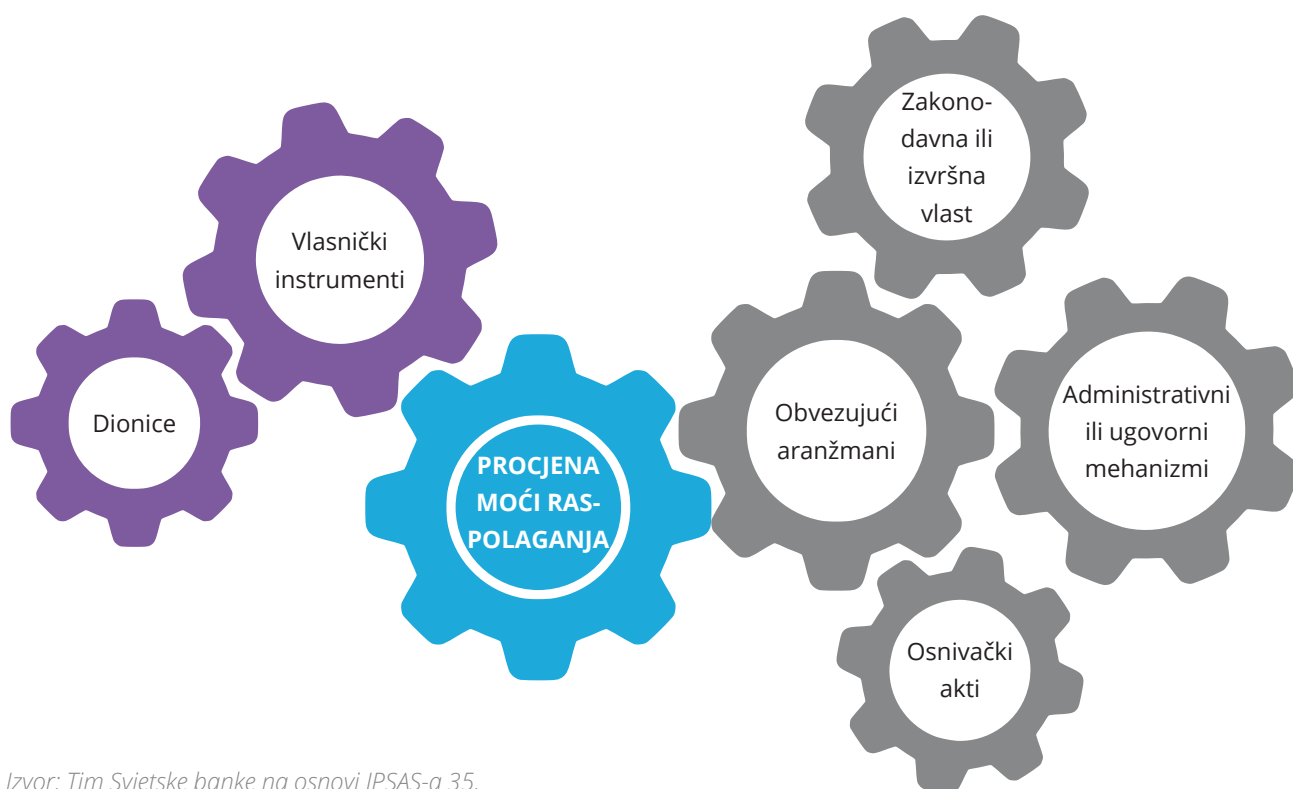
29. Osim glasačkih prava, prava koja pojedinačno ili u kombinaciji s drugim pravima mogu subjektu dati moć raspolaganja drugim subjektom uključuju prava na: (i) davanje smjernica za politiku upravnom tijelu; (ii) imenovanje, preraspodjelu ili smjenjivanje ključnog rukovodećeg osoblja koje može voditi relevantne poslove; (iii) imenovanje ili smjenjivanje

Slika 3. Kriteriji za procjenu kontrole prema IPSAS-u 35



Izvor: Tim Svjetske banke na osnovi IPSAS-a 35.

Slika 4. Načini procjene moći raspolaganja u skladu s IPSAS-om 35



Izvor: Tim Svjetske banke na osnovi IPSAS-a 35.



drugog subjekta koji vodi relevantne poslove; (iv) odobrenje ili stavljanje veta na proračun koji se odnosi na relevantne poslove; (v) usmjeravanje ili stavljanje veta na transakcije drugog subjekta ili njihove izmjene u svrhu vlastite koristi; i (vi) stavljanje veta na ključne izmjene u drugom subjektu, kao što je raspolaganje važnom imovinom ili drugim subjektom u cjelosti (IPSAS 35, odj. AG17.).

30. Osim toga, možda će biti potrebno u obzir uzeti druge činjenice ili okolnosti koje, u kombinaciji s drugim pravima, mogu ukazivati na moć raspolaganja, kao što su: (i) postojanje ovisnog odnosa između dotičnog subjekta i drugog subjekta (npr. poslovanje drugog subjekta ovisi o sredstvima, jamstvima, uslugama, imovini ili ključnom rukovodećem osoblju dotičnog subjekta); (ii) značajan dio poslova drugog subjekta uključuje ili se provodi u ime dotičnog subjekta; (iii) izloženost ili prava dotičnog subjekta na prinose temeljem njegovog sudjelovanja u drugom subjektu nesrazmjerno su veći od glasačkih prava ili drugih sličnih prava (IPSAS 35, odj. AG21.).

31. Kako bi se utvrdilo zadržava li država izloženost ili prava na varijabilne prinose temeljem svog sudjelovanja u drugom subjektu, IPSAS predlaže da se utvrdi mogu li prinosi koje traži država varirati zbog uspješnosti poslovanja subjekta koji je predmet procjene (IPSAS 35, odj. 30.). Radi se o financijskim ili nefinancijskim prinosisima, a njihov učinak može biti isključivo pozitivan, isključivo negativan, ili i pozitivan i negativan (IPSAS 35, odj. 14.).

32. Financijski prinosi su prednosti koje država ostvaruje temeljem svog sudjelovanja u subjektu koji je predmet procjene a koje se mogu mjeriti u financijskom smislu. Ti prinosi mogu primjerice uključivati financijsku dobit, kao što su dividende ili slične raspodjele dobiti; troškovne uštede; preostali udjel u neto imovini dotičnog subjekta nakon likvidacije i gubitke proizašle iz sporazuma o financijskoj potpori; materijalizaciju rizika na velikim projektima; i fluktuacije u vrijednostima investicija (IPSAS 35, odj. 31. i 32.).

33. Za razliku od financijskih prinosa, nefinancijski prinosi odnose se na one prednosti koje se ne mogu mjeriti u financijskom smislu i ekonomske koristi koje izravno dobivaju primatelji usluga koje pruža država. Dobivaju se uglavnom kada su poslovi subjekta koji je predmet procjene usklađeni s ciljevima države, i stoga podupiru državu u postizanju ciljeva ili, kada subjekt koji je predmet procjene ima ciljeve koji su komplementarni ciljevima države i, stoga, ih proširuju ili dopunjuju (IPSAS 35., odj. 31.).

34. Primjeri nefinancijskih prinosa koje država može imati temeljem svog sudjelovanja u subjektu koji je predmet procjene uključuju povećanu efikasnost i učinkovitost u proizvodnji te isporuci dobara i pružanju usluga, sposobnost korištenja specijaliziranog znanja dotičnog subjekta, poboljšanje uspješnosti poslovanja, stjecanje imovine, pružanje povezanih usluga ranije nego što bi se inače očekivalo, i viša razina kvalitete usluga nego što bi to inače bio slučaj (IPSAS 35, odj. 33.).

35. Što se tiče varijabilnosti financijskih i nefinancijskih prinosa, IPSAS predlaže da se procjena provede na temelju značajnosti, a ne pravnog oblika prinosa. Primjerice, može se smatrati da su nefinancijski prinosi koji proizlaze iz poslova subjekta koji je predmet procjene, a koji doprinose postizanju ciljeva države, varijabilni jer su izloženi riziku uspješnosti poslovanja dotičnog subjekta. Na sličan način može se smatrati da su financijski prinosi koji proizlaze iz dužničkog instrumenta koji drži država, koja plaća fiksnu kamatu, varijabilni jer su izloženi kreditnom riziku subjekta koji je predmet procjene (IPSAS 35, odj. AG58.).

36. Da bi se utvrdilo može li država koristiti moć raspolaganja drugim subjektom kako bi utjecala na prirodu ili visinu prinosa temeljem svojeg sudjelovanja u dotičnom subjektu, potrebno je procijeniti može li država usmjeriti dotični subjekt na zajedničke poslove u cilju postizanja ciljeva države. U ovoj procjeni može postojati još jedan subjekt s pravima donošenja odluka koji djeluje kao agent države. Čak i u tom slučaju, ako dotični agent ima i i ostvaruje moć raspolaganja, on postupa u ime i za račun države, koja se ponaša kao principal (IPSAS 35, odj. 35. – 37.).

## 2.3. Razgraničenje javnog sektora, sektora opće države, i pripadajućih podsektora prema metodologiji GFSM 2014

37. Prema metodologiji GFSM 2014, potrebno je sastaviti statističke podatke za javni sektor, sektor opće države, sektor javnih poduzeća, kao i za sve podsektore koji čine sektor opće države i sektor javnih poduzeća (GFSM 2014, odj. 2.63.). Razgraničenje navedenih sektora i podsektora zahtijeva, prije svega, utvrđivanje svih rezidentnih institucionalnih jedinica koje su pod direktnom, ili indirektnom, kontrolom rezidentnih državnih jedinica i njihovo razlikovanje od kvazidruštava kćeri. Iz toga proizlazi grupa subjekata pod nazivom institucionalne jedinice javnog sektora.

38. Institucionalna jedinica je privredni subjekt koji može posjedovati imovinu, preuzimati obaveze, sudjelovati u ekonomskim aktivnostima / transakcijama s drugim subjektima, i sastavljati kompletan skup izvještaja, uključujući bilancu stanja (GFSM 2014, odj. 2.22. i 2.126.). Za pripremu GFS podataka prema metodologiji GFSM 2014 važno je utvrditi institucionalne jedinice, jer to omogućuje sektorizaciju ekonomije, utvrđivanje druge ugovorne strane u transakcijama i pozicije u dionicama te prikupljanje podataka (GFSM 2014, odj. 2.23.).

39. Kao što je navedeno u **Odjeljku 2.1.**, kompiliranje statističkih podataka prema metodologiji GFSM 2014 obuhvaća samo institucionalne jedinice javnog sektora koje su rezidenti ekonomskog prostora, što je u skladu s drugim međunarodnim statističkim okvirima. Institucionalne jedinice koje su rezidenti drugog ekonomskog prostora nazivaju se nerezidenti i svrstavaju u inozemstvo. Rezydentnost institucionalne jedinice temelji se na ekonomskom prostoru s kojim je jače povezana, i ne određuje se na temelju nacionalnosti ili zakonskih kriterija (GFSM 2014, odj. 2.7.).

40. Prema metodologiji GFSM 2014 ekonomski se prostor definira kao geografsko područje ili jurisdikcija pod učinkovitim nadzorom jedne države, uključujući

kopnenu površinu, zračni prostor, teritorijalne vode, i teritorijalne enklave u inozemstvu. Međutim, u ovoj se smjernici također napominje da ekonomski prostor može biti veći ili manji od fizičkih ili političkih granica, kao u ekonomskoj ili monetarnoj uniji, ili kao dio ekonomije, regije, ili svijeta u cjelini (GFSM 2014, odj. 2.8. i 2.9.).

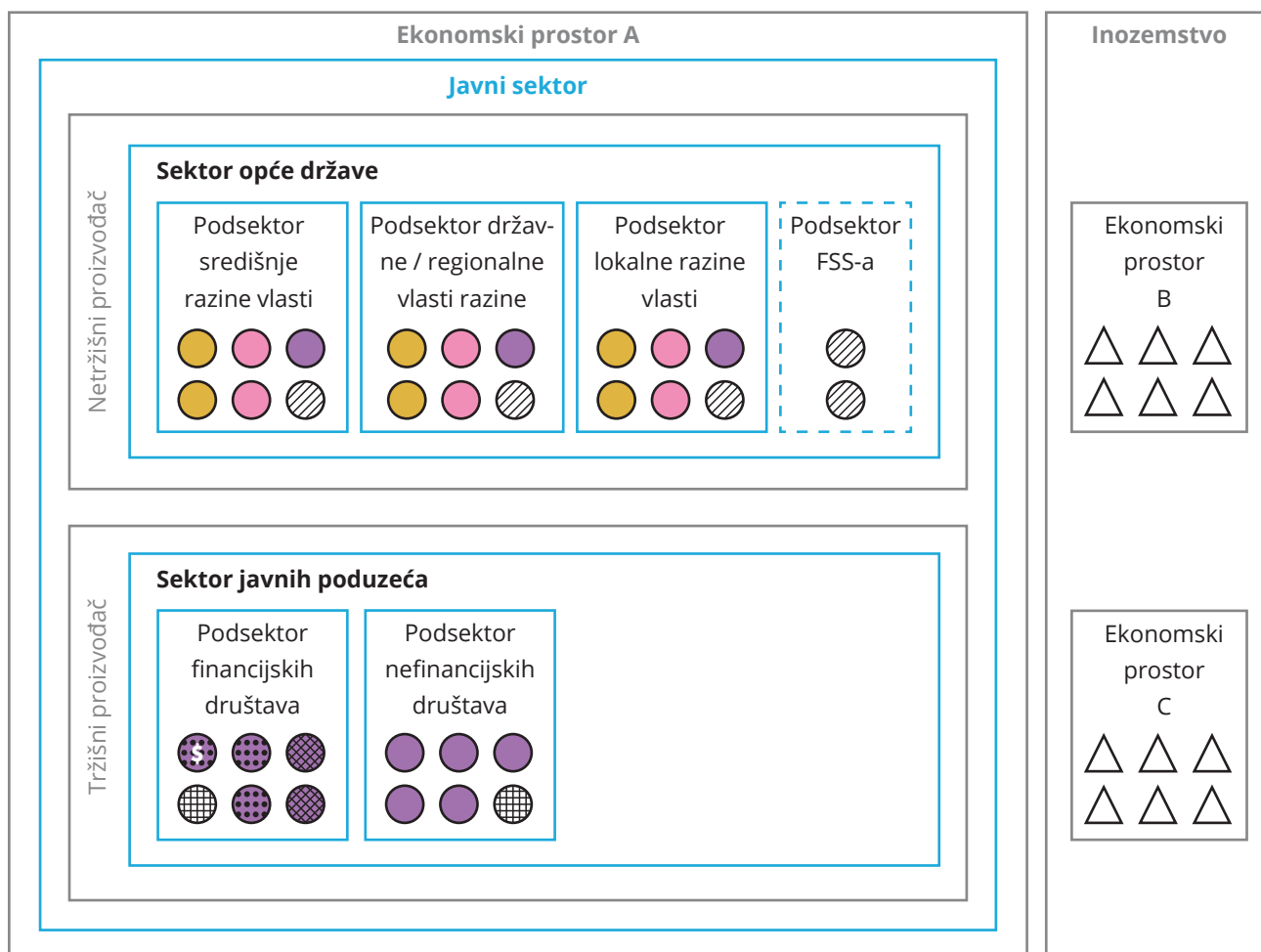
41. Kad je riječ o kvazidruštvu kćeri, u metodologiji GFSM 2014 radi se o subjektu koji, premda ima zasebnu pravnu osobnost, ne može djelovati neovisno o matičnom subjektu i pasivno posjeduje imovinu i preuzima obaveze (GFSM 2014, odj. 2.42.). U kompilaciji statističkih podataka, kvazidruštva kćeri ne smatraju se institucionalnim jedinicama i treba ih klasificirati kao sastavne dijelove matičnih jedinica, osim ako su rezidenti u ekonomskom prostoru različitom od matičnih jedinica, u kojem slučaju ih treba svrstati u inozemstvo.

42. Osim toga, jedinice javnog sektora koje su tržišni proizvođači treba klasificirati kao javna poduzeća, a netržišne proizvođače kao jedinice opće države. Prema metodologiji GFSM 2014, tržišni proizvođač pruža cjelokupan ili veći dio outputa drugim jedinicama po ekonomski značajnim cijenama, za razliku od netržišnog proizvođača koji to radi besplatno ili po cijenama koje nisu ekonomski značajne (GFSM 2014, odj. 2.65.).












43. Pri određivanju granice između tržišnog i netržišnog proizvođača, također treba imati na umu da ako jedinica opće države ima neinkorporirano društvo koje naplaćuje ekonomski značajne cijene i ispunjava kriterije da bude zasebna institucionalna jedinica, treba ga smatrati kvazidruštvom i klasificirati u sektor javnih poduzeća. Preostala su društva i dalje sastavni dijelovi jedinice opće države (GFSM 2014, odj. 2.75.).

44. Zatim je potrebno klasificirati javna poduzeća prema primarnim uslugama i proizvodima koje pružaju. Javne institucije koje prvenstveno pružaju financijske proizvode i usluge klasificiraju se kao javna financijska društva, a potom kao javna financijska društva koja primaju depozite (npr. središnja banka, poslovne banke, štedionice, ruralne/poljoprivredne kreditne banke, banke koje financiraju izvoz/uvoz) i druga javna financijska društva (npr. fondovi koji investiraju na tržištima novca i investicijski fondovi koji ne investiraju na tržištima novca) (GFSM 2014, odj. 2.115. do 2.121.).

**Slika 5.** Razgraničenje javnog sektora, sektora opće države, i pripadajućih podsektora prema metodologiji GFSM 2014



Legenda:

-  Ovaj oblik označava javnu institucionalnu jedinicu koja je rezident ekonomskog prostora A.
-  Ovaj oblik označava javnu institucionalnu jedinicu koja nije rezident ekonomskog prostora A.
-  Ovaj raster označava javna depozitarna društva.
-  Ovaj raster označava kvazidruštva.
-  Ovaj raster označava druga javna financijska društva.
-  Ovaj raster označava fondove socijalne sigurnosti (FSS).
-  \$ Ovaj simbol označava središnju banku.
-  Ova boja označava proračunsku jedinicu.
-  Ova boja označava izvanproračunsku jedinicu.
-  Ova boja označava državna poduzeća (DP-ovi) koja su pod direktnom ili indirektnom kontrolom središnje, državne/regionalne i/ili lokalne razine vlasti.
-  - - - Isprekidana crta označava fondove socijalne sigurnosti kada su grupirani u zaseban podsektor, umjesto da su sastavni dijelovi podsektora središnje, državne/regionalne i/ili lokalne razine vlasti, jer se mogu klasificirati kao zaseban podsektor sektora opće države ili kao sastavni dio podsektora pod čijom su kontrolom.

Izvor: Tim Svjetske banke na osnovi metodologije GFSM 2014.

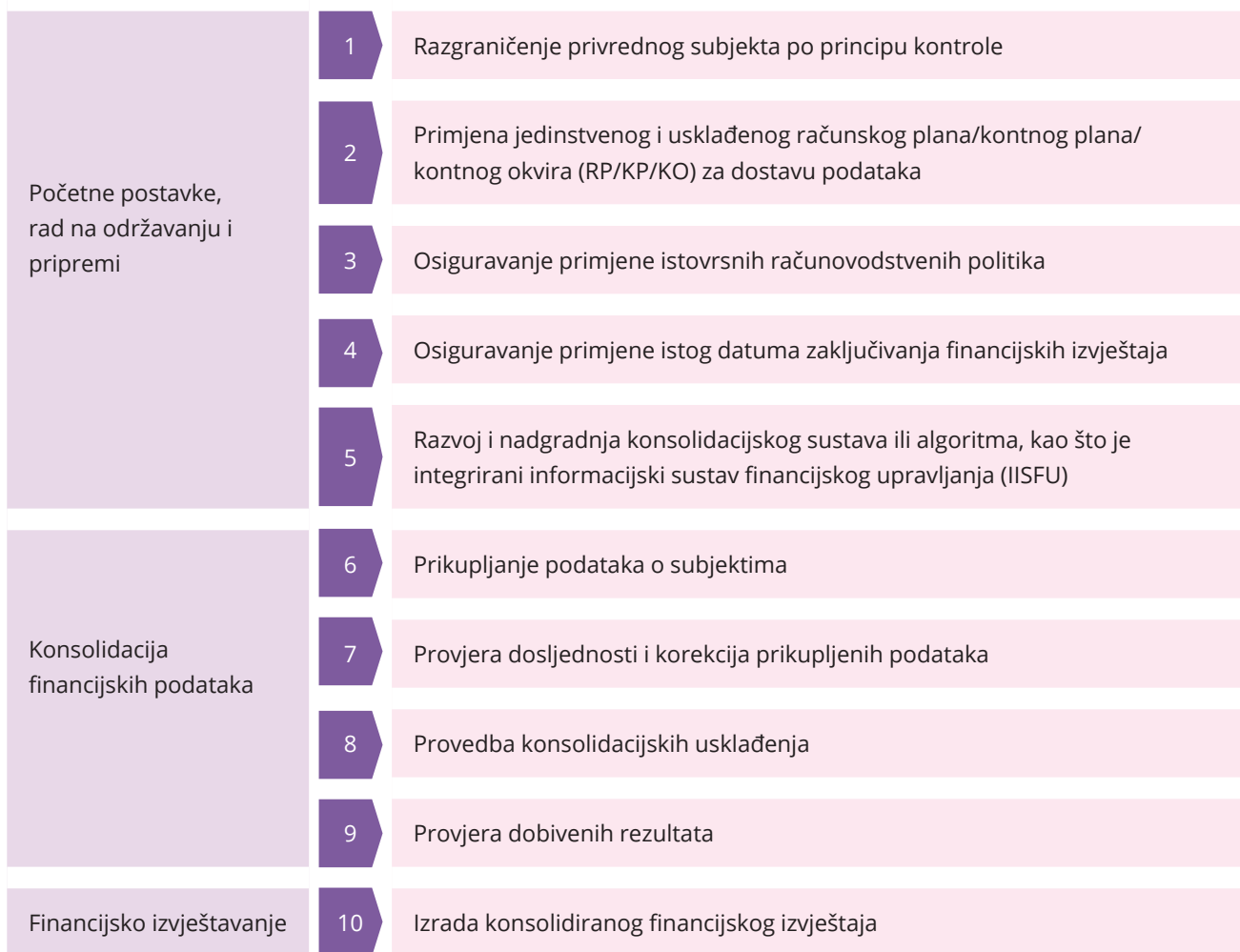
45. Nasuprot tome, sva se druga društva u javnom vlasništvu (tj. društva koja prvenstveno pružaju tržišne robe ili nefinancijske usluge) klasificiraju kao nefinancijska. Primjeri javnih nefinancijskih društava su nacionalne zrakoplovne kompanije, nacionalne elektroprivrede, nacionalne željeznice, ako naplaćuju ekonomski značajne cijene (GFSM 2014, odj 2.114.).

46. Naposljetku je potrebno klasificirati jedinice opće države prema razini vlasti kojoj pripadaju, tj. u središnju, državnu/regionalnu, i lokalnu razinu. Neke jurisdikcije mogu imati četvrti podsektor za fondove socijalne sigurnosti, koji će biti prikazan u slučajevima kada država donese odluku da ih neće uključiti unutar kategorija razvrstanih po razini vlasti. Osim toga, svaki podsektor opće države može se dodatno raščlaniti na podsektor proračunskih i izvanproračunskih korisnika. **Slika 5.** sažeto prikazuje razgraničenje javnog sektora, sektora opće države, i pripadajućih podsektora prema metodologiji GFSM 2014.

## 2.4. Proces konsolidacije prema IPSAS-ima

47. Proces konsolidacije prema IPSAS-ima zahtijeva primjenu niza koraka koji uključuju administrativne i operativne aspekte. U ovom je poglavlju iznesen opći prikaz procesa konsolidacije prema IPSAS-ima i glavnih aktivnosti koje se u njemu provode. U svrhu usporedivosti, na **Slici 6.** ukratko je prikazan proces konsolidacije i aktivnosti po koracima, koji se oslanja na dijagram toka opisan u Komparativnom vodiču kako bi se opisao referentni model procesa za kompilaciju GFS podataka, koji je također prikazan u **Odjeljku 2.5.** ove Analitičke podloge.

**Slika 6.** Proces konsolidacije prema IPSAS-ima



Izvor: Tim Svjetske banke na osnovi IPSAS-a.

## 2.4.1. Faza 1.: Početne postavke, rad na održavanju i pripremi

### 2.4.1.1. Korak 1.: Razgraničenje privrednog subjekta po principu kontrole

48. Pri razgraničenju privrednog subjekta, potrebno je odrediti matični subjekt (koji vrši kontrolu) i ovisne subjekte (pod njegovom kontrolom) uzimajući u obzir kriterije za procjenu kontrole prema IPSAS-u 35 prikazane na **Slici 3.** i opisane u **Odjeljku 2.2.** Kontrolu treba procijeniti za sve subjekte javnog sektora, neovisno o tome nalaze li se u različitim ekonomskim prostorima i jesu li tržišni ili netržišni proizvođači.

### 2.4.1.2. Korak 2.: Primjena jedinstvenog i usklađenog RP/KP/KO-a za dostavu podataka

49. Za prikupljanje podataka o subjektima treba dizajnirati jedinstveni i usklađeni RP/KP/KO-a za iskazivanje i prijavljivanje svih transakcija i drugih poslovnih događaja svih subjekata obuhvaćenih konsolidacijom. Po strukturi i klasifikacijama, RP/KP/KO treba uzeti u obzir širok spektar funkcija, aktivnosti, i operacija svih subjekata kao i različite računovodstvene regulatorne okvire koji se koriste kako bi se identificirali računi za koje je potrebno izvršiti usklađenja.

50. Idealno bi bilo kada bi se struktura i klasifikacije RP/KP/KO-a mogli koristiti za referentne računovodstvene, proračunske, i statističke okvire primjenjive u dotičnoj jurisdikciji. Ako to nije moguće, trebala bi postojati brojčana oznaka koja se lako može pretvoriti ili povezati s brojčanim oznakama koje se koriste za GFS.

### 2.4.1.3. Korak 3.: Primjena istovrsnih računovodstvenih politika

51. Prije provedbe bilo koje određene aktivnosti i postupka konsolidacije, matični subjekt identificiran u prvom koraku treba osigurati da ovisni subjekti

primjenjuju istovrsne računovodstvene politike. Jedna jurisdikcija može imati nekoliko paralelnih računovodstvenih okvira koji se primjenjuju za državu i druge subjekte javnog sektora, ovisno o njihovoj veličini, prirodi, svrsi, funkcijama, ili djelatnostima (npr. država koristi IPSAS-e, a DP-ovi koriste Međunarodne standarde financijskog izvještavanja (IFRS) ili nacionalne računovodstvene standarde za privatni sektor). Zbog toga subjekti obuhvaćeni konsolidacijom imaju različite računovodstvene osnove, principe, i kriterije za iskazivanje i prezentiranje istovrsnih transakcija ili poslovnih događaja u pojedinačnim financijskim izvještajima.

52. Za primjenu istovrsnih računovodstvenih politika u konsolidiranim financijskim izvještajima, matični subjekt treba izdati paket uputa za pribavljanje podataka s posebnim potrebnim obilježjima (npr. financijski izvještaji prema IPSAS-ima, ako se primjenjuju različite računovodstvene politike prema IFRS-ima ili nacionalni računovodstveni standardi za privatni sektor). U određenim zemljama, paket uputa uključuje smjernice, obrasce, i posebne upute za zaključivanje financijskih izvještaja da državno tijelo nadležno za izradu konsolidiranih financijskih izvještaja ne mora prenositi financijske izvještaje DP-ova u drugi format, što je komplicirano.

### 2.4.1.4. Korak 4.: Primjena istog datuma zaključivanja financijskih izvještaja

53. U nekim se zemljama datum zaključivanja financijskih izvještaja matičnog i ovisnih subjekata podudara s posljednjim danom kalendarske ili proračunske godine. Međutim, u iznimnim okolnostima, član privrednog subjekta može odlučiti, ili se od njega može zatražiti da sastavi financijske izvještaje na drugi datum, primjerice u svrhu boljeg usklađivanja računovodstvenog ciklusa s poslovnim ciklusom, što je u skladu s IPSAS-ima (IPSAS 1, odj. 66. do 68.).

54. Kada se datum zaključivanja pojedinačnih financijskih izvještaja člana privrednog subjekta razlikuje od datuma zaključivanja konsolidiranih financijskih izvještaja, za potrebe konsolidacije matični subjekt treba zatražiti dodatne podatke na isti dan na koji su zaključeni konsolidirani financijski izvještaji. U protivnom, matični subjekt treba izvršiti usklađenja u

procesu konsolidacije koristeći najnovije financijske podatke pribavljene od člana privrednog subjekta kako bi uvrstio učinke značajnih transakcija ili drugih poslovnih događaja između datuma zaključivanja tog pojedinačnog financijskog podatka dotičnog subjekta i datuma zaključivanja konsolidiranih financijskih izvještaja (IPSAS 35, odj. 46.).

### 2.4.1.5. Korak 5.: Razvoj i nadgradnja konsolidacijskog sustava ili algoritma

55. Proces konsolidacije zahtijeva analizu podataka prikupljenih od subjekata obuhvaćenih konsolidacijom kako bi se utvrdile moguće razlike koje proizlaze iz primjene različitih računovodstvenih okvira i politika. U jurisdikcijama s velikim brojem subjekata koje treba konsolidirati, a koji koriste različite integrirane informacijske sustave financijskog upravljanja, računovodstvene osnove, i prakse, teško je eliminirati međusobne transakcije i provesti druga konsolidacijska usklađenja.

56. Jedna od mogućih strategija koja bi to mogla olakšati je razvoj konsolidacijskog sustava ili algoritma za automatsku obradu prikupljenih podataka, kao što je slučaj s IISFU-om. U idealnom smislu, razvijeni konsolidacijski sustav ili algoritam treba u obzir uzeti pravila za provedbu konsolidacijskih usklađenja, uključujući usuglašavanje podataka, eliminaciju međusobnih transakcija, i zbrajanje istovrsnih stavki imovine, obaveza, neto imovine/kapitala, prihoda, rashoda i novčanih tokova.

## 2.4.2. Faza 2.: Konsolidacija financijskih podataka

### 2.4.2.1. Korak 6.: Prikupljanje podataka o subjektima

57. Postoje tri različita pristupa prikupljanju podataka od subjekata: centralizirani, decentralizirani, i hibridni pristup. Odabir pristupa ovisi o institucionalnom uređenju, kapacitetima, pomoćnim alatima i stupnju automatizacije. Bez obzira na odabrani pristup, treba koristiti jedinstveni i usklađeni RP/KP/KO razvijen u drugom koraku i opisan u **Odjeljku 2.4.1.2.**

58. Centralizirani pristup podrazumijeva da svi subjekti obuhvaćeni konsolidacijom bilježe transakcije i druge poslovne događaje u istom informacijskom sustavu, pa stoga matični subjekt podatke može izvući direktno iz tog izvora u svrhu izrade konsolidacijskih financijskih izvještaja, ili se oni mogu izraditi automatski. Međutim, zbog zakonskih i tehnoloških ograničenja, kao i ograničenih resursa u mnogim jurisdikcijama ovaj pristup možda neće biti izvediv.

59. Decentralizirani pristup znači da se svaki subjekt obuhvaćen konsolidacijom koristi vlastitim financijskim sustavom, pa stoga svaki ovisni subjekt matičnom subjektu dostavlja podatke za izradu konsolidiranih financijskih izvještaja. Primjena ovog pristupa donosi izazove vezane za pravodobnost prikupljanja podataka, kvalitetu financijskih podataka, i kompleksnost konsolidacijskih postupaka.

60. Naposljetku, u hibridnom pristupu jedan dio subjekata obuhvaćenih konsolidacijom, osobito subjekti opće države, koristi isti informacijski sustav, dok drugi dio, u principu DP-ovi, koristi vlastiti informacijski sustav, i stoga matični subjekt ima direktan pristup većini podataka. Primjena ovog pristupa mogla bi riješiti većinu izazova u procesu konsolidacije.

### 2.4.2.2. Korak 7.: Provjera dosljednosti i korekcija prikupljenih podataka

61. Nakon prikupljanja podataka od subjekata treba izvršiti provjeru kvalitete i vjerodostojnosti podataka (npr. provjeriti ispravno korištenje računa, kao i vrijednosti, usuglašavanje (sravnjivanje), i međusobne transakcije) kako bi se utvrdile značajne nepodudarnosti. U slučaju utvrđenih nepodudarnosti, treba obavijestiti dotični subjekt kako bi mogao izvršiti odgovarajuće korekcije financijskih podataka.

### 2.4.2.3. Korak 8.: Provedba konsolidacijskih usklađenja

62. U ovom koraku treba provesti sljedeća konsolidacijska usklađenja u skladu s IPSAS-om 35: (i) zbrojiti ili agregirati stavke imovine, obaveza, neto imovine/kapitala, prihoda, rashoda, i novčanih tokova matičnog subjekta s istovrsnim stavkama



ovisnog subjekta; (ii) usuglasiti (sravnati) ili eliminirati knjigovodstvene vrijednosti investicija matičnog subjekta u svim ovisnim subjektima i udjela matičnog subjekta u neto imovini/kapitalu svih ovisnih subjekata; i (iii) potpuno eliminirati salda i međusobne novčane transakcije. Za provedbu usklađenja treba koristiti konsolidacijski sustav ili algoritam razvijen u petom koraku i opisan u **Odjeljku 2.4.1.5.**

#### 2.4.2.4. Korak 9.: Provjera dobivenih rezultata

63. Nakon konsolidacije podataka, treba provesti aktivnosti koje se odnose na osiguranje kvalitete, kao što je ustanoviti da nema transakcija ili salda koja je potrebno usuglasiti (poravnati), provjeriti podudarnost iznosa konsolidiranih vrijednosti, te pregledati razlike po računima. Za provedbu navedenih aktivnosti treba koristiti konsolidacijski sustav ili algoritam razvijen u petom koraku i opisan u **Odjeljku 2.4.1.5.**

### 2.4.3. Faza 3.: Financijsko izvještavanje

#### 2.4.3.1. Korak 10.: Izrada konsolidiranog financijskog izvještaja

64. U ovom se koraku pripremaju objave, ručno rađene tablice, i druge dodatne informacije koje se prilažu uz konsolidirane financijske izvještaje. Treba provesti aktivnosti osiguranja kvalitete i provjeriti vjerodostojnost dokumenata i ručno izrađenih tablica. Konačnu verziju konsolidiranih financijskih izvještaja, čim bude dostupna, treba odobriti nadležno tijelo i potom objaviti.

## 2.5. Proces kompilacije prema metodologiji GFSM 2014

65. Kao što je bio slučaj s postupcima konsolidacije prikazanim i obrađenim u **Odjeljku 2.4.**, proces kompilacije također zahtijeva primjenu niza koraka

koji uključuju administrativne i operativne aspekte za izradu statističkih izvještaja. **Slika 7.** prikazuje proces kompilacije iz Komparativnog vodiča, s nekim preinakama, ali koraci tog procesa nisu detaljno objašnjeni u ovoj Analitičkoj podlozi. Za detaljniji opis procesa kompilacije čitatelji trebaju pogledati Komparativni vodič od 29. do 31. stranice.

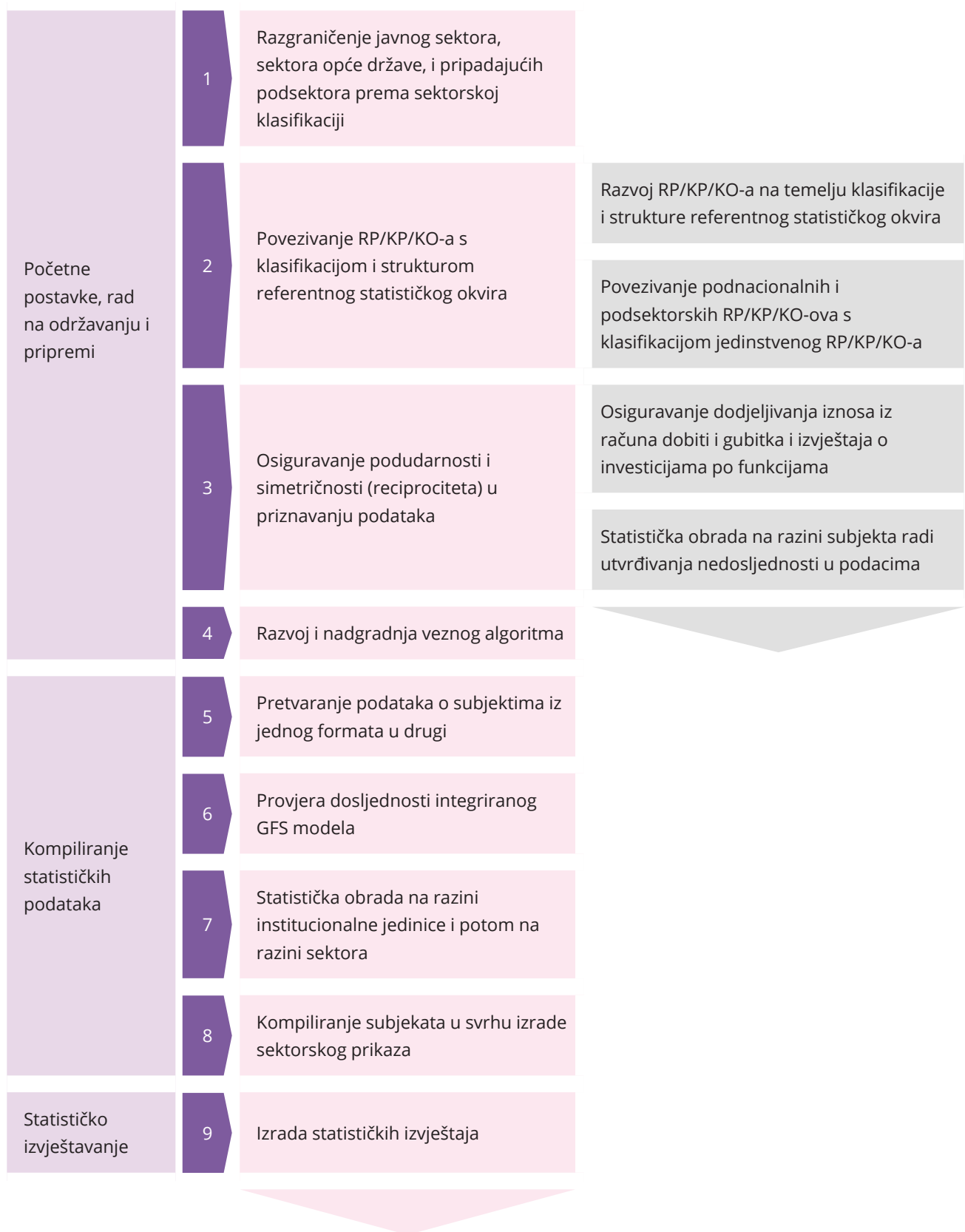
66. Proces kompilacije započinje razgraničenjem institucionalnog opsega. U statističkim izvještajima, prema metodologiji GFSM 2014, opseg se utvrđuje prema sektorskoj klasifikaciji javnih subjekata, što uključuje identifikaciju subjekata koji pripadaju rezidentu i subjekata koji pripadaju inozemstvu. U sljedećim se koracima identificiraju institucionalne jedinice i jesu li one pod direktnom ili indirektnom kontrolom države.

67. Sve institucionalne jedinice koje kontrolira država pripadaju javnom sektoru. Kao što je navedeno u **Odjeljku 2.3.**, javni se sektor može podijeliti na sektor opće države i sektor javnih poduzeća. Sektor opće države uključuje one institucionalne jedinice koje su netržišni proizvođači, dok sektor javnih poduzeća uključuje tržišne proizvođače. Na sličan način, svaki se sektor može podijeliti na podsektore o čemu je već bilo riječi prethodno u tekstu.

68. U praksi, međutim, od institucionalnih jedinica se prikupljaju podaci za prikazivanje podsektora i sektora, a još češće, za prikazivanje sektora opće države i sektora javnih poduzeća. Prema metodologiji GFSM 2014, razgraničenje opsega kompilacije u fazi koja se odnosi na početne postavke, rad na održavanju i pripremi nije ograničeno na sektor opće države – to je istaknuto u prvom koraku procesa kompilacije prikazanom na **Slici 7.**

69. Koraci predloženi na **Slici 7.** predstavljaju aktivnosti potrebne za izradu statističkih izvještaja iz podataka o RJS-u. Podloga temeljena na RJS-u smatra se polazištem za proces kompilacije u kojem se koristi opseg utvrđen u metodologiji GFSM 2014. U kompilaciji treba zabilježiti neka važna metodološka usklađenja zbog različitih principa priznavanja i mjerenja u računovodstvenom i statističkom okviru. Primjerice, treba uvrstiti usklađenja zbog razlika u: (i) računovodstvenim politikama; (ii) datumu izvještaja; (iii) izvještajnoj osnovi; i (iv) metodologijama (de Clerck, 2022).

Slika 7. Proces kompilacije prema metodologiji GFSM 2014



Izvor: Komparativni vodič, 2019.



# 3

## MEĐUNARODNA ISKUSTVA

70. U ovom su poglavlju prikazani primjeri međunarodnih iskustava konsolidacije i kompilacije podataka četiriju zemalja: Brazila, Gruzije, Španjolske i Švicarske. Zemlje su odabrane na temelju tri kriterija: (i) direktna ili indirektna primjena IPSAS-a; (ii) primjena metodologije GFSM 2014 ili Euroskog sustava nacionalnih i regionalnih računa (ESA) 2010 za pripremu GFS podataka; (iii) barem jedna od odabranih zemalja korisnica je PULSAR programa (Gruzija), a druga (Brazil) je članica mreže Foruma državnih računovođa Latinske Amerike (FOCAL).

71. Za dobivanje podataka o praksama korišteni su: (i) upitnici (vidi **Dodatak 1.**); i (ii) analize dokumentacije. Upitnik su pripremili autori ove Analitičke podloge kako bi pribavili potrebne informacije za postizanje cilja ovog dokumenta. Upitnik je četirima zemljama poslan do konca svibnja/maja 2022. Ispunili su ga dužnosnici javnog sektora nadležni za proces konsolidacije i kompilacije, koji su odgovore dostavili do konca lipnja/juna 2022.

72. Analiza dokumentacije sastojala se od pregleda i analize izvještaja, priručnika, i zakonskih propisa na koje su javni dužnosnici upućivali u svojim odgovorima u upitniku i koji su dostupni na službenim mrežnim stranicama dotičnih zemalja. Iskustvo svake zemlje prikazano je zasebno u odjeljcima u nastavku.

### 3.1. Brazil

#### 3.1.1. Kontekst

73. Službeni naziv Brazila je Federativna Republika Brazil. Ustavno je uređen kao demokratska pravna država s predsjedničkim sustavom vlasti. Brazil je savezna država, koja je upravno-politički ustrojena na tri razinama vlasti: saveznoj, državnoj i lokalnoj. Savezna razina uključuje Uniju, dok državna razina obuhvaća 26 država, a lokalna 5.568 općina. Sve države i općine su autonomne. Osim toga, postoji

Savezni distrikt, koji se za potrebe računovodstva i statistike nalazi na državnoj razini. Brazil ima trodiobu vlasti na izvršnu, zakonodavnu i sudbenu, od kojih je potonja ustrojena samo na saveznoj i državnoj razini te u Saveznom distriktu.

### 3.1.2. Proces konsolidacije

74. Na nacionalnoj razini, konsolidirane financijske izvještaje federacije i javnog sektora izrađuje Tajništvo Državne riznice (na portugalskom kratica STN) u skladu s Brazilskim računovodstvenim standardima za javni sektor koje objavljuje Savezno vijeće za računovodstvo Brazila (na portugalskom kratica CFC), a koji se temelje na IPSAS-ima. Konsolidirani financijski izvještaji federacije obuhvaćaju Uniju, uključujući tri grane vlasti i pripadajuće DP-ove koji nisu tržišni proizvođači.

75. S druge strane, konsolidirani financijski izvještaji javnog sektora uključuju Uniju, Savezni distrikt, te sve države i općine, kao i pripadajuće DP-ove koji nisu tržišni proizvođači, u skladu sa zakonskim obavezama. DP-ovi koji jesu tržišni proizvođači prikazani su u oba skupa konsolidiranih financijskih izvještaja po metodi udjela. Na podnacionalnoj razini Savezni distrikt, te sve države i općine nadležni su za vlastitu konsolidaciju, pri čemu se pridržavaju istog referentnog računovodstvenog okvira koji se primjenjuje na nacionalnoj razini.

76. Sve tri razine države koriste nacionalni računski plan/kontni plan/kontni okvir i vlastiti računovodstveni sustav za provedbu vlastite konsolidacije. Nasuprot tome, konsolidacija javnog sektora započinje s nizom pravila koja je odredio STN za prikupljanje financijskih podataka s triju razina vlasti. Unija, Savezni distrikt te sve države i općine šalju svoje podatke, u skladu sa zakonskim obavezama, u sustav kojim upravlja STN, pod nazivom Računovodstveno-fiskalni informacijski sustav brazilskog javnog sektora (na portugalskom kratica SICONFI).

77. Podaci se šalju u dva standardizirana digitalna formata: kao računovodstveni izvještaj koji se izrađuje kako bi se omogućila konsolidacija javnih računa i kao detaljni podaci o korištenju Matrice računovodstvenih bilanci, koja se zasniva na nacionalnom računskom planu/kontnom planu/kontnom okviru u formatu

probne bilance. Po primitku podataka, STN odvaja iznose transakcija koji će biti uvršteni ili izostavljeni iz procesa konsolidacije, te utvrđuje međusobne transakcije. Za ovaj postupak koristi se peta razina nacionalnog računskog plana/kontnog plana/kontnog okvira koju primjenjuju svi subjekti javnog sektora kako bi se utvrdila salda računa koje treba eliminirati u konsolidiranim financijskim izvještajima. Sljedeći je korak dodati informacije u bilješke uz financijske izvještaje.

78. Glavni je izazov u procesu konsolidacije javnog sektora raznolikost računovodstvenih sustava koje koriste subjekti javnog sektora, bez standardizirane strukture i tehnologije, a neki od njih ne ispunjavaju ni minimalne systemske zahtjeve. Da bi odgovorio na ovaj izazov, Brazil je donio Uredbu br. 10.540 od 5. studenoga/novembra 2020., kojom su utvrđeni minimalni zahtjevi kvalitete za računovodstvene sustave i sustave financijskog upravljanja. Ova pravila imaju za cilj smanjiti probleme koji proizlaze iz zlorabe sustava, kao što su retroaktivna računovodstvena knjiženja i drugi postupci koji nisu u skladu s računovodstvenim standardima. Osim toga, STN i CFC organiziraju edukacije i daju upute, kako bi doprinijeli unaprjeđenju računovodstvenih podataka.

### 3.1.3. Proces kompilacije

79. GFS podatke opće države, uključujući sve proračunske i izvanproračunske institucionalne jedinice pod kontrolom središnje, državne i lokalne razine vlasti također prikuplja STN u skladu s Priručnikom fiskalne statistike koji je objavila Državna riznica (na portugalskom kratica TN), a koji se zasniva na metodologiji GFSM 2014. Fondovi socijalne sigurnosti prikazani su kao sastavni dio proračunskih institucionalnih jedinica na svakoj razini države. Brazilska središnja banka nije uvrštena u kompilaciju GFS podataka opće države jer je svrstana u javna financijska društva, koja se smatraju sastavnim dijelom ukupnog javnog sektora ali nisu uključena u opću državu. Trenutačno se ne prikupljaju i ne objavljuju fiskalni statistički podaci ukupnog javnog sektora.

80. Za kompilaciju GFS podataka opće države, STN se koristi podacima iz SICONFI-ja i Integriranog sustava financijskog upravljanja na razini savezne države (na

portugalskom kratica SIAFI), te podacima koje dobiva od drugih partnerskih institucija, kao što je brazilski Institut za primijenjena ekonomska istraživanja (na portugalskom kratica IPEA) i Brazilska središnja banka. Premda je to zakonom propisano, jedva 10 posto općina šalje podatke u SICONFI, pa stoga STN uz pomoć statističkih tehnika ekstrapolacijom dobiva podatke o cijelom nizu općina.

81. Ista se metodologija primjenjuje na podatke iz drugih izvora, kao što su portali o transparentnosti i druge državne platforme. Sljedeći korak u kompilaciji je prevođenje brazilskih proračunskih klasifikacija u skladu s metodologijom GFSM 2014. Čim se generiraju statistike svih podsektora, slijedi proces konsolidacije za izradu podataka opće države. Da bi se to postiglo, eliminiraju se transakcije između podsektora te ispravljaju nepodudarnosti između ukupnih međudržavnih prihoda i rashoda. Za kompilaciju i izradu konačne verzije izvještaja koriste se tablice programa Microsoft Excel.

82. Glavni izazovi u procesu kompilacije su sljedeći:

1. Pristup velikoj količini podataka o velikom broju javnih subjekata i njihova obrada.
2. Dostupnost i kontinuirani protok informacija iz pojedinih izvanproračunskih institucionalnih jedinica središnjeg sektora zbog necentraliziranosti podataka.
3. Dostupnost računovodstvenih i fiskalnih podataka manjeg broja institucionalnih jedinica lokalne razine vlasti zbog neslanja podataka u skladu sa zakonskim obavezama i rokovima.
4. Osiguravanje kompatibilnosti podataka koje dostavljaju različite institucionalne jedinice, uglavnom jedinice lokalne razine vlasti.
5. Različito tumačenje računovodstvenih pravila među subjektima državne i lokalne razine vlasti.
6. Osiguranje kvalitete podataka koje dostavljaju mnoge institucionalne jedinice lokalne razine vlasti zbog smanjenog administrativnog osoblja i kapaciteta.
7. Nepodudarnosti u knjiženim iznosima po sektorima za transakcije između podsektora opće države, kao što su potpore koje središnja država isplaćuje državam i općinama.

83. Brazil je, kako bi se suočio s izazovima kompilacije, razvio Matricu računovodstvenih bilanci, koja znatno povećava dostupnost podataka s podnacionalnih razina vlasti, a sastoji se od velikog obujma podataka izvedenih direktno iz njihovih računovodstvenih i financijskih sustava koje svaki mjesec šalju u SICONFI. Matrica je već jedan od glavnih izvora podataka za države, a uskoro će se koristiti i za općine. Za primjenu ovog sustava bilo je potrebno provesti opsežnu izobrazbu, ali se zato kvaliteta podataka od njegova uvođenja znatno poboljšala.

84. Što se tiče nedostatnih podataka s lokalnih razina vlasti, partnerstvo između TN-a i IPEA-e dovelo je do razvoja tehnike statističke ekstrapolacije koja se trenutačno primjenjuje. Naposljetku, ažurirana je metodologija radi ispravljanja nepodudarnosti u knjiženim iznosima po sektorima i smanjenja utjecaja procesa konsolidacije na druge račune.

## 3.2. Gruzija

### 3.2.1. Kontekst

85. U skladu s Ustavom Gruzija nosi istoimeni naziv. Unitarna je republika u kojoj vlast obnaša središnja vlada. Gruzija ima predstavničku demokraciju u kojoj vlast obnašaju građani putem izabраниh predstavnika. Prema izmjenama i dopunama Ustava iz 2018., Gruzija će napustiti polupredsjednički sustav vlasti i u potpunosti uvesti parlamentarni sustav u 2024. Upravno-politički Gruzija je uređena na dvjema razinama vlasti: središnjoj i lokalnoj.

86. Središnja razina vlasti obuhvaća državna tijela uključujući devet regija koje nisu samoupravne jedinice. Prema podacima Nacionalne agencije za vođenje javnog registra (NAPR), lokalna se razina vlasti sastoji od dvije autonomne republike, Abhazije i Adžarije, i 69 općina, 64 od kojih su samoupravne zajednice i 5 samoupravnih gradova uključujući Tbilisi, koji ima poseban pravni status kao glavni grad Gruzije.

## 3.2.2. Proces konsolidacije

87. Proces konsolidacije na središnjoj razini obavlja Služba Državne riznice Ministarstva financija Gruzije (Služba Riznice) prema IPSAS-ima koji su već direktno usvojeni kroz nacionalne propise. Konsolidacija obuhvaća sve jedinice središnje razine vlasti na temelju fiskalnih aranžmana: proračunske organizacije, javnopravna tijela (JPT-ovi) i neprofitne pravne osobe (NPPO-vi). DP-ovi koji su tržišni proizvođači nisu obuhvaćeni konsolidacijom. Na podnacionalnoj razini, konsolidaciju provode autonomne republike i općine koristeći se istim računovodstvenim okvirom, u koju su, u skladu s fiskalnim kriterijima, obuhvaćeni JPT-ovi i NPPO-ovi pod njihovom kontrolom.

88. Proces konsolidacije započinje s izradom godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja koje sastavljaju potrošačke jedinice (proračunski korisnici) središnjeg proračuna, autonomne republike, i općine na osnovi pojedinačnih financijskih izvještaja/financijske dokumentacije dobivene od subjekata pod njihovom kontrolom. Konsolidirani financijski izvještaji moraju se dostaviti Državnoj riznici do 1. travnja/aprila sljedeće godine.

89. Na temelju tih podataka, Državna riznica sastavlja konsolidirane financijske izvještaje središnjeg proračuna, koje objavljuje na mrežnoj stranici Državne riznice s konsolidiranim financijskim izvještajima autonomnih republika i općina kao dodatak, do 1. srpnja/jula. Na razini središnjeg proračuna proces konsolidacije obavlja se ručno, uz pomoć proračunskih tablica programa Microsoft Excel, dok neke lokalne razine vlasti u tu svrhu mogu koristiti određeni računovodstveni softver.

90. U procesu konsolidacije Državna riznica susreće se sa sljedećim izazovima: (i) nedovršeni razvoj glavne knjige Riznice u sklopu sustava e-Riznice, koji je trenutačno u fazi razvoja (što onemogućuje automatsko iskazivanje svih poslovnih događaja na obračunskoj osnovi); i (ii) kompleksni postupci koje iziskuje konsolidacija zbog nedostatka automatiziranog sustava za konsolidaciju financijskih podataka. Trenutačno se ne obavlja pravilna agregacija financijskih podataka i sva potrebna konsolidacijska usklađenja, kao što je eliminacija svih internih salda i transakcija između proračunskih

subjekata, koja je definirana u IPSAS-ima; i (iii) primjena različitih knjigovodstvenih softverskih programa u nekim organizacijama za potrebe računovodstva i izvještavanja.

91. U odgovoru na te izazove, Gruzija je poduzela sljedeće mjere:

1. Državna riznica izradila je i objavila priručnike za računovodstvo i izvještavanje na osnovi IPSAS-a, koji se jednako primjenjuju na subjekte središnjeg i lokalnih proračuna.
2. Državna riznica redovito organizira radionice i edukacije za računovođe javnog sektora na razini središnjeg i lokalnih proračuna, kao podršku procesu primjene IPSAS-a.
3. Potrošačke jedinice (proračunski korisnici) razvili su interne računovodstvene politike temeljene na specifičnostima IPSAS-a, koje su usaglašene s jedinstvenom metodologijom i osiguravaju usklađenost s IPSAS-ima na razini svih proračunskih korisnika.

## 3.2.3. Proces kompilacije

92. Za sastavljanje i diseminaciju GFS podataka opće države nadležan je Odjel za makroekonomske analize i planiranje fiskalne politike (OMAPFP) Ministarstva financija, koji koristi GFSM 2001/2014 kao statistički okvir. Godišnji GFS podaci obuhvaćaju opću državu, tj. proračunske i izvanproračunske jedinice središnje i lokalne razine vlasti. Visokofrekventni podaci obuhvaćaju samo proračunske podsektore na tim razinama države.

93. U Gruziji ne postoji fond socijalne sigurnosti. Socijalnu pomoć pruža središnja razina vlasti i stoga je uključena u ovoj podsektor. Za GFS opće države ne prikupljaju se podaci o Gruzijskoj narodnoj banci jer je klasificirana kao javno financijsko društvo, koje je pak klasificirano kao sastavni dio ukupnog javnog sektora, ali nije uključeno u opću državu. Gruzija trenutačno ne kompilira i ne objavljuje fiskalne podatke ukupnog javnog sektora.

94. Proces kompilacije započinje s prikupljanjem podataka o svim novčanim transakcijama od

proračunskih organizacija, što obuhvaća gotovo sve proračunske i izvanproračunske jedinice opće države na središnjoj i lokalnoj razini. Izvorni podaci dolaze iz Državne riznice, koja služi kao centralizirana riznica za državne jedinice i tijela. Državna riznica ima bazu podataka u kojoj bilježi novčane transakcije. Evidencija o novčanim transakcijama iz riznice klasificirana je prema domaćim/nacionalnim proračunskim klasifikacijama koje se temelje na metodologiji GFSM 2001/2014, ali je detaljnija od izvorne GFSM klasifikacije.

95. Za pripremu godišnjih fiskalnih podataka kao dopunski izvor podataka koristi se financijski izvještaj na temelju IPSAS-a. Ostali izvori podataka su izvještaji odjela koji se bave upravljanjem dugom ili imovinom, koji sadrže vrijedne informacije za konsolidaciju transakcija, posebice onih koje se odnose na financijsku imovinu i obaveze. Kompilacija podataka provodi se u dva koraka: prvo se obavlja unutarsektorski, a zatim međusektorski prema pravilima utvrđenima u referentnim statističkim okvirima. Proces kompilacije provodi se ručno pomoću tablica programa Microsoft Excel.

96. Glavni izazov koji u procesu prikupljanja GFS podataka za opću državu ima OMAPFP kao korisnik podataka Državne riznice je usklađenost između IPSAS-a i metodologije GFSM 2014, jer se radi o različitim ciljevima i metodama. U nekim slučajevima, podaci na osnovi IPSAS-a možda nisu onoliko detaljni koliko je potrebno za GFSM 2014, što može izazvati probleme sastavljačima GFS podataka. U tu svrhu u posljednjih nekoliko godina neprestano se razvijaju RP/KP/KO, te se aktivno uvode novi računovodstveni standardi i pravila. Ako se u budućnosti obuhvat jedinstvenog računa riznice dodatno poveća, to će se sigurno odraziti na obuhvat GFS podataka koje prikuplja OMAPFP.

## 3.3. Španjolska

### 3.3.1. Kontekst

97. Službeni naziv Španjolske je Kraljevina Španjolska. Ustavno je uređena kao socijalna i demokratska država u političkom obliku parlamentarne monarhije.

Španjolska je decentralizirana unitarna država koja se sastoji od središnje, regionalne i lokalne razine vlasti, te institucija u oblasti socijalne sigurnosti. Središnja država obuhvaća glavnu državnu upravu (na španjolskom kratica AGE). Regionalna država uključuje 17 autonomnih zajednica i 2 autonomna grada (Ceuta i Melilla).

98. Španjolska lokalna država sastoji se od 8.129 općina i 50 pokrajina. Sve autonomne razine vlasti imaju vlastiti statut o autonomiji i samoupravu za upravljanje vlastitim interesima, što također vrijedi za lokalnu razinu vlasti. Španjolska ima trodiobu vlasti na izvršnu, zakonodavnu i sudbenu.

### 3.3.2. Proces konsolidacije

99. Na središnjoj razini, glavni računovođa državne uprave (na španjolskom kratica IGAE) sastavlja skup konsolidiranih financijskih izvještaja u skladu s Općim računovodstvenim planom za javni sektor (na španjolskom kratica PGCP), koji je usklađen s IPSAS-ima, premda postoje neke razlike. Opseg konsolidacije definiran je u skladu s principom kontrole prema IPSAS-u 35 i uključuje AGE (matica), upravna tijela i institucije zadužene za socijalnu sigurnost, neprofitne ustanove, te DP-ove koji su tržišni i netržišni proizvođači. Na podnacionalnoj razini, regije planiraju sastavljati konsolidirane financijske izvještaje. Očekuje se da će lokalne razine vlasti s više od 50.000 stanovnika od 2022. također započeti konsolidirati financijske izvještaje, prema istom standardu koji se primjenjuje na središnjoj razini.

100. Postupni proces sastavljanja skupa konsolidiranih financijskih izvještaja započinje usklađivanjem financijskih izvještaja ovisnih subjekata, u slučaju da koriste drukčije računovodstvene principe od principa koji se koriste za središnju razinu vlasti. Ovaj proces također obuhvaća izvještaje koji se ne zaključuju s danom 31. prosinca/decembra, a poseban se naglasak stavlja na spajanje internih transakcija između subjekata obuhvaćenih konsolidacijom (tj. datum zaključivanja izvještaja, različito evidentirane vrijednosti subjekata koji sudjeluju u transakcijama s povezanim osobama). Proces se nastavlja agregacijom financijskih izvještaja matičnog i ovisnih subjekata, konsolidacijskim usklađenjima, te završava



objavlivanjem konsolidiranih financijskih izvještaja. Proces konsolidacije obavlja se pomoću različitih automatiziranih alata.

101. Glavni izazovi u procesu konsolidacije su sljedeći:

1. Rad s velikim brojem subjekata i operacija.
2. Dostupnost podataka na datum zaključivanja izvještaja.
3. Dostupnost nekih izvještaja o reviziji nakon konsolidacije. Postoje slučajevi pogrešnih iskazivanja koje je otkrio revizor koji dovode do korekcija pojedinačnih izvještaja koji su već uključeni u konsolidirane izvještaje.
4. Primjena različitih računovodstvenih pravila u tijelima javne vlasti, poduzećima, neprofitnim organizacijama, kreditnim institucijama, i osiguravajućim društvima.
5. Ograničeno vrijeme za obradu podataka i izradu konsolidiranih financijskih izvještaja.

102. U odgovoru na te izazove, Španjolska je uvela sljedeće mjere:

1. Utvrđen je rok za dostavu financijskih izvještaja jedinica obuhvaćenih konsolidiranim financijskim izvještajima središnje razine vlasti.
2. Za izradu izvještaja i dostavljanje dodatnih informacija za potrebe konsolidacije koristi se elektronički proces.
3. Standardizirana su računovodstvena pravila koja se primjenjuju na različite subjekte.
4. Subjekti dobivaju smjernice i upute za dostavljanje podataka za konsolidaciju i usuglašavanje (sravnjivanje) računovodstvenih transakcija.

### 3.3.3. Proces kompilacije

103. GFS podatke opće države priprema IGAE na osnovi metodologije ESA 2010, koju je objavio Statistički ured Europske unije (Eurostat). Premda se ovaj okvir bavi statistikom koja uključuje druge institucionalne sektore, prema metodologiji ESA 2010 pojam GFS obuhvaća samo sektor opće države i pripadajuće podsektore, te grupe državnih jedinica,

kao i pojedinačne institucionalne jedinice, kao što su proračunske jedinice središnje države (ESA 2010, odj. 20.75.).

104. GFS prema metodologiji GFSM 2014, osim što obuhvaća sektor opće države, također obuhvaća kompilaciju podataka za ukupni javni sektor kako bi se obuhvatile tržišne aktivnosti i kvazifiskalne operacije javnih poduzeća (GFSM 2014, odj. 2.4.). Međutim, u Španjolskoj GFS se sastoji samo od sektora opće države i pripadajućih podsektora, tj. središnje, regionalne i lokalne razine vlasti, kao i fondova socijalne sigurnosti.

105. Proces kompilacije započinje prikupljanjem podataka. IGAE se koristi podacima iz standardiziranih upitnika o računovodstvenim podacima koje dostavljaju jedinice središnje uprave, autonomnih zajednica, lokalne države i fondovi socijalne sigurnosti. U tu svrhu koriste se automatizirani alati. IGAE također ima direktan pristup računovodstvu glavne državne uprave i autonomnih tijela koja su u njezinom sklopu.

106. Nakon prikupljanja podataka vrše se usklađenja u izvorima podataka radi usuglašavanja s metodologijom ESA 2010 i pravilima vrednovanja za postupak prekomjernog deficita (PPD). U nekim slučajevima pri prikupljanju statističkih podataka treba rangirati izvore i prednost dati primarnim (direktnim) izvorima. Nakon toga se na izvore podataka primjenjuju kompilacijske tehnike i potom objavljuju podaci, pri čemu se koriste neke posebne aplikacije i tablice programa Microsoft Excel.

107. Glavni izazovi u procesu kompilacije su sljedeći:

1. Pravovremeno pribavljanje svih potrebnih podataka.
2. Analiza svih pribavljenih podataka i utvrđivanje pravilnog postupanja u nacionalnom računovodstvu.
3. Usuglašavanje (sravnjivanje) i eliminacija internih transakcija između sektora.

108. U odgovoru na izazove u procesu kompilacije, uvedene su mjere koje su se odnosile na razvoj odgovarajućih aplikacija i upitnika za elektroničko dostavljanje standardiziranih podataka. Osim toga, provedena je edukacija o nacionalnoj

računovodstvenoj metodologiji za ispravno postupanje s podacima, na kojoj su zajedno sudjelovali specijalizirani i kvalificirani službenici.

## 3.4. Švicarska

### 3.4.1. Kontekst

109. Službeni naziv Švicarske je Švicarska Konfederacija. Švicarska je savezna država sa sustavom direktne demokracije. To znači da građani putem glasanja donose odluke o političkim inicijativama. Švicarska ima direktorijalni sustav vlasti, u kojem vrhovnu vlast ima kolegij odnosno šef vlade na svakoj razini države: saveznoj, kantonalnoj i općinskoj. Savezna razina uključuje Konfederaciju, dok se kantonalna i općinska razina sastoje od 26 autonomnih suverenih država i 2.142 općine. Švicarska ima trodiobu vlasti na izvršnu, zakonodavnu i sudbenu.

### 3.4.2. Proces konsolidacije

110. Proces konsolidacije na saveznoj razini obavlja Savezno ministarstvo financija (na njemačkom kratica EFD) putem Savezne uprave za financije (na njemačkom kratica EFV) koristeći IPSAS-e u skladu s Novim računovodstvenim modelom Švicarske Konfederacije (na njemačkom kratica NRM) koji je objavilo Savezno vijeće, kao vrhovno upravno i izvršno tijelo Konfederacije.

111. Konsolidacija obuhvaća Konfederaciju uključujući tri grane vlasti i njihove posebne izvještaje, decentralizirane upravne jedinice, DP-ove koji su tržišni i netržišni proizvođači, te institucije u oblasti socijalne sigurnosti. Ovaj je opseg definiran u skladu s principom kontrole prema IPSAS-u 35. Konsolidacija na podnacionalnoj razini nije obavezna. Kantoni i općine mogu dobrovoljno obavljati vlastitu konsolidaciju pridržavajući se preporuka iz drugog izdanja Harmoniziranog računovodstvenog modela za kantone i općine (na njemačkom kratica HRM2) koji je objavila Konferencija kantonalnih financijskih direktora, a koji je izrađen po uzoru na IPSAS-e.

112. Na saveznoj razini proces konsolidacije započinje kada konsolidacijske jedinice (KJ) pod kontrolom Konfederacije unesu unutargrupne (UG) podatke u SAP sustav poslovnog planiranja i konsolidacije (na engleskom kratica SAP BPC) do sredine veljače/februara, po isteku izvještajne godine. Nakon toga se UG podaci usuglašavaju dok KJ-ovi unose neke preostale podatke. Kada se podaci usuglase (sravnaju), provjerava se dosljednost pojedinačnih financijskih izvještaja KJ-ova te utvrđuju konsolidacijska knjiženja.

113. Podudarnost konsolidiranih vrijednosti provjerava se do kraja veljače/februara, te se ručno izrađuju tablice kao dopuna financijskim izvještajima prezentiranima u konsolidiranim financijskim izvještajima. Poslije toga do prve polovice ožujka/marta, u sustav za uređivanje unose se tekstovi i komentari o financijskim podacima te se provjeravaju sve tablice, popisi i unesene izmjene.

114. U drugoj polovici ožujka/marta provode se administrativni zadaci i kontrolni mehanizmi kao što je prijelom konsolidiranih financijskih izvještaja i pregled koji obavlja direktor EFV-a i potom šalje povratne informacije. Krajem ožujka/marta i čim budu dostupni u konačnoj verziji, konsolidirani financijski izvještaji dostavljaju se glavnom tajniku EFD-a, koji ih prosljeđuje ministru financija. Čim ih ministar odobri, izvještaji se dostavljaju Saveznom vijeću početkom travnja/aprila na odobrenje, a potom objavljuju na njemačkom, francuskom, talijanskom i engleskom, obično sredinom travnja/aprila.

115. U procesu konsolidacije EFV se suočava sa sljedećim izazovima:

1. Pojedinačni KJ-ovi primjenjuju različite računovodstvene principe i standarde za izradu financijskih izvještaja, npr. IFRS, IPSAS, HRM2, i druge posebne propise.
2. Rani rok za dostavu podataka. Neki KJ-ovi koji primjenjuju IFRS-ove mogu dostaviti konačne financijske izvještaje koji još nisu bili revidirani, što će možda zahtijevati unošenje izmjena i korekcija u konsolidirane financijske izvještaje.
3. Proces usuglašavanja (sravnjivanja) UG podataka je dugotrajan i zahtijeva najmanje dva dana posla.

116. U odgovoru na te izazove, Švicarska je uvela sljedeće mjere:

1. Primjenjuje se analiza nedostataka za one KJ-ove koji koriste različite računovodstvene okvire kako bi se utvrdilo koje stavke u bilanci stanja i računu dobiti i gubitka treba uskladiti prema zahtjevima IPSAS-a i u kojoj mjeri.
2. Težište se stavlja na KJ-ove čiji su iznosi značajni za konsolidirane financijske izvještaje.
3. EFV je razvio i objavio jedinstveni RP/KP/KO i priručnik za konsolidaciju. U priručniku je detaljno propisano postupanje s UG odnosima, bavi se posebnim temama, npr. granice značajnosti, vrednovanje infrastrukture, uvjetno otplativi zajmovi, primanja zaposlenih itd., te daju upute o veznim tablicama i vrstama pretvaranja podataka iz jednog formata u drugi.
4. Izrađene su upute za zaključivanje svih godišnjih financijskih izvještaja.
5. Održavaju se rasprave o zaključivanju financijskih izvještaja s KJ-ovima koji ih izrađuju u skladu s IFRS-ima, uoči procesa konsolidacije.
6. Svaki KJ imenuje vlastitog supervizora nadležnog za sva računovodstvena, valorizacijska i tehnička pitanja.
7. Provodi se edukacija novih KJ korisnika o osobitostima konsolidacije i personaliziranom pristupu konsolidacijskom softveru.

### 3.4.3. Proces kompilacije

117. EFD je putem EFV-a nadležan za provedbu procesa kompiliranja GFS podataka opće države. Statistika se prikazuje pomoću dva modela: model financijske statistike (FS model) i model statistike državnih financija (GFS model). FS model primjenjuje se u skladu s računovodstvenim modelom HRM2 i nekim elementima NRM-a.

118. Ovaj model prikazuje statistiku sektora opće države i pripadajućih podsektora ekonomije: konfederacije, kantona, općina, i fondova socijalne sigurnosti. Također prikazuje statističke podatke na razini pojedinačnih proračuna: gradova i glavnih gradova kantona, kantona i pojedinačnih fondova socijalne sigurnosti. Za svoj dio, GFS model slijedi

metodologiju GFSM 2014, a FS model koristi kao polazište. Za razliku od FS modela, ovaj model zasebno prikazuje samo statistiku sektora opće države i pripadajućih podsektora ekonomije.

119. Podaci o Švicarskoj narodnoj banci ne kompiliraju se ni u FS modelu ni u GFS modelu jer je ova banka klasificirana kao javno financijsko društvo, koje je pak klasificirano kao sastavni dio ukupnog javnog sektora, ali nije uključeno u opću državu. Trenutačno se ne kompilira i ne objavljuje fiskalna statistika ukupnog javnog sektora, ali se to planira za ubuduće. EFV također sastavlja osnovne podatke o sektoru opće države za sustav nacionalnih računa i dostavlja ih Saveznom uredu za statistiku koristeći ESA model koji se temelji na metodologiji ESA 2010 i priprema na osnovi GFS modela.

120. Proces kompilacije GFS podataka za opću državu započinje prikupljanjem podataka o subjektima, koji su sastavni dio sektora opće države i pripadajućih podsektora ekonomije. Podaci se uglavnom prikupljaju pomoću standardiziranih elektroničkih datoteka. Međutim, mali dio podataka ne dostavlja se u strukturiranom i elektroničkom obliku pa se u sustav moraju unijeti ručno. Elektroničke datoteke se provjerava u pogledu strukturiranosti prije nego što se uvezu u sustav. Ako se pojave problemi, oni se prijavljuju nadležnom tijelu.

121. Nakon toga podaci se automatski prenose u FS model pomoću veznih tablica. U tom se procesu vrši sektorizacija pa se neke jedinice konsolidiraju ili izdvajaju iz jedinica opće države. Osim toga, obavlja se provjera kvalitete i vjerodostojnosti podataka, kao što je usporedba salda u podacima i financijskim izvještajima svih jedinica, provjera klasifikacija u cilju sprječavanja nedosljednosti ili izmjena u odnosu na prethodnu financijsku godinu, i raščlanjivanje stavki. Nakon toga provodi se kompilacija unutar i između podsektora.

122. Čim se izradi FS model, podaci iz ovog modela prenose se u GFS model pomoću veznih tablica. Podaci se statistički obrađuju prema sljedećim glavnim koracima: (i) vrednovanje po tržišnoj vrijednosti, (ii) integracija s nacionalnim računima, (iii) zbrajanje istovrsnih vrijednosti (tj. novčani saldo na početku izvještajnog razdoblja plus transakcije, revalorizacije, i druge izmjene u obujmu imovine i obaveza tijekom istog razdoblja treba biti jednak saldu na kraju



izvještajnog razdoblja); i (iv) raščlanjivanje stavki na domaće i inozemne komponente.

123. Tijekom ovog procesa provodi se interno i vanjsko osiguranje kvalitete, tj. provjere obavlja Savezni ured za statistiku Švicarske (na njemačkom kratica BFS) ili Eurostat. Na temelju zaprimljenih povratnih informacija, izrađuje se konačna verzija GFS modela, kao polazište za izradu ESA modela. GFS model i ESA model izrađuju se uz pomoć statističkog jezika „R“, dok se istovremeno za izradu FS model koristi kombinacija IT alata koji je posebno razvijen za statistiku financija prije 10 godina i alata koji se temelji na programu Microsoft Excel.

124. U procesu kompilacije EFV se suočava sa sljedećim glavnim izazovima:

1. Računovodstveni okvir koji se primjenjuje za opću državu razlikuje se od HRM2.
2. Unatoč uvođenju HRM2 modela, i dalje postoje mnoge razlike u računovodstvenim praksama kantona i općina zbog jake autonomije tih razina države.
3. Još nisu u potpunosti obuhvaćene općine.
4. Kašnjenja u dovršavanju kompilacije jer se neki podaci iz općina ne dostavljaju pravovremeno.

125. Ti će izazovi biti riješeni kroz uvođenje sljedećih mjera:

1. U bliskoj će se budućnosti uvesti jedinstveni RP/KP/KO za cjelokupan sektor opće države koji će biti bolje usklađen s HRM2 modelom.
2. Kantoni i općine obvezali su se da će neprestano raditi na daljnjem usklađivanju računovodstvenih podataka.
3. U skladu s postavljenim ciljem za dvije godine trebale bi biti obuhvaćene sve općine.

## 3.5. Naučene lekcije i dobre prakse

126. Četiri zemlje analizirane u ovoj Analitičkoj podlozi ustavno su uređene kao demokratske države, tri od kojih imaju sustav predstavničke demokracije (Brazil, Gruzija, i Španjolska), a jedna sustav direktne

demokracije (Švicarska). Međutim, sve zemlje predstavljaju različite vrste sustava vlasti: Brazil ima predsjednički sustav, Španjolska je parlamentarna monarhija, Gruzija ima polupredsjednički sustav, a Švicarska direktorijalni sustav.

127. Na sličan način, sve analizirane zemlje imaju različite oblike državnog i teritorijalnog uređenja. Dvije od njih su unitarne države (Gruzija i Španjolska), u kojoj vlast uglavnom obnaša središnja vlada. Druge dvije su savezne države (Brazil i Švicarska), u kojima državna/regionalna i lokalna razina imaju visok stupanj autonomije. Tri od četiriju analiziranih zemalja imaju tri razine vlasti (Brazil, Španjolska i Švicarska), a jedna ima dvije (Gruzija). Također se znatno razlikuju po broju subjekata na podnacionalnoj razini, od 70 (Gruzija) do 8.100 općina (Španjolska).

128. Kad je riječ o konsolidiranim financijskim izvještajima, četiri analizirane zemlje predstavljaju različite pristupe u definiranju opsega konsolidacije. Premda sve primjenjuju računovodstvene standarde na temelju IPSAS-a, princip kontrole u skladu s IPSAS-om 35 primjenjuje se isključivo na središnjoj/saveznoj razini u dvije zemlje (Španjolska i Švicarska). Gruzija opseg konsolidacije na središnjoj razini određuje na temelju fiskalnih aranžmana. Brazil objavljuje samo konsolidaciju savezne razine u skladu sa zakonom.

129. Konsolidacija na podnacionalnoj razini po principu kontrole za brazilske države i općine i španjolski regionalni i lokalni sektor s više od 50.000 stanovnika planirana je od 2022. U Gruziji se za lokalnu razinu također primjenjuju fiskalni kriteriji, dok u Švicarskoj konsolidacija na podnacionalnoj razini nije obavezna. Konsolidirani financijski izvještaj koji uključuje saveznu, državnu i općinsku razinu, tzv. konsolidaciju javnog sektora, izrađuje samo Brazil, u skladu sa zakonskim obavezama. U **Dodatku 2.** sažeto su prikazani glavni rezultati analize opsega konsolidacije.

130. Proces konsolidacije, barem na razini središnje/savezne države u analiziranim zemljama provodi se na različite načine. Tri zemlje (Brazil, Španjolska, i Švicarska) financijske izvještaje konsolidiraju pomoću automatiziranih alata, a jedna zemlja (Gruzija) konsolidaciju obavlja ručno pomoću tablica programa Microsoft Excel.

131. Opseg kompilacije četiriju zemalja ograničen je na sektor opće države i pripadajuće podsektore, tj. na

institucionalne jedinice netržišnog proizvođača, dok se fondovi socijalne sigurnosti u zemljama koje ih imaju (Brazil, Španjolska, i Švicarska) prikazuju različito. Primjerice, u brazilskim GFS podacima fondovi socijalne sigurnosti prikazani su u sklopu pripadajućih podsektora, dok su u švicarskim i španjolskim GFS podacima prikazani zasebno kao jedinstven podsektor.

132. Ni jedna od četiriju zemalja ne kompilira i ne objavljuje GFS podatke za sektor javnih poduzeća i pripadajuće podsektore koji uključuju DP-ove koji su tržišni proizvođači i kvazidruštva, bilo da se radi o financijskim bilo nefinancijskim društvima. Stoga ni jedna od četiriju zemalja trenutačno ne izrađuje GFS ukupnog javnog sektora, premda je Španjolska to radila do 2017., a Švicarska to planira učiniti u budućnosti. U **Dodatku 2.** ukratko su prikazani glavni rezultati analize opsega kompilacije.

133. Četiri zemlje provode proces kompilacije koristeći različite izvore za pribavljanje podataka o subjektima obuhvaćenima kompilacijom u svim sektorima i podsektorima, npr. računovodstvene podatke, standardizirane elektroničke obrasce i upitnike, podatke generirane pomoću statističkih tehnika, te podatke drugih subjekata kao što su središnja banka i uredi za statistiku. Za kompilaciju statističkih podataka koriste se neke posebne aplikacije, ali proces konsolidacije uglavnom se obavlja ručno pomoću tablica programa Microsoft Excel, osim u slučaju Švicarske u kojoj se koriste automatizirani alati.

134. U analiziranim zemljama primijećene su mnoge dobre prakse:

1. Definiranje subjekata koje treba obuhvatiti konsolidacijom/kompilacijom.

2. Primjena jedinstvenog RP/KP/KO-a uz metodologiju GFSM, uključujući desegregacije za lakše utvrđivanje međusobnih transakcija.
3. Provjera dosljednosti podataka.
4. Stavljanje težišta na subjekte čiji su iznosi značajni za konsolidirane financijske izvještaje.
5. Usuglašavanje datuma zaključivanja financijskih izvještaja, računovodstvenih principa i politika pomoću usklađenja.
6. Utvrđivanje i eliminacija međusobnih transakcija.
7. Provjera konsolidiranih/kompiliranih podataka.
8. Korekcija konsolidiranih podataka u skladu s korekcijama pojedinačnih financijskih izvještaja konsolidiranih subjekata.
9. Prijevod i objava konsolidiranih financijskih izvještaja na razne jezike.
10. Korištenje elektroničkih alata za pribavljanje podataka o subjektima obuhvaćenima kompilacijom.
11. Uspostavljanje partnerstava s drugim subjektima koji obrađuju dodatne podatke potrebne za proces kompilacije.

# 4

## INTEGRIRANI PROCES KONSOLIDACIJE I KOMPIlacIJE

135. U ovom je poglavlju iznesen prijedlog integriranog procesa konsolidacije i kompilacije, koji ima za cilj smanjiti neke od izazova uočenih u procesu konsolidacije i kompilacije analiziranih zemalja. Proces kompilacije obično se obavlja kao neovisan proces, tj. provodi se uz pomoć računovodstvenih podataka kao podloge, ali treba prikupiti širok raspon dodatnih informacija. S obzirom na konceptualne razlike koje postoje između računovodstvenog i statističkog okvira, možda će biti potrebno provesti usklađenja korištenjem neračunovodstvenih izvora. Međutim, predloženi proces mogao bi smanjiti broj potrebnih usklađenja i kompleksnost poduhvata.

136. U predloženom procesu za izradu konsolidiranih financijskih izvještaja koristi se razgraničenje javnog sektora i pripadajućih podsektora prikazano u metodologiji GFSM 2014, umjesto razgraničenja privrednog subjekta po principu kontrole u skladu s IPSAS-om 35. U tu svrhu, u predloženom procesu

objedinjene su aktivnosti prikazane na **Slikama 6. i 7.** o kojima se govorilo u **Odjeljcima 2.4. i 2.5.** Drugim riječima, objedinjene su aktivnosti potrebne za proces konsolidacije prema IPSAS-ima, bez uzimanja u obzir principa kontrole, kao i bitne aktivnosti za proces kompilacije prema metodologiji GFSM 2014. **Slika 8.** prikazuje integrirani proces konsolidacije i kompilacije.

137. Predloženi proces konsolidacije i kompilacije prikazan na **Slici 8.** obuhvaća četrnaest koraka grupiranih u sljedećih šest faza: (i) početne postavke u skladu sa statističkim okvirom; (ii) rad na održavanju i pripremi u skladu s računovodstvenim standardima i statističkim okvirom; (iii) konsolidacija financijskih podataka u skladu s računovodstvenim standardima; (iv) financijsko izvještavanje u skladu s računovodstvenim standardima; (v) kompilacija statističkih podataka; i (vi) statističko izvještavanje. Svaki je korak razrađen u odjeljcima u nastavku.

Slika 8. Integrirani proces konsolidacije i kompilacije



Izvor: Tim Svjetske banke.

## 4.1. Faza 1.: Početne postavke u skladu sa statističkim okvirom

### 4.1.1. Korak 1.: Razgraničenje javnog sektora, sektora opće države i pripadajućih sektora prema sektorskoj klasifikaciji

138. Umjesto određivanja opsega konsolidacije financijskih izvještaja na osnovi privrednog subjekta, kako je definirano u IPSAS-u 35 i prikazano u prvom koraku na **Slici 6.**, u integriranom procesu predloženom u ovoj Analitičkoj podlozi predlaže se određivanje i proširenje opsega na javni sektor i pripadajuće podsektore u skladu s metodologijom GFSM 2014, kao što je slučaj u kompilaciji GFS podataka i prikazano u prvom koraku na **Slici 7.** Proširenje opsega konsolidacije financijskih izvještaja na javni sektor i pripadajuće podsektore prema metodologiji GFSM 2014 obično dovodi do većeg broja subjekata koje treba konsolidirati, čak i nakon uklanjanja nerezidentnih jedinica, u usporedbi s brojem subjekata u sklopu opsega definiranom prema kriterijima IPSAS-a 35.

## 4.2. Faza 2.: Rad na održavanju i pripremi u skladu računovodstvenim standardima i statističkim okvirom

### 4.2.1. Korak 2.: Razvoj RP/KP/KO-a usklađenog s računovodstvenim i statističkim okvirom

139. Proširenje opsega konsolidacije financijskih izvještaja na javni sektor i pripadajuće podsektore prema metodologiji GFSM 2014 također može dovesti do većeg broja subjekata koji primjenjuju različite

regulatorne računovodstvene okvire i koriste različite RP/KP/KO-ve. Da bi se prikupili financijski podaci od jedinica opće države na bilo kojoj razini države i javnih poduzeća, za izvještajne potrebe treba imati barem jedinstveni i usklađeni RP/KP/KO. Kao što je navedeno u opisu drugog koraka na **Slikama 6. i 7.**, struktura i klasifikacije ovog RP/KP/KO-a u obzir trebaju uzeti širok spektar funkcija, aktivnosti, i operacija svih subjekata, različite regulatorne računovodstvene okvire kojima se koriste, i klasifikacije prema zahtjevima proračunskog, računovodstvenog, i statističkog izvještavanja.

### 4.2.2. Korak 3.: Osiguravanje primjene istovrsnih računovodstvenih politika

140. Jedna jurisdikcija može istovremeno imati nekoliko regulatornih računovodstvenih okvira koji se primjenjuju na državu i druge subjekte javnog sektora ovisno o njihovoj autonomiji, veličini, prirodi, namjeni, funkcijama, ili aktivnostima (npr. DP-ovi koriste IFRS ili nacionalne računovodstvene standarde za privatni sektor, na nacionalnoj razini koriste se IPSAS-i ili nacionalni računovodstveni standardi za javni sektor, a na podnacionalnoj pojednostavljeni regulatorni računovodstveni okvir na osnovi IPSAS-a, IFRS-a, ili drugi računovodstveni okvir). Stoga treba definirati računovodstvene osnove, principe, i kriterije za izradu i prezentiranje konsolidiranih financijskih izvještaja za javni sektor i pripadajuće podsektore te donijeti razne strategije za pribavljanje podataka s potrebnim značajkama (npr. financijski izvještaji u skladu s IPSAS-ima, u slučaju drukčijih računovodstvenih politika u skladu s IFRS-ima).

141. U jurisdikcijama s centraliziranim unitarnim sustavom, u kojima je vrhovna vlast u rukama državne vlade koja kontrolira sve subjekte koji čine javni sektor, jedna od mogućih strategija bila bi objaviti obvezujući paket uputa za zaključivanje financijskih izvještaja i izvještavanje, kao što je navedeno u opisu trećeg koraka na **Slici 6.** Međutim, u jurisdikcijama sa saveznom ili decentraliziranim unitarnim sustavom, u kojima su podnacionalne razine vlasti autonomne, pa ni one ni njihovi subjekti nisu pod kontrolom nacionalne razine, takav paket treba usvojiti sporazumno nakon ukazivanja na prednosti izrade i prezentiranja konsolidiranih financijskih izvještaja za javni sektor i pripadajuće podsektore.

### 4.2.3. Korak 4.: Osiguravanje primjene istog datuma zaključivanja financijskih izvještaja

142. Pri izradi konsolidiranih financijskih izvještaja za javni sektor i pripadajuće podsektore, kao što je navedeno u opisu četvrtog koraka na **Slici 6.**, treba osigurati podudarnost između izvještajnog razdoblja i datuma zaključivanja pojedinačnih financijskih izvještaja ili dokumentacije konsolidiranih subjekata i izvještajnog razdoblja ili datuma zaključivanja koji je utvrđen za prezentiranje konsolidiranih podataka.

143. Kao i u slučaju nepostojanja jedinstvenih računovodstvenih politika, u jurisdikcijama sa centraliziranim unitarnim sustavom, jedna od mogućih strategija za osiguravanje podudarnosti između izvještajnog razdoblja i datuma zaključivanja pojedinačnih financijskih izvještaja ili dokumentacije i konsolidiranih financijskih izvještaja bila bi objaviti skup obvezujućih uputa za zaključivanje financijskih izvještaja i izvještavanje. Na taj način mogao bi se izbjeći zahtjev za dostavu dodatnih podataka i kompleksna provedba usklađenja u procesu konsolidacije. Međutim, u jurisdikcijama sa saveznim ili decentraliziranim unitarnim sustavom, te mjere treba donijeti konsenzusom.

### 4.2.4. Korak 5.: Razvoj i nadgradnja sustava ili veznih algoritama za konsolidaciju i kompilaciju

144. Za razliku od procesa konsolidacije koji se temelji na principu kontrole, koji je prikazan na **Slici 6.**, u kojem matični subjekt može iskoristiti moć raspolaganja ovisnim subjektima da ih primora da koriste jedinstven informacijski sustav, kao što je IISFU, za lakšu provedbu konsolidacijskih usklađenja, u integriranom procesu predloženom u ovoj Analitičkoj podlozi predviđa se da će možda biti teško postići taj idealni scenarij, posebice u jurisdikcijama sa saveznim ili decentraliziranim unitarnim sustavom, u kojima su podnacionalne razine autonomne, pa ni one ni njihovi subjekti nisu pod kontrolom nacionalne razine.

145. Kako bi se prikupili i analizirali podaci od svih subjekata javnog sektora, treba razviti i uvesti jedinstven informacijski sustav, kao što je IISFU, i to samo u onim podsektorima u kojima je to izvedivo. Ostalim bi podsektorima na raspolaganje trebalo staviti barem jedan sustav za potrebe izvještavanja, vezne algoritme ili tablice imajući u vidu konsolidacijska i kompilacijska usklađenja.

## 4.3. Faza 3.: Konsolidacija financijskih podataka u skladu s računovodstvenim standardima

### 4.3.1. Korak 6.: Prikupljanje podataka o subjektima

146. U jurisdikcijama s centraliziranim unitarnim sustavom, u kojima je vrhovna vlast u rukama državne vlade koja kontrolira sve subjekte koji čine javni sektor, idealno bi bilo prikupljati podatke o subjektima pomoću centraliziranog pristupa navedenog u opisu šestog koraka na **Slici 6.** S druge strane, u jurisdikcijama sa saveznim ili decentraliziranim unitarnim sustavom, u kojima su podnacionalne razine autonomne, pa ni one ni njihovi subjekti nisu pod kontrolom nacionalne razine, u istu svrhu po mogućnosti treba koristiti hibridni pristup opisan u šestom koraku na **Slici 6.**

### 4.3.2. Korak 7.: Provjera dosljednosti prikupljenih podataka

147. Kao što je navedeno u opisu sedmog koraka na **Slici 6.**, kada se prikupe podaci o subjektima, treba provjeriti njihovu kvalitetu i vjerodostojnost, npr. provjeriti ispravno korištenje računa, klasifikaciju transakcija i stanja imovine i obaveza, vrijednosti, sravnjivanje, kao i međusobne transakcije, kako bi



se utvrdilo postoje li značajne nepodudarnosti, pa ako postoje, treba obavijestiti dotični subjekt kako bi mogao izvršiti korekciju svojih financijskih podataka.

### 4.3.3. Korak 8.: Provedba konsolidacijskih usklađenja

148. Bez obzira na neusklađenost između opsega konsolidiranih financijskih izvještaja za javni sektor i pripadajuće podsektore i opsega koji se temelji na IPSAS-u 35, konsolidacijska usklađenja treba provesti u skladu s navedenim standardom. Stoga je potrebno: (i) zbrojiti stavke imovine, obaveza, neto imovine/kapitala, prihoda, rashoda, i novčanih tokova svih subjekata koji čine javni sektor ili pripadajuće podsektore; (ii) usuglasiti (sravnati) ili eliminirati knjigovodstvenu vrijednost svih investicija matičnog subjekta u sve ovisne subjekte i udjela matičnog subjekta u neto imovini/kapitalu svih ovisnih subjekta; i (iii) u potpunosti eliminirati salda i međusobne transakcije. U tu svrhu treba koristiti sustave, vezne algoritme ili tablice razvijene u petom koraku ovog integriranog procesa i prikazane u **Odjeljku 4.2.4.**

### 4.3.4. Korak 9.: Provjera dobivenih rezultata

149. Na isti način kao što je navedeno u opisu devetog koraka na **Slici 6.**, konsolidirane podatke treba provjeriti u smislu osiguranja kvalitete, kao što je provjera preostalih salda koja treba sravnati, podudarnosti iznosa konsolidiranih vrijednosti, kao i razlika u računima. U tu svrhu treba koristiti sustave, vezne algoritme ili tablice razvijene u petom koraku ovog integriranog procesa i prikazane u **Odjeljku 4.2.4.**

## 4.4. Faza 4.: Financijsko izvještavanje u skladu s računovodstvenim standardima

### 4.4.1. Korak 10.: Izrada konsolidiranog financijskog izvještaja za javni sektor, sektor opće države, i pripadajuće podsektore

150. Slično opisu desetog koraka na **Slici 6.**, u ovom se koraku pripremaju objave, ručno izrađene tablice, i druge dodatne informacije koje se prilažu uz konsolidirane financijske izvještaje za javni sektor i pripadajuće podsektore. Treba provesti aktivnosti osiguranja kvalitete i provjeriti vjerodostojnost teksta i ručno izrađenih tablica. Konačnu verziju konsolidiranih financijskih izvještaja za javni sektor i pripadajuće sektore, čim postane dostupna, treba odobriti nadležno tijelo i potom objaviti.

## 4.5. Faza 5.: Kompilacija statističkih podataka

### 4.5.1. Korak 11.: Prijenos podataka iz računovodstvenog u statistički format

151. Podatke prikazane u konsolidiranim financijskim izvještajima za državna tijela sektora opće države, i pripadajućih podsektora treba pretvoriti ili prenijeti u formate definirane u referentnim statističkim okvirima (npr. izvršiti konverziju troškova ispravka vrijednosti zbog fizičkog propadanja izazvanih nepredviđenim događajem iz odgovarajućeg konsolidiranog izvještaja o financijskim rezultatima u izvještaj o ostalim ekonomskim tokovima javnog sektora ili pripadajućih podsektora).

152. U tu svrhu treba koristiti sustave, vezne algoritme ili tablice razvijene u petom koraku ovog integriranog procesa i prikazane u **Odjeljku 4.2.4**. Osim toga, ako jurisdikcija koristi više od jednog referentnog statističkog okvira za prikazivanje GFS podataka, onda podatke može obrađivati korak po korak ili usporedno, kao što je opisano u Komparativnom vodiču.

## 4.5.2. Korak 12.: Provedba statističkih usklađenja

153. Nakon prijenosa podataka u GFS format, treba provesti neka usklađenja u cilju vrednovanja ekonomskih tokova kao i imovine, obaveza, i neto vrijednosti po sadašnjim tržišnim cijenama. Osim toga, neke transakcije treba preurediti da bi se jasnije vidjeli njihovi osnovni ekonomski odnosi. To se radi na tri načina, koji se koriste u GFS-u: (i) preusmjeravanjem, npr. ako subjekt javnog sektora fondu socijalne sigurnosti izravno plaća doprinos s osnove naknade za zaposlene, tu transakciju u GFS-u treba prikazati kao komponentu naknada za zaposlene; (ii) razdjeljivanjem, npr. ako subjekt javnog sektora stekne imovinu ispod ili iznad njezine sadašnje tržišne cijene, tu transakciju treba razdijeliti na razmjenu i prijenos; i (iii) preraspodjelom, npr. ako postoji transakcija u kontekstu odnosa koji uključuje posrednika, u transakciji treba iskazati račune dviju strana koje sudjeluju u transakciji a ne račun(e) treće osobe koja omogućuje transakciju (GFSM 2014, odj. 3.28. do 3.30.).

## 4.5.3. Korak 13.: Provjera dosljednosti kompiliranih GFS podataka

154. Čim se provedu statistička usklađenja, treba provjeriti kvalitetu kompiliranih GFS podataka, tj. unakrsno provjeriti simetričnost (reciprocitet)

između različitih podsektora javnog sektora i drugih ekonomskih sektora, kao i zbroj iznosa istovrsnih vrijednosti (tj., novčani saldo na početku izvještajnog razdoblja plus transakcije, revalorizacije, i druge izmjene u obujmu imovine i obaveza tijekom istog razdoblja treba se podudarati sa saldom na kraju izvještajnog razdoblja). Za unakrsnu provjeru reciprociteta između različitih podsektora javnog sektora i zbroja iznosa istovrsnih vrijednosti mogu se koristiti sustavi, vezni algoritmi ili tablice razvijene u petom koraku ovog integriranog procesa i navedene u **Odjeljku 4.2.4**. Međutim, za unakrsnu provjeru reciprociteta s drugim privrednim sektorima, poželjno je uspostaviti partnerstva s drugim subjektima koji obrađuju dodatne podatke.

## 4.6. Faza 6.: Statističko izvještavanje

### 4.6.1. Korak 14.: Izrada statističkih izvještaja

155. Čim konačna verzija kompiliranih GFS podataka bude dostupna u skladu s referentnim statističkim okvirom, GFS podatke treba objaviti i potom dostaviti za izvještajne potrebe međunarodnim ili regionalnim organizacijama kao što su MMF ili Eurostat. Ako jurisdikcija za prikazivanje GFS podataka ne koristi samo jedan referentni statistički okvir (npr. paralelno koristi obrasce prema metodologiji GFSM 2014 i metodologiji ESA 2010) i podatke obrađuje korak po korak kao što je opisano u Komparativnom vodiču, konačnu verziju kompiliranih GFS podataka u skladu s prvim referentnim statističkim okvirom treba koristiti za izvođenje kompiliranih GFS podataka u skladu s potonjim referentnim statističkim okvirom.



# 5

## ZAKLJUČCI, PREPORUKE, IZAZOVI, I MJERE UBLAŽAVANJA

### 5.1. Zaključci

156. Za razliku od pojedinačnih financijskih izvještaja jednog pravnog subjekta, konsolidirani financijski izvještaji uključuju više subjekata, koji su pravno neovisni i ne odgovaraju na pitanja pravne naravi nego na pitanja ekonomske naravi. Stoga konsolidirani financijski izvještaji obično zamjenjuju pojedinačne financijske izvještaje koji su zakonska obaveza, ali pružaju neke dodatne informacije jer uvrštavaju nekoliko subjekata u ono što se naziva privredni subjekt.

157. Te dodatne ekonomske informacije su potrebne, jer organizacijski ustroj država, čak i u malim zemljama, uključuje različite pravne subjekte, koji su ekonomski ovisni. Ekonomska ovisnost može biti

povezana s financiranjem iz poreznih prihoda ili iz zaduživanja države, kojim se općenito upravlja unutar proračuna koji sastavlja i izvršava izvršna vlast, a odobrava zakonodavna vlast. Ali također može biti povezana s potencijalnim financijskim i poslovnim rizicima kojima je država izložena, ali koji se ne materijaliziraju u svim slučajevima, primjerice u slučaju krize ili ako subjekt ne ostvaruje očekivane rezultate. Često dolazi do redovitih ili neredovitih transfera između ekonomski ovisnih subjekata, što može dovesti do nekih pogrešnih/nepotpunih informacija na razini subjekta.

158. Stoga je izrada i prezentiranje konsolidacijskih financijskih izvještaja, koji prikazuju ekonomsku grupu subjekata kao da se radi o jedinstvenom subjektu, dobra praksa. Opseg konsolidacije može se razlikovati od zemlje do zemlje i ovisi o informacijskim

potrebama korisnika i standardima koji se primjenjuju. Također se može dogoditi da postoji nekoliko opsega pa stoga ima i nekoliko konsolidacijskih izvještaja, kako bi se ispunile različite informacijske potrebe (npr. jedan za proračunske korisnike i jedan veći koji uključuje DP-ove).

159. Jedan od rezultata procesa konsolidacije su i GFS podaci, premda se u njihovu slučaju ne primjenjuje pojam privrednih subjekata, nego pojam institucionalnih jedinica i sektora ekonomije, što također omogućuje primjenu statističkih procjena i usklađenja. To dovodi do više razine značajnosti, u usporedbi s financijskim izvještajima jednog privrednog subjekta. Drugim riječima, statistika uključuje cjelokupne sektore, ali nije toliko precizna kao konsolidirani financijski izvještaji. Stoga su procesi konsolidacije i kompilacije slični, ali nisu identični.

160. Ukratko, i konsolidirani financijski izvještaji i GFS podaci odgovaraju na specifične informacijske potrebe, koje pojedinačni financijski izvještaji privrednih subjekata ne mogu ispuniti, te prikazuju ekonomske informacije o privrednim subjektima, odnosno sektorima ekonomije. Te su informacije potrebne, jer su pojedinačni subjekti ekonomski ovisni. Definiranje opsega konsolidiranih financijskih izvještaja i GFS podataka ovisi o informacijskim potrebama i standardima koji se primjenjuju.

## 5.2. Preporuke

161. U ovom Analitičkoj podlozi predlaže se primjena integriranog procesa konsolidacije i kompilacije, koji je prikazan i obrađen u **Poglavlju 4**. Ova je preporuka jedno od mogućih alternativnih rješenja za ublažavanje izazova u konsolidaciji i kompilaciji podataka, na koje su ispitanici ukazali u upitnicima.

162. Predloženi proces zahtijeva visoku razinu interakcije između računovodstvenih i statističkih jedinica, jer se predlaže jedinstven proces financijskog izvještavanja u skladu s računovodstvenim standardima i statističkog izvještavanja u skladu sa statističkim okvirom. Međutim, obično se radi o neovisnim jedinicama koje imaju različite ciljeve i

postupke. Primjena predloženog procesa zahtijevat će značajno podizanje svijesti, izgradnju kapaciteta, i suradnju, kao i snažnu koordinaciju i integraciju funkcija. Preporučuje se organizirati edukacijske inicijative u kojima će sudjelovati državni stručnjaci za računovodstvo i statistiku u cilju razvoja istovrsnih vještina koje će biti korisne za primjenu predloženog procesa.

163. Primjena predloženog procesa podrazumijeva koordinaciju s velikim brojem subjekata, s obzirom na državno ustrojstvo, koja će možda potrajati prije nego što se objedine i objave kompletni izvještaji svih subjekata. U tom se razdoblju preporučuje stavljanje posebnog naglaska na objavljivanje opsega i stanja konsolidiranih izvještaja na transparentan način.

164. Konsolidirani ili kompilirani podaci podrazumijevaju uključivanje niza subjekata. Kako bi te informacije bile razumljive različitim korisnicima, subjekte treba definirati i objasniti zašto su uvršteni u državni ustroj i u kojem su odnosu s državnim proračunom. Treba objaviti računovodstvenu tehniku ili kriterij koji se koristi za konsolidaciju ili kompilaciju subjekta. Postoje mnoge razlike između subjekata u različitim zemljama i stoga je, zbog razumljivosti, to nužno objasniti.

165. U nastavku su iznesene neke dodatne konkretnije preporuke:

1. Treba aktivno upravljati procesom konsolidacije i kompilacije, jer ti procesi nisu zadani, pa upravljanje može smanjiti njihovu kompleksnost i povećati kvalitetu generiranih podataka ako se poduzmu odgovarajuće mjere.
2. Kao prvi korak u procesu konsolidacije/kompilacije, ključno je definirati subjekte koji će biti obuhvaćeni konsolidacijom/kompilacijom.
3. Važno je razviti i koristiti jedinstveni RP/KP/KO uz metodologiju GFSM za sve subjekte obuhvaćene konsolidacijom/kompilacijom, koji pak treba sadržavati posebne desegregacije za lakše prepoznavanje potencijalnih međusobnih transakcija između subjekata.
4. Važno je osigurati usklađenost datuma zaključivanja financijskih izvještaja, računovodstvenih/statističkih principa, i politika.

5. Treba razviti i uvesti IISFU te se pobrinuti da ga koristi što više subjekata koji će biti obuhvaćeni konsolidacijom/kompilacijom.
6. Treba dva puta provjeriti dosljednost prvotnih financijskih podataka i konsolidiranih/kompiliranih podataka.
7. Fokus treba staviti na subjekte čija su salda značajna za konsolidirane financijske izvještaje.
8. Treba osigurati pravilno utvrđivanje i eliminaciju međusobnih transakcija.
9. Treba pravovremeno ažurirati konsolidirane podatke u slučaju korekcija pojedinačnih financijskih izvještaja.

## 5.3. Izazovi i mjere ublažavanja

166. Primjena predloženog integriranog procesa konsolidacije i kompilacije može dovesti do određenih izazova za države. Neki od mogućih izazova navedeni su i opisani u **Tablici 2**. Svaki izazov treba analizirati s obzirom na specifičnosti pojedinih jurisdikcija kako bi se došlo do rješenja. No **Tablica 2**. također uključuje primjere mjera ublažavanja.

**Tablica 2.** Mogući izazovi i mjere ublažavanja u primjeni predloženog integriranog procesa konsolidacije i kompilacije

#	Izazovi	Mjere ublažavanja
1.	<b>Ustavno uređenje.</b> U nekim savezним i jače decentraliziranim zemljama bit će teško pribaviti podatke o subjektima na podnacionalnoj razini.	Proces počnite primjenjivati na nacionalnoj razini, a zatim sporazumno uključite podnacionalnu razinu. Subjekte s podnacionalne razine možete uključiti po razinama ili grupama. To zahtijeva dobru koordinaciju između sudionika (npr., političara i birokrata) i pažljivo planiranje kako bi se odredio redoslijed uključivanja subjekata (npr. prvo se fokusirajte na subjekte sa značajnim iznosima koji će utjecati na fiskalnu analizu, a zatim na druge subjekte). Izmjene u planiranju mogu izazvati nesigurnost i demotivirati subjekte za suradnju. Proces treba dobro isplanirati da bi ga sudionici prihvatili.  Možda u neke faze konsolidacije neće biti uključeni svi subjekti koji bi trebali biti obuhvaćeni. U tom slučaju, važno je objaviti koji su subjekti uključeni, a koji nisu.
2.	<b>Zakonske obaveze.</b> U nekim su jurisdikcijama opseg konsolidiranih financijskih izvještaja i aktivnosti, metodologije, i postupci konsolidacije već propisani zakonskim okvirom. Svaka izmjena zakona mora biti odobrena, u nekim slučajevima i na nadnacionalnoj razini (npr. Europska unija).	Političarima pokažite prednosti primjene integriranog procesa konsolidacije i kompilacije, u cilju smanjenja izazova povezanih s konsolidacijom i kompilacijom.

#	Izazovi	Mjere ublažavanja
3.	<p><b>Velik broj subjekata i operacija.</b> Zbog državnog ustrojstva, možda će konsolidacijom/kompilacijom trebati obuhvatiti mnogo subjekata i operacija. Velik broj subjekata može uzrokovati različita tumačenja i kašnjenja u pribavljanju podataka ako proces nije dobro organiziran i usklađen između različitih strana. Zbog nedostatka programiranja može doći do prisilnog uključivanja podataka koji nisu revidirani i usklađeni nakon revizije. To može utjecati na kvalitetu cjelokupnog procesa.</p>	<p>Primjena elektroničkog procesa izrade izvještaja i dostave dodatnih informacija. Nužno je da svi subjekti budu usklađeni s procesom koji je u tijeku. U tu svrhu, možda će biti potrebno: (i) provoditi redovite radionice i edukacije na različitim razinama države; i (ii) razviti računovodstvenu i izvještajnu metodologiju, priručnike, smjernice, upute, i obrasce. Na dotičnim edukacijama i u edukacijskim materijalima svakako treba obraditi specifičnosti subjekata.</p> <p>Također je važno utvrditi rokove za dostavu podataka. Pri tome treba voditi računa da rokovi budu realni kako bi se što je više moguće izbjegle korekcije, te da obuhvate dostavu revidiranih podataka u koje su pravilno unesene korekcije po preporukama revizije. Proces treba zakonski propisati kako bi se subjekti pridržavali utvrđenih rokova. U protivnom, u nekim se slučajevima mogu primijeniti kazne, ali osnovno je da subjekti razumiju važnost procesa, a ne da ga shvate samo kao obavezu.</p>
4.	<p><b>Različite računovodstvene politike.</b> Jedna jurisdikcija može istovremeno imati nekoliko računovodstvenih okvira i politika koje se primjenjuju na državu i druge subjekte javnog sektora.</p>	<p>Objavljivanje uputa, smjernica, i obrazaca za zaključivanje financijskih izvještaja radi pribavljanja podataka na osnovi istovrsnog računovodstvenog okvira i politika.</p> <p>U slučajevima u kojima zakon ne propisuje pripremu i objavljivanje podataka potrebnih za ispunjavanje zahtjeva integritetnog procesa konsolidacije i kompilacije, važno je osigurati da izvještajni subjekti (obveznici) ne shvate ovaj proces kao opterećenje. U tu svrhu, korisno je uspostaviti blisku koordinaciju i strategije dijeljenja dodatnih troškova koji bi se mogli pojaviti. Nedostatak mehanizma dijeljenja troškova može dovesti do otpora prema promjenama i ugroziti uspješnost primjene ovog procesa.</p>
5.	<p><b>Nedostatak jedinstvenog i usklađenog RP/KP/KO-a za dostavu podataka.</b> Neke jurisdikcije još nisu objavile RP/KP/KO koji bi se primjenjivao na sve subjekte javnog sektora i bio usklađen s referentnim statističkim okvirima.</p>	<p>Objavljivanje jedinstvenog i usklađenog RP/KP/KO-a za dostavu podataka, sa strukturom i klasifikacijama koje bi mogle ispuniti zahtjeve referentnih proračunskih, računovodstvenih, i statističkih okvira. Pobrinite se za stalnu i pravovremenu nadgradnju RP/KP/KO-a u skladu s novonastalim potrebama. Osim toga, korisno je organizirati edukaciju o primjeni računovodstvenih standarda za računovođe javnog sektora na različitim razinama države radi pravilne primjene objavljenog RP/KP/KO-a.</p>

#	Izazovi	Mjere ublažavanja
6.	<b>Primjena različitih računovodstvenih sustava, pri čemu neki od njih ne ispunjavaju minimalne sistemske zahtjeve.</b> Neki subjekti koje treba obuhvatiti konsolidacijom možda koriste različite računovodstvene sustave, bez standardizirane strukture i tehnologije, a neki ne ispunjavaju minimalne sistemske zahtjeve.	Ovaj se izazov može riješiti razvojem odgovarajućih aplikacija i upitnika za pribavljanje standardiziranih dodatnih podataka elektroničkim putem. Druga mjera ublažavanja je korištenje centraliziranog računovodstvenog sustava za ekstrakciju potrebnih podataka.  Jedno od mogućih rješenja za neispunjavanje minimalnih sistemskih zahtjeva je zakonom propisati minimalne sistemske zahtjeve.
7.	<b>Nedostatak sustava ili veznog algoritma za konsolidaciju i kompilaciju.</b> Neke jurisdikcije nemaju automatizirani sustav, kao što je IISFU, ili vezni algoritam za provedbu procesa konsolidacije i kompilacije. Dva su glavna razloga. Prvo, takav je sustav teško konfigurirati ako računovodstvene politike i RP/KP/KO nisu usklađeni. Drugo, takav sustav može zahtijevati značajna novčana ulaganja.	Kao preduvjet, preporučuje se uskladiti računovodstvene politike i RP/KP/KO te razmotriti različite mehanizme financiranja razvoja i uvođenja automatiziranog sustava, kao što je IISFU, ili veznog algoritma za provedbu procesa konsolidacije i kompilacije, uključujući interni razvoj sustava i korištenje rješenja u vidu otvorenog koda (engl. open-source solutions) dostupnih na tržištu.
8.	<b>Statistička usklađenja.</b> Premda se konsolidirani financijski izvještaji izrađuju uzimajući u obzir opseg metodologije GFSM 2014, još uvijek mogu postojati razlike između računovodstvenih standarda i statističkih pravila u vezi s priznavanjem i mjerenjem ekonomskih transakcija.	Organiziranje edukacije o primjeni statističkog okvira za računovođe javnog sektora na različitim razinama države, koja će im pomoći u provedbi potrebnih usklađenja. Osim toga, također je korisno razviti metodologije, priručnike, smjernice, i upute za rješavanje određenih statističkih usklađenja.
9.	<b>Nepodudarnost podataka pribavljenih od različitih subjekata.</b> Različiti subjekti mogu dostaviti različite podatke o istoj međusobnoj transakciji iz različitih razloga.	Preporučuje se pažljivo analizirati dostavljene podatke te utvrditi moguće nepodudarnosti. Ako to nije moguće, drugo je rješenje utvrditi podatke koji se čine najpouzdanijima. Obično su podaci na višim razinama države pouzdaniji od podataka na nižim razinama. Za financijsku imovinu i obaveze obično su točni podaci koje imaju vjerovnici.
10.	Otpor zbog primjene ustaljenog procesa. U nekim jurisdikcijama financijske i statističke izvještaje obično izrađuju zasebne upravne jedinice ili subjekti koji imaju drukčije ciljeve i postupke.	Organiziranje aktivnosti izgradnje kapaciteta za dužnosnike koji se bave državnim računovodstvom i statističkim izvještavanjem može doprinijeti razvoju istovrsnijih vještina korisnih u primjeni predloženog procesa. Bit će potrebne dodatne aktivnosti diseminacije, podizanja svijesti, i suradnje kako bi se olakšala primjena predloženog procesa.

Izvor: Tim Svjetske banke.

# DODATAK

## 1

# UPITNIK POSLAN ZA PRIKUPLJANJE INFORMACIJA OD ZEMALJA

## Dio 1.: Proces konsolidacije financijskih izvještaja

1. Kako se obavlja proces konsolidacije financijskih izvještaja na svakoj razini države?  
U obzir uzmite sljedeće aspekte:
  - a. Tijelo nadležno za provedbu procesa konsolidacije (na nacionalnoj i podnacionalnoj razini).
  - b. Opseg konsolidacije: Vrste subjekata obuhvaćenih konsolidacijom (npr. ministarstva, agencije, neprofitne organizacije, zakonodavna i pravosudna tijela, sveučilišta, državna poduzeća itd.).
  - c. Kriteriji koji se koriste za definiranje opsega: Princip kontrole (u skladu s IPSAS-om 35)/zakonske ili ustavne obaveze (npr. proračunski sektor).
  - d. Regulatorni računovodstveni okvir: (Opis nacionalnog/podnacionalnog tijela za propisivanje standarda. Temelji li se regulatorni okvir na IPSAS-ima/IFRS-ima ili drugim standardima? Primjenjuje li se regulatorni okvir na svakoj razini države ili postoje različiti okviri za različite razine države?)
  - e. Opis procesa konsolidacije korak po korak.
  - f. IT alati koji se koriste u procesu konsolidacije: (Koristi li se isti IT alat na svakoj razini države, ili postoje različiti IT alati za različite razine države?)
2. Koji su glavni izazovi u procesu konsolidacije na svakoj razini države? (Npr., između ostalog, kašnjenja u dostavi podataka subjekata obuhvaćenim konsolidacijom, usklađenost računovodstvenih politika subjekata koji primjenjuju različite regulatorne okvire, utvrđivanje i eliminacija međusobnih transakcija)

3. Koje su mjere donesene na svakoj razini države u odgovoru na izazove utvrđene u prethodnom pitanju? (Npr. između ostalog, upute, jedinstveni računski plan/kontni plan/kontni okvir, izobrazba)

## Dio 2.: Proces kompilacije statistike financija opće države i javnog sektora

4. Kako se provodi proces kompilacije statistike financija opće države i javnog sektora na svakoj razini države?

U obzir uzmite sljedeće aspekte:

- a. Tijelo nadležno za provedbu procesa kompilacije.
- b. Opseg kompilacije (npr. opća država, središnja/državna/regionalna/lokalna razina vlasti, proračunski korisnici, izvanproračunski korisnici, fondovi socijalne sigurnosti, javna ne/financijska društva, javni sektor itd.).

- c. Statistički okvir koji se primjenjuje (npr. GFSM / ESA / SNA).
  - d. Podloge potrebne za provedbu procesa kompilacije (npr. financijski izvještaji, druga financijska dokumentacija, upitnici itd.).
  - e. Opis procesa kompilacije korak po korak.
  - f. IT alati koji se koriste u provedbi procesa kompilacije
5. Koji su glavni izazovi u procesu kompilacije na svakoj razini države? (Npr., između ostalog, izmjene sektorske klasifikacije ili ustrojstva institucionalne jedinice, kompleksnost potrebnih usklađenja i preuređenje transakcija: preusmjeravanje/razdjeljivanje/preraspodjela, utvrđivanje i eliminacija internih transakcija, kašnjenja u dostavi podataka institucionalnih jedinica obuhvaćenih kompilacijom)
  6. Koje su mjere donesene na svakoj razini države u odgovoru na izazove utvrđene u prethodnom pitanju? (Npr., između ostalog, statistička tijela moraju popratiti izmjene u sektorskoj klasifikaciji i ustrojstvu institucionalne jedinice, upute, računski plan/kontni plan/kontni okvir usklađen sa statistikom državnih financija, izobrazba)



# SINTEZA MEĐUNARODNIH ISKUSTAVA U POGLEDU UTVRĐIVANJA GRANICA OPSEGA KONSOLIDACIJE I KOMPILACIJE

**Tablica 3.** Konsolidacija na nacionalnoj razini

	Brazil	Gruzija	Španjolska	Švicarska
Pristup definiranju opsega	Zakonska obaveza	Zakonska obaveza	Princip kontrole	Princip kontrole
Okvir koji se primjenjuje	IPSAS, indirektna primjena	IPSAS, indirektna primjena	IPSAS, indirektna primjena	IPSAS, direktna primjena
Popis subjekata				
Fondovi socijalne sigurnosti	Da	Da, ako su pod kontrolom države ili podržavnog tijela (npr. ministarstva)		
Središnja banka	Da	Ne	Ne	Ne

	Brazil	Gruzija	Španjolska	Švicarska
Mješovita poduzeća (vlasnički udjel države < 50 %)	Ne	Ne, ali se primjenjuje IPSAS 36	Ne	Ne, ali se primjenjuje IPSAS 36
DP-ovi (vlasnički udjel države >= 50 %)	Da, ako se radi o netržišnim proizvođačima i ako su pod kontrolom države ili podržavnog tijela (npr. ministarstva). Tržišni proizvođači se prikazuju primjenom metode udjela.	Da, ako se radi o netržišnim proizvođačima i ako su pod kontrolom države ili podržavnog tijela (npr. ministarstva).	Da, ako su pod kontrolom države ili podržavnog tijela (npr. ministarstva).	
Sveučilišta	Da	Da	Da, ako su pod kontrolom države ili podržavnog tijela (npr. ministarstva).	
Državne/regionalne razine vlasti	Ne u financijskim izvještajima savezne države (federacije), ali da u financijskim izvještajima javnog sektora	Nije primjenjivo	Ne	Ne
Lokalne razine vlasti	Ne u financijskim izvještajima savezne države (federacije), ali da u financijskim izvještajima javnog sektora	Ne, ali se prezentiraju kao dodatak	Ne	Ne
Ministarstva (poznata i kao tajništva ili odjeli), uključujući decentralizirane subjekte bez pravne osobnosti	Da	Da	Da	Da
Decentralizirani subjekti s pravnom osobnosti (npr. agencije)	Da	Da	Da	Da
Parlament i druga zakonodavna tijela	Da	Da	Da	Da
Pravosudna tijela	Da	Da	Da	Da

**Tablica 4. Kompilacija**

	Brazil	Gruzija	Španjolska	Švicarska
Pristup definiranju opsega	SOD i pripadajući podsektori			
Okvir koji se primjenjuje	GFSM 2014	GFSM 2001/2014	ESA 2010	HRM2, GFSM 2014 i ESA 2010
Popis subjekata				
Fondovi socijalne sigurnosti	Da, u sklopu SOD-a kao sastavni dio podsektora (tj. podsektora središnje/ savezne, državne, ili lokalne razine vlasti) kojem pripadaju	Nije primjenjivo	Da, u sklopu SOD-a kao jedan od pripadajućih podsektora	
Središnja banka	Ne, jer se radi o javnom financijskom društvu i ne provodi se kompilacija za ukupni javni sektor i pripadni podsektor			
Mješovita poduzeća (vlasnički udjel države < 50 %)	Ne, jer se radi o financijskim ili nefinancijskim društvima			
DP-ovi (vlasnički udjel države >= 50 %)	Da, ako se radi o netržišnim proizvođačima. U tom slučaju, subjekt se prikazuje u sklopu SOD-a kao sastavni dio podsektora (tj. podsektora središnje/savezne, državne/ regionalne, ili lokalne razine vlasti) kojem pripada. Ako se radi o tržišnom proizvođaču, taj se subjekt ne prikazuje u GFS-u jer se ne provodi kompilacija za ukupni javni sektor i pripadni podsektor.			
Sveučilišta	Da, u sklopu SOD-a kao sastavni dio podsektora (tj. podsektora središnje/savezne, državne/regionalne, ili lokalne razine vlasti) kojem pripadaju			
Državne/regionalne razine vlasti	Da, u sklopu SOD-a kao jedan od pripadajućih podsektora			
Lokalne razine vlasti	Da, u sklopu SOD-a kao jedan od pripadajućih podsektora			
Ministarstva (poznata i kao tajništva ili odjeli), uključujući decentralizirane subjekte bez pravne osobnosti	Da, u sklopu SOD-a kao sastavni dio podsektora (tj. podsektora središnje/savezne, regionalne, ili lokalne države) kojem pripadaju			
Decentralizirani subjekti s pravnom osobnosti (npr. agencije)	Da, ako se radi o DP-u koji je netržišni proizvođač. U tom slučaju, subjekt se prikazuje u sklopu SOD-a kao sastavni dio podsektora (tj. podsektora središnje/savezne, državne/ regionalne, ili lokalne razine vlasti) kojem pripadaju. Ako se radi o tržišnom proizvođaču, taj se subjekt ne prikazuje u GFS-u jer se ne provodi kompilacija za ukupni javni sektor i pripadni podsektor.			
Parlament i druga zakonodavna tijela	Da, u sklopu SOD-a kao sastavni dio podsektora (tj. podsektora središnje/savezne, državne/regionalne, ili lokalne razine vlasti) kojem pripadaju			
Pravosudna tijela	Da, u sklopu SOD-a kao sastavni dio podsektora (tj. podsektora središnje/savezne, državne/regionalne, ili lokalne razine vlasti) kojem pripadaju			

# LITERATURA

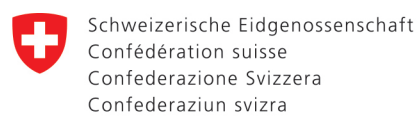
1. Ball, I. (2020). Reflections on public financial management in the Covid-19 pandemic [Osvrti na upravljanje javnim financijama tijekom pandemije koronavirusne bolesti (Covid-19)]. *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 16 No. 4, pp. 655-662. <https://doi.org/10.1108/JAOC-10-2020-0160>.
2. Bergmann, A. (2009). *Public Sector Financial Management* [Financijsko upravljanje u javnom sektoru]. London: Prentice Hall.
3. De Clerck, S. (2022). Consolidation Practices to Improve Fiscal Reporting [Konsolidacijske prakse za poboljšanje fiskalnog izvještavanja]. Izlaganje na 6. zajedničkoj radionici Zajednica prakse za edukaciju i financijsko izvještavanje u sklopu PULSAR programa, 1.12.2022.
4. International Monetary Fund (IMF) [Međunarodni monetarni fond (MMF)]. (2014). *Government Finance Statistics Manual 2014* [Priručnik statistike državnih financija]. Washington, D.C.: IMF [MMF].
5. International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) [Odbor za izradu međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor]. (2022). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements* [Priručnik s objavljenim međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor]. New York: International Federation of Accountants [Međunarodna federacija računovođa].
6. World Bank [Svjetska banka]. (2019). *Benchmarking Guide: Integrating Public Sector Accounting and Government Finance Statistics* [Komparativni vodič za integraciju računovodstva u javnom sektoru sa statistikom državnih financija]. <https://cfrr.worldbank.org/publications/benchmarking-guide-integrated-psa-and-gfs>.

PROGRAM  
PULSAR

VODE:



SUFINANCIRAJU:



Swiss Confederation

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