

# 12. ZAJEDNIČKA RADIONICA EDUCOP-a I FINCOP-a

## Konsolidiranje financijskih izvještaja u javnom sektoru: Uključujući jedinice lokalne samouprave i DP-ove

11. – 13. studenoga/novembar 2025.



Public Sector Accounting and Reporting Program

PULSAR is an initiative of:



PULSAR is co-funded by:

 Federal Ministry  
Republic of Austria  
Finance





**Prva sesija EduCoP-a: Integracija tema koje se odnose na agregiranje i konačnu konsolidaciju u sveučilišne kurikulare i programe stručnog osposobljavanja**



*Giovanna DABBICCO, dr. sc., viša istraživačica  
ISTAT – Uprava za nacionalne račune, Rim - Italija*



## *Relevantnost i korisnost konsolidiranih financijskih izvještaja opće namjene (KFI)*

### Sadržaj:

- Uvod i glavno pitanje
- Izazovi i faktori uspjeha u sastavljanju konsolidiranih financijskih izvještaja
- Normativni ciljevi učenja
- Prijedlog ciljeva učenja
- Zaključni osvrti

# Relevantnost i korisnost konsolidiranih financijskih izvještaja opće namjene (KFI)

5

- Konsenzus u znanstvenoj literaturi o ulozi, relevantnosti, primjeni i korisnicima KFI-ja (Chow et al., 2015), ali na razini jedinica lokalne samouprave proturječni dokazi iz literature i prakse
- Kontrolirani subjekti (DP-ovi) na različite načine uključeni u KFI
- Nekoliko pitanja koja treba razmotriti iz teorijske i tehničke perspektive
- KFI nije samo postupak usklađivanja nego i promoviranje dobrog upravljanja, transparentnosti, informiranog donošenja odluka
- Je li KFI relevantan kao financijski izvještaji opće ili posebne namjene?

# Izazovi i faktori uspjeha u sastavljanju konsolidiranih financijskih izvještaja

6

- Postavljaju se pitanja o transparentnosti i odgovornosti u procesu eksternalizacije javnih usluga koje nisu u potpunosti uključene u pojedinačne financijske izvještaje
- KFI pruža konceptualno rješenje za nedostatak tih informacija
- Okvir odgovornosti i korisnosti za donošenje odluka
- Iskustva pokazuju važne pokretače:
- pojašnjavanje kontrole na svim razinama vlasti (opća država (OD) – JLS)
  - sudjelovanje parlamenta u procesu povezano sa željom za većom transparentnošću i odgovornošću u pružanju javnih usluga, s naglaskom na važnosti odgovornosti izvršne vlasti i parlamenta prema građanima
  - obračunsko računovodstvo (i budžetiranje) otvorilo put objavi računa na razini cijele države (WGA)
  - ključna podrška subjektima **u vidu osposobljavanja** (također na razini sveučilišta), tehničke podrške i objavljivanja smjernica

# Ciljevi učenja sa slajdova IPSASB-a za osposobljavanje

7

- IPSAS 34, Pojedinačni (nekonsolidirani) financijski izvještaji
- IPSAS 35, Konsolidirani financijski izvještaji
- IPSAS 36, Ulaganja u pridružene subjekte i zajedničke pothvate
- IPSAS 37, Zajednički aranžmani
- IPSAS 38, Objavljivanje udjela u drugim subjektima
- IPSAS 40, Kombinacije u javnom sektoru
  - ❖ Moći ćete:
    - primijeniti zahtjeve za sastavljanje i prezentiranje konsolidiranih financijskih izvještaja
    - razumjeti definiciju „kontrola”
    - provesti postupke konsolidacije

# Idealan program osposobljavanja: Prijedlog ciljeva učenja

8

- Primjene i koristi KFI-ja
- Opseg konsolidacije – ključna pitanja
- Posebna pitanja za jedinice lokalne samouprave (JLS) kao izvještajni subjekt
- Kompleksni slučajevi za KFI
- Povezanost sa statističkim izvještavanjem
- Korištenje relevantnih nastavnih materijala, na primjer međunarodnih, regionalnih i nacionalnih standarda
- Uključujući praktične numeričke primjere za vježbu

## Primjene i koristi KFI-ja

9

- Povećanje transparentnosti i odgovornosti
- Omogućavanje procjene vladinog učinka u upravljanju resursima
- Podupiranje fiskalnih reformi, dugoročnog planiranja i koordinacije (npr. Estonija, Australija, UK, Švedska)
- Pomoć u donošenju internih (menadžeri) i vanjskih (političari) odluka
- Uspostava jedinstvenog referentnog izvora s detaljnim prikazom ukupnih državnih sredstava i obveza, čime se vladama (i drugima) omogućuje bolja procjena financijskog položaja, te se omogućuju srednjoročne i dugoročne usporedbe glavnih računovodstvenih zbirnih iznosa

## Opseg konsolidacije – ključna pitanja

10

- Opseg konsolidacije često se razvija iz praktičnog iskustva
- Kontrolirani (javni ili privatni) subjekti različito su uključeni u KFI-je
- Središnja država ne „kontrolira” neke lokalne subjekte...?
- Značajnost i usporedivost se razlikuju zbog različitih struktura DP-ova
- Različite granice konsolidacije: iz perspektive zakona, organizacije, proračuna i kontrole
- Globalna usporedivost nije glavni cilj KFI-ja

# Posebna pitanja za jedinice lokalne samouprave (JLS) kao izvještajni subjekt

11

Izvještavanje JLS-a je kompleksno zbog decentralizacije, agencifikacije i korporatizacije.

- Polemika: Treba li koristiti šire definicije kontrole (npr. financijska ovisnost)?
- O manjim ili manje složenim subjektima možda treba različito izvještavati
- Potrebno je uzeti u obzir različite stupnjeve financijske ovisnosti o središnjim državama
- KFI mora biti usmjeren na svrhu: zašto i za koga je izvještaj sastavljen?
- Potrebno je osigurati usklađenost računovodstvenih praksi među subjektima

# Kompleksni slučajevi KFI-ja

12

- Kompleksni portfelj tijela (lokalne samouprave)
  - Nositelj udjela (dioničar) u brojnim poduzećima koja mogu imati:
    - različite pravne oblike (javna ili privatna)
    - različite vlasničke strukture (potpuno javna ili mješovita, javno-privatna) i
    - odgovornost za pružanje različitih javnih usluga, kao što su ljekarne, škole i vrtići, voda, plin, otpad i stanovanje.
  - Ugovorni odnosi s nekoliko subjekata koji su uglavnom zaduženi za pružanje socijalnih usluga

## Sveučilišta

- Ne konsolidiraju se u financijske izvještaje države ako nije jasno pod čijom su „kontrolom” ili jesu li neovisna
- Alternativno gledište: sveučilišta treba konsolidirati s državom za potrebe financijskog izvještavanja na temelju odgovornosti jer primaju znatne iznose javnih sredstava
- Korištenje kriterija odgovornosti. Na primjer, ovlasti za kontrolu svakodnevnih poslovnih politika sveučilišta (premda sveučilišta moraju imati strateški plan u skladu s vladinim ciljevima obrazovne politike)

# Razlike između IPSAS-a i ESA-e/GFS-a u pogledu granica izvještavanja

14

- Pristup IPSASB-a: Financijski izvještaji i izvještaji na obveznoj ili dobrovoljnoj osnovi u odnosu na zahtjev u sklopu ESA-e/GFS-a u Europi za klasifikaciju svake državne (rezidentne) institucionalne jedinice u sektor opće države za potrebe statistike
- Središnja država je jedinstvena jedinica u okviru ESA-e/GFS-a u odnosu na zasebne izvještajne subjekte u sklopu IPSAS-a
- DP-ovi isključeni iz opsega izvještavanja u sklopu IPSAS-a, ali konsolidirani kada su „pod kontrolom”
- Pristup rezidentima u sklopu ESA-e/GFS-a
- GFS: sektor opće države i javni sektor
- Institucionalna jedinica pod kontrolom države (javni proizvođač) je rezidentna institucionalna jedinica koja je pod direktnom ili indirektnom kontrolom rezidentnih jedinica opće države ili drugih javnih proizvođača.
- Javni sektor se sastoji od opće države i profitnih (tržišnih) javnih poduzeća

# Pitanje usklađenosti sa statističkim izvještavanjem

15

Iskustva:

- Odbor za australske računovodstvene standarde 1049 Financijsko izvještavanje na razini cijele države i sektora opće države (AASB 1049)
  - Australija od 2000. izrađuje proračun za (statistički) sektor opće države, koji se prezentira na obračunskoj osnovi GFS-a koju je razvio australski Zavod za statistiku. Nakon prelaska na standard AASB 1049 na razini cijele države i sektora opće države 2009. (AASB, 2007.), koristi se usklađeni okvir GFS-a i općeprihvaćenih računovodstvenih principa (GAAP). Međutim, budući da ne postoji usklađenost između GFS-a i standarda financijskog izvještavanja, neki ih smatraju alternativnim pristupima (a na komplementarnim).
- UK Računi na razini cijele države (WGA)
  - U UK-u s donošenjem IFRS-a omogućeno je usklađivanje računovodstvenih praksi u cijeloj državi, te izrada konsolidiranog financijskog izvještaja na razini cijele države u UK-u. Javni sektor UK-a pruža parlamentu i drugim glavnim zainteresiranim stranama različita usklađenja, a veći se naglasak stavlja na princip odgovornosti i fiskalne transparentnosti (Dabbicco & Mattei, 2021).

# Pitanje usklađenosti sa statističkim izvještavanjem

16

Što naučiti tijekom osposobljavanja

- Pitanje usklađivanja sa statističkim izvještavanjem može utjecati na razvoj računa na razini cijele države
  - Koncept kontrole u sklopu ESA-e/GFS-a i IPSAS-a: pristup na temelju institucionalnog sektora i odnos kontrole/funkcija u sklopu ESA-e u odnosu na pristup na temelju kontrole (ovlasti/koristi)
  - Izvještajni subjekt mora utvrditi svrhu konsolidacije i na odgovarajući način provesti konsolidaciju. To ovisi o primjenama i korisnicima, ali potrebno je usklađivanje dvaju izvještajnih sustava koje provode sastavljači izvještaja kako se korisnici ne bi zbunili.

# Akademsko u odnosu na stručno osposobljavanje

17

Mogućnost različitih potreba za akademsko i stručno osposobljavanje?

Fokus akademskog osposobljavanja:

- teorijska znanja i koncepti (osnovni i napredni)
- razumijevanje nacionalnih i međunarodnih računovodstvenih standarda
- poznavanje okvira i njihove primjene na konsolidaciju
- razvoj ključnih vještina i sposobnost analiziranja najaktualnijih tema.

Fokus stručnog osposobljavanja:

- dodatne napredne praktične i svrsishodne vježbe uz studije slučajeva i scenarije
- korištenje softvera i automatizacija
- upravljanje i rukovanje podacima (npr. prikupljanje podataka, održavanje podataka, sinteza podataka, korištenje podataka, analitika podataka, objavljivanje podataka, arhiviranje podataka)

# Zaključni osvrti

18

- KFI može poslužiti posebnim svrhama, koje nisu univerzalno relevantne, važno je razumjeti primjene i koristi
- U teorijskim aspektima osposobljavanja treba uzeti u obzir i sljedeće:
  - modele kontrole i konsolidacije na lokalnoj razini
  - različite kriterije konsolidacije (npr. proračunska kontrola)
  - povezanost sa statističkim izvještavanjem
- Upućivanja na relevantne standarde i praktične (numeričke) studije slučajeva korisna za poticanje razumijevanja