

PULSAR

THE PULSAR PROGRAM IS MANAGED BY



CFRR»
Centre for Financial
Reporting Reform



1TH
5TH
ANNIVERSARY

THE PULSAR PROGRAM IS CO-FUNDED BY

Federal Ministry
Republic of Austria
Finance

Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra
Swiss Confederation
Federal Department of Economic Affairs,
Education and Research EAER
State Secretariat for Economic Affairs SECO

PULSAR Community of Practice

Konsolidacijske prakse za poboljšanje fiskalnog izvještavanja

Sagé de Clerck
Odjel za fiskalne poslove, MMF

1. prosinca/decembra 2022., Beč, Austrija



Pregled

2

» Uvod

- » Razumijevanje ciljeva GFS-a

- » Razumijevanje značenja konsolidacije u GFS-u

» Opseg konsolidacije opće države i javnog sektora

» Praktični proces kompilacije i konsolidacije

» Korištenje računovodstvenih reformi za poboljšanje fiskalnog izvještavanja

Uvod

Za razumijevanje konsolidacijskih praksi temeljem GFS-a potrebno je razumjeti cilj statistike državnih financija (GFS)

4

- » GFS je skup makroekonomskih statističkih podataka koji je oblikovan kao podrška fiskalnoj analizi i kreiranju politika
- » GFS je dio integriranog sustava makroekonomske statistike
 - » Osnovni sustav je sustav nacionalnih računa – koji obuhvaća domaću/nacionalnu privredu
 - » Ostali specijalizirani dijelovi makroekonomske statistike su:
 - » statistika državnih financija (GFS)
 - » statistika vanjskog sektora (platna bilanca i međunarodni investicijski položaj)
 - » monetarna i financijska statistika
- » GFS je prikladan za analizu fiskalne politike jer daje podatke koji su: sveobuhvatni, standardizirani, transparentni, dosljedni i usporedivi

Makroekonomski podaci o privredi moraju se sistematično strukturirati

5

- » Privredu je potrebno strukturirati/grupirati za potrebe izvještavanja i analize
 - » Podaci trebaju biti sistematični i usporedivi
- » Za makroekonomsku statistiku moramo:
 - » prvo, razgraničiti domaću privredu od ostatka svijeta
 - » drugo, identificirati različite vrste institucionalnih jedinica koje obavljaju privrednu djelatnost
 - » treće, grupirati privredu u sektore i podsektore
- » Premda postoje razlike između statistike i financijskog računovodstva, njih se često može riješiti odabirom politika i objava

Konsolidacija u GFS-u

6

- » Konsolidacija je prikazivanje statističkih podataka o skupu institucionalnih jedinica (ili subjekata) kao da čine jednu jedinicu
 - » **Zbrajanje (agregiranje)** svih stanja i tokova – (konsolidacija redak po redak)
 - » U principu, **eliminiranje** svih stanja i tokova koji predstavljaju uzajamne odnose među konsolidiranim jedinicama ili subjektima (eliminacija dvostrukog prikazivanja podataka)
 - » Primjeri stanja i primjeri tokova
 - » Obveznice/krediti, potpore/transferi, kamate, itd.
- » Uključivanje konsolidacije **unutar i između sektora**
 - » Na primjer, sva ministarstva i sve lokalne uprave
- » U financijskim izvještajima konsolidacija je ograničena na ovisne (kontrolirane subjekte), a u GFS-u također se konsolidiraju privredni sektori

Opseg opće države i javnog sektora

Domaća privreda razgraničava se od ostatka svijeta ovisno o poimanju rezidentnosti

8

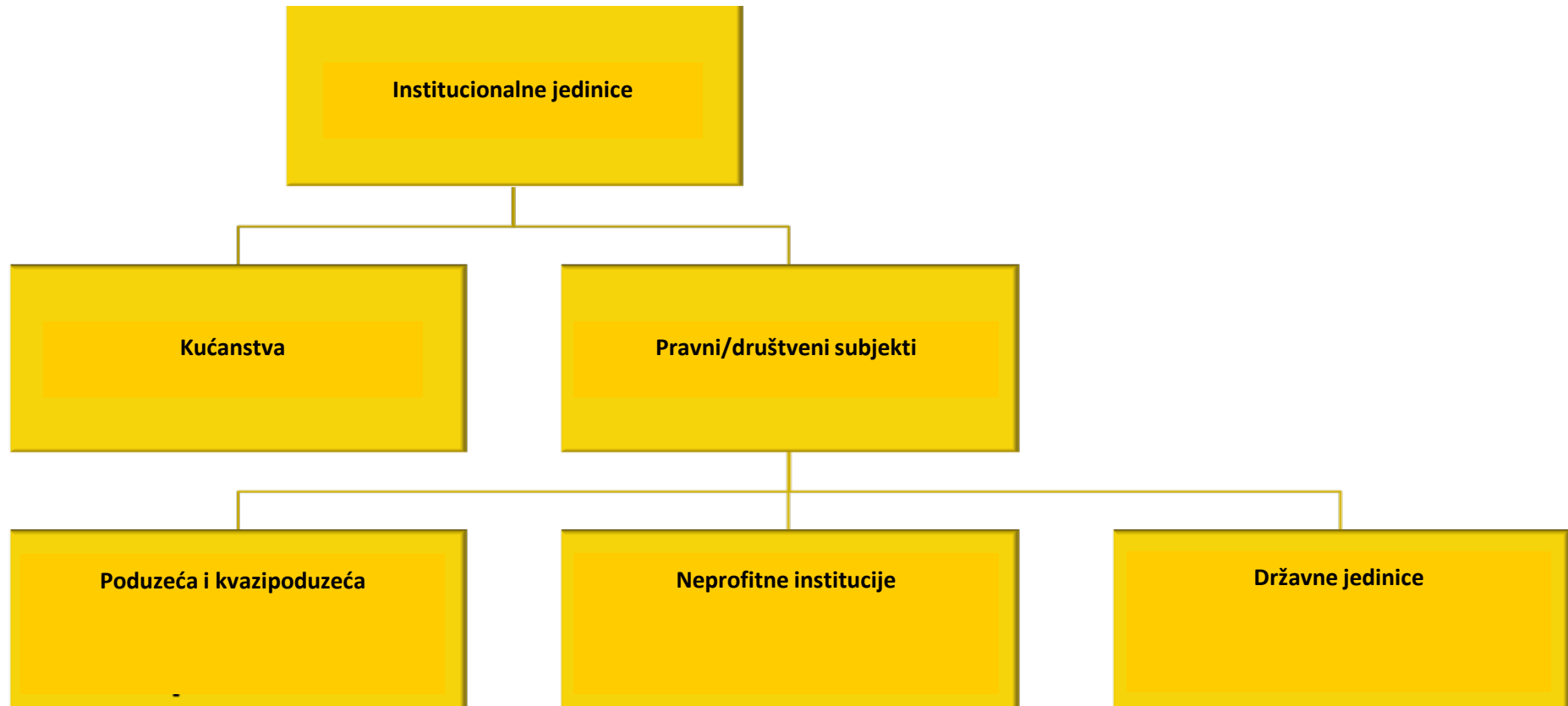
- » **Rezidentnost** svake institucionalne jedinice je **privredno područje** s kojim je **najčvršće povezana**
 - » **Privredno područje** je najšire geografsko područje ili jurisdikcija za koju se prikupljaju statistički podaci
 - » Uključuje teritorijalne enklave kao što su ambasade, konzulati, vojne baze, znanstvene postaje, agencije za pomoć, itd. s diplomatskim statusom
 - » **Najčvršća povezanost** znači da je središte pretežnog ekonomskog interesa unutar dotičnog privrednog područja
- » **Nerezidenti** su dio **ostatka svijeta**
- » U praksi ovo razgraničenje obično ne predstavlja veliku razliku u konsolidacijskim praksama – izuzev možda u slučaju subjekata posebne namjene

Identifikacija institucionalnih jedinica

9

- » **Institucionalna jedinica** je privredni subjekt koji može, u svoje vlastito ime, posjedovati imovinu, stvarati obaveze i sudjelovati u privrednim djelatnostima i transakcijama s drugim subjektima
- » Institucionalna jedinica ima neke važne karakteristike
 - » Sposobnost posjedovanja imovine – može razmjenjivati imovinu u transakcijama s drugim jedinicama
 - » Može donositi ekonomske odluke i baviti se privrednom djelatnošću za koju snosi odgovornost u skladu sa zakonom
 - » Sposobnost stvaranja obaveza u svoje vlastito ime, preuzimanja drugih obaveza ili budućih obaveza i sklapanja ugovora
 - » Institucionalne jedinice imaju potpuni skup izvještaja ili je moguće/svrhovito sastaviti potpuni skup izvještaja prema potrebi

Vrste institucionalnih jedinica



Nije uvijek moguće zaključiti koji je status institucionalne jedinice iz njezina naziva – moraju se ispitati ciljevi i funkcije dotične jedinice – na primjer Infrastrukturno poduzeće/Cestovno poduzeće
U praksi, neki pojedinačni izvještajni subjekti u kontekstu financijskog izvještavanja možda se neće moći ubrojiti u statističke institucionalne jedinice – na primjer Fond rezervi za neplanirane izdatke

Institucionalne jedinice koje su relevantne za izvještaje javnog sektora

11

- » **Državne jedinice** su jedinstvene vrste pravnih subjekata osnovane političkim procesima koje imaju zakonodavnu, sudsku ili izvršnu vlast nad drugim institucionalnim jedinicama unutar određenog područja
 - » Glavne funkcije državnih jedinica
 - » Odgovorne za isporuku roba i pružanje usluga zajednici ili pojedinačnim kućanstvima prvenstveno na netržišnoj osnovi
 - » Redistribuiraju dohodak i bogatstvo putem transfera
 - » Prvenstveno se bave netržišnom proizvodnjom
 - » Financiraju svoje djelatnosti prvenstveno iz poreza ili drugih obaveznih transfera
- » **Poduzeća** se definiraju kao subjekti koji mogu stvarati profit ili drugu financijsku dobit svojim vlasnicima, zakonom su priznata kao zasebni pravni subjekti od svojih vlasnika, i osnovana su za potrebe bavljenja tržišnom proizvodnjom
 - » Ne klasificiraju se po pravnom statusu nego po poimanju tržišne proizvodnje
 - » Proizvode robe i usluge po ekonomski značajnim cijenama

Razgraničenje opće države i javnih poduzeća

12

- » **Javni sektor** sastoji se od svih rezidentnih institucionalnih jedinica koje su pod direktnom, ili indirektnom, kontrolom rezidentnih državnih jedinica, to jest svih jedinica sektora opće države i rezidentnih javnih poduzeća
- » Njihova pripadnost sektoru opće države ili sektoru javnih poduzeća utvrđuje se po **tržišnoj** ili **netržišnoj proizvodnji**
 - » **Tržišni proizvođač** je institucionalna jedinica koja cjelokupnu proizvodnju (output) ili najveći dio proizvodnje (outputa) isporučuje po cijenama koje su ekonomski značajne
 - » **Netržišni proizvođač** drugima isporučuje cjelokupnu proizvodnju (output) ili najveći dio proizvodnje (outputa) besplatno ili po cijenama koje nisu ekonomski značajne
 - » **Ekonomski značajne cijene** su cijene koje
 - » imaju značajan utjecaj na količine koje su proizvođači spremni ponuditi i na količine koje kupci žele kupiti
 - » prodaja obično pokriva većinu troškova proizvođača, a potrošači imaju slobodu izbora
 - » međutim, javna kontrola cijena komplicira određivanje ekonomski značajnih cijena
 - » premda ne postoji propisani brojčani odnos – barem se očekuje da pokrivaju većinu troškova proizvodnje tijekom dužeg vremenskog perioda

Neke posebne jedinice javnog sektora koje treba klasificirati

13

- » Umjetne podružnice – pasivni imatelji imovine i obaveza
 - » Ne smatraju se zasebnom institucionalnom jedinicom
- » Kvazipoduzeća – nisu registrirana ili na drugi način pravno osnovana, ali funkcioniraju kao da su poduzeće
 - » Ako ima dovoljno dostupnih informacija da se s njima postupa kao sa zasebnom institucionalnom jedinicom – onda ih u podacima treba klasificirati kao poduzeće
- » Tržišni proizvođači mogu se ubrojiti u državne jedinice
 - » Ako ispunjavaju kriterije zasebne institucionalne jedinice, treba ih klasificirati kao kvazipoduzeća
 - » U protivnom, ostaju u sektoru opće države

Institucionalne jedinice se potom klasificiraju u pet uzajamno isključivih institucionalnih sektora

14

Sektor opće države	Nefinancijska poduzeća	Financijska poduzeća	Kućanstva	Neprofitne institucije koje služe kućanstvima
Središnja drž. Državna upra.	Javna poduzeća	Javna poduzeća	Privatni	Privatni
Lokalna upra. Fondovi socij. sigurnosti*	Privatna poduzeća	Privatna poduzeća		

Podsektori se mogu identificirati i mogu se dalje prikazati kao proračunske i izvanproračunske jedinice

Javna poduzeća su svi tržišni proizvođači pod kontrolom državne jedinice ili drugih javnih poduzeća – **kontrolu ne određuje vlasništvo nego niz indikatora kontrole**

Indikatori kontrole po kojima se određuje je li poduzeće pod kontrolom državne jedinice ili drugog javnog poduzeća

15

- » Treba razmotriti osam indikatora kontrole
 - » Posjedovanje većine glasačkih prava
 - » Kontrola uprave ili drugog upravljačkog tijela
 - » Kontrola imenovanja i razrješenja ključnih kadrova
 - » Kontrola ključnih odbora subjekta
 - » Zlatne dionice i opcije
 - » Regulacija i kontrola
 - » Kontrola od strane dominantnog kupca iz javnog sektora ili grupe kupaca iz javnog sektora
 - » Kontrola vezana za zaduživanje kod države
- » Možda će biti dovoljan jedan indikator, u protivnom više zasebnih indikatora može zajedno ukazivati na kontrolu

Podsektori javnog sektora

» Javni sektor

» Sektor opće države

- » Središnja država
- » Državna (ili pokrajinska ili regionalna) uprava
- » Lokalne uprave
- » Fondovi socijalne sigurnosti prikazani kao
 - » zaseban podsektor opće države
 - » ovisno o stupnju u kojem ih vlada organizira i njima upravlja

» Sektor javnih poduzeća

- » Nefinancijska javna poduzeća
- » Financijska javna poduzeća
 - » Središnja banka
 - » Ostale monetarne financijske institucije i financijski posrednici
 - » Ostala javna financijska poduzeća

» Međunarodno su usporedivi samo podaci opće države i javnog sektora

Praktični proces kompilacije i konsolidacije

Prikupljanje izvornih podataka

18

- » Kompilaciju uvelike olakšavaju integrirani sustavi financijskog upravljanja (ISFU) i objedinjeni računski/kontni plan/okvir (RP/KP/KO)
 - » Objedinjeni RP/KP/KO treba
 - » imati standardizirane kategorije imovine, obaveza, prihoda i rashoda i biti usklađen s potrebama proračunskog, računovodstvenog i statističkog izvještavanja.
 - » U objedinjenom RP-u/KP-u/KO-u moguće je identificirati protutransakcije na dva načina
 - » u strukturi računa, na primjer „potpore/transferi lokalnim upravama”
 - » identifikacijom protutransakcija u računovodstvenom sustavu korištenjem administrativnih klasifikacija u RP-u/KP-u/KO-u
- » Standardizirani izvještaji koji se dostavljaju sastavljačima – korištenjem sustava izvornih podataka, izvještajni subjekti sastavljaju izvještaje na temelju izvornih podataka
- » Financijski izvještaji dostavljaju se kao izvorni podaci i zatim se vezuju za GFS u procesu kompilacije
- » Često je potreban hibridni pristup u kojem se koriste različiti prethodno navedeni procesi

Korištenje podataka iz računovodstvenog sustava države obično značajno poboljšava kvalitetu izvornih podataka.

Usklađivanja (korekcije) izvornih podataka

19

- » Usklađivanja (korekcije) zbog razlika u računovodstvenim politikama
- » Usklađivanja (korekcije) zbog razlika u datumu izvještaja ili osnovi izvještavanja
- » Usklađivanja (korekcije) zbog metodoloških razlika

Neka su usklađivanja (korekcije) potrebna prije početka procesa konsolidacije, a druga po završetku agregiranja podataka

Provjeravajte dosljednost podataka tijekom cijelog procesa kompilacije



Analizirajte glavne odnose i identificirajte glavne stavke koje treba konsolidirati

„Konsolidacija nije savršena znanost” (GFSM 1986.)

20

- » Potpore i transferi (tekući i kapitalni)
- » Kamate
- » Porezi
- » Nabava/prodaja roba i usluga
- » Stjecanje i raspolaganje nefinancijskom imovinom
- » Krediti
- » Dužnički vrijednosni papiri
- » Kapital
- » Ostala potraživanja/obaveze

Savjeti i trikovi u procesu konsolidacije

21

- » Fokusirajte se na značajne iznose koji će utjecati na fiskalnu analizu
- » U statističkoj konsolidaciji često se koriste neka opća pravila
 - » Konsolidacija je simetričan proces – bilančne stavke se ne mijenjaju
 - ❖ Stoga se mogu koristiti konsolidirani ili nekonsolidirani podaci ako su bitne samo osnovne bilančne stavke za mjerenje „cjelokupnog utjecaj vlade“
 - ❖ Konsolidacija utječe samo na veličinu agregiranih podataka
 - » Uvjerljivi dokazi jedne institucije mogu se pripisati drugoj instituciji
 - » Za financijsku imovinu i obaveze obično su točne informacije o vjerovnicima
 - » Nepodudarnosti između jedinica mogu biti uzrokovane različitim razlozima – prvo treba to riješiti – a potom utvrditi na kojoj su strani informacije pouzdanije
 - » Obično su informacije na višim razinama države pouzdanije nego na nižim

Korišćenje računovodstvenih reformi za poboljšanje fiskalnog izvještavanja

Neke odluke o prezentiranju u računovodstvenim reformama mogu ići u prilog poboljšanim fiskalnim izvještajima

23

» Najnovija iskustva zemalja

- » Fiskalni podaci za potrebe nadzora možda nisu dobre kvalitete
- » Reforme računovodstva dovele su do reformi kao što su sastavljanje/revidiranje i objavljivanje kvartalnih i godišnjih financijskih izvještaja na razini cjelokupne države – ali oni se ne koriste za nadzor/analizu
- » Napravljene su neke ključne pogreške u odabiru računovodstvenih politika i prezentiranju

Izveštaj o izvršenju proračuna
ministarstava/odjela/agencija (MOA)



- MOA-ovi ≠ MOA-ovi
- Lokalna uprava konsolidirana s poduzećima
- Nepotpun obuhvat javnih poduzeća
- Asimetrična konsolidacija

Financijski izvještaji na razini
MOA-ova/lokalnih uprava/javnih poduzeća/cjelokupne države



Lekcije koje treba naučiti

24

- » Pažljivo razmotrite odabire računovodstvenih politika
- » U etapnoj konsolidaciji prvo se mogu proizvesti podaci na razini opće države, a potom na razini javnog sektora korištenjem pojedinačnih financijskih izvještaja
- » Ispravno označite rezultate konsolidacije
- » Transparentno objavite opseg i položaje konsolidiranih izvještaja
- » Objavite sve nedostatke u opsegu podataka
- » Strogo provjeravajte dosljednost podataka
 - » Potrebno je primijeniti dosljedne klasifikacije
 - » Treba se pridržavati praksi simetrične konsolidacije

Hvala vam velika za pažnju
SdeClerck@imf.org