



PULSAR Community of Practice

Konsolidacija financijskih izvještaja na različitim razinama države

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

Dmitri Gourfinkel, Grupacija Svjetske banke, dgourfinkel@worldbank.org
Durlandy Cubillos, ZHAW, durlandy.cubillos@zhaw.ch
Andreas Bergmann, ZHAW, andreas.bergmann@zhaw.ch
Maiara Sasso, USP, maiara_sasso@usp.br

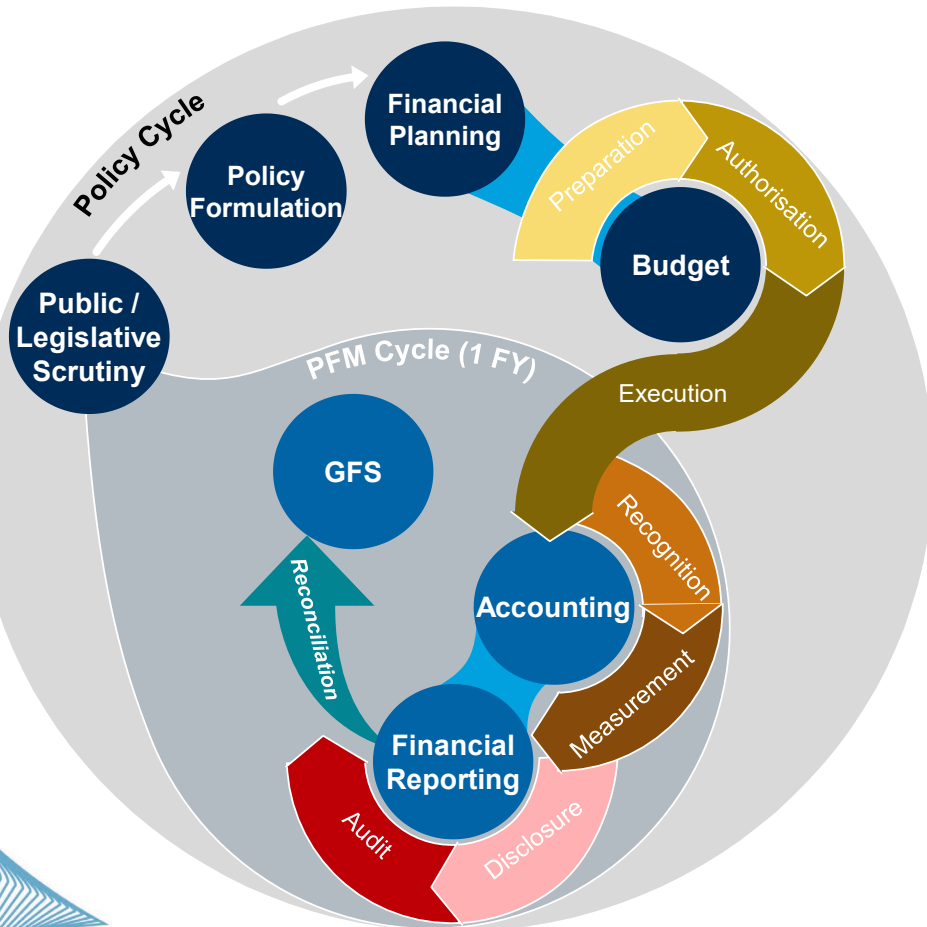
1. prosinca/decembra 2022., Beč, Austrija

Sadržaj:

- 01 Kontekst
- 02 Konsolidacija i kompilacija u skladu s IPSAS-ima i GFSM-om iz 2014.
- 03 Primjeri međunarodnih praksi
- 04 Prijedlog za generički i sveobuhvatan proces konsolidacije i kompilacije
- 06 Izazovi i strategija ublažavanja
- 07 Zaključci
- 08 Preporuke

Kontekst

3



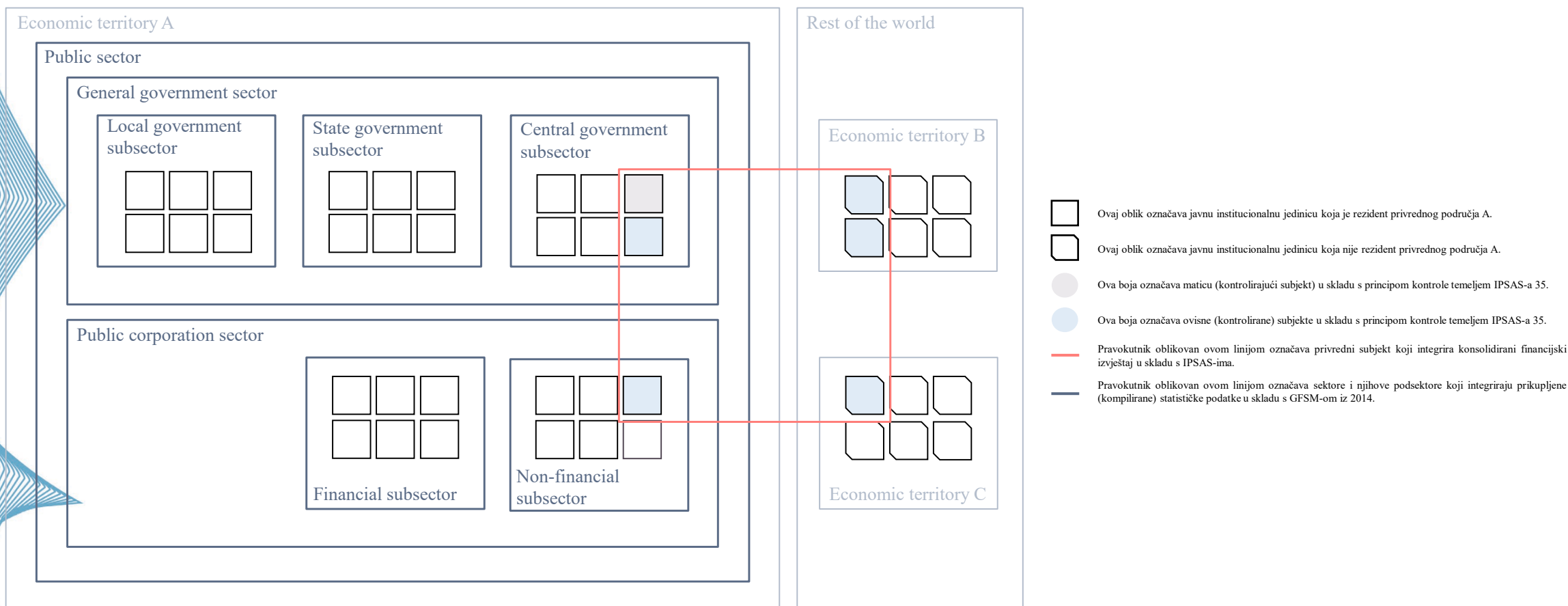
Izvor: Svjetska banka, 2019.

- O unaprjeđenju upravljanja javnim financijama (PFM) raspravlja se barem više od 30 godina – otkako su se počele širiti ideje o novom javnom upravljanju, u koje se PFM uklapa, potkraj 1980-ih i početkom 1990-ih.
- Dobar sustav PFM-a je onaj koji može točno i pouzdano prikazati kompleksnu ekonomsku stvarnost vlada (Ball, 2020.).
- U ciklusu PFM-a, u sklopu računovodstva javnog sektora (PSA) izrađuju se financijski izvještaji koji se koriste kao ulazni podaci za sastavljanje statistike državnih financija (GFS). – Kompilacija GFS-a ovisi o stalnom protoku podataka iz PSA-a (Bergmann, 2009.).
- Međutim, neophodno je provesti proces usklađivanja zbog različitih osnovnih paradigmi okvira koji se koriste u PSA-u i GFS-u: te razlike uključuju opseg i postupke konsolidacije.

Konsolidacija i kompilacija u skladu s IPSAS-ima i GFSM-om iz 2014.

4

U opsegu konsolidacije temeljem IPSAS-a razmatra se ekonomska perspektiva koja se temelji na pojmu kontrole, dok se u kompilaciji GFS-a temeljem GFSM-a iz 2014. slijedi statistička perspektiva, a opseg razgraničava grupiranjem institucionalnih jedinica u sektore i podsektore:

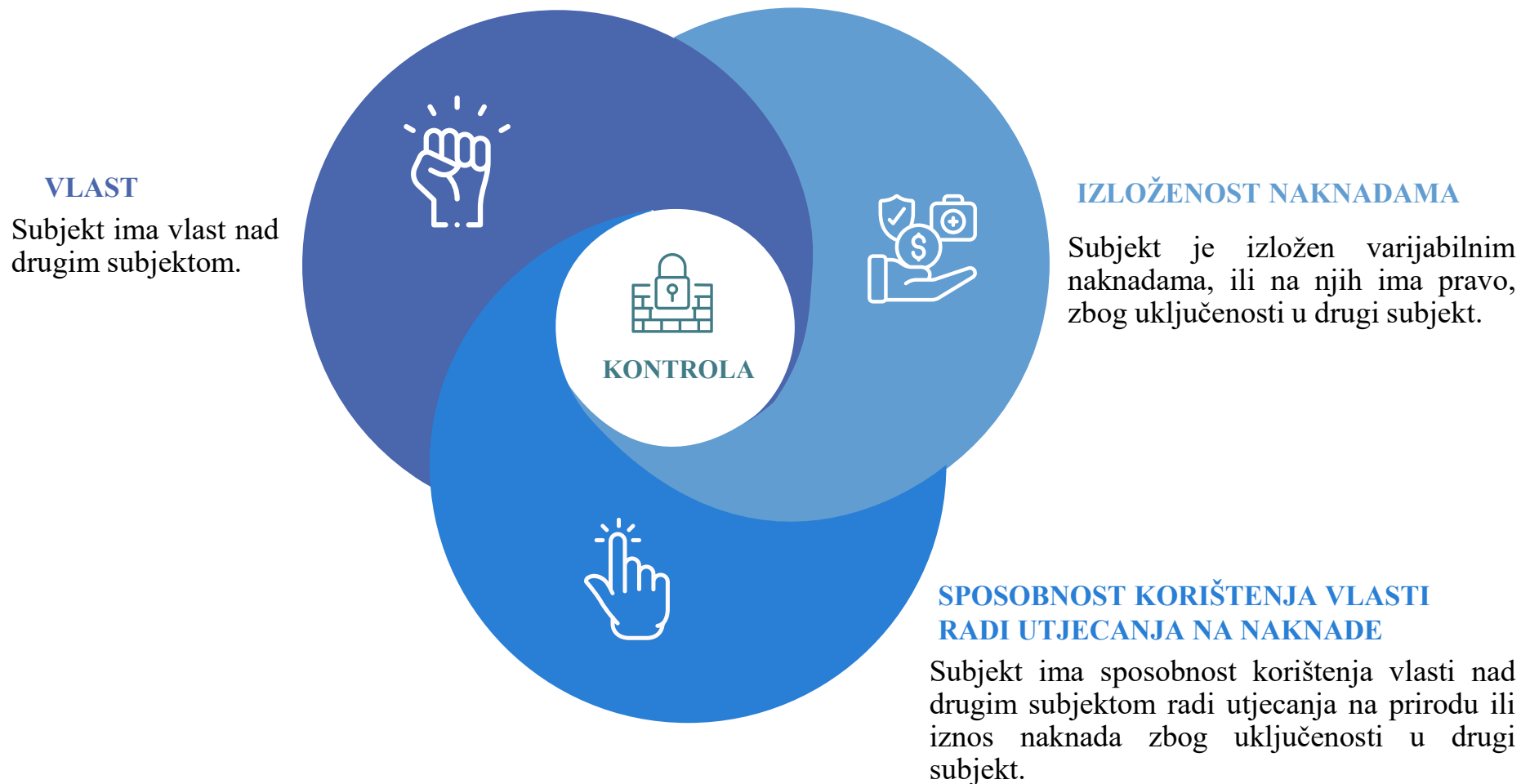


Izvor: Svjetska banka, u pripremi

Konsolidacija i kompilacija u skladu s IPSAS-ima i GFSM-om iz 2014. (2)

5

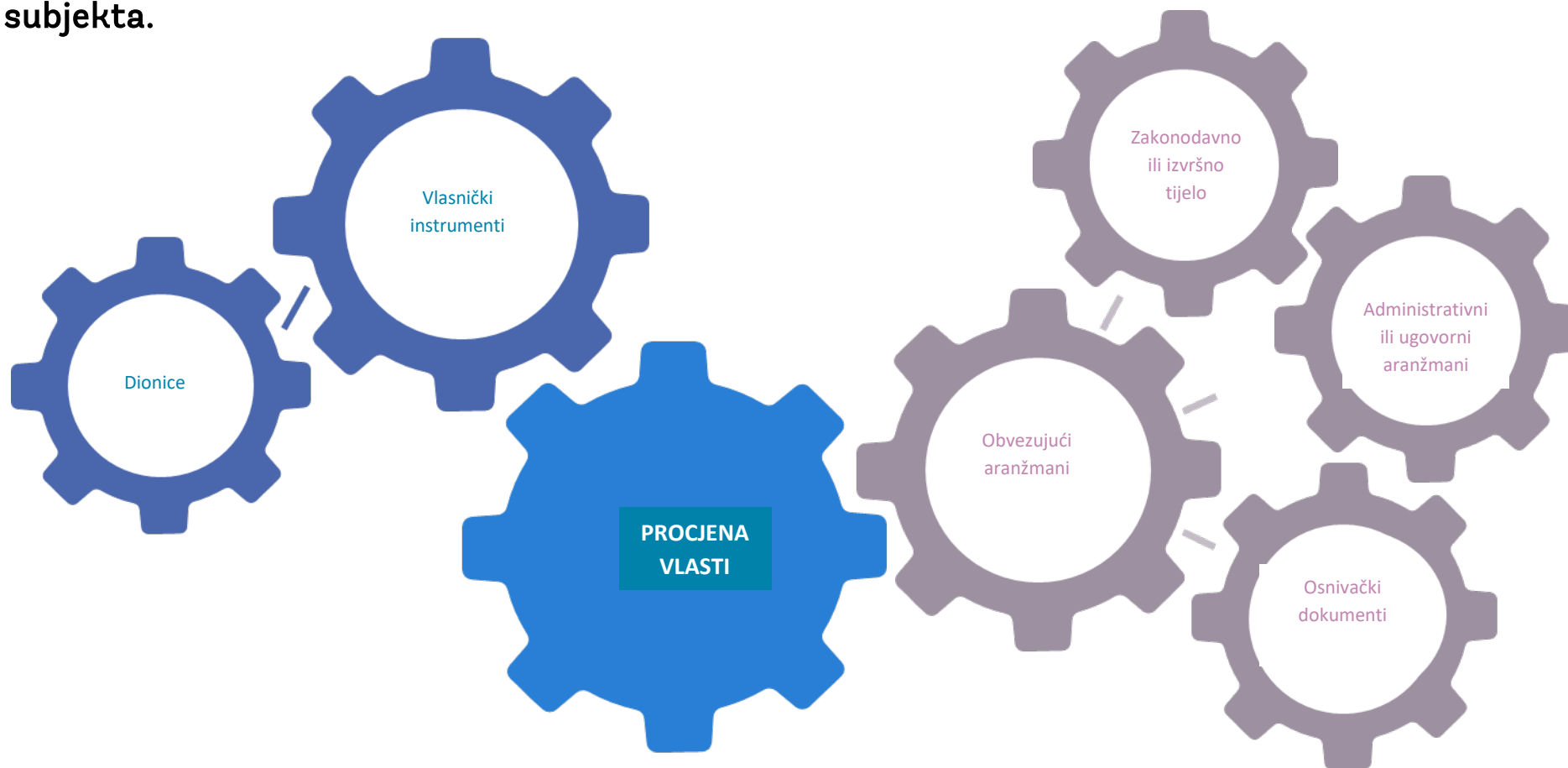
Temeljem IPSAS-a, razgraničenje privrednog subjekta ovisi o procjeni i primjeni principa kontrole:



Izvor: Svjetska banka, u pripremi

Konsolidacija i kompilacija u skladu s IPSAS-ima i GFSM-om iz 2014. (3)

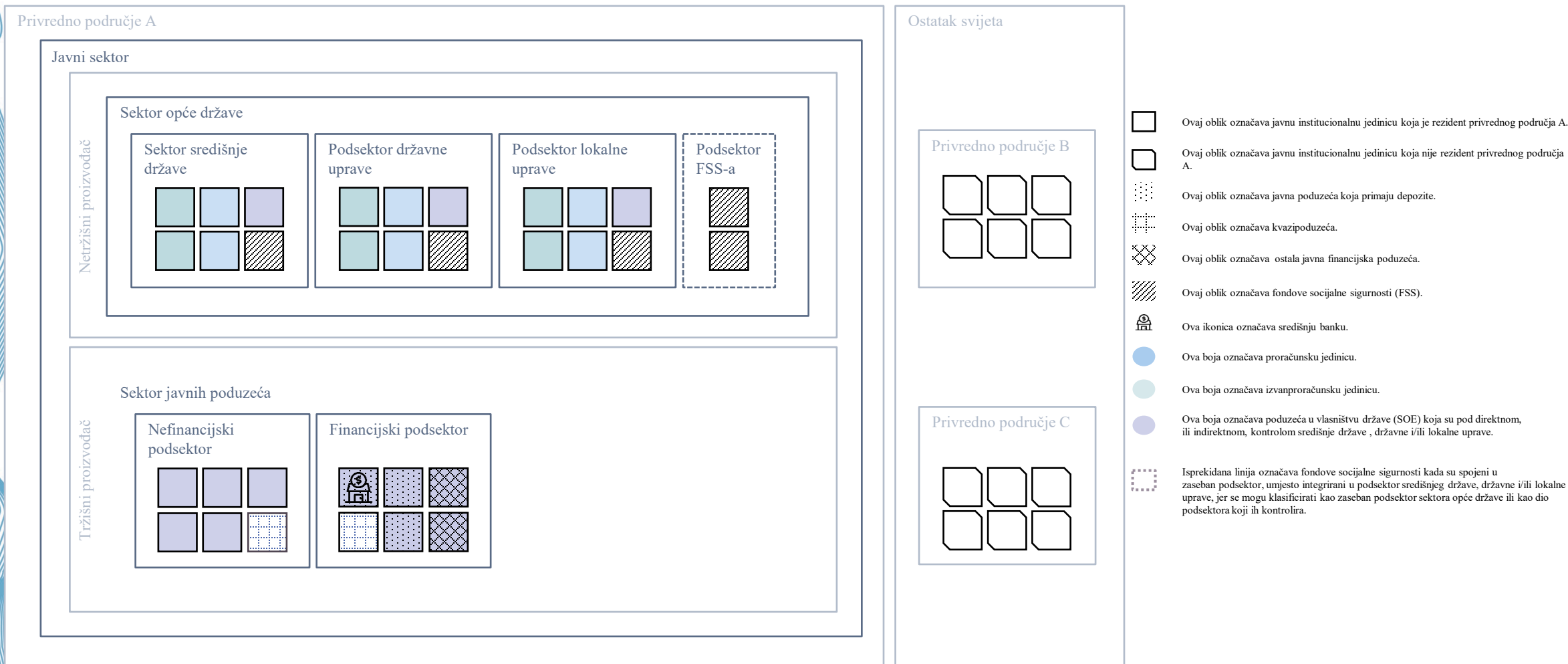
Kako bi se utvrdilo ima li država vlast nad subjektom, potrebno je provjeriti ima li ta država, ili povezana strana definirana temeljem IPSAS-a 20, prava u skladu s kojima u danom trenutku može usmjeravati relevantne aktivnosti subjekta.



Konsolidacija i kompilacija u skladu s IPSAS-ima i GFSM-om iz 2014. (4)

U skladu s GFSM-om iz 2014., statističke podatke treba sastaviti za javni sektor, sektor opće države, sektor javnih poduzeća, kao i za sve podsektore koji čine opću državu i javna poduzeća:

7



Izvor: Svjetska banka, u pripremi

Konsolidacija i kompilacija u skladu s IPSAS-ima i GFSM-om iz 2014. (5)

Proces konsolidacije u skladu s IPSAS-ima zahtijeva primjenu niza koraka koji uključuju administrativne i operativne aspekte:

8



Izvor: Svjetska banka, u pripremi

Konsolidacija i kompilacija u skladu s IPSAS-ima i GFSM-om iz 2014. (6)

Proces sastavljanja statističkih podataka također zahtijeva primjenu niza koraka koji uključuju administrativne i operativne aspekte za izradu statističkih izvještaja:

9



Izvor: Svjetska banka, 2019.

Primjeri međunarodnih praksi

10

» Zemlje koje primjenjuju IPSAS-e (direktno ili indirektno) i obračunski GFSM/ESA-u

» Brazil



» Gruzija



» Španjolska



» Švicarska



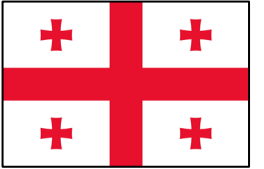
Primjeri međunarodnih praksi (2)



11

» Brazil

- » Savezna republika, s tri razine države: Unija, 26+1 autonomna država i 5568 autonomnih općina
- » Konsolidirani financijski izvještaji
 - » Konsolidirani financijski izvještaji Federacije:
 - » obuhvaćaju Uniju (uključujući sve tri vlasti) i državna poduzeća koja su netržišni proizvođači na saveznoj razini. Državna poduzeća koja su tržišni proizvođači na saveznoj razini uključena su korištenjem metode udjela.
 - » Primjena BPSAS-a
 - » Konsolidirani financijski izvještaji svih podnacionalnih subjekata: isti zahtjevi kao za Federaciju.
 - » Konsolidirani financijski izvještaji javnog sektora:
 - » Obuhvaćaju sve tri razine države (uključujući sve tri vlasti) i njihova državna poduzeća koji su netržišni proizvođači. Državna poduzeća koja su tržišni proizvođači uključena su korištenjem metode udjela.
- » Sastavljanje GFS-a
 - » Sektor opće države (GGS)
 - » Obuhvaća proračunske i izvanproračunske državne subjekt svih triju razina. Fondovi socijalne sigurnosti uključeni su u odgovarajuće proračunske subjekte. Statistička ekstrapolacija za općine koje nedostaju.
 - » Ne proizvodi se statistika javnog sektora.
- » Konsolidacija i kompilacija s pomoću SIAFI-ja, SICONFI-ja i Microsoft Excela. Tj. poluautomatski.



Primjeri međunarodnih praksi (3)

» Gruzija

- » Unitarna republika s dvije razine države: središnja (uključujući 9 regija) i lokalna (uključujući 2 autonomne republike i 69 općina)
- » Konsolidirani financijski izvještaji
 - » Konsolidirani financijski izvještaji središnje države:
 - » Sve jedinice središnje države na temelju fiskalnih aranžmana: proračunske organizacije, javnopravne osobe (LEPLS), i nepoduzetničke (nekomercijalne) pravne osobe (N(N)LP). Konsolidacija ne obuhvaća državna poduzeća koja su tržišni proizvođači.
 - » Konsolidirani financijski izvještaji lokalnih uprava: isto kao i na središnjoj razini. Objavljuju se kao dodatak središnjoj državi.
- » Sastavljanje GFS-a
 - » Sektor opće države (GGS)
 - » Obuhvaća proračunske i izvanproračunske jedinice na razni središnje države i lokalne uprave. Socijalna pomoć je uključena u proračunske podsektore, ali nema fondova socijalne sigurnosti.
 - » Podaci visoke čestotnosti obuhvaćaju samo proračunske podsektore.
 - » Ne proizvodi se statistika javnog sektora.
- » Za konsolidaciju i kompilaciju na razini središnje države koristi se Microsoft Excel, a na lokalnoj razini djelomično se koristi softver za konsolidaciju. Tj. uglavnom ručno.



Primjeri međunarodnih praksi (4)

13

» Španjolska

- » Parlamentarna monarhija. Decentralizirana unitarna država, središnja država, 17+2 autonomne regionalne uprave i 50+8129 lokalnih samouprava; institucije socijalne sigurnosti.
- » Konsolidirani financijski izvještaji
 - » Konsolidirani financijski izvještaji na nacionalnoj razini:
 - » Obuhvaćaju AGE (matica/kontrolirajući subjekt), administrativne subjekte i subjekte socijalne sigurnosti, neprofitne institucije, te državna poduzeća koja su tržišni i netržišni proizvođači.
 - » U skladu s IPSAS-om 35.
 - » Konsolidirani izvještaji svih podnacionalnih subjekata: konsolidacija obavezna tek od 2022. i samo za subjekte > 50.000 stanovnika.
- » Sastavljanje GFS-a
 - » Sektor opće države (GGS) u skladu s ESA-om iz 2010.
 - » Središnja država, regionalne i lokalne uprave, kao i fondovi socijalne sigurnosti.
 - » Ne proizvodi se statistika javnog sektora.
- » Konsolidacija i kompilacija putem različitih automatiziranih alata i Excela. Tj. uglavnom automatski.



Primjeri međunarodnih praksi (5)

14

» Švicarska

- » Savezna država koja se sastoji od Konfederacije, 26 suverenih država i 2142 autonomne komune
- » Konsolidirani financijski izvještaji
 - » Konsolidirani financijski izvještaji Konfederacije:
 - » Obuhvaćaju sve tri grane vlasti i posebne račune, decentralizirane administrativne jedinice, državna poduzeća koja su tržišni i netržišni proizvođači te institucije socijalne sigurnosti.
 - » U skladu s IPSAS-om 35, objavljuju se na službenim jezicima i engleskom
 - » Konsolidirani financijski izvještaji svih podnacionalnih subjekata: samo na dobrovoljnoj osnovi
- » Sastavljanje GFS-a
 - » Sektor opće države (GGS)
 - » Središnja država, regionalne i lokalne uprave, kao i fondovi socijalne sigurnosti.
 - » Ne proizvodi se statistika javnog sektora.
- » Za proces konsolidacije koriste se automatizirani alati, a za kompilaciju automatizirani alati, R i Excel. Tj. financijsko izvještavanje je uglavnom automatizirano, a statističko puluautomatizirano.

Primjeri međunarodnih praksi (6)

15

- » Primijećene dobre međunarodne prakse konsolidacije
 - » Identifikacija subjekata koje je potrebno konsolidirati
 - » Korištenje usklađenog RP-a/KP-a/KO-a, uključujući specifične desegregacije za lakšu identifikaciju recipročnih transakcija
 - » Provjeravanje dosljednosti podataka
 - » Fokus na subjekte čiji su iznosi značajni za konsolidirane financijske izvještaje
 - » Homogenizacija krajnjeg datuma financijskih izvještaja, računovodstvenih principa i politika putem usklađenja (korekcija)
 - » Identifikacija i eliminacija recipročnih transakcija
 - » Provjera konsolidiranih podataka
 - » Modifikacija konsolidiranih podataka u slučaju izmjene pojedinačnih financijskih izvještaja konsolidiranih subjekata (npr. nakon revizije)
 - » Prijevod i objavljivanje konsolidiranih financijskih izvještaja

Primjeri međunarodnih praksi (7)

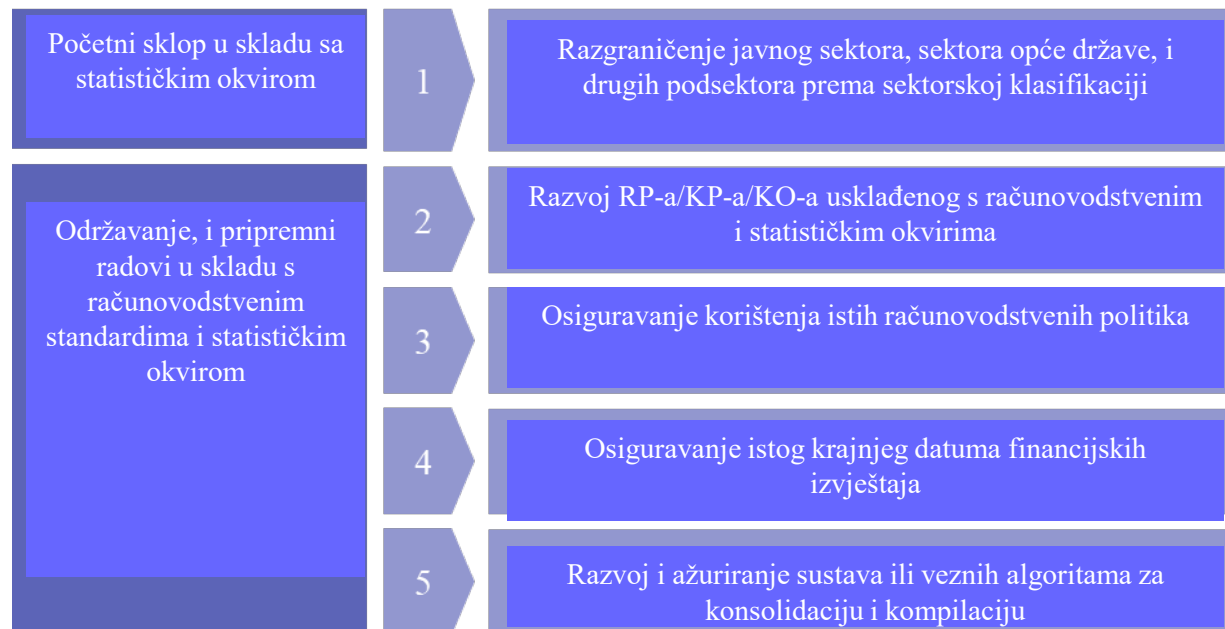
16

- » Na sličan način, primijećene su dobre međunarodne prakse kompilacije
 - » Identifikacija subjekata koje je potrebno uvrstiti u kompilaciju
 - » Korištenje elektroničkih alata za primanje podataka od subjekata uvrštenih u kompilaciju
 - » Provjeravanje dosljednosti podataka
 - » Osnivanje partnerstava s drugim subjektima koji se bave dodatnim podacima
 - » Korištenje RP-a/KP-a/KO-a usklađenog s GFSM-om
 - » Identifikacija i eliminacija recipročnih transakcija
 - » Provjera kompiliranih podataka

Prijedlog za generički i sveobuhvatan proces konsolidacije i kompilacije

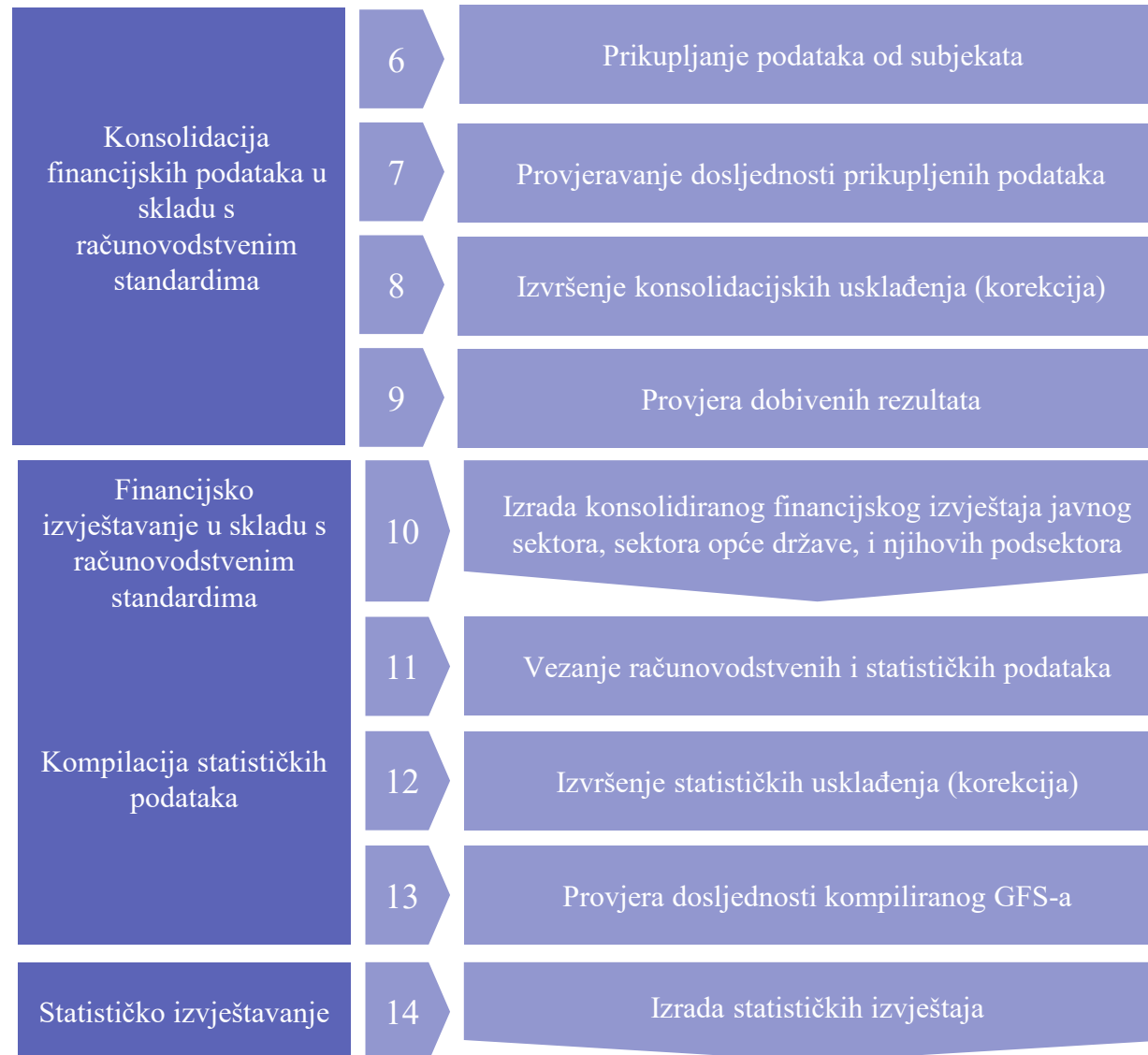
Predloženi generički i sveobuhvatan proces konsolidacije i kompilacije integrira potrebne aktivnosti za proces konsolidacije u skladu s IPSAS-ima, bez razmatranja principa kontrole, kao i osnovne aktivnosti za proces kompilacije u skladu s GFSM-om iz 2014.

17



Prijedlog za generički i sveobuhvatan proces konsolidacije i kompilacije (2)

18



Izazovi i strategija ublažavanja

19

#	Izazovi	Strategija ublažavanja
1	Ustavni aranžmani. U saveznim i nekim decentraliziranim zemljama teško je dobiti podatke od podnacionalnih subjekata.	Provedbu započeti na nacionalnoj razini pa opseg konsolidacije proširiti na podnacionalnu razinu.
2	Zakonski zahtjevi. U nekim su jurisdikcijama opseg konsolidiranih financijskih izvještaja, kao i aktivnosti, metodologije i postupci konsolidacije već definirani zakonom. Svaku izmjenu mora odobriti zakonodavna vlast, a u nekim slučajevima čak i nadnacionalna razina (npr. Europska unija).	Pokazati donositeljima odluka prednosti integriranog procesa konsolidacije i kompilacije.

Izazovi i strategija ublažavanja (2)

20

#	Izazovi	Strategija ublažavanja
3	Različite računovodstvene politike. U jednoj jurisdikciji istovremeno može postojati nekoliko računovodstvenih okvira i politika koje se primjenjuju na državu i druge subjekte javnog sektora (npr. poduzeća u vlasništvu države).	Objaviti posebne upute i smjernice za računovodstveno zatvaranje radi dobivanja informacija prema istom računovodstvenom okviru i politikama.
4	Nepostojanje objedinjenog i usklađenog RP-a/KP-a/KO-a za podnošenje informacija. Neke jurisdikcije još nisu objavile RP/KP/KO koji bi se primjenjivao na sve subjekte javnog sektora i bio usklađen s referentnim statističkim okvirima.	Objaviti objedinjen i usklađen RP/KP/KO za podnošenje informacija, usvojiti strukturu i nomenklaturu koja može ispuniti izvještajne zahtjeve proračunskog, računovodstvenog i referentnog statističkog okvira.

Izazovi i strategija ublažavanja (3)

21

#	Izazovi	Strategija ublažavanja
5	Nepostojanje IISFU-a. Neke jurisdikcije nemaju automatizirani sustav, kao što je IISFU, ili vezni algoritam za provedbu procesa konsolidacije i kompilacije.	Uskladiti računovodstvene politike i RP/KP/KO, i razmotriti različite mehanizme financiranja i modalitete razvoja sustava (komercijalno dostupni gotovi sustavi (COTS) vs. sustavi razvijeni unutar institucije, korištenje softvera otvorenog koda).
6	Nedosljednosti između računovodstvenog i statističkog pristupa. Obično postoje razlike u priznavanju i mjerenju ekonomskih transakcija kada se koriste računovodstveni standardi i statistička pravila.	Pobrinuti se da se izvrše sva potrebna statistička usklađenja (korekcije).

Zaključci

22

- ✓ Konsolidirani financijski izvještaji uključuju nekoliko subjekata, koji su pravno neovisni.
- ✓ Za razliku od pojedinačnih financijskih izvještaja, oni ne odgovaraju na pravna pitanja, nego na ekonomska.
- ✓ Konsolidirani financijski izvještaji pružaju dodatne informacije jer uključuju nekoliko pravnih subjekata u ono što se naziva privredni subjekt.
- ✓ Te su dodatne ekonomske informacije neophodne, jer organizacijski ustroj države uključuje razne subjekte, koji pravno jesu neovisni, ali ne i ekonomski.

Zaključci (2)

23

- ✓ Ekonomska ovisnost može biti povezana sa:
 - financiranjem putem poreznih prihoda ili duga, čime se u principu upravlja unutar proračuna koji priprema i troši izvršna vlast, a odobrava zakonodavna grana vlasti
 - potencijalnim financijskim i operativnim rizicima kojima su vlade izložene
 - periodičnim ili aperiodičnim transferima između subjekata, koji mogu dovesti do pogrešnih/nepotpunih informacija na razini pojedinačnih financijskih izvještaja.
- ✓ Zemlje mogu imati različite opsege konsolidacije, koji ovise o informacijskim potrebama korisnika i primijenjenim računovodstvenim ili statističkim standardima.
- ✓ Također je moguće da postoji više opsega konsolidacije, a ne samo jedan, i stoga ima više od jednog skupa konsolidiranih financijskih izvještaja.

Zaključci (3)

24

- ✓ S druge strane, GFS također proizlazi iz procesa konsolidacije, premda se za statistiku ne primjenjuje pojam privrednog subjekta, nego pojam privrednih sektora.
- ✓ Taj sektorski pristup podrazumijeva primjenu statističkih procjena i usklađenja (korekcija), koji dovode do više razine značajnosti.
- ✓ Drugim riječima, GFS uključuje cijele sektore, ali nije toliko precizan kao konsolidirani financijski izvještaji.
- ✓ Stoga su procesi konsolidacije i kompilacije slični, ali nisu identični.
- ✓ Ukratko, konsolidirani financijski izvještaji i GFS odgovaraju na potrebe za specifičnim informacijama.
- ✓ Prikazuju financijske i ekonomske informacije o skupu subjekata i sektora, ovisno o kojoj se vrsti izvještavanja radi.

Preporuke

25

- ✓ Procesima konsolidacije i kompilacije treba aktivno upravljati.
- ✓ Ti procesi nisu zadani, i upravljanje njima može smanjiti njihovu kompleksnost i povećati kvalitetu proizvedenih informacija ako se poduzmu odgovarajuće mjere.
- ✓ Identificirajte subjekte koje je potrebno uvrstiti u konsolidaciju/kompilaciju.
- ✓ Razvijete i koristite usklađeni RP/KP/KO, uključujući specifične desegregacije radi lakše identifikacije recipročnih transakcija.
- ✓ Uskladite krajnje datume financijskih izvještaja, računovodstvene principe i politike.
- ✓ Razvijte i implementirajte IISFU.
- ✓ Još jednom provjerite dosljednost početnih podataka i konsolidiranih informacija.
- ✓ Fokusirajte se na subjekte čiji su iznosi značajni za konsolidirane financijske izvještaje.
- ✓ Osigurajte identifikaciju i eliminaciju recipročnih transakcija.
- ✓ Ažurirajte konsolidirane informacije u slučaju izmjene pojedinačnih financijskih izvještaja.

Hvala vam!