

OČEKIVANI TRENDovi U RAČUNOVODSTVU I FINANCIJSKOM IZVJEŠTAVANJU PRORAČUNSKIH KORISNIKA

Ivana Jakir-Bajo
Ministarstvo financija

svibanj 2017.

Retrospektiva razvoja proračunskog računovodstva od 2002. do danas

- Statistika je i te davne 2001. godine, kao i 2015. godine bila pokretač promjena u proračunskom računovodstvenom sustavu
- Prihodi i rashodi u proračunskom računovodstvu od 2002. godine iskazuju se uz primjenu modificiranog računovodstvenog načela nastanka događaja
 1. prihodi se priznaju u izvještajnom razdoblju u kojemu su postali raspoloživi i pod uvjetom da se mogu izmjeriti
 2. rashodi na temelju nastanka poslovnog događaja (obveza) i u izvještajnom razdoblju na koje se odnose, neovisno o plaćanju

Retrospektiva razvoja proračunskog računovodstva od 2002. do danas

- Od 2002. godine svi subjekti opće države primjenjuju **jedinstveni računski plan** unutar kojeg je uspostavljena veza sa statističkim kodovima temeljenim na Priručniku statistike javnih financija Međunarodnog monetarnog fonda (GFS 2001) .
- Računovodstvene evidencije i financijski izvještaji → glavni izvor fiskalne statistike
- Nacionalni program reformi za 2014. godinu
 - Reforma sustava financijskog izvještavanja radi unapređenja kvalitete podataka u financijskim izvještajima, a koji se koriste kao jedna od ključnih podloga za izradu Fiskalnog izvješća.

Jačanje obračunske osnove

- Sukladno preporukama Eurostata i nadalje postoji potreba za jačanjem obračunske osnova kod iskazivanja rashoda i drugačije praćenje EU projekata
- U listopadu 2014. godine donesen je novi Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računskom planu
- Uvedena je obveza evidentiranja **danih subvencija i kapitalnih pomoći** po nastanku događaja, odnosno u trenutku pravomoćnosti izdanog akta nadležnog tijela (odluka, rješenje i slično) temeljem kojeg se dodjeljuje subvencija, odnosno kapitalna pomoć
- Također, sukladno zahtjevima europske statistike, propisano gotovinsko načelo u priznavanju prihoda ne može se primijeniti i na **sredstva ostvarena od EU**
 - Iznimno za pomoći od institucija i tijela EU i pomoći iz državnog proračuna temeljem prijenosa EU sredstava propisuje načelo priznavanja prihoda izvještajnog razdoblja razmjerno troškovima provedbe ugovorenih programa i projekata

Ususret europskim računovodstvenim standardima javnog sektora

- Novim Pravilnikom o proračunskom računovodstvu i Računskom planu koji se počeo primjenjivati od 1. siječnja 2015. propisano je da:
 1. Sredstva proračuna namijenjena proračunskim korisnicima iz svoje nadležnosti, proračuni iskazuju **u glavnoj knjizi**:
 - na odgovarajućim računima rashoda za čije se pokriće sredstva koriste ili
 - unutar podskupine 367 - Prijenosi proračunskim korisnicima iz nadležnog proračuna za financiranje redovne djelatnosti.
 2. Sredstva proračuna namijenjena proračunskim korisnicima iz svoje nadležnosti, proračuni iskazuju **u financijskim izvještajima** državnog proračuna i proračuna lokalnih jedinica, **isključivo** na računima u okviru podskupine 367 - Prijenosi proračunskim korisnicima iz nadležnog proračuna za financiranje redovne djelatnosti, **kako bi se pri konsolidaciji financijskih izvještaja mogli eliminirati.**

Razlozi uvođenja EPSAS-a (1)

- Gospodarska i ekonomska kriza dodatno je ukazala na potrebu koordinacije, proširivanja i jačanja **nadzora nad ekonomskim politikama država članica EU** u skladu sa **ciljevima fiskalne stabilnosti i rasta**
- ◆ Europski parlament i Vijeće krajem 2011. godine usvajaju paket uredbi i direktiva (tzv. „Six pack“ i „Two pack“)
- ◆ Postojanje i kvaliteta usporedivih i sveobuhvatnih statističkih podataka za sektor opće države osnova za izračun makropokazatelja koji se koriste za nadzor i koordinaciju fiskalne i makroekonomske politike u EU

Razlozi uvođenja EPSAS-a (2) – Direktiva 2011/85

- ◆ Direktiva Vijeća 2011/85/EU (dio „Six pack“):
 - propisuje zahtjeve za proračunske okvire država članica
 - uključuje i sustav proračunskog računovodstva i statističkog izvještavanja
 - uvodi detaljna pravila glede makroekonomskih i proračunskih projekcija u sklopu višegodišnjeg proračunskog okvira

- ◆ Direktivom propisano da su države članice obvezne uspostaviti javne računovodstvene sustave koji
 - sveobuhvatno i dosljedno pokrivaju sve podsektore opće države i
 - sadržavaju informacije potrebne za generiranje podataka na obračunskoj računovodstvenoj osnovi radi pripreme podataka temeljem ESA standarda.

Razlozi uvođenja EPSAS-a (3) – više o ESA-i

- ESA se uspostavlja 1996. godine Uredbom Vijeća (EZ) o Europskom sustavu nacionalnih i regionalnih računa u Zajednici kako bi se osigurali:
 - zajednički standardi
 - definicije
 - klasifikacije i računovodstvena pravila koja će se koristiti za kompiliranje računa i tablica zemalja članica
- Sva statistička izvješća iz područja državnih financija te statistike deficita i duga temelje se na metodologiji ESA
- ESA je temeljena na obračunskom računovodstvenom načelu
 - sve zemlje članice nisu ugradile obračunsko načelo u svoje nacionalne računovodstvene standarde ili ga nisu primijenile na svim razinama vlasti
 - podaci iskazani po gotovinskoj/novčanoj osnovi prilagođavaju u one na obračunskoj osnovi

Razlozi uvođenja EPSAS-a (4)

- Tamo gdje ne postoje bilančni podaci na mikrorazini, bilance i cjelokupno financijsko poslovanje se izvode iz različitih izvora
 - dovodi do „neusklađenosti“ između statističkih deficita utvrđenih putem nefinancijskih računa i onih sastavljenih korištenjem financijskih računa
- Ne predlaže se u potpunosti napuštanje gotovinskog načela, posebice u dijelu praćenja izvršenja proračuna, već njihovo komplementarno korištenje
- Uzimajući u obzir navedeno, jasna namjera EK i Eurostata da harmonizira računovodstvene sustave zemalja članica

EPSAS-i vs. IPSAS-i (1)

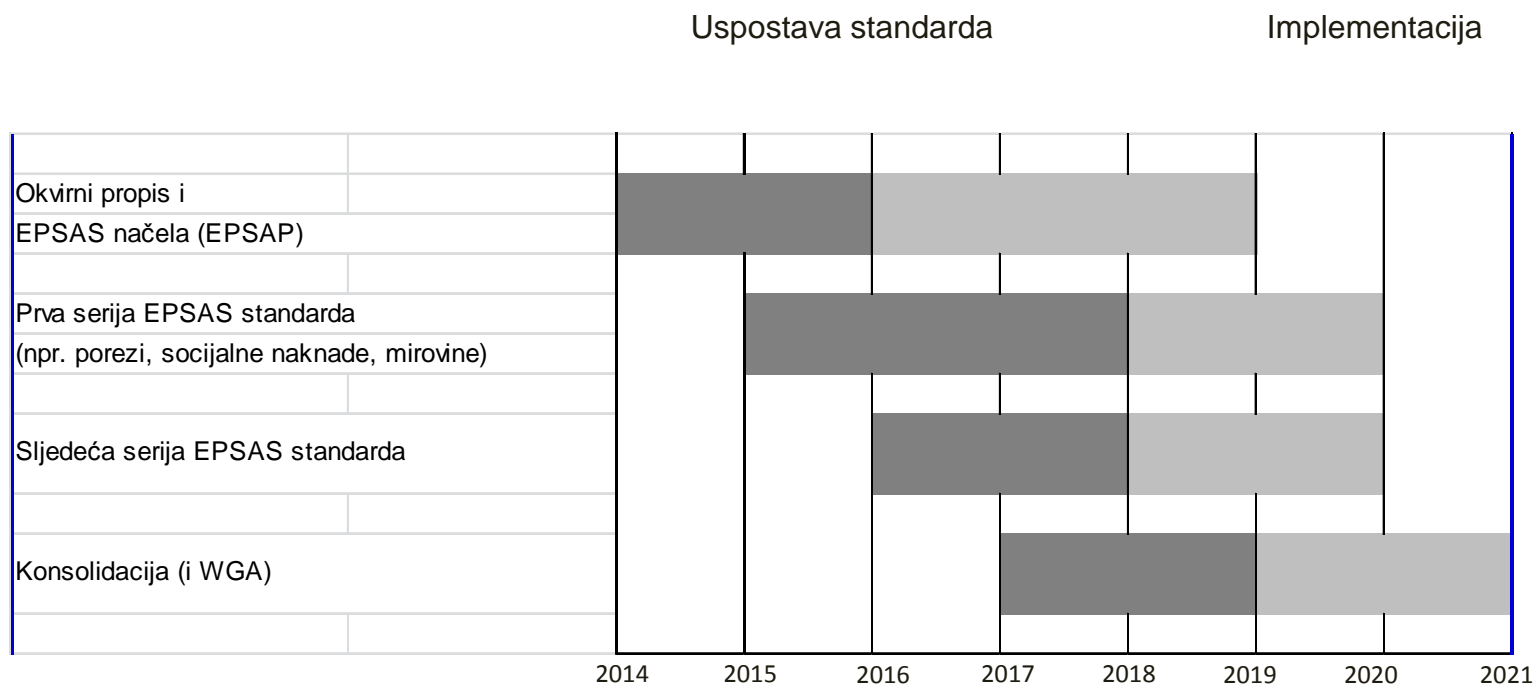
- Prije nastanka ideje o razvoju i primjeni EPSAS-a, a radi uočene potrebe da se nacionalni računovodstveni okviri ujednače, postojala namjera da se to postigne obveznom primjenom Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor (IPSAS) u svim zemljama članicama
- *Prema primjeni harmoniziranih računovodstvenih standarda za javni sektor u svim zemljama članicama - Izvještaj o prikladnosti primjene IPSAS-a za zemlje članice EU iz 2013.*
 - poručuje da će usvajanje jedinstvenog seta računovodstvenih standarda temeljenih na obračunskom načelu rezultirati prednostima za upravljanje javnim sektorom EU na svim razinama
 - vezano uz konkretnu primjenu IPSAS-a, Izvještaj predstavio dvostruke zaključke:
 - IPSAS-e nije moguće jednostavno i brzo implementirati u svim državama članicama EU,
 - IPSAS-i ipak mogu predstavljati početnu preporuku za razvoj novih računovodstvenih standarda javnog sektora EU

- Uzevši u obzir koristi od primjene EPSAS-a, koja je važna i za produbljivanje Ekonomske i monetarne unije (EMU), ali i troškove te još neka druga otvorena pitanja, EK je uvjerenjena kako je:
 1. u kratkoročnom i srednjoročnom razdoblju, važno postići povećanu fiskalnu transparentnost
 2. u srednjem i dugom roku, osigurati usporedivost računovodstvenih sustav

Planirani pristup u implementaciji EPSAS-a

- Značajna odstupanja od vremenskog okvira previđenog 2014. godine za implementaciju EPSAS-a

Slika 1. Faze u uspostavi i implementaciji EPSAS-a



Izvor: Fazni pristup EPSAS-ima (Stages Approach to EPSAS), Eurostat, 2014.

Planirani pristup u implementaciji EPSAS-a – novi okvir

- Prva faza obuhvaća povećanje fiskalne transparentnosti u državama članicama EU, u razdoblju od 2016. do 2020. godine
 - promicanjem obračunskog načela
 - uz istodoban razvoj okvira EPSAS-a (za upravljanje, računovodstvena načela i standarde)
- U drugoj fazi razvijat će, implementacijom EPSAS-a do 2025. godine, usporedivost između država članica EU

- Eurostat potiče provedbu IPSAS-a i računovodstvenih reformi u državama članicama i s tim su ciljem izrađene i **Smjernice za prvo provođenje financijskih izvještaja na obračunskom načelu** - *Guidance for the first time implementation of accrual accounting*
- Radi pokretanja strukturirane rasprave o budućim EPSAS-im, Eurostat je također predstavio deset dokumenata o specifičnim računovodstvenim temama javnog sektora:
 1. Okvir - izuzeća za male i manje rizične subjekte
 2. Pristup za smanjenje broja inačica
 3. Računovodstvo poreza
 4. Računovodstvo imovine koja čini povijesnu baštinu
 5. Računovodstvo mirovina
 6. Računovodstvo socijalnih naknada
 7. Računovodstvo vojne imovine
 8. Parcijalno izvještavanje
 9. Računovodstvo infrastrukturne imovine
 10. Računovodstvo doprinosa

Budućnost EPSAS-a

- Bez obzira koliko Eurostat proklamirao značaj EPSAS-a u kontekstu fiskalne transparentnosti i usporedivosti - politička odluka o njihovom uvođenju još nije donesena
- Predstavnica jedne zemlje članice EU u radnoj skupini za razvoj EPSASA: „Još uvijek razvoj EPSAS-a pratimo na razini eksperimentalnog projekta kojeg vodi Eurostat, koji možda hoće, ali možda i neće zaživiti u praksi“
- Kako zasigurno do 2025. godine ne možemo očekivati njihovu punu primjenu, potrebno je raditi na unapređenju nacionalnog računovodstvenog okvira

Razvoj nacionalnog računovodstvenog okvira u 2017. godini

- U 2017. godini to će se prvenstveno odnositi na aktivnosti vezane uz:
 1. postizanje cjelovitije evidencije imovine u bilancama jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, proračunskih i izvanproračunskih korisnika
 2. razvoja pomoćnih analitičkih evidencija o obvezama preuzetima na temelju zaključenih višegodišnjih ugovora
 3. uređenje postupka konsolidacije, odnosno metodologije za konsolidaciju financijskih izvještaja, čime bi se osigurali preduvjeti za pravilno obavljanje konsolidacije financijskih izvještaja na svim propisanim razinama konsolidacije

Postizanje cjelovitije evidencije imovine u bilancama JLP(R)S, proračunskih i izvanproračunskih korisnika

- Ministarstvo financija je u 2012. godini provelo *Projekt „Računovodstvo državne imovine”*
 - **Cilj projekta:** Utvrditi metodologiju za sveobuhvatno vrednovanje i evidentiranje državne imovine.
 - **Rezultati:**
 - Naputak o vrsti, načinu prikupljanja i sadržaju podataka i informacija o državnoj imovini za potrebe vođenja Registra državne imovine i sastavljanja bilance državne imovine i
 - Uputa o priznavanju, mjerenju i evidentiranju imovine u vlasništvu Republike Hrvatske (Uputa):
 - proračunski i izvanproračunski korisnici bilančno vode državnu imovinu čiji su vlasnici i/ili koja im je dana na korištenje
 - veći naglasak je na popisu imovine, načelu iskazivanja vrijednosti i postupku procjene imovine, a slabije je opisan dio oko načina evidentiranja imovine u vlasništvu Republike Hrvatske.
- Glavni ciljevi 2017. godine - dopuniti Uputu
 - ↳ jasno odrediti pravila prema kojima proračunski korisnici trebaju u poslovnim knjigama evidentirati državnu imovinu koju koriste, uzimajući u obzir vlasništvo i akt na temelju kojeg su imovinu dobili na korištenje.

Razvoj pomoćnih analitičkih evidencija o obvezama preuzetima na temelju zaključenih višegodišnjih ugovora

- Kako bi se osiguralo kontinuirano i višegodišnje praćenje potrošnje te fiskalna disciplina potrebna za makroekonomsku stabilnost Zakonom o proračunu propisano je praćenje stvaranja višegodišnjih ugovornih obveza proračunskih korisnika na središnjoj i na lokalnoj razini.
- Obveze proračunskih korisnika preuzete na temelju višegodišnjih ugovora značajne su i utječu na visinu budućih planiranih rashoda proračunskih korisnika –
državni proračun 2016. 924.050.568,00 kn
 2017. 1.075.125.827,00 kn



Izmjenama i dopunama Pravilnika o proračunskom računovodstvu i Računskom planu propisat će se obvezno vođenja pomoćnih analitičkih evidencija o obvezama preuzetima na temelju zaključenih višegodišnjih ugovora.

Uređenje postupka konsolidacije, odnosno metodologije za konsolidaciju financijskih izvještaja

- Financijske izvještaje konsolidiraju ministarstva i druga državna tijela na razini razdjela državnog proračuna, lokalne jedinice i ministarstvo financija.
- Ministarstvo financija sastavlja konsolidirani financijski izvještaj državnog proračuna, središnjeg proračuna, svih jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave i njihovih izvanproračunskih korisnika te općeg proračuna.
- U postupku konsolidacije potrebno je eliminirati unutar grupne transakcije, da se podaci o određenim prihodima i rashodima te potraživanjima i obvezama, u konsolidiranim financijskim izvještajima ne bi udvostručili.
 - Pri konsolidaciji izvještaja o prihodima i rashodima, primicima i izdacima, iz zbirnih podataka potrebno je eliminirati određeni jednaki iznos prihoda i rashoda, a pri konsolidaciji bilanci jednak iznos potraživanja i obveza.
- Pravilnikom o proračunskom računovodstvu i Računskom planu propisani su računi na kojima obveznici iskazuju međusobne transakcije koje se u postupku konsolidacije eliminiraju.
- Kako bi Ministarstvo financija pravilno konsolidiralo financijske izvještaje na propisanim razinama konsolidacije, **potrebno je da sve razine pravilno konsolidiraju** financijske izvještaje iz svoje nadležnosti.

U 2017. godini Ministarstvo financija propisima će urediti postupke konsolidacije, odnosno metodologiju za konsolidaciju financijskih izvještaja, čime će se osigurati preduvjeti za pravilno obavljanje konsolidacije financijskih izvještaja na svim propisanim razinama konsolidacije.