



Hrvatska zaklada za znanost



Sveučilište u Zagrebu
Ekonomski fakultet



Usklađenost financijskih izvještaja proračuna i proračunskih korisnika u Republici Hrvatskoj s Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor

Prof.dr.sc. Vesna Vašiček
Ekonomski fakultet Sveučilište u Zagrebu

Cilj i svrha istraživanja

- usporedba strukture i sadržaja financijskih izvještaja koji se sastavljaju sukladno nacionalnom zakonodavstvu i propisanom računovodstvenom i izvještajnom okviru u odnosu na strukturu i sadržaj financijskih izvještaja prema Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor (u daljem tekstu MRSJS).
- istraživanje je:
 - kvalitativne naravi
 - kvantitativne naravi
- značaj istraživanja:
 - utvrđivanje i analiza razlika između izvještavanja na nacionalnoj razini i međunarodnoj te Europskoj razini preduvjet je za poduzimanje aktivnosti u cilju smanjivanja razlika u kontekstu što uspješnije harmonizacije izvještavanja koje postaje obveza s članstvom u Europskoj uniji;
 - unapređenje proračunskog računovodstva i financijskog izvještavanja u funkciji stvaranja kvalitetnog temelja za razvoj internog računovodstva kao informacijske osnovice za donošenje odluka i učinkovitost novog javnog menadžmenta.

Značaj MRSJS

- 2000.- 2014. Odbor za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor je objavio 32 MRSJS
- Za 29 standarda kao predložak poslužili standardi koje susrećemo u privatnom sektoru (MRS, MSFI) - prilagođene odredbama koje uvažavaju specifičnosti javnog sektora
 - MRSJS 9 - Prihodi od transakcija razmjene
 - MRSJS 23 – Prihodi od nerazmjenskih transakcija
 - MRSJS 21 - Umanjenja imovine koja ne stvara novac
 - MRSJS 26 – Umanjenja imovine koja stvara novac
 -
- Standardi specifični za poslovanje sektora opće države:
 - MRSJS 22 – *Objavljivanje financijskih informacija o sektoru opće države*
 - MRSJS 24 – *Objavljivanje proračunskih informacija u financijskim izvještajima.*

Osvrt na primjenu MRSJS – različitost pristupa

- Pristupi zemalja reformi državnog računovodstva su različiti – različita dinamika te kvaliteta promjena.
- Evidentan je trend djelomičnog ili potpunog napuštanja novčane osnove i postupni prijelaz na primjenu obračunske osnove .
- Implementacija obračunske osnove dugotrajan je i zahtjevan proces - u svakoj fazi prihvaća djelomično ili potpuno rješenje pojedinog područja koje vodi u cjelini ka potpunoj primjeni obračunske osnove.
- Iako je riječ o globalnom trendu postoje značajne razlike u načinima na koji se ta reforma provodi.
 - sadržajni obuhvat reforme, način odnosno razina uvođenja modela obračunske osnove
 - te vrijeme provođenja reforme.
- Model obračunske osnove uvodi se na središnjoj razini
- Model obračunske osnove uvodi se na lokalnoj razini
- Uvodi se model obračunske osnove najprije u računovodstvo i financijsko izvještavanje prije nego u budžetiranje
- Neke države koje imaju razvijene nacionalne računovodstvene standarde za privatni sektor (koji su harmonizirani sa MSFI/MRS) koriste MRSJS u dijelovima u kojima nacionalni standardi ne pokrivaju specifičnosti javnog sektora.
- U državama, u kojima nacionalni računovodstveni standardi za javni sektor nisu razvijeni niti je zakonom propisana obveza primjene MRSJS, određene odredbe MRSJS implementirane su u odgovarajuće zakone i pravilnike.

MRSJS	Zakonski okvir računovodstva proračuna i financijskog izvještavanja
<p><i>Predgovor MRSJS - Preface to International Public Sector Accounting Standards u IPSASB</i></p> <p><i>Priručnik - Handbook of International Public - Sector Accounting Pronouncements, Volume I, Volume II</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> - Zakon o proračunu (Nar. nov., br. 87/2008, 136/2012, 15/2015), - Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu (Nar. nov., br. 124/2014), - Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (Nar. nov., br. 3/2015), - Pravilnik o polugodišnjem i godišnjem izvještaju o izvršenju proračuna (Nar. nov., br.24/2013), - Pravilnik o utvrđivanju korisnika proračuna i vođenju Registra korisnika proračuna (Nar. nov., br. 128/2009, 142/2014 –izmj.), - Pravilnik o proračunskim klasifikacijama (Nar. nov. 26/2010)
Obveznici primjene - područje primjene	Obveznici primjene – područje primjene
<p>Sve jedinice javnog sektora koje temeljne financijske izvještaje pripremaju i prezentiranju na obračunskoj osnovi, osim profitno orijentiranih državnih subjekata, odnosno državnih poduzetničkih subjekata (<i>engl. Government business enterprises - GBEs</i>), koji se upućuju na primjenu Međunarodnih računovodstvenih standarda (MRS) i Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (MSFI).</p> <p>Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor odnose se na subjekte javnog sektora kako slijedi: nacionalne vlade, regionalne (npr. državne, županijske i teritorijalne) vlade, lokalne (npr. gradove, općine) samouprave i nevladine subjekte (npr. agencije, odbore, komisije), osim ako nije uređeno drugačije odredbama pojedinih MRSJS. Također, odredbe MRSJS mogu se primijeniti i na međunarodne organizacije.</p>	<p>Svi pravni subjekti unutar opće države, a to su: državni proračun i proračuni jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te proračunski korisnici državnog proračuna i proračunski korisnici proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave.</p> <p>Pojedine odredbe navedenog zakonskog okvira uređuju proračunske odnose i pravila koja se primjenjuju na izvanproračunske fondove, trgovačka društva i druge pravne osobe u kojima država, odnosno jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave ima odlučujući utjecaj na upravljanje, i to na izradu financijskih planova, upravljanje novčanim sredstvima, zaduživanje i davanje jamstava, računovodstvo, izradu i podnošenje izvještaja i provedbu proračunskog nadzora, a koji se, s obzirom na izvore financiranja, uključuju u opći proračun – izvanproračunski korisnici.</p>
Računovodstvena osnova	Računovodstvena osnova
Puni nastanak događaja	Modificirani nastanak događaja

Sadržaj istraživanja

- U cilju usporedbe sadržaja i objava izvještaja prema nacionalnoj regulativi i MRSJS postavljena su slijedeća istraživačka pitanja:
 - Koji elementi MRSJS 1 i MRSJS 2 nisu objavljeni prema nacionalnoj regulativi?
 - Koji je stupanj usklađenosti elemenata objavljenih prema nacionalnoj regulativi u odnosu na MRSJS?
- Odgovor na prvo pitanje relevantan je jer definira područja koja nisu pokrivena, niti razvijena nacionalnom regulativom te ukazuje na potrebu njihovog razvoja.
- Odgovor na drugo pitanje ima za cilj ukazati na stupanj usklađenosti izvještaja prema nacionalnoj regulativi s MRSJS za što je korištena slijedeća formula
 - $\% \text{ usklađenosti} = \frac{\text{broj elemenata definiran nacionalnom regulativom}}{\text{broj elemenata definiran MRSJS}}$

Rezultati istraživanja - Cilj i svrha izvještavanja, namjena FI

- U okviru nacionalne regulative
 - navodi se zakonska osnova donošenja pravilnika o računovodstvu i financijskom izvještavanju te predmet normiranja kao i obveznici primjene.
 - nije naglašen cilj i djelokrug, namjena tj. svrha izvještavanja na način kako je to istaknuto u MRSJS.
- U MRSJS₁ navodi se cilj i namjena financijskih izvještaja te se ističu koristi od informacija sadržanih u financijskim izvještajima.

Rezultati istraživanja – Kvalitativna obilježja FI

Prema MRSJS i nacionalnoj regulativi

Kvalitativna obilježja financijskih izvještaja

- Razumljivost
- Relevantnost
- Materijalnost
- Pouzdanost
- Sadržajnost
- Neutralnost
- Razboritost
- Potpunost
- Usporedivost
- Pravodobnost
- Uravnoteženost

Ističe se primjena općeprihvaćenih računovodstvenih načela točnosti, istinitosti, pouzdanosti i pojedinačnog iskazivanju poslovnih događaja bez detaljnijeg pojašnjenja navedenih obilježja

Rezultati istraživanja - Definicije elemenata financijskih izvještaja

- Elementi FI
 - imovina, obveze, prihod, rashod, neto imovina/glavnica
- Definicije elemenata FI sadrži nacionalna regulativa i MRSJS ali se sadržajno razlikuju
- Ključne razlike u definiciji elemenata financijskih izvještaja proizlaze iz različite računovodstvene osnove
- Nacionalna regulativa za razliku od MRSJS ne stavlja naglasak na definiciju prihoda i rashoda povezano s utjecajem na neto imovinu/glavnicu.

Rezultati istraživanja – TEMELJNI FI

- **Financijski izvještaji prema MRSJS i nacionalnom okviru** *Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu*

Financijski izvještaji <ul style="list-style-type: none">- Izvještaj o financijskom položaju- Izvještaj o financijskoj uspješnosti- Izvještaj o promjenama u glavnici- Izvještaj o novčanom toku- Računovodstvene politike i bilješke	Financijski izvještaji se sastavljaju na sljedećim obrascima: <ul style="list-style-type: none">– Bilanca na Obrascu: BIL,– Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima na Obrascu: PR-RAS,– Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji na Obrascu: RAS-funkcijski,– Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza na Obrascu: P-VRIO,– Izvještaj o obvezama na Obrascu: OBVEZE.
--	--

Rezultati istraživanja - TEMELJNI FI

- U nacionalnom okviru sustav izvještavanja razdvaja se u dva seta izvještaja:
- 1. Financijski izvještaji prema *Pravilniku o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu* i
- 2. Izvještaji o izvršenju proračuna prema *Pravilniku o polugodišnjem i godišnjem izvještaju o izvršenju proračuna*.
- Iz metodoloških razloga u usporedbu s MRSJS stavljeni su financijski izvještaji prema *Pravilniku o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu*.

Rezultati istraživanja - *Izvještaj o izvršenju proračuna*

- *Pravilnik o polugodišnjem i godišnjem izvještaju o izvršenju proračuna* odnosi se samo na državni proračun, proračun jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave i izvanproračunske korisnike državnog proračuna i proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave
- *Izvještaj o izvršenju proračuna* usmjeren na izvršavanje proračuna i na suženi obuhvat obveznika (proračuni i izvanproračunski korisnici).
- *Izvještaji sukladni Pravilniku o polugodišnjem i godišnjem izvještaju o izvršenju proračuna* su relevantni za razmatranje sadržaja i mogućnosti iskaza razlika između proračunskih i računovodstvenih informacija koje je potrebno objaviti u financijskim izvještajima sukladno *MRSJS 24 Objavljivanje proračunskih informacija u financijskim izvještajima*.
- *Praksa izvještavanja* je takva da se ne ističu u financijskim izvještajima razlike koje proizlaze iz primjene različitih osnova (proračunske i računovodstvene) što znači da se ne primjenjuju odredbe *MRSJS 24 Objavljivanje proračunskih informacija u financijskim izvještajima*.

Rezultati istraživanja - usporedba

BILANCE

- Razlike su očite u sastavljanju dva izvještaja koji sadrže elemente bilance iskazane po posebnim zahtjevima: *Izvještaj o obvezama na Obrascu: OBVEZE* i *Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza na Obrascu: P-VRIO*.
- Uočava se da su primijenjeni različiti kriteriji klasifikacije imovine: prema MRSJS imovina se dijeli na tekuću (kratkotrajnu) i dugotrajnu imovinu, a prema nacionalnoj regulativi imovina se primarno dijeli na nefinancijsku i financijsku. Redoslijed unosa pozicija je različit, u primjeru MRSJS₁ primijenjen je kriterij padajuće likvidnosti, a prema nacionalnoj regulativi primjenjuje se kriterij rastuće likvidnosti.
- Specifičnosti iskazivanja obveza vidljive su u bilanci gdje su obveze razvrstane prema izvoru tj. porijeklu obveze, a ne prema uobičajenom kriteriju ročnosti/dospjelosti obveza. Praćenje dospelosti obveza naglašeno je kroz sastavljanje posebnog izvještaja - *Izvještaj o obvezama na Obrascu: OBVEZE* u kojem se obveze prate prema roku dospijeca s ciljem da se uoče dospjele, a neizmirene obveze.
- Za praćenje promjena na imovini i obvezama koje nemaju utjecaj na prihode, rashode, primitke i izdatke izvještajnog razdoblja i ne prate ih novčani tokovi, a odražavaju se na vrijednost imovine i obveza sastavlja se poseban izvještaj - *Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza na Obrascu: P-VRI*.
- Usporedbom *Izvještaja o financijskom položaju* prema MRSJS₁ i prema nacionalnoj regulativi zaključak je da razlika nije samo formalna - u nazivu izvještaja i strukturi izvještaja, već i suštinska - u informacijskoj snazi izvještaja. *Izvještaj o financijskom položaju* prema nacionalnoj regulativi manje je usmjeren na iskaz financijskog položaja i više je u funkciji vrijednosnog iskaza stanja imovine i obveza bez pretenzije da se iz podataka uoči likvidnost imovine i promijene neto imovine.

Rezultati istraživanja - Izvještaj o promjenama glavnice

- Ne sastavlja se sukladno nacionalnoj regulativi
- Izostanak *Izvještaja o promjenama glavnice* u nacionalnoj regulativi logična je posljedica primijenjenog računovodstvenog koncepta i sukladno tome priznavanja i mjerenja poslovnih događaja koji nije usmjeren na mjerenje uspješnosti i utjecaj dobiti/gubitka na glavnice.

Rezultati istraživanja - Izvještaj o uspješnosti

- *Pravilnikom o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu* definiran je
 - *Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima i*
 - *Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji.*
- *Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji* prezentira rashode kroz funkcijsku klasifikaciju prema *Pravilniku o proračunskim klasifikacijama*
- Usporedbom klasifikacije rashoda prema funkcijskoj klasifikaciji koja se primjenjuje u Hrvatskoj, kao i funkcionalnim kriterijem raspoređivanja rashoda iz poslovnih aktivnosti prema MRSJS₁ uočava se suglasnost funkcijskih vrsta rashoda te se može zaključiti da je u segmentu funkcijske klasifikacije s stajališta praćenja i prezentiranja rashoda jedinica javnog sektora u hrvatskoj prisutna suglasnost s MRSJS.
- U segmentu praćenja prihoda i rashoda po kriteriju prirodne vrste, uvažavajući koncept modificiranog nastanka poslovnog događaja uočavaju se razlike.

Rezultati istraživanja - Izvještaj o uspješnosti

- U *Izvještaju o prihodima i rashodima, primicima i izdacima* iskazani su:
- **prihodi** koji su usporedivi po klasifikaciji i nazivima s prihodima prema MRSJS 1, ali koji nisu usporedivi u odnosu na računovodstvenu osnovu priznavanja.
 - Prema MRSJS 1 prihodi su priznati prema obračunskoj osnovi, a prema nacionalnoj regulativi prema modificiranoj obračunskoj osnovi koja podrazumijeva kao kriterij priznavanja prihoda da su prihodi naplaćeni.
- **rashodi** koji su usporedivi s obzirom na primijenjenu obračunsku osnovu.
 - Iako je prema MRSJS 1 i nacionalnoj regulativi propisana ista osnova u primjeni se pojavljuju značajne razlike (klasifikacija, tretman amortizacije, dobici/gubici od otuđenja imovine i sl).
- U *Izvještaju o prihodima i rashodima, primicima i izdacima* nisu posebno prepoznate izvanredne stavke kao što je to predviđeno u MRSJS 1, a posljedica toga je da se ne mogu izdvojiti učinci izvanrednih događaja niti njihov utjecaj na višak/manjak izvještajnog razdoblja.

Rezultati istraživanja - Izvještaj o novčanom toku

- U usporedbi elemenata financijskih izvještaja za procjenu usklađenosti nacionalne regulative s MRSJS u dijelu *Izvještaja o novčanim tokovima* iskazano je da ne postoji usklađenost (0%) iz razloga što se *Izvještaj o novčanim tokovima* ne sastavlja kao temeljni financijski izvještaj sukladno nacionalnoj regulativi.
- Elementi novčanih tokova sadržani su u *Izvještaju o prihodima i rashodima, primicima i izdacima* iz razloga primjene novčane osnove kod priznavanja prihoda i specifičnosti priznavanja primitaka i izdataka vezanih na financijsku imovinu i financijske obveze.
- Primici i izdaci od financijske imovine i zaduživanja priznati su po novčanoj osnovi pripadali bi izvještaju o novčanom toku, ali i u tom slučaju nema usklađenosti jer u nacionalnoj regulativi u klasifikaciji transakcija između ulagateljskih i financijskih aktivnosti nije napravljeno razvrstavanje sukladno MRSJS 2.

Rezultati istraživanja – Bilješke

- Naglasak u MRSJS 1 u *Bilješkama* je na objavi računovodstvenih politika
 - Područja izbora računovodstvenih politika pokriva sve elemente financijskih izvještaja: prihode, rashode, imovinu, obveze, glavnice, ali i druge objave (izvještavanje po segmentima, izvještavanje u uvjetima inflacije i sl.).
- *Bilješke* prema nacionalnoj regulativi nisu usmjerene na iskaz računovodstvenih politika jer nacionalna regulativa ne poznaje područje računovodstvenih politika na takav način.
 - Sadržaj objava u *Bilješkama* definiran je regulatornim okvirom.

Zaključak

- Usporedba strukture i sadržaja financijskih izvještaja proračuna i proračunskih korisnika u odnosu na strukturu i sadržaj financijskih izvještaja prema MRSJS 1 i MRSJS 2 ukazuje na postojanje očekivanih razlika.
- Razlike su posljedica različitih polaznih pretpostavki i koncepcijskog okvira izvještavanje te nastavno na to primijenjenih različitih pristupa i metodologije koji je često uvjetovan širim okvirom - sustavom proračuna i javnih financija.
- Otklanjanje razlika kao pretpostavki primjene pune obračunske osnove nije samo računovodstveno pitanje već je šire pitanje fiskalne, proračunske, financijske i druge prilagodbe sustava javnih financija.