

Doc. dr. sc. Hrvoje Perčević¹

Dr. sc. Verica Budimir²

Mirjana Hladika, univ. spec. oec.³

USKLAĐENOST MEĐUNARODNIH RAČUNOVODSTVENIH I STATISTIČKIH STANDARDA

LEVEL OF ALIGNMENT BETWEEN INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS AND STATISTICAL STANDARDS

SAŽETAK: Aktualne državne računovodstvene sustave različitih zemalja obilježavaju različiti regulatorni okviri, što dovodi do nerazumijevanja i ograničene mogućnosti usporedbe financijskih izvještaja i računovodstvenih informacija prezentiranih u istima. Raširena je primjena dva različita pristupa koja se bave pitanjem dosljednosti i usporedivosti financijskog izvještavanja i računovodstvenih informacija, a to su računovodstveni i statistički pristup. Budući da na globalnoj razini u javnome sektoru nije standardiziran regulatorni okvir kojim se zemlje širom svijeta obvezuju na primjenu obračunske osnove u javnome sektoru, postavlja se ključno pitanje postoji li konzistentnost i usporedivost financijskih izvještaja subjekata javnoga sektora sastavljenih u različitim zemljama, njihova usporedivost u različitim vremenskim razdobljima te postoji li međunarodna usklađenost između financijskih izvještaja opće namjene i izvještaja o statistici državnih financija. U tome smislu, cilj je ovoga rada utvrditi razinu usklađenosti između međunarodnih računovodstvenih i statističkih standarda prema određenim kriterijima: obuhvatu, terminologiji, svrsi i analitičkome okviru.

KLJUČNE RIJEČI: međunarodni računovodstveni standardi (MSFI, MRSJS), statistički standardi (GFS, ESA, SNA), harmonizacija, financijsko izvještavanje, Republika Hrvatska.

ABSTRACT: The current national accounting systems of different countries are characterized by different regulatory frameworks, which leads to misunderstanding and limits the comparability of financial statements and the accounting information presented in them. Two different approaches to dealing with the issue of consistency and comparability of financial reporting and accounting information coexist at the international level: the ac-

¹ Docent, Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu.

² Viši predavač, Veleučilište u Požegi.

³ Znanstveni novak, Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu.

counting and the statistical approach. Since the regulatory framework which promotes the application of accrual basis accounting in the public sector around the world is not globally standardized, we are faced with the key challenge of achieving consistency and comparability of financial statements produced by public sector entities in different countries, their comparability over different time periods and international coherence between the general purpose financial statements and statistical reports. In that context, the aim of this paper is to determine the level of alignment between international accounting standards and statistical standards according to certain criteria: scope, terminology, purpose and analytical framework.

KEY WORDS: international accounting standards (IFRS, IPSAS), statistical standards (GFS, ESA, SNA), harmonization, financial reporting, Croatia.

1. UVOD

Harmonizacijski procesi na globalnoj razini koji su tijekom posljednjih nekoliko desetljeća zahvatili široki spektar gospodarskih aktivnosti nisu zaobišli ni javni sektor. Jedan od ciljeva harmonizacijskih procesa je postići usporedivost informacija o poslovanju subjekata na nacionalnoj i globalnoj razini te utjecati na poboljšanje transparentnosti među različitim sustavima (zemljama). Najkvalitetnije i najobuhvatnije informacije koje se koriste u donošenju odluka i ocjeni poslovanja su računovodstvene informacije. Stoga je nužno da računovodstveni sustavi u različitim zemljama budu temeljeni na istoj računovodstvenoj osnovi. Računovodstvena osnova određuje u kojemu trenutku će prihodi i primici, rashodi i izdaci te imovina i obveze biti evidentirani u poslovnim knjigama, odnosno prezentirani u financijskim izvještajima. Izravno, računovodstvena osnova određuje što je mjereno i prezentirano u financijskim izvještajima određenoga razdoblja – „*ukupni ekonomski resursi, ukupni financijski resursi, samo tekući financijski resursi ili novčani tok i ravnotežni saldo*“ /7, str. 11./.

Razlikuju se četiri računovodstvene osnove koje se primjenjuju za iskazivanje i računovodstveno praćenje poslovnih događaja, a to su novčana osnova, modificirana novčana osnova, modificirana obračunska osnova i obračunska osnova /8, str. 3./.

Novčana osnova predstavlja računovodstvenu osnovu koja korisnicima pruža najmanji obuhvat računovodstvenih informacija, dok obračunska osnova predstavlja računovodstvenu osnovu koja korisnicima pruža najširi obuhvat računovodstvenih informacija o svim računovodstvenim i ekonomskim kategorijama. Modifikacijama računovodstvenih osnova utječe se na promjene u obuhvatu računovodstvenih informacija koji varira od najužega do najširega obuhvata računovodstvenih informacija što ih državni računovodstveno informacijski sustav može pružiti. Važno je istaknuti da se u mnogim zemljama dugi niz godina računovodstvo javnoga sektora temeljilo na primjeni novčane osnove, no zbog ograničenoga obuhvata računovodstvenih informacija što ih takav sustav pruža korisnicima, u posljednja tri desetljeća intenzivirani su reformski procesi kojima se, postupno ali sigurno, sustav računovodstva javnoga sektora u sve većemu broju zemalja izgrađuje na obračunskoj osnovi. Tako je danas većina razvijenih zemalja poput Australije, Novog Zelanda, SAD-a, Velike Britanije, Kanade, Švedske, Danske, Finske i drugih, uspješno implementirala obračunsku osnovu kao temelj za računovodstvo i financijsko izvještavanje u javnome sektoru, a nije zanemariv ni broj tranzicijskih zemalja koje su izgradile sustav temeljen na modificiranoj obračunskoj osnovi poput Hrvatske, Slovenije, Bosne i Hercegovine i drugih.

Način, postupci i procedure temeljem kojih će pojedina zemlja pristupiti reformama u smislu napuštanja novčane osnove i uvođenja obračunske osnove izravno ovisi o odabranim međunarodnim računovodstvenim i statističkim pravilima na kojima će se sustav temeljiti i izgrađivati /17, str. 86./. U tome smislu, cilj je ovoga rada utvrditi razinu usklađenosti međunarodnih računovodstvenih i statističkih standarda radi identificiranja mogućnosti izgradnje državnoga računovodstvenoga sustava koji zadovoljava zahtjeve i potrebe obje skupine međunarodnih standarda i koji pruža informacije potrebne za izvještavanje prema kriterijima i zahtjevima statističkoga i računovodstvenoga sustava.

2. PRIMJENA MEĐUNARODNIH RAČUNOVODSTVENIH I STATISTIČKIH STANDARDA U JAVNOME SEKTORU ZEMALJA EUROPSKE UNIJE

Povezivanje učinaka poslovnih događaja i njihovoga računovodstvenoga praćenja na mikro razini (na razini pojedinoga subjekta javnoga sektora) i makro razini (na razini države) predstavlja jedan od smjerova u kojemu se odvija harmonizacija računovodstva javnoga sektora na međunarodnoj razini. Zbog specifičnosti djelatnosti koje se nalaze u djelokrugu države i subjekata javnoga sektora, kojima je cilj zadovoljavanje brojnih javnih potreba i koje se financiraju javnim resursima, posebno se sastavljaju financijski izvještaji na razini pojedinih subjekata javnoga sektora i na razini države (agregirani podaci). Pri tome su relevantna dva okvira: računovodstveni i statistički. Računovodstveni okvir određuje pravila i računovodstvene standarde za evidentiranje pojedinačnih poslovnih transakcija te sastavljanje i prezentiranje temeljnih (eksternih) financijskih izvještaja (financijski izvještaji opće namjene, *engl. General Purpose Financial Statements*), dok statistički okvir obuhvaća statističke standarde koji uređuju financijsko izvještavanje i prezentiranje računovodstvenih informacija za potrebe provedbe ekonomske i fiskalne analize (odnosno, agregatne podatke za sektor opće države).

Zadatak državnoga računovodstvenoga sustava je osigurati odgovarajuću informacijsku podlogu za međunarodno izvještavanje o poslovanju države. Za udovoljavanje tome zadatku, na međunarodnoj razini su razvijeni i usvojeni standardizirani sustavi fiskalnoga i širega financijskoga izvještavanja koji se nazivaju *sustavima državne financijske statistike*.

Međunarodni monetarni fond kao vrhovna međunarodna financijska institucija, koja razvija međunarodni statistički sustav *Statistika državnih financija (GFS)* za statističko praćenje državnih monetarnih tokova, ima odlučujući utjecaj na definiranje i postavljanje klasifikacija u cilju i sa svrhom da se vlade država potakne na pripremu i iskazivanje usporedivih statističkih podataka. Tijekom 2001. godine Međunarodni monetarni fond je objavio novi priručnik Statistike državnih financija prema kojemu zemlje trebaju sastavljati statističke izvještaje za potrebe izvještavanja prema Međunarodnom monetarnom fondu /11/. Razlika između novoga priručnika Statistike državnih financija u odnosu na stari priručnik Statistike državnih financija (iz 1986.) ogleda se u primijenjenoj računovodstvenoj osnovi koja je promijenjena, odnosno objavom novoga priručnika koji se temelji na obračunskoj osnovi napušten je stari priručnik koji se temeljio na novčanoj osnovi, čime je učinjen najvažniji korak prema harmonizaciji između računovodstvenih i statističkih standarda. Međunarodni statistički sustavi (ESA, GFS, SNA) imaju ključnu ulogu u oblikovanju osnov-

noga analitičkoga okvira – računskoga plana za knjiženje državnih transakcija i ujednačeno iskazivanje državnih resursa i njihovih izvora /18, str. 25./

Državni računovodstveno-informacijski sustav treba osigurati informacije potrebne za statističko praćenje državnih financija. Stoga su na međunarodnoj razini razvijena i priznata tri osnovna sustava za praćenje državnih financija koja su međusobno usklađena, a razlikuju se po svome obuhvatu /1, str. 7./:

- Europska unija (EU), Međunarodni monetarni fond (MMF), OECD, Ujedinjeni narodi (UN) i Svjetska banka (WB) zajedno objavljuju *Sustav nacionalnih računa (SNA)*. SNA izrađuje skupnu financijsku statistiku za cjelokupnu ekonomiju, odnosno obuhvaćene su i državne aktivnosti i aktivnosti privatnoga sektora;
- *Statistika državnih financija (GFS)* Međunarodnog monetarnog fonda je specijaliziran sustav čija je svrha podržati analizu financijskih aktivnosti javnoga sektora, a cilj primjene GFS-a je omogućiti usporedivost financijskih informacija među različitim zemljama/ekonomijama;
- *Međunarodna federacija računovođa (IFAC)* 2000. godine započela je s objavom Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor (MRSJS), koji su namijenjeni korištenju kao podloga za pripremu i prezentiranje temeljnih financijskih izvještaja pojedinih subjekata javnoga sektora.

Statistiku državnih financija (GFS 2001) za praćenje državnih financija i izvještavanje o sektoru opće države dužne su primjenjivati sve zemlje koje nisu članice Europske unije. Stoga je važno istaknuti da statistički okvir za praćenje državnih financija i izvještavanje o sektoru opće države zemalja članica Europske unije predstavlja *Europski sustav nacionalnih računa (ESA 1995)*, što ga donosi Eurostat (Statistički ured Europske unije).

Za razliku od statističkih sustava koji su obvezni za primjenu u zemljama, Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor (MRSJS) još uvijek predstavljaju isključivo preporuke kojima se zemljama pomaže i sugerira da vlastiti državni računovodstveno-informacijski sustav organiziraju na osnovi MRSJS. Tablica u nastavku prikazuje dostignuti stupanj primjene MRSJS u odabranim europskim zemljama.

Tablica 1. Primjena obračunske osnove i Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor na razini središnje države u odabranim europskim zemljama

| | <i>MRSJS</i> | <i>Planirana reforma – uvođenje MRSJS</i> | <i>Obračunska osnova</i> | <i>Planirano uvođenje obračunske osnove</i> | <i>Novčana osnova</i> |
|------------------------------|--------------|---|--------------------------|---|-----------------------|
| Austrija | | | da | | |
| Baden-Württemberg (Njemačka) | | | | | da |
| Bavarska (Njemačka) | | | | | da |
| Danska | | | da | | |
| Finska | | | da | | |
| Flandrija (Belgija) | | | | da | |
| Francuska | da | | | | |

Nastavak tablice 1.

| | <i>MRSJS</i> | <i>Planirana reforma – uvođenje MRSJS</i> | <i>Obračunska osnova</i> | <i>Planirano uvođenje obračunske osnove</i> | <i>Novčana osnova</i> |
|---------------------------|--------------|---|------------------------------|---|---------------------------|
| Grčka | | | | | da |
| Italija | | | | da | |
| Litva | da | | | | |
| Nizozemska | | da | | | |
| Norveška | | da | | | |
| Portugal | | | da | | |
| Sachsen-Anhalt (Njemačka) | | | | | da |
| Španjolska | | | da | | |
| Švedska | da | | | | |
| Švicarska | da | | | | |
| Velika Britanija | da | | | | |
| Valonija (Belgija) | | | | da | |

Izvor: /4, str. 9./

Iz podataka prikazanih u tablici 1. može se zaključiti da je primjena MRSJS prisutna u određenom broju zemalja obuhvaćenih istraživanjem, ali da još uvijek njihova primjena nije široko rasprostranjena, što upućuje na daljnji zaključak da su ostale zemlje prihvatile druga rješenja pri uređenju nacionalnih sustava računovodstva javnoga sektora, odnosno da su razvile nacionalne računovodstvene standarde za javni sektor.

Promatrano s institucionalnoga aspekta, temeljna razlika između računovodstvenoga i statističkoga okvira je u tome što su statistički standardi usmjereni na ekonomske sektore i agregatne podatke, a računovodstveni standardi su usmjereni na pojedini poslovni subjekt i praćenje pojedinih poslovnih transakcija. Statistička pravila i zahtjevi korišteni u svim sektorima su usporedivi. U računovodstvu, pravila koja vrijede za jedan subjekt nisu nužno primjenjiva i na drugi subjekt. U prilog tome govori činjenica da jedan subjekt za evidenciju poslovnih događaja može primjenjivati računovodstvo proračuna, drugi subjekt može primjenjivati računovodstvo za neprofitne organizacije, treći subjekt može primjenjivati računovodstvo za poduzetnike, a istodobno su sva tri subjekta institucionalne jedinice javnoga sektora. Sukladno navedenome, pojedina trgovačka društva u vlasništvu države za evidenciju poslovnih događaja primjenjuju računovodstvo za poduzetnike, a istodobno su uključena u sektor opće države, temeljem čega proizlazi da su moguće razlike u obuhvatu statistike u odnosu na računovodstvo, i obrnuto.

Za razumijevanje obuhvata obveznika primjene pravila definiranih u MRSJS, Međunarodnim računovodstvenim standardima (MRS) / Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MSFI), GFS, ESA i SNA, važno je istaknuti sektore na koje se pojedine države dijele. Prema Sustavu nacionalnih računa (SNA 1993.) i Statistici državnih financija (GFS 2001.), ukupno gospodarstvo pojedine države dijeli se na pet sektora, a svaki sektor se sastoji od određenoga broja institucionalnih jedinica. Navedenih pet sektora su sljedeći /5; 11; 16/:

1. *sektor nefinancijskih društava* obuhvaća subjekte osnovane radi proizvodnje dobara i nefinancijskih usluga za tržište;
2. *sektor financijskih društava* obuhvaća subjekte koji pružaju financijske usluge na tržištu;
3. *sektor opće države* obuhvaća subjekte koji primarno obavljaju funkcije države;
4. *sektor neprofitnih institucija* obuhvaća subjekte koji pružaju netržišne robe i usluge određenim skupinama kućanstava; i
5. *sektor kućanstava* koji je sastavljen od malih skupina osoba koje dijele prostor za stanovanje, zajedno troše dio ili ukupan dohodak i bogatstvo te zajednički troše određene vrste roba i usluga.

Temeljem gornje klasifikacije, određen je okvir za praćenje poslovanja pojedinih institucionalnih jedinica s računovodstvenoga i statističkoga aspekta i razvidno je da su u tome segmentu statistički sustavi u potpunosti usklađeni.

Tablica 2. Temeljna obilježja međunarodnih računovodstvenih i statističkih standarda

| | RAČUNOVODSTVENI STANDARDI | | STATISTIČKI STANDARDI | | |
|---------------------------|---|---|--|---|--|
| | MRS/MSFI | MRSJS | GFS | ESA | SNA |
| Izdavač | Odbor za međunarodne računovodstvene standarde (<i>engl. IASB</i>) | Odbor za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor (<i>engl. IPSASB</i>) | Međunarodni monetarni fond | EUROSTAT | Europska unija, Međunarodni monetarni fond, OECD, Ujedinjeni narodi i Svjetska banka |
| Obveznici primjene | Subjeksi privatnoga sektora Poduzeća u vlasništvu države | Subjeksi javnoga sektora (osim poduzeća u vlasništvu države) | Institucionalni sektori zemalja koje nisu članice Europske unije | Institucionalni sektori zemalja članica Europske unije | Sve zemlje |
| Razina primjene | Svi subjeksi obveznici primjene ukoliko su MRS/MSFI obvezni | Svi subjeksi obveznici primjene ukoliko su MRSJS obvezni | Sektor opće države | Javni sektor | Nacionalna ekonomija (javni i privatni sektor) |
| Svrha primjene | Sastavljanje financijskih izvještaja za eksterno izvještavanje (<i>engl. General Purpose Financial Statements</i>) | Sastavljanje financijskih izvještaja za eksterno izvještavanje (<i>engl. General Purpose Financial Statements</i>) | Sastavljanje financijskih izvještaja za statističke svrhe | Sastavljanje financijskih izvještaja za statističke svrhe | Sastavljanje financijskih izvještaja za statističke svrhe |

Izvor: sistematizacija autora prema /5; 10; 11; 12; 16/.

Tijela koja izdaju međunarodne računovodstvene i statističke standarde se razlikuju, ali u skladu s globalnim trendom kojim se navedeni sustavi namjeravaju uskladiti u što

većoj mjeri, među njima postoji suradnja u vidu radne skupine čiji je temeljni zadatak razvoj navedenih standarda u smjeru što većega stupnja njihove međusobne usklađenosti. Iz podataka sadržanih u tablici 2. zaključuje se da se na razini države usporedno sastavljaju dva seta financijskih izvještaja: financijski izvještaji opće namjene za eksterno izvještavanje koji su usklađeni s MRSJS ukoliko su isti prihvaćeni, ili s nacionalnim standardima, te posebna izvješća za statističke svrhe, odnosno za potrebe ekonomske i fiskalne analize. Nadalje, razvidno je da su različiti obveznici, razina i svrha primjene računovodstvenih i statističkih standarda, ali je važno istaknuti da oba sustava koriste zajedničke informacije koje pruža računovodstveni sustav. Stoga je poželjno da računovodstveni i statistički standardi primjenjuju i koriste istu terminologiju, modele procjene i vrjednovanja pojedinih elemenata te mjerne instrumente.

3. ODNOS IZMEĐU MEĐUNARODNIH RAČUNOVODSTVENIH I STATISTIČKIH STANDARDA

U kontekstu harmonizacije važno je istaknuti da se svi prethodno spomenuti sustavi (GFS, ESA, SNA, MRS/MSFI i MRSJS) temelje na primjeni modela obračunske osnove. Usklađivanje računovodstvenoga i statističkoga pristupa je nužno kako bi se smanjili naponi i vrijeme utrošeno u pripremi informacija za dva različita pristupa financijskog izvještavanja te poboljšala transparentnost i pouzdanost prezentiranih računovodstvenih informacija. Odvojeno izvještavanje o statistici državnih financija potrebno je zbog značajne uloge vlade u nacionalnoj ekonomiji (utjecaj vlade na gospodarstvo kroz poreznu politiku, politiku državnih rashoda i financijske aktivnosti), zbog specifičnosti državnih aktivnosti koje su usmjerene zadovoljavanju javnih potreba te zbog potrebe nadzora nad poslovanjem i financijskim potrebama pojedine države /11, str. 2. - 3./.

3.1. Usklađenost između MRS/MSFI i MRSJS

Međunarodni računovodstveni standardi (MRS) i Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (MSFI) razvijeni su s ciljem uspostavljanja dosljednoga financijskoga izvještavanja subjekata privatnoga sektora na međunarodnoj razini. Takva standardizacija sustava nužna je u uvjetima internacionalizacije poslovanja budući se jedino harmonizacijom osigurava razumljivost financijskih izvještaja korisnicima istih (vjerovnici, investitori, kreditori, dioničari i drugi) u različitim zemljama. Iako se MRS/MSFI smatraju standardima s najširoom primjenom u svijetu, postoje zemlje poput SAD-a, Australije i drugih koje su razvile nacionalne računovodstvene standarde. Pri tome nužno je istaknuti da na međunarodnoj razini postoje dva seta standarda financijskoga izvještavanja: MRS/MSFI i Američka općeprihvaćena računovodstvena načela (US GAAP). U cilju harmonizacije financijskoga izvještavanja na međunarodnoj razini, u tijeku je proces harmonizacije MRS/MSFI i US GAAP. Projekt približavanja i eliminacije razlika između Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (MSFI-a) i Američkih općeprihvaćenih računovodstvenih načela (US GAAP-ova) započeo je Norwalškim sporazumom iz 2002. godine. U razdoblju od 2002. pa sve do 2010. godine, MSFI su doživjeli brojne izmjene. Zajednički projekt Odbora za međunarodne računovodstvene standarde (IASB) i američkog Odbora za stan-

darde financijskog računovodstva ima za cilj eliminirati sve značajne razlike između Američkih općeprihvaćenih računovodstvenih načela (US GAAP) i Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (MSFI) te kreiranje globalnih standarda financijskoga izvještavanja (globalnih računovodstvenih standarda), koji bi bili primjenjivi za financijsko izvještavanje kotirajućih kompanija na svjetskim tržištima kapitala. Jedinstveni set standarda financijskoga izvještavanja (računovodstvenih standarda) na globalnoj razini znatno bi olakšao komparabilnost kotirajućih kompanija. Međutim, razvoj takvih standarda izuzetno je zahtjevan i dugotrajan proces koji ima za posljedicu kontinuirane promjene u postojećim Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja. Proces harmonizacije Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja i Američkih općeprihvaćenih računovodstvenih načela definitivno je postavljen Memorandumom o približavanju MRS-eva i US GAAP-ova 2006. godine, kojim je definiran smjerokaz za konvergenciju između ova dva seta standarda financijskoga izvještavanja. U procesu harmonizacije MSFI-a i US GAAP-ova veliku ulogu imaju različite interesne skupine (Komisija za vrijednosne papire, institucionalni investitori, velike revizorske tvrtke, financijske institucije, međunarodne kompanije...), koje mogu izraziti svoje mišljenje u pogledu različitih računovodstvenih rješenja koja se ugrađuju u računovodstvene standarde na globalnoj razini /15/.

U MRSJS je naglašeno da se na poduzeća u državnome vlasništvu primjenjuju MRS/MSFI. Promatra li se terminološko određenje pojma „*poduzeća koja se nalaze u vlasništvu države*“, koji se koristi u MRSJS, i pojma „*javna financijska i nefinancijska društva*“, koji se koristi u statističkim standardima, među njima ne postoje značajne razlike. Tako MRSJS „*poduzeće koje se nalazi u vlasništvu države*“ (*engl. Government Business Enterprise*) definira kao subjekt koji ima sve sljedeće značajke /10, str. 1605./:

- a) ima ovlasti sklapati ugovore u svoje ime;
- b) kojemu su dodijeljene financijske i poslovne ovlasti voditi posao;
- c) prodaje dobra i usluge u redovnome tijeku svoga poslovanja, ostalim subjektima uz ostvarivanje profita ili vraćanje/ pokriće ukupnih troškova;
- d) ne ovisi o trajnim/neprekidnim državnim sredstvima da bi subjekt trajno poslovao (osim kod kupnje/ nabave proizvoda transakcijom između neovisnih strana); i
- e) kontroliran je od strane subjekta javnoga sektora i/ili države.

Javno nefinancijsko poduzeće, kao podsektor nefinancijskih poduzeća, označava neovisni pravni subjekt koji je tržišni proizvođač i čija je glavna aktivnost proizvodnja dobara i nefinancijskih usluga i koja su podložna kontroli državnih jedinica /5, str. 48. - 49./ *Javna financijska poduzeća* uključena su u podsektor *središnja banka*, a koji se sastoji od svih financijskih poduzeća i kvazipoduzeća čija je glavna funkcija izdavanje novca, održavanje unutarne i vanjske vrijednosti valute i držanje svih dijelova međunarodnih rezervi zemlje /5, str. 53./ Slične su i istoga značenja definicije navedenih subjekata dane GFS-om /11, str. 14. - 15./.

U okviru aktualnoga programa konvergencije MRSJS s MRS/MSFI, razvijeni su MRSJS i temelje se na MRS/MSFI, a tijelo koje ih izdaje je Odbor za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor koje djeluje u okviru Međunarodne federacije računovođa. Od dosada objavljenih 32 MRSJS koji se temelje na obračunskoj osnovi, njih 29 ima inačicu u MRS/MSFI, ali postoje tri MRSJS koji se bave isključivo problematikom specifičnom za javni sektor (MRSJS 22 *Objavljivanje financijskih informacija o sektoru opće države*, MRSJS 24 *Prezentiranje proračunskih informacija u financijskim*

izvještajima i MRSJS 32 *Sporazum o koncesiji usluga: davatelj koncesije*) te oni nemaju inačicu u MRS/MSFI. Bitne razlike u sadržaju između pojedinih standarda za javni sektor u odnosu na standarde za privatni sektor proizlaze iz specifičnosti poslovanja subjekata javnoga sektora. Uz navedene standarde koji se temelje na obračunskoj osnovi, razvijen je i jedan MRSJS koji se temelji na novčanoj osnovi.

Iako međunarodna harmonizacija nalaže trend usklađivanja računovodstvenih standarda za subjekte javnoga i privatnoga sektora, postoje autori koji se protive takvome trendu. *Barton* (1999.) tvrdi da primjena računovodstvenih standarda za privatni sektor nije prikladna za primjenu u javnome sektoru budući da javni sektor i privatni sektor nisu identični blizanci. *Barton* (1999.) smatra da se ciljevi poslovanja subjekata javnoga i privatnoga sektora značajno razlikuju i, zbog toga, zahtijevaju različite računovodstvene standarde koji bi omogućili zadovoljavanje informacijskih potreba brojnih korisnika. *Ellwood i Newbury* (2006.) se slažu s tim stajalištem te ističu da se organizacije u javnome sektoru razlikuju od komercijalnih subjekata, budući da je cilj organizacija u javnome sektoru raspoložive resurse iskoristiti za pružanje javnih usluga i zadovoljavanje javnih interesa, dok je cilj komercijalnih subjekata povećanje kapitala. Stoga, *Ellwood i Newbury* (2006.) drže da sposobnost javnoga sektora da ubire poreze, pruža javna dobra i javne usluge te raspodjeljuje bogatstvo, nema usporedbe u poduzetničkome računovodstvu. Iako *Ellwood i Newbury* priznaju da su mnoga računovodstvena pravila za prepoznavanje, vrjednovanje i evidentiranje transakcija ista za subjekte javnoga i privatnoga sektora, oni tvrde da postoje mnoga jedinstvena pitanja u javnome sektoru koja opravdavaju stvaranje vlastitoga računovodstvenoga okvira. *Hodges i Mellet* (2003.) tvrde da računovodstvena pravila iz privatnoga sektora treba mijenjati i prilagoditi prije njihove primjene u javnome sektoru.

3.2. Usklađenost SNA-e, GFS-a i ESA-e

Cilj *Sustava nacionalnih računa (SNA)* je osigurati integrirani i cjeloviti sustav računa, koji omogućavaju međunarodne usporedbe svih značajnijih gospodarskih aktivnosti unutar određene zemlje /16/. Budući se ovim sustavom obuhvaća cjelokupna ekonomija neke zemlje (aktivnosti javnoga i privatnoga sektora, odnosno sektor opće države i odnos s drugim sektorima unutar istoga gospodarstva, a ne samo pojedini segmenti unutar pojedine države), za ove svrhe se koristi termin *nacionalni računi*. Nadalje, za razliku od ostalih statističkih standarda koji sadrže uglavnom financijske informacije, SNA sadrže informacije širega obuhvata poput računa proizvodnje, računa potrošnje kućanstava i drugih računa.

Promatrano s gledišta primijenjene terminologije te primijenjenih sustava klasifikacija, među statističkim standardima postignut je visoki stupanj harmonizacije i usklađenosti. SNA definira *Klasifikaciju funkcija države (COFOG)* koju su prihvatili GFS 2001 i ESA 1995 te su oba sustava razvijena kako bi osigurali dosljednost u njezinoj primjeni i na taj način doprinijeli većem stupnju harmonizacije u financijskome izvještavanju između ova dva sustava, koji su zapravo pod okriljem SNA. Prema COFOG, funkcije države uključuju: *opću javnu službu, obranu, javni red i sigurnost, ekonomske poslove, zaštitu okoliša, usluge unaprjeđenja stanovanja i zajednice, zdravstvo, rekreaciju, kulturu i religiju, obrazovanje te socijalnu zaštitu*. Praćenje izvršavanja državnih aktivnosti po funkcijskoj klasifikaciji značajno je za analizu alokacije resursa unutar sektora opće države te usporedbu državne potrošnje među zemljama.

Sustavi državne financijske statistike obuhvaćaju sve subjekte koji sudjeluju u provedbi fiskalne politike države. *Statistika državnih financija (GFS)* predstavlja sveobuhvatan konceptijski i analitički okvir za izvještavanje o aktivnostima sektora opće države u pojedinoj zemlji /11, str. 1. - 2./ . Takav okvir izvještavanja o financijskim aktivnostima sektora opće države je prikladan za ekonomske analize, planiranje i provedbu odgovarajuće ekonomske i socijalne politike.

Ugovorom iz Maastrichta fiskalni kriteriji za zemlje članice Europske unije definirani su ESA metodologijom. *Europski sustav nacionalnih računa (ESA 1995)* predstavlja okvir za izvještavanje o sektoru opće države i širem javnom sektoru za zemlje članice Europske unije, pri čemu Eurostat definira pravila i oblik izvještavanja. ESA je usklađena sa SNA u značajnoj mjeri u području korištene terminologije. ESA je u potpunosti usklađena i s GFS-om u dijelu osnovnih definicija i primijenjene ekonomske klasifikacije i Klasifikacije funkcija države (COFOG). Pri tome se pod ekonomskom klasifikacijom razumijevaju različite vrste rashoda nastale kod proizvodnje roba i usluga (naknade zaposlenicima, sirovine i slično) te vrste izvršenih transfernih plaćanja (socijalne pogodnosti i slično) /11, str. 62./ . Pristup ESA-e u propisivanju ekonomske klasifikacije nije toliko detaljan u odnosu na ekonomsku klasifikaciju propisanu GFS-om, ali osnovni pristup u oba sustava je isti.

Tablica 3. Sličnosti i razlike između GFS-a, ESA-e i SNA

| <i>Kriterij</i> | <i>GFS</i> | <i>ESA</i> | <i>SNA</i> |
|--|---|--|--|
| Računovodstvena osnova | Obračunska osnova | Obračunska osnova | Obračunska osnova |
| Klasifikacije | Klasifikacija funkcija države (COFOG) Ekonomska klasifikacija | Klasifikacija funkcija države (COFOG) Ekonomska klasifikacija | Klasifikacija funkcija države (COFOG) Ekonomska klasifikacija |
| Terminologija (imovina, obveze, neto imovina/ vlastiti izvori, prihodi i primici, rashodi i izdaci) | Usklađeno | Usklađeno | Usklađeno |
| Cilj sustava | Fiskalna analiza (obuhvaća aktivnosti sektora opće države) | Ekonomska analiza (obuhvaća širi javni sektor) | Ekonomska analiza (obuhvaća javni i privatni sektor) |
| Obuhvat (fokus) | Financijske transakcije – oporezivanje, trošenje, zaduživanje i kreditiranje | Proizvodnja i potrošnja dobara i usluga | Proizvodnja i potrošnja dobara i usluga |
| Namjena | Za statističko praćenje financijskoga poslovanja, financijskoga položaja i stanja likvidnosti | Platna bilanca, monetarna i financijska statistika | Platna bilanca, monetarna i financijska statistika |

Izvor: sistematizacija autora prema /5; 11; 16/.

ESA je usklađena sa *Sustavom nacionalnih računa* u značajnoj mjeri, a razlike među sustavima mogu se sažeti u sljedeće /5/:

- SNA primijenjene koncepte opisuje općenitije, dok ESA detaljnije opisuje i definira primijenjene koncepte i definicije;
- ESA ima zasebna poglavlja o transakcijama proizvodima, transakcijama raspodjele i financijskim transakcijama, dok se u SNA navedene transakcije objašnjavaju u sedam različitih poglavlja razvrstanih po računima;
- ESA i SNA sadrže poglavlja o regionalnim računima i kvartalnim računima;
- ESA ne zahtijeva evidentiranje onih vrsta proizvodnje za koje smatra da nisu važne za zemlje članice Europske unije;
- ESA zahtijeva da se sve inozemne transakcije podijele na one između rezidenata Europske unije i one s rezidentima izvan Europske unije.

Usklađenost, odnosno sličnosti i razlike između GFS-a i SNA mogu se sažeti u sljedeće /11/:

- obuhvat sektora opće države jednak je u oba statistička sustava;
- trenutak priznavanja i pravila vrjednovanja stanja i tijekova su isti;
- tretman nepredviđene imovine i nepredviđenih obveza je isti;
- razgraničenje između transakcija i ekonomskih tijekova je isto;
- SNA sustav obuhvaća cjelokupno računovodstvo za proizvodnju i prodaju dobara i usluga, dok GFS obuhvaća samo informacije o prodaji dobara i usluga;
- istovjetno su definirani svi oblici plaćanja (za zaposlene, porezi, subvencije, socijalni doprinosi).

Najznačajnije konceptualne razlike između GFS-a i ESA-e su u području socijalnoga osiguranja i u tretmanu mirovinskih doprinosa. Prema ESA-i, doprinosi za socijalno osiguranje predstavljaju poseban podsektor i nisu uključeni u konsolidirane izvještaje opće države. Prema GFS-u, doprinosi za socijalno osiguranje uključeni su kao dio sektora koji upravlja socijalnim osiguranjem, obično na razini središnje države, a prikazani su u posebnome izvještaju kao podsektor središnje države te u konsolidiranim izvještajima sektora opće države. Prema zahtjevima ESA-e, mirovinski doprinosi se tretiraju kao doprinosi i naknade u tekućim računima. U skladu sa zahtjevima GFS-a, mirovinski doprinosi i naknade plaća državnih službenika tretiraju se kao financijske transakcije u Izvještaju o poslovanju države.

Značajne razlike između promatranih statističkih sustava postoje kod konsolidacije. U SNA nema konsolidacije, dok ESA i GFS provode i propisuju računovodstvena pravila za konsolidaciju. Prema pravilima SNA-e, to znači da dužničke vrijednosne papire (obveznice) koje je izdao jedan subjekt u okviru sektora opće države iskazuje kao obvezu, a drugi subjekt sektora opće države koji je te dužničke vrijednosne papire kupio iskazuje kao imovinu, i obje stavke su sadržane u bilanci sektora opće države. Prema pravilima GFS-a i ESA-e, sve transakcije između pojedinih subjekata sektora opće države prilikom provođenja konsolidacije se eliminiraju i isključuju iz bilance sektora opće države.

Nadalje, razlike između GFS-a i SNA-e postoje u obuhvatu transakcija budući da GFS obuhvaća prije svega financijske transakcije poput oporezivanja, trošenja, zaduživanja i kre-

ditiranja, a SNA proizvodnju i potrošnju dobara i usluga. Također, zbog razlike u obuhvatu transakcija razlike postoje između GFS-a i ESA-e, a to dolazi do izražaja u sadržaju i strukturi financijskih izvještaja prema pojedinome sustavu. Tako su izvještaji sastavljeni prema GFS-u prepoznatljivi i usporedivi s financijskim izvještajima prema MRSJS, dok su izvještaji prema zahtjevima ESA 95 gotovo neusporedivi s financijskim izvještajima prema MRSJS i GFS, neovisno o tome što se kao input za sastavljanje svih izvještaja koriste iste ili slične informacije.

Dakle, iako postoje sličnosti u primijenjenome pristupu klasifikaciji poslovnih događaja i transakcija koje bi trebale omogućiti primjenu usklađenoga i sličnoga okvira izvještavanja ipak postoje razlike u analitičkome okviru financijskoga izvještavanja. Prema zahtjevima GFS-a financijske informacije prezentirane su u četiri financijska izvještaja: Bilanci, Izvještaju o poslovanju države, Izvještaju o ostalim ekonomskim tokovima i Izvještaju o izvorima i korištenju novca (ili Izvještaj o novčanom toku). Standardi ESA-e zahtijevaju izvještavanje temeljem niza međusobno povezanih računa koji obuhvaćaju različite ekonomske aktivnosti koje su se dogodile tijekom određenoga vremenskoga razdoblja te bilance stanja na početku i na kraju izvještajnoga razdoblja. ESA ne predviđa sastavljanje izvještaja o novčanom toku, za razliku od GFS-a koji ga propisuje /9, str. 49.- 52./.

Tablica 4. Usporedni prikaz izvještaja prema zahtjevima GFS-a i ESA-e

| <i>Izvještavanje prema zahtjevima GFS-a</i> | <i>Izvještavanje prema zahtjevima ESA-e</i> |
|---|---|
| Bilanca | Bilanca |
| Izvještaj o poslovanju države | Tekući računi Računi akumulacije (neto posuđivanje / zaduživanje) |
| Izvještaj o ostalim ekonomskim tokovima | Računi akumulacije |
| Izvještaj o izvorima i korištenju novca | – |

Izvor: sistematizacija autora prema /5; 11/.

Razvidno je da analitički okvir između navedena dva sustava nije usklađen. Obuhvat podataka sadržanih u Izvještaju o poslovanju države prema zahtjevima GFS-a širi je od obuhvata podataka što ih prezentiraju Tekući računi prema zahtjevima ESA-e. Dio koji se odnosi na financiranje prema GFS-u je obuhvaćen Izvještajem o poslovanju države, dok su prema ESA-i podaci o financiranju sadržani u okviru kapitalnog računa u Računima akumulacije.

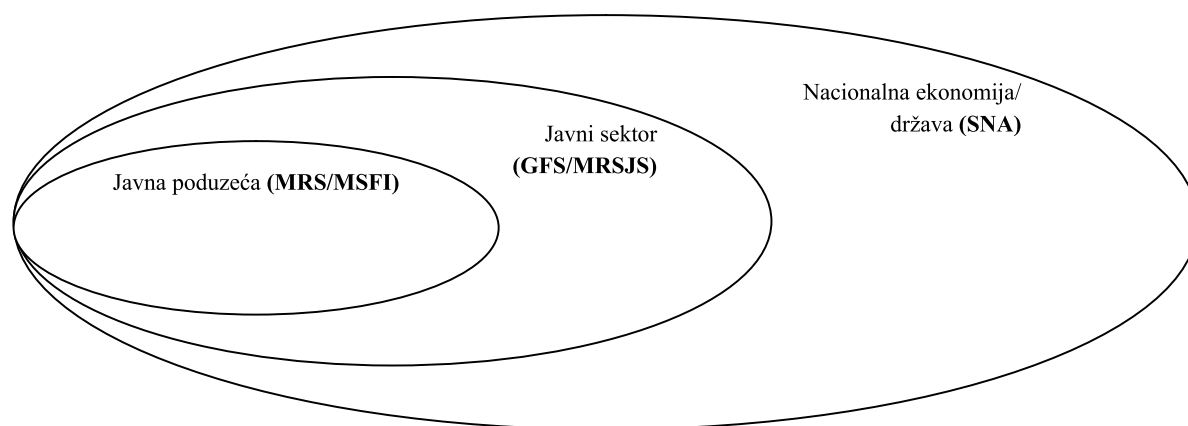
Uspoređujući analitički okvir financijskoga izvještavanja prema GFS-u i SNA, oba sustava pružaju sustavan prikaz i evidentiranje stanja, transakcija i ostalih ekonomskih tokova. Pri tome se u oba sustava u Bilanci iskazuju stanja. Prema zahtjevima GFS-a, prikaz svih transakcija dan je u Izvještaju o poslovanju države, a ostali ekonomski tokovi su prikazani u Izvještaju o ostalim ekonomskim tokovima. Prema zahtjevima SNA, transakcije su prikazane u slijedu od osam računa (račun proizvodnje, račun stvaranja dohotka, račun raspodjele primarnog dohotka, račun primarne distribucije dohotka, račun sekundarne distribucije dohotka, račun korištenja raspoloživog dohotka, račun kapitala i račun financiranja), a ostali ekonomski tokovi su prikazani u dva računa (Tekući računi i Računi akumulacije).

3.3. Usklađenost MRSJS i statističkih standarda

MRSJS određuju kriterije za priznavanje, mjerenje, prezentiranje i objavu učinaka transakcija i poslovnih događaja u financijskim izvještajima opće namjene radi zadovoljenja informacijskih potreba korisnika koji nisu u mogućnosti zahtijevati posebne i dodatne podatke (eksterni korisnici poput poreznih obveznika, članovi parlamenta, vjerovnici, dobavljači, javnost, zaposlenici i drugi) /10/.

Računovodstveni standardi (MRSJS) i statistički standardi temelje se na obračunskoj osnovi. Obuhvat subjekata na koje se primjenjuju pravila MRSJS razlikuje se od obuhvata subjekata na koje se primjenjuju pravila statističkih sustava (slika 1.).

Slika 1. Obuhvat međunarodnih računovodstvenih i statističkih sustava



Izvor: /1, str. 7./.

Iako je iz slike 1. razvidno da je pokrivenost pojedinih standarda različita, cilj je postići što viši stupanj usklađenosti u dijelu u kojemu se taj obuhvat preklapa.

Temeljne razlike između međunarodnih računovodstvenih i statističkih standarda prikazane su u sljedećoj tablici.

Tablica 5. Ključne razlike između MRSJS i statističkih sustava izvještavanja

| <i>Područje razlike</i> | <i>Statistički sustavi</i> | <i>MRSJS</i> |
|---|---|---|
| Vrsta izvještaja koji su rezultat svakog sustava | Nerevidirani statistički izvještaji u propisanom formatu | Revidirani financijski izvještaji opće namjene koji zadovoljavaju minimalne informacijske zahtjeve i sadrže propisane izvještaje, ali bez propisanoga formata tih izvještaja |
| Definicija subjekta | Subjekt je sektor opće države i izvještava se samo o tom sektoru | Primjenjuju se na sve subjekte javnoga sektora i državu u cjelini na temelju kontrole (iako MRSJS 22 propisuje izvještavanje o sektoru opće države, zahtijeva se sastavljanje konsolidiranih financijskih izvještaja) |
| Računovodstvena osnova | Samo obračunska osnova (iako većina zemalja još uvijek izvještava na novčanoj osnovi) | Obračunska osnova ili novčana osnova |
| Vrjednovanje imovine | Trenutna tržišna vrijednost | Po trošku ili fer vrijednosti |
| Neto vrijednost ili neto kapital | Nije izravno priznat | Temeljno načelo obračunske osnove |
| Koncept značajnosti i usklađenost s prethodnim razdobljima | Ne prepoznaje | Temeljni koncept u financijskom izvještavanju |
| Kontni plan | Detaljno propisan | Nije propisan |
| Terminologija | Temelji se na pojmovima koji se najčešće koriste u statistici, za fiskalne i makroekonomske analize | Računovodstvena terminologija koja se koristi i u poduzetničkome računovodstvu |

Izvor: /14, str. 24. - 25./.

Analitički okvir financijskog izvještavanja formira se kroz određivanje vrsta, strukture i sadržaja financijskih izvještaja koje je potrebno sastaviti. Pristupi izgradnji analitičkoga okvira financijskoga izvještavanja razlikuju se ovisno o tome radi li se o statističkome pristupu koji je usmjeren na agregatne podatke (makro razina) ili se radi o računovodstvenome pristupu koji je usmjeren na pojedinačne podatke (mikro razina). Nadalje, razlikuju se i ciljevi financijskoga izvještavanja. Statistika državnih financija je kvantitativni alat koji pomaže makroekonomistima u analiziranju utjecaja državnih mjera i politika na ekonomska kretanja u zemlji te u ocjenjivanju održivosti i kvalitete tih mjera i politika /17, str. 94./.

Suprotno, računovodstvo i eksterni financijski izvještaji informiraju menadžere i ostale zainteresirane korisnike odgovarajućim računovodstvenim informacijama koje su važne i korisne u donošenju odluka te koje omogućuju uspostavljanje sustava odgovornosti unutar subjekta.

S obzirom na minimalne zahtjeve za prezentiranjem informacija u temeljnim financijskim izvještajima, koji su određeni u MRSJS 1 *Prezentiranje financijskih izvještaja* /10/, MRSJS određuju i propisuju klasifikaciju imovine, obveza, prihoda i rashoda. U priručniku Statistike državnih financija (GFS 2001) detaljno se propisuju računi ekonomske klasifikacije i njihov sadržaj te se od zemalja zahtijeva izvještavanje prema tako definiranim računima. Statistika državnih financija svakoj državi ostavlja mogućnost da samostalno definiira ekonomsku klasifikaciju te se u tome slučaju zahtijeva sastavljanje vezne tablice koja ukazuje na odnos između te klasifikacije i ekonomske klasifikacije propisane u GFS-u.

Tablica 6. Usporedni prikaz financijskih izvještaja prema zahtjevima GFS-a i MRSJS

| <i>Izveštavanje prema zahtjevima GFS-a</i> | <i>Izveštavanje prema zahtjevima MRSJS</i> |
|--|---|
| Bilanca | Izveštaj o financijskom položaju |
| Izveštaj o poslovanju države | Izveštaj o financijskom uspjehu |
| Izveštaj o ostalim ekonomskim tokovima | Izveštaj o promjenama u neto imovini/kapitalu |
| Izveštaj o izvorima i korištenju novca | Izveštaj o novčanom toku |
| - | Računovodstvene politike i bilješke uz financijske izvještaje |

Izvor: sistematizacija autora prema /10; 11/.

Sličnosti i razlike između pojedinih financijskih izvještaja temeljem ova dva sustava mogu se sažeti u sljedeće:

- MRSJS ne sadrže informacije i ne razlikuju je li neka imovina stečena tržišnim ili netržišnim sredstvima;
- MRSJS ne razlikuju svrhu za koju je neka imovina stečena;
- MRSJS ne razlikuju financijsku i nefinancijsku imovinu, ali iz korištenih opisa moguće je napraviti takvu diferencijaciju;
- GFS ne razlikuje tekuću i netekuću imovinu i obveze;
- navedene razlike u klasifikaciji ekonomskih kategorija mogu se ublažiti kroz prikladno obilkovan kontni plan;
- koncept prihoda i rashoda razlikuje se između MRSJS i GFS-a (npr. različit je koncept amortizacije primijenjen u MRSJS u odnosu na koncept potrošnje fiksne imovine koji je predviđen u GFS-u);
- Izveštaj o izvorima i korištenju novca prema GFS-u te Izveštaj o novčanom toku prema MRSJS su usklađeni, a moguće razlike mogu proizaći iz različite klasifikacije primitaka i izdataka;
- Izveštaj o ostalim ekonomskim tokovima prema GFS-u i Izveštaj o promjenama u neto imovini/kapitalu prema MRSJS najviše se razlikuju zbog različite svrhe i ne mogu se uspoređivati.

Jedan od pomaka u procesu usklađivanja računovodstvenih i statističkih standarda predstavlja razvoj MRSJS 22 *Objavljivanje financijskih informacija o sektoru opće države*, kojim se i u MRSJS daje preporuka za izvještavanje o sektoru opće države. MRSJS 22 daje

smjernice za izvještavanjem o sektoru opće države onim državama koje odaberu navedene informacije objavljivati u svojim konsolidiranim financijskim izvještajima. Objavljivanje odgovarajućih financijskih informacija o sektoru opće države može povećati transparentnost financijskih izvještaja te osigurati bolje razumijevanje odnosa između tržišnih i netržišnih aktivnosti države te između financijskih izvještaja opće namjene (za eksterne korisnike) i statističkih izvještaja.

3.4. Usklađenost proračunskog računovodstva Republike Hrvatske s računovodstvenim i statističkim standardima

Institucionalno gledano, sustav proračuna u Republici Hrvatskoj odnosi se na sektor opće države. Opća država se sastoji od središnje države, jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave – županija, gradova i općina (njihovi proračuni i proračunski korisnici). Središnja država obuhvaća sve subjekte koji kao svoju temeljnu aktivnost izvršavaju funkcije države, a čine ju: državni proračun, proračunski korisnici državnog proračuna i izvanproračunski fondovi. Obuhvat obveznika koji su dužni primjenjivati računovodstvo proračuna u Republici Hrvatskoj vezan je uz obuhvat utvrđen GFS-om jer je sustav postavljen na način da se iz konsolidiranih izvještaja opće države osiguravaju podaci za potrebe izvještavanja za GFS. Međutim, ipak se pri definiranju obveznika primjene računovodstva proračuna koristi računovodstveni pristup, odnosno subjektima koji statistički gledano trebaju biti obuhvaćeni u podacima GFS-a, a da im je istodobno puno bolje rješenje primjena poduzetničkoga računovodstva, propisuje se primjena proračunskog računovodstvenoga sustava, ali samo u pogledu izvještavanja /17, str. 91./.

Prilikom sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja važno je obuhvatiti sve podatke za svakoga pojedinoga subjekta unutar opće države. Stoga su i MRSJS usmjereni na definiranje sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja /10/ kako bi se podacima obuhvatio čitavi sektor opće države, ali pri tome se MRSJS ne bave definiranjem obuhvata pojedinoga sektora. U Republici Hrvatskoj od 2002. godine svi subjekti opće države primjenjuju računski plan unutar kojega je uspostavljena veza sa statističkim kodovima temeljenim na GFS-u. U Republici Hrvatskoj statistički podatci se ne prikupljaju kroz posebne statističke izvještaje već su podatci iz financijskih izvještaja glavni input odnosno baza podataka za statističke obrade. Iz toga je vidljivo da su sustav proračunskoga računovodstva i financijskoga izvještavanja i sustav statističkoga izvještavanja vrlo približeni čime se osigurava veća efikasnost, brzina i transparentnost u kreiranju statističkih podataka.

Ekonomska klasifikacija koja se primjenjuje u hrvatskome sustavu proračuna temelji se na ekonomskoj klasifikaciji što ju je propisao GFS. Usklađenost klasifikacije značajno olakšava sastavljanje izvještaja, a samim time je i značajan doprinos usporedivosti među zemljama. Također, klasifikacija funkcija države (COFOG) se primjenjuje u hrvatskoj praksi.

U definiranju i oblikovanju analitičkoga okvira financijskoga izvještavanja u sustavu proračunskoga računovodstva u Republici Hrvatskoj istodobno su zadovoljeni zahtjevi statistike i računovodstva. Proračunsko računovodstvo u Republici Hrvatskoj znatno je usklađeno sa zahtjevima GFS-a:

- ekonomska klasifikacija prema kojoj su definirani računi računskoga plana proračunskoga računovodstva u Republici Hrvatskoj temelji se na ekonomskoj klasifikaciji propisanoj GFS-om;

- analitički okvir financijskoga izvještavanja u proračunskome računovodstvu u Republici Hrvatskoj prilagođen je zahtjevima GFS-a, odnosno uspostavljen je prema modelu GFS-a;
- definiranje obuhvata sektora opće države prilagođeno je zahtjevima GFS-a.

Razlike proizlaze iz primjene različitih računovodstvenih osnova: proračunsko računovodstvo Republike Hrvatske temelji se na primjeni modificirane obračunske osnove, dok se GFS temelji na primjeni obračunske osnove.

Tablica 7. Usporedni prikaz financijskih izvještaja prema zahtjevima GFS-a, MRSJS i proračunskoga računovodstva Republike Hrvatske

| <i>Izvještavanje prema zahtjevima GFS-a</i> | <i>Izvještavanje prema zahtjevima MRSJS</i> | <i>Izvještavanje u proračunskome računovodstvu RH</i> |
|---|---|--|
| Bilanca | Izvještaj o financijskom položaju | Bilanca |
| Izvještaj o poslovanju države | Izvještaj o financijskom uspjehu | Izvještaj o prihodima i primicima, rashodima i izdacima |
| Izvještaj o ostalim ekonomskim tokovima | Izvještaj o promjenama u neto imovini/kapitalu | Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza |
| Izvještaj o izvorima i korištenju novca | Izvještaj o novčanom toku | Izvještaj o novčanom toku |
| - | Računovodstvene politike i bilješke uz financijske izvještaje | Bilješke |

Izvor: sistematizacija autora prema /10; 11; 13/.

Uz navedene temeljne financijske izvještaje, proračunski korisnici u Republici Hrvatskoj sastavljaju i dodatne financijske izvještaje:

1. Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji;
2. Izvještaj o obvezama; i
3. Izvještaj o prihodima i rashodima korisnika proračuna.

Sukladno postavljenom računovodstveno-informacijskom sustavu koji se temelji na primjeni modificirane obračunske osnove, definiran je tome primjereni sustav financijskoga izvještavanja. Tablica 7. pokazuje da temeljni financijski izvještaji prema oba sustava pružaju informacije o financijskome položaju subjekta javnoga sektora, uspješnosti poslovanja i novčanim tokovima i da su temeljni financijski izvještaji prema oba sustava usklađeni u formalnome smislu. Suštinska usklađenost provjerena je kroz analizu strukture i sadržaja temeljnih financijskih izvještaja prema zahtjevima oba sustava.

Republika Hrvatska, kao zemlja koja ima status kandidatkinje za članstvo u Europskoj uniji, obvezna je uskladiti nacionalno zakonodavstvo s pravnom stečevinom Europske

unije. U narednim godinama, takve prilagodbe će izazvati, između brojnih drugih, i promjene na području fiskalne politike i sustava proračuna te će biti nužno prilagoditi statističko izvještavanje zahtjevima ESA-e. Uspoređujući kriterije temeljem kojih je definiran sadašnji obuhvat sektora opće države u Republici Hrvatskoj koji je prilagođen zahtjevima GFS-a i zahtjeva definiranih ESA-om, razvidno je da će s ulaskom u Europsku uniju sigurno doći do promjena obuhvata sektora opće države u odnosu na postojeći obuhvat, poglavito u dijelu izvanproračunskih korisnika. Analitički okvir financijskoga izvještavanja u sustavu proračuna Republike Hrvatske prilagođen je zahtjevima GFS-a te ima iste različitosti kao GFS i ESA.

4. ZAKLJUČAK

Zbog različite svrhe i ciljeva izvještavanja računovodstveni i statistički sustavi teško da će ikada biti u potpunosti usklađeni. Unatoč tome, SNA, GFS, ESA i MRSJS značajno su harmonizirani u posljednjih petnaest godina pri čemu najvažniji korak u harmonizaciji predstavlja obvezna primjena obračunske osnove. Između GFS-a, ESA-e i SNA postoje razlike u obuhvatu transakcija, pri čemu SNA pruža najširi obuhvat informacija jer je usredotočen na sveukupno gospodarstvo neke zemlje, odnosno na javni i privatni sektor u cjelini. Analitički okvir financijskoga izvještavanja značajnije je usklađen između GFS-a i MRSJS u odnosu na njihovu usklađenost s ostalim statističkim sustavima (ESA i SNA).

Budući su države pod snažnim utjecajem i pritiskom profesionalnih računovodstvenih tijela, inozemnih partnera i organizacija koje se bave problematikom vezanom uz transparentnost državnoga poslovanja te koji zahtijevaju objavu financijskih izvještaja opće namjene usklađenih s MRSJS, dok s druge strane postoje potrebe za fiskalnom i ekonomskom analizom koja se obavlja u skladu sa statističkim standardima, za očekivati je da će zemlje zadržati oba sustava financijskoga izvještavanja, a usklađenost među njima ovisi o daljnjim harmonizacijskim postupcima regulatornih tijela odgovornih za pojedine standarde.

LITERATURA

1. Athukorala, S. L., Reid, B. (2003), *Accrual budgeting and accounting in government and its relevance for developing member countries*, Asian Development Bank, Manila, Philippines.
2. Barton, A. (1999), Public and Private Sector Accounting – The non-identical twins, *Australian Accounting Review*, Vol. 9, No. 2, str. 22. - 31.
3. Ellwood, S., Newbury, S. (2006), A bridge too far: a common conceptual framework for commercial and public benefit entities, *Accounting and Business Research*, Vol. 36, No. 2, str. 19. - 32.
4. Ernst & Young (2010), *Toward transparency: A comparative study of governmental accounting in Europe*, Ernst & Young i ARPS – Accounting Research Public Sector Centre of the Ghent University.
5. European Communities (1995), *European System of Accounts*, European Communities, Luxembourg.

6. Hodges, R., Mellett, H. (2003), Reporting Public Sector Financial Results, *Public Management Review*, Vol. 5, No. 1, str. 99. - 113.
7. IFAC (1993), *Study 2 Elements of the Financial Statements of National Governments*, Public Sector Committee, New York, USA, dostupno na: <http://web.ifac.org/publications/international-public-sector-accounting-standards-board/studies-and-research-reports>, pristupljeno 01. 09. 2012.
8. IFAC (1996), *Study 9 Definition and Recognition of Revenues*. Public Sector Committee, New York, USA, dostupno na: <http://web.ifac.org/publications/international-public-sector-accounting-standards-board/information-and-other-papers#no-3-perspectives-on-acc>, pristupljeno 01. 09. 2012.
9. IFAC (2005), *International Public Sector Accounting Standards (IPSASs) and Statistical Bases of Financial Reporting: An Analysis of Differences and Recommendations for Convergence*, International Public Sector Accounting Board, New York, USA, dostupno na: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/international-public-sector.pdf>, pristupljeno 6. 09. 2012.
10. IFAC (2012), *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. International Public Sector Accounting Board, New York, USA, dostupno na: http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/B12_Glossary2012.pdf, pristupljeno 4. 09. 2012.
11. IMF (2001), *A Manual on Government Finance Statistics (GFS 2001)*, International Monetary Fund, Washington, D. C.
12. Narodne novine (2009.), *Međunarodni standardi financijskog izvještavanja*, Narodne novine, broj 136/2009.
13. Narodne novine (2011.), *Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu*, Narodne novine, broj 32/2011.
14. Parry, M. (2011), International Standards for Accounting and Statistics, *International Journal of Governmental Financial Management*, Vol. XI, No. 2, str. 20. - 32.
15. Perčević H. (2011.), Koje izmjene nas očekuju u 2011.?, *Računovodstvo i financije*, broj 1, str. 74. - 76.
16. United Nations (1993), *System of National Accounts*, United Nations, New York, USA.
17. Vašiček, V., Maletić, I. (2003.), Mogućnosti i potrebe usklađivanja međunarodnih statističkih i računovodstvenih standarda za javni sektor, *XXXVIII. simpozij Računovodstvo, financije i revizija u suvremenim gospodarskim uvjetima*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 86. - 102.
18. Vašiček, D., Lončar-Galek, D., ur., (2007.), *Računovodstvo proračuna: osnove sustava, primjeri knjiženja, propisi, računski plan*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb.