

prof.dr.sc. Vesna Vašiček

Ekonomski fakultet, Sveučilište u Zagrebu, RH

vvasicek@efzg.hr

USKLAĐENOST FINACIJSKIH IZVJEŠTAJA PRORAČUNA I PRORAČUNSKIH KORISNIKA U REPUBLICI HRVATSKOJ S MEĐUNARODNIM RAČUNOVODSTVENIM STANDARDIMA ZA JAVNI SEKTOR

Pregledni rad

Sažetak

Istraživanje se bavi usporedbom 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). U razmatranje su uzeti standardi koji se izravno tiču financijskog izvještavanja, nekonsolidiranog, a to su: MRSJS 1 Prezentiranje financijskih izvještaja i MRSJS 2 Izvještaji o novčanom toku.

Cilj i svrha istraživanja je utvrditi razinu usklađenosti propisanog računovodstvenog i izvještajnog okvira s MRSJS. Relevantnost istraživanja proizlazi iz činjenice da je Republika Hrvatska s članstvom u Europskoj uniji preuzela, između ostalog, i obvezu harmonizacije državnog računovodstva¹, financijskog izvještavanja državnih jedinica i državne statistike sa zahtjevima Europske unije. 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. S druge strane, relevantnosti istraživanja pridonosi i činjenica da je 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. Istraživanje je kvalitativne naravi i temelji se na proučavanju relevantnih izvora (zakonskog okvira, MRSJS) i istraživanju značaja objava prema jednom i drugom izvoru te kvantitativne naravi u istraživanju sličnosti i razlika pri čemu je upotrijebljena formula koja u odnos stavlja broj elemenata definiran kroz nacionalnu regulativu u odnosu na broj elemenata definiran kroz MRSJS.

¹ U dijelovima teksta koji se sadržajem odnose na prikaz za Republiku Hrvatsku, pretežito se koristi pojam proračunsko računovodstvo te financijski izvještaji proračuna i proračunskih korisnika, a što je u skladu s zakonskim okvirom u Republici Hrvatskoj. U dijelovima teksta koji se sadržajem odnose na međunarodne izvore, prvenstveno MRSJS, koriste se izrazi državna jedinica, subjekti javnog sektora, jedinice javnog sektora.

Dodatno se, kroz ovo istraživanje uočava koje su objave financijskih izvještaja prema MRSJS zahtjevne za primjenu na nacionalnoj razini i iz kojih razloga.

Ključne riječi: *financijski izvještaji proračuna, usklađenost, Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor*

JEL: M40

1. UVOD

U velikom broju zemalja prisutni su procesi harmonizacije državnog/proračunskog računovodstva. Međutim, promatraju li se rezultati provedenih reformi u pogledu primjene obračunske osnove u računovodstvu, primjene Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor i/ili nacionalnih računovodstvenih standarda za javni sektor te primjene obračunske osnove u proračunu, može se zaključiti da smo još uvijek daleko od harmonizacije na globalnoj razini. (Christiaens et al., 2010; Bellanca S., Vandernoot J., 2013; Roje G., Vašiček V., Vašiček D., 2010; Vašiček, 2004., Ernst@Young, 2012, i drugi)

Republika Hrvatska je u razdoblju od stjecanja samostalnosti do danas pod utjecajem međunarodnih financijskih institucija (prvenstveno Međunarodnog monetarnog fonda) i pristupa te članstva u Europskoj uniji, ali i na temelju samosvijesti o potrebi dostizanja međunarodnih standarda i normi u svim područjima rada i djelovanja, poduzimala, s manjim ili većim intenzitetom i dinamikom, niz reformi i imala aktivnosti usmjerene na unapređenje proračunskog, računovodstvenog i izvještajnog sustava.

Perspektive razvoja proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj nužno je sagledati kroz njeno članstvo u EU. Tome u prilog ide (a) smjernica Direktive Europskog vijeća o zahtjevima za proračunske okvire zemalja članica EU (Official Journal of the European Union, 2011) prema kojoj države članice moraju imati uspostavljene državne računovodstvene sustave, primjenjujući obračunsku računovodstvenu osnovu, te sveobuhvatno i dosljedno obuhvaćajući sve pod-sektore opće države kao što je definirano Uredbom (EZ) br. 2223/96 (ESA 2010), (b) proces harmonizacije računovodstvenih standarda za javni sektor u EU koja implicira razvoj Europskih računovodstvenih standarda za javni sektor (EPSAS)², a kao referentna osnova za izradu istih poslužiti će upravo sadašnji IPSAS³. Prema Izvješću Europske komisije za Europsko vijeće i Europski parlament (European Commission, 2013), namjera je da se budućim EPSAS potakne pitanje usklađivanja računovodstvenih

² EPSAS je skraćenica za European Public Sector Accounting Standards. EPSAS se u domaćoj literaturi navode i pod nazivom Europski računovodstveni standardi za javni sektor.

³ IPSAS je skraćenica za International Public Sector Accounting Standards. U prijevodu je skraćenica MRSJS Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor. Pojmovi i skraćenice koriste se kao istoznačnice, a upotrebljavaju se ovisno o izvoru.

osnova u sustavima državnog računovodstva i budžetiranja (pripreme i izvršenja proračuna) te državne statistike s ciljem potpune usklađenosti unutar i između država članica EU. (Vašiček V., Roje G., 2014:186)

Primjena obračunske osnove otvara mnogo pitanja. Doprinos ovog rada vidi se u prikazu razine usklađenosti financijskog izvještavanja proračuna i proračunskih korisnika u Republici Hrvatskoj u odnosu na zahtjeve koji proizlaze iz primjene MRSJS, a što je korisno u razmatranju uzroka i učinaka razlika i mogućnosti njihovog prevladavanja, što može biti korisno svim dionicima u procesima prilagodbe koja se očekuje u budućim razdobljima.

2. OKVIR RAČUNOVODSTVA I FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA

U tablici 1. dane su najvažnije odrednice i obilježja nacionalne regulative i MRSJS s ciljem da se istaknu polazne pretpostavke i konceptijski okvir te različiti pristupi i primijenjene metodologije. Navedeno je relevantno za razumijevanje razlika između nacionalne regulative i MRSJS u pojedinim dijelovima, elementima i područjima proračunskog računovodstva i financijskog izvještavanja, a koje se pojavljuju kao posljedica razlika samog koncepta i pristupa koji je uvjetovan širim okvirom - sustavom proračuna i javnih financija.

Tablica 1. Usporedba osnovnih odrednica MRSJS i nacionalne regulative

MRSJS ⁴	Zakonski okvir računovodstva proračuna i financijskog izvještavanja
<p><i>Predgovor MRSJS⁵</i> - Preface to International Public Sector Accounting Standards - IPSASB</p> <p><i>Priručnik⁶</i> - Handbook of International Public - Sector Accounting Pronouncements, Volume I, Volume II</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)

⁴ Izvor koji je korišten za prikaz MRSJS je knjiga Grupa autora (2015), Harmonizacija proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj s Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor, (redakcija V.Vašiček), TIM4PIN d.o.o. za svjetovanje, Zagreb.

⁵ Vidjeti Preface to International Public Sector Accounting Standards u IPSASB (2014 Edition): Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume I.

⁶ IPSASB (2014 Edition): Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume I (str. 1-847); IPSASB (2014 Edition): Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements Volume II (str. 848-1687). Javno dostupno na: <http://www.ifac.org/publications-resources/2014-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>

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> <p>Državni poduzetnički subjekti (javna poduzeća - trgovačka društva i druge pravne osobe u kojima država, odnosno jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave ima odlučujući utjecaj na upravljanje) ne primjenjuju sustav proračunskog računovodstva već sustav računovodstva poduzetnika utemeljen na Zakonu o računovodstvu (Nar. nov. 109/2007 i 54/2013).</p> <p>U cilju preciznijeg obuhvata svih subjekata u sektor opće države, a sukladno Zakonu o proračunu, ustrojen je registar proračunskih korisnika⁷ temeljem kriterija usklađenih sa zahtjevima međunarodnih sustava državne financijske statistike.</p>
Računovodstvena osnova	Računovodstvena osnova
Puni nastanak događaja	Modificirani nastanak događaja

Izvor: obrada autora⁷

⁷ U smislu Zakona o proračunu i Pravilnika o utvrđivanju korisnika proračuna i vođenju Registra korisnika proračuna: registar korisnika državnog proračuna i proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave popis je proračunskih korisnika i izvanproračunskih korisnika. Proračunski korisnici su državna tijela i tijela jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, ustanove, vijeća manjinske samouprave, proračunski fondovi i mjesna samouprava čiji se rashodi za zaposlene i/ili materijalni rashodi osiguravaju u proračunu. Kriteriji za utvrđivanje statusa proračunskog korisnika utvrđeni su podzakonskim aktom, i to:

· Korisnik je registrirana pravna osoba osnovana od strane središnje ili lokalne države,

· Korisnik je u pretežitom vlasništvu države,

· Korisniku se financira 50% ili više od 50% ukupnih rashoda iz proračuna.

Izvanproračunski korisnici jesu izvanproračunski fondovi, trgovačka društva i druge pravne osobe u kojima država, odnosno jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave ima odlučujući utjecaj na upravljanje. Aktualni registar korisnika proračuna ažurira se i objavljuje redovito u Narodnim novinama, a dostupan je i na internet stranici Ministarstva financija: <http://www.mfin.hr/hr/proracunsko-racunovodstvo>

Usporedni prikaz daje uvid u slijedeće:

- 1) Okvir računovodstva i financijskog izvještavanja u Republici Hrvatskoj definiran je zakonskim okvirom i provedbenim propisima iz područja proračuna te nisu razvijani niti usvojeni računovodstveni standardi za javni sektor. Ta činjenica je relevantna za kvalitetu same usporedbe jer su dokumenti zakonskog okvira drugačije strukturirani od računovodstvenih standarda. U Republici Hrvatskoj postoje dva podzakonska akta koja definiraju proračunsko računovodstvo i financijsko izvještavanje: Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu (Narodne novine, 2014) kojim je reguliran sadržaj računskog plana i pravila evidencije u sustavu proračuna, te Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (Narodne novine, 2015) kojim je regulirano financijsko izvještavanje. Uz navedeno posebno je regulirano izvještavanje o izvršavanju proračuna kroz Pravilnik o polugodišnjem i godišnjem izvještaju o izvršenju proračuna (Narodne novine, 2013). U MRSJS kroz do sada objavljena 32 MRSJS naglasak je stavljen na financijsko izvještavanje za opće namjene temeljeno na obračunskoj osnovi i usmjereno vanjskim korisnicima. Na polaznu strukturu MRSJS utječe činjenica da su nastali na predlošku Međunarodnih računovodstvenih standarda (MRS) i Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (MSFI) namijenjenih profitnim subjektima te samim time imaju strukturu koja otežava usporedbu s zakonskim okvirom u Republici Hrvatskoj koji ima svoj izvor i uporište u regulaciji sustava javnih financija.
- 2) Područje primjene i obveznici primjene podudarni su u velikoj mjeri. Međutim postoji značajna razlika koja je relevantna za razumijevanje različitosti cilja i svrhe izvještavanja te primijenjene osnove. U odnosu na MRSJS razlika u obuhvatu obveznika primjene proračunskog računovodstva i financijskog izvještavanja u Republici Hrvatskoj prema Pravilniku o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu je u obveznom izvještavanju proračuna. Propisani izvještajni sustav primjenjuje se na središnji proračun i proračune jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave i na izvještavanje proračunskih i izvanproračunskih korisnika koji se iz njih dominantno financiraju. MRSJS su usmjereni na izvještavanje subjekata javnog sektora (proračunskih i izvanproračunskih korisnika).
- 3) U proračunskom računovodstvu i financijskom izvještavanju u Republici Hrvatskoj propisana je modificirana obračunska osnova i dane su osnovne odrednice njene primjene dok su MRSJS temeljeni na primjeni pune obračunske osnove. Navedeno je relevantno u razumijevanju usporedbe gdje navođenje objave određenih elemenata može značiti da su elementi objavljeni, ali da je primijenjena drugačija osnova priznavanja i mjerenja, što otežava usporedbu.

3. USPOREDBA TEMELJNIH FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA

U cilju usporedbe sadržaja i objava izvještaja prema nacionalnoj regulativi i MRSJS postavljena su slijedeća istraživačka pitanja:

- 1) Koji elementi MRSJS 1 Presentiranje financijskih izvještaja i MRSJS 2 Izvještaji o novčanom toku nisu objavljeni prema nacionalnoj regulativi?
- 2) 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

$$\text{postotak usklađenosti} = \frac{\text{broj elemenata definiran nacionalnim okvirom}}{\text{broj elemenata definiran MRSJS}}$$

Tablica 2. Usporedba elemenata sadržanih u nacionalnoj regulativi s elementima MRSJS

ELEMENTI MRSJS	Elementi koje sadrži nacionalna regulativa Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu	Postotak usklađenosti
Cilj i djelokrug	Zakonska osnova normiranja, Obveznici primjene, Predmet normiranja	0 %
Namjena financijskih izvještaja	Osnovna svrha financijskih izvještaja jest dati informacije o financijskom položaju i uspješnosti ispunjenja postavljenih ciljeva (poslovanja) proračuna, proračunskih i izvanproračunskih korisnika	50%
Kvalitativna obilježja financijskih izvještaja		
- Razumljivost	Ističe se primjena općeprihvaćenih	0 %
- Relevantnost	računovodstvenih načela točnosti, istinitosti,	0 %
- Materijalnost	pouzdanosti i pojedinačnog iskazivanju poslovnih	0 %
- Pouzdanost	događaja bez detaljnijeg pojašnjenja navedenih	100 %
- Sadržajnost	obilježja	0 %
- Neutralnost		0 %
- Razboritost		0 %
- Potpunost		0 %
- Usporedivost		0 %
- Pravodobnost		0 %
- Uravnoteženost		0 %

<p>Definicije elemenata financijskih izvještaja</p> <p>Imovina je resurs koji kontrolira subjekt kao rezultat prošlih događaja i od koje se očekuje priljev ekonomskih koristi u subjekt.</p> <p>Obveze su sadašnje obveze subjekta koje proizlaze iz prošlih događaja, čije se pokriće očekuje da će dovesti do odljeva onih sredstava iz subjekta koji nose ekonomsku korist ili uslužni potencijal.</p> <p>Prihod je bruto priljev ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala tijekom izvještajnog razdoblja kada ti priljevi za posljedicu imaju povećanje neto imovine/ glavnice, s izuzećem onih povećanja koja se odnose na doprinose od vlasnika</p> <p>Rashodi su smanjenja ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala tijekom izvještajnog razdoblja u obliku odljeva ili potrošnje sredstava ili stečenih obveza koje rezultiraju smanjenjem neto imovine/glavnice, osim onih koje se odnose na raspodjele vlasnicima.</p> <p>Neto imovina/glavnica je preostali udjel u imovini subjekta nakon što se izuzmu sve njegove obveze.</p>	<p>Imovina jesu resursi koje kontrolira proračun odnosno proračunski korisnici kao rezultat prošlih događaja i od kojih se očekuju buduće koristi u obavljanju djelatnosti.</p> <p>Obveze su neizmirena dugovanja proračuna odnosno proračunskih korisnika proizašle iz prošlih događaja, za čiju se namiru očekuje odljev resursa.</p> <p>Prihod je povećanje ekonomskih koristi tijekom izvještajnog razdoblja u obliku priljeva novca i novčanih ekvivalenata.</p> <p>Rashodi su smanjenja ekonomskih koristi u obliku smanjenja imovine ili povećanja obveza.</p> <p>MRSJS definiraju neto imovinu kao preostali iznos u imovini subjekta nakon što se izuzmu sve njegove obveze, a nacionalna regulativa definira vlastite izvore kao ostatak imovine nakon odbitka svih obveza.</p>	<p>100%</p> <p>100%</p> <p>50%</p> <p>75%</p> <p>75%</p>
<p>Financijski izvještaji</p> <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 	<p>Financijski izvještaji se sastavljaju na sljedećim obrascima:</p> <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. 	<p>75%</p> <p>50%</p> <p>0%</p> <p>0%</p> <p>25%</p>

Izvor: obrada autora

Napomena: Postotak usklađenosti određen je na slijedeći način:

1. 100% - potpuna usklađenost
2. 75%
3. 50% djelomična usklađenost, definirano kroz tri stupnja prema procjeni
4. 25%
5. 0 % – nije usklađeno, nije objavljeno

U okviru nacionalne regulative navodi se zakonska osnova donošenja pravilnika o računovodstvu i financijskom izvještavanju te predmet normiranja kao i obveznici primjene. Pravilnikom o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu propisuje se oblik i sadržaj financijskih izvještaja, razdoblja za koja se sastavljaju te obveza i rokovi njihova podnošenja (Narodne novine, 2015). U nacionalnoj regulativi nije naglašen cilj i djelokrug, namjena, tj. svrha izvještavanja na način kako je to istaknuto u MRSJS.

U MRSJS 1 Presentiranje financijskih izvještaja navodi se cilj i namjena financijskih izvještaja te se ističu koristi od informacija sadržanih u financijskim izvještajima. Cilj sastavljanja i prezentiranja financijskih izvještaja je pružiti informaciju o financijskom položaju, uspješnosti i novčanom toku izvještajnog subjekta, koja je korisna širokom krugu korisnika u donošenju i ocjeni odluka o alokaciji resursa. MRSJS 1 posebno ističe specifične namjene kojima se moraju udovoljiti financijski izvještaji jedinica javnog sektora:

1. Pribavljanje informacije o izvorima, alokaciji i upotrebi financijskih resursa,
2. Pribavljanje informacija o tome kako jedinica financira svoje aktivnosti i udovoljava novčanim zahtjevima,
3. Pribavljanje informacija korisnih u procjeni sposobnosti jedinice za financiranje njenih aktivnosti i udovoljavanje njenim obvezama (redovnim i izvanrednim),
4. Pribavljanje informacije o financijskim uvjetima i promjenama u njima,
5. Pribavljanje zbirnih informacija korisnih u procjeni mogućnosti (izvršenja) jedinice u području troškova usluga, efikasnosti i izvršenja.

Financijski izvještaji također trebaju biti prezentirani korisnicima sa svrhom:

1. ukazivanja jesu li stečeni i upotrijebljeni resursi u skladu sa zakonskim i ugovornim zahtjevima, uključujući financijska ograničenja ustanovljena od strane nadležnih zakonskih autoriteta,
2. ukazivanja jesu li stečeni i korišteni resursi u skladu sa zakonski usvojenim proračunom. (Grupa autora, 2015:72)

U okviru nacionalne regulative navodi se osnovna svrha financijskih izvještaja jest dati informacije o financijskom položaju i uspješnosti ispunjenja postavljenih ciljeva (poslovanja) proračuna, proračunskih i izvanproračunskih korisnika. (Narodne novine, 2015). U okviru nacionalne regulative navodi se da se proračunsko računovodstvo temelji na općeprihvaćenim računovodstvenim načelima točnosti, istinitosti, pouzdanosti i pojedinačnom iskazivanju poslovnih događaja bez detaljnijeg pojašnjenja navedenih obilježja. Definicije elemenata financijskih izvještaja sadržane su u nacionalnoj regulativi 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. MRSJS definiraju neto imovinu kao preostali iznos u imovini subjekta nakon što se izuzmu sve njegove obveze, a nacionalna regulativa definira vlastite izvore kao ostatak imovine nakon odbitka svih obveza. Definijske razlike osnovnih elemenata financijskih izvještaja imaju svoj odraz na vrste i sadržaj temeljnih financijskih izvještaja.

U nacionalnom okviru sustav izvještavanja razdvaja se u dva seta izvještaja: financijski izvještaji prema Pravilniku o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu i 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, dok izvještaji o izvršenju proračuna prema Pravilniku o polugodišnjem i godišnjem izvještaju o izvršenju proračuna nisu, iz sljedećih razloga, uzeti u usporedbu na taj način.

Naime, odredbe Pravilnika o polugodišnjem i godišnjem izvještaju o izvršenju proračuna (Narodne novine, 2013) sadrže izvještaje koji su najuže povezani s izvršavanjem proračuna i koji u strukturi prate sadržaj i strukturu 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 što znači da je obuhvat obveznika primjene Pravilnika o polugodišnjem i godišnjem izvještaju o izvršenju proračuna sužen u odnosu na Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu. Razmatranje izvještaja o izvršavanju proračuna napravljenih prema Pravilniku o polugodišnjem i godišnjem izvještaju o izvršenju proračuna nije relevantno u kontekstu usporedbe s okvirom MRSJS prvenstveno iz razloga što je izvještaj usmjeren na izvršavanje proračuna i na suženi obuhvat obveznika (proračuni i izvanproračunski korisnici). Međutim, 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.

Primjena dualnog sustava u praksi (financijski izvještaji i izvještaji o izvršenju proračuna) u odnosu na prezentirani normativni okvir nije do kraja zaživjela. U praksi se pojavljuje problem kod uspoređivanja proračunskih informacija i računovodstvenih informacija o izvršenju proračuna. Činjenica je da je planiranje proračuna iskazano na novčanoj osnovi te izvještaji o izvršenju proračuna moraju slijediti proračunsku osnovu (osnovu na kojoj je izvršeno planiranje). S obzirom da je računovodstveni pogled promijenjen i da se rashodi priznaju na obračunskoj osnovi evidentno je postojanje različite proračunske i računovodstvene osnove. Izvještajni sustav je potrebno prilagoditi tome. U uvjetima postojanja različitih osnova (proračunske i računovodstvene) potrebno je Polugodišnji i godišnji izvještaj o izvršenju proračuna iskazati na proračunskoj osnovi, a u financijskim izvještajima iskazati razlike između tog izvještaja i financijskih izvještaja ističući razlike u podacima koji su posljedica primjene različitih osnova. Isto tako moguće je naglasiti razlike koje su posljedica primjene različitih klasifikacija podataka, kao i različitog obuhvata podataka s aspekta pristupa konsolidaciji (proračunski- statistički pristup, računovodstveni pristup). Postojeća praksa izvještavanja ne ističe razlike koje proizlaze iz primjene različitih osnova, što ima za posljedicu određeno nerazumijevanje i netransparentnost u izvještavanju.

Na probleme primjene različitih osnova upozorava i nalaz Državne revizije u kojem se ističe u Godišnjem izvještaju o izvršenju Državnog proračuna Republike Hrvatske za 2014.godinu da je iskazan manjak (deficit) opće države na temelju podataka koji proizlaze iz različitih računovodstvenih osnova, što ih proračunski i izvanproračunski korisnici primjenjuju u priznavanju prihoda i rashoda, stoga iskazani podaci o manjku (deficitu) nisu pouzdani (Državni ured za reviziju, 2015:3).

Zaključno, 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.

Nakon što su u komparaciju s MRSJS stavljeni financijski izvještaji prema Pravilniku o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu ističe se ključna razlika između izvještaja. Prema nacionalnom okviru ne sastavljaju se dva izvještaja: Izvještaj o promjenama u glavnici i Izvještaj o novčanom toku. Međutim, neke elemente izvještaja o promjenama u glavnici i izvještaja o novčanom toku nalazimo u drugim izvještajima koji se sastavljaju prema nacionalnom

okviru, ali s obzirom na različitu svrhu izvještavanja, primijenjene različite računovodstvene osnove i kriterije klasifikacije usporedba je otežana. Razlika se uočava i u bilješkama uz financijske izvještaje kao i u dva temeljna izvještaja: izvještaju o financijskom položaju i izvještaju o uspješnosti koji su prisutni u oba seta izvještaja, ali su različiti u sadržaju.

Procjena usklađenosti sadržaja temeljnih financijskih izvještaja navedena kroz postotke u tablici 1. Usporedba elemenata sadržanih u nacionalnoj regulativi i elemenata MRSJS dana je detaljnijom usporedbom elemenata financijskih izvještaja.

Izvještaj o financijskom položaju

Temeljni financijski izvještaj koji osigurava informaciju o financijskom položaju (bilanca) obvezan je za sastavljanje i prema MRSJS 1⁸ i prema nacionalnoj regulativi.

⁸ Prema Grupa autora (2015), Harmonizacija proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj s Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor, (redakcija V. Vašiček), TIM-4PIN d.o.o. za savjetovanje, Zagreb

Tablica 3. Izvještaj o financijskom položaju

MRSJS 1 – Izvještaj o financijskom položaju	Nacionalna regulativa <i>Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu – Bilanca na obrascu BIL</i>
<p>IMOVINA TEKUĆA (KRATKOTRAJNA) IMOVINA</p> <p>Novac i novčani ekvivalenti Potraživanja Zalihe Predujmovi Ulaganja Ostala kratkotrajna imovina <i>Ukupna kratkotrajna imovina</i></p> <p>DUGOTRAJNA IMOVINA</p> <p>Potraživanja Ulaganja Druga financijska imovina Infrastrukturna imovina, postroj. i oprema Zemljište i zgrade Nematerijalna imovina Ostala nefinancijska imovina <i>Ukupna dugotrajna imovina</i></p> <p>OBVEZE Tekuće (kratkoročne) obveze Dobavljači Kratkoročni krediti Tekući dio obveza po dugoročnim kreditima Rezerviranja Obveze prema zaposlenima Obveze za dospjele mirovine <i>Ukupne kratkoročne obveze</i></p> <p>DUGOROČNE OBVEZE</p> <p>Dobavljači i ostale obveze Zajmovi Rezerviranja Obveze prema zaposlenima Mirovine <i>Ukupne dugoročne obveze</i></p> <p>Ukupne obveze Neto imovina</p> <p>NETO IMOVINA/GLAVNICA Glavnica od strane drugih jedinica Rezerve Akumulirani viškovi/manjkovi Manjinski udjel</p> <p>UKUPNA NETO IMOVINA/GLAVNICA</p>	<p>IMOVINA Nefinancijska imovina Neproizvedena dugotrajna imovina Proizvedena dugotrajna imovina Plemeniti metali i ostale pohranjene vrijednosti Sitni inventar Dugotrajna nefinancijska imovina u pripremi Proizvedena kratkotrajna imovina</p> <p>Financijska imovina Novac u banci i blagajni Depoziti, jamčeni polozi i potraživanja od zaposlenih te za više plaćene poreze i ostalo Potraživanja za dane zajmove Vrijednosni papiri Dionice i udjeli u glavnici Potraživanja za prihode poslovanja Potraživanja od prodaje nefinancijske imovine Rashodi budućih razdoblja i nedospjela naplata prihoda</p> <p>OBVEZE I VLASTITI IZVORI OBVEZE Obveze za rashode poslovanja Obveze za nabavu nefinancijske imovine Obveze za vrijednosne papire Obveze za kredite i zajmove Odgođeno plaćanje rashoda i prihodi budućih razdoblja</p> <p>VLASTITI IZVORI Vlastiti izvori i ispravak vlastitih izvora Višak/manjak prihoda</p>

Izvor: obrada autora

Usporedni prikaz daje uvid u osnovne razlike u sadržaju izvještaja o financijskom položaju prema MRSJS 1 Prezentiranje financijskih izvještaja i nacionalnoj regulativi. 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. Razlike su uočavaju i u kategorizaciji imovine i obveza u nacionalnoj regulativi. 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 MRSJS 1 Prezentiranje financijskih izvještaja 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 MRSJS 1 Prezentiranje financijskih izvještaja 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.

Izvještaj koji se ne sastavlja prema nacionalnoj regulativi, a obavezan je izvještaj prema MRSJS 1 Prezentiranje financijskih izvještaja je Izvještaj o promjenama glavnice.

Izvještaj o promjenama glavnice

Prema MRSJS 1 Prezentiranje financijskih izvještaja zahtjeva se objava poslovnih događaja od utjecaja na glavicu. Izvještajni subjekt treba prezentirati kao, odvojeni dio svojih financijskih izvještaja, sljedeće:

- 1) višak ili manjak razdoblja,
- 2) svaku stavku prihoda ili rashoda koja se, u skladu sa zahtjevima iznesenim u drugim standardima, izravno priznaje u glavnice, i ukupan iznos tih stavaka,
- 3) kumulativni učinak promjena računovodstvenih politika i ispravke temeljnih pogrešaka obrađenih prema osnovnom postupku MRSJS 3 Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške.

Pored toga u istom izvještaju, ili u bilješkama, Standard nalaže objaviti i:

- 1) uplate vlasnika i raspodjele vlasnicima, prema njihovom vlasništvu,
- 2) stanje akumuliranih viškova ili manjkova na početku razdoblja, na datum bilance te promjene tijekom razdoblja,
- 3) posebno objavljene dijelove glavnice, usporedne knjigovodstvene iznose dijelova glavnice na početku i na kraju razdoblja i odvojeno prikazivanje za svaki dio (Grupa autora, 2015:77)

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. Sastavljanje i objava Izvještaja o promjenama glavnice postaje moguće s primjenom pune obračunske osnove tj. sa stvaranjem uvjeta za primjenu pune obračunske osnove pri čemu stvaranje uvjeta za primjenu pune obračunske osnove znači fiskalne, proračunske, financijske i druge prilagodbe sustava javnih financija.

Izvještaj o financijskoj uspješnosti

Temeljni financijski izvještaj koji osigurava informaciju o prihodima i rashodima je Izvještaj o financijskoj uspješnosti⁹ za koji MRSJS 1 Prezentiranje financijskih izvještaja nudi alternativne nazive: izvještaj o prihodima i rashodima, izvještaj o dobiti i gubitku, izvještaj o aktivnostima, izvještaj o dohotku.¹⁰ Klasifikacija rashoda može se izvršiti po dva kriterija: prema kriteriju prirodne vrste rashoda ili/i prema funkcionalnom kriteriju koji prepoznaje funkciju, namjenu ili program potrošnje. Kada su rashodi iskazani prema jednoj klasifikaciji treba ih dopuniti podacima o rashodima prema drugoj klasifikaciji i takvu dopunu objaviti u bilješkama.

Pravilnikom o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (Narodne novine, 2015) definiran je Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima

⁹ Statement of financial performance

¹⁰ Statement of revenues and expenses, Profit and loss statement; Operating statement, Income statement IPSAS 1, str. 20.

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 (Narodne novine, 2010). Usporedbom klasifikacije rashoda prema funkcijskoj klasifikaciji koja se primjenjuje u Hrvatskoj, kao i funkcionalnim kriterijem raspoređivanja rashoda iz poslovnih aktivnosti prema MRSJS 1 Prezentiranje financijskih izvještaja 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.

U Izvještaju o prihodima i rashodima, primicima i izdacima kombinira se priznavanje prihoda i rashoda na obračunskoj i na novčanoj osnovi, a nastavno na činjenicu da je pri priznavanju prihoda i rashoda korišteno modificirano načelo nastanka događaja. „Prihodi i rashodi iskazuju se uz primjenu modificiranoga računovodstvenog načela nastanka događaja. Modificirano računovodstveno načelo nastanka događaja znači da se:

- 1) ne iskazuje rashod amortizacije nefinancijske dugotrajne imovine,
- 2) ne iskazuju prihodi i rashodi uslijed promjena vrijednosti nefinancijske imovine,
- 3) prihodi priznaju u izvještajnom razdoblju u kojemu su postali raspoloživi i pod uvjetom da se mogu izmjeriti,
- 4) rashodi priznaju na temelju nastanka poslovnog događaja (obveza) i u izvještajnom razdoblju na koje se odnose neovisno o plaćanju,
- 5) rashodi za utrošak kratkotrajne nefinancijske imovine priznaju se u trenutku nabave i u visini njene nabavne vrijednosti. Iznimno, u djelatnosti zdravstva te u obavljanju vlastite trgovačke i proizvođačke djelatnosti rashodi za kratkotrajnu nefinancijsku imovinu iskazuju se u trenutku stvarnog utroška odnosno prodaje,
- 6) za donacije nefinancijske imovine iskazuju se prihodi i rashodi“ .(Narodne novine, 2014)

Prema Izvještaju o prihodima i rashodima, primicima i izdacima prezentirane su sve vrste prihoda i rashoda iz poslovanja i iz transakcija na nefinancijskoj imovini (prihodi od prodaje nefinancijske imovine, rashodi za nabavu nefinancijske imovine) te primici i izdaci iz transakcija na financijskoj imovini i obvezama (primici od financijske imovine i zaduživanja, izdaci za financijsku imovinu i otplate zajmova).

Tablica 4. Usporedba elemenata izvještaja o prihodima i rashodima s elementima izvještaja o financijskoj uspješnosti i izvještaja o novčanim tokovima

MRSJS 1 – Izvještaj o financijskoj uspješnosti	MRSJS 2 - Izvještaj o novčanom toku	Nacionalna regulativa Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu – Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima	Napomene i obrazloženja
<p>1. Tekući (redovni, operativni) prihodi</p> <ul style="list-style-type: none"> • Porezi • Naknade, kazne, penali, licence • Prihodi od transakcija s osnove razmjene (recipročnih transakcija) • Transferi od strane drugih jedinica • Drugi tekući prihodi • UKUPNI TEKUĆI PRIHODI <p>2. Tekući (redovni, operativni) rashodi</p> <ul style="list-style-type: none"> • Plaće, zarade i druga davanja zaposlenima • Pomoći i drugi transferi • Utrošena roba i usluge • Rashod amortizacije nematerijal. i materijal. imovine • Drugi tekući rashodi • Ukupni tekući rashodi <p>3. Višak/manjak iz tekućih aktivnosti</p> <ul style="list-style-type: none"> • Financijski troškovi • Dobici od prodaje nekretnina, postrojenja i opreme <p>4. Ukupni netekući prihodi (rashodi)</p> <p>5. Višak/manjak iz uobičajenih (redovnih) aktivnosti</p> <p>6. Manjinski interes</p> <p>7. Višak/manjak prije izvanrednih stavki</p> <p>8. Izvanredne stavke</p> <p>VIŠAK/MANJAK ZA RAZDOBLJE</p>	<p>Novčani tokovi od poslovnih aktivnosti:</p> <p>Novčani primici</p> <ul style="list-style-type: none"> • od poreza, taksa, kazni; • od prodaje roba i pružanja usluga; • od pomoći ili transfera i drugih namjenskih iznosa učinjenih od strane države ili drugih jedinica javnog sektora; • od prava korištenja (zemljišta, autorska prava), naknada, provizija i sl. • od osiguravajućeg društva za odštetne zahtjeve, od sudskih parnica i nagodbi • ... <p>Novčani izdaci</p> <ul style="list-style-type: none"> • drugim jedinicama javnog sektora za financiranje njihove aktivnosti (ne uključuje dane zajmove); • dobavljačima za robu i usluge; • zaposlenima i za račun zaposlenih; • osiguravajućim društvima za premije, anuitete i druge police osiguranja • za lokalne poreze na imovinu ili porez na dobit, a odnose se na tekuće aktivnosti; • za parnice, nagodbe • <p>Neto novčani tok iz poslovnih aktivnosti</p>	<p>1. Prihodi poslovanja</p> <ul style="list-style-type: none"> • Porezi • Doprinosi • Pomoći iz inozemstva i od subjekata unutar općeg proračuna • Primici od imovine • Primici od administrativnih pristojbi i po posebnim propisima i naknada • Prihodi od prodaje proizvoda i robe, te pruženih usluga i prihodi od donacija • Prihodi iz nadležnog proračuna i od HZZO na temelju ugovornih obveza • Kazne upravne mjere i ostali prihodi <p>2. Rashodi poslovanja</p> <ul style="list-style-type: none"> • Rashodi za zaposlene (plaće, doprinosi na plaće) • Materijalni rashodi (naknade troškova zaposlenicima, materijal, energija, usluge) • Financijski rashodi (kamate na izdane vrijednosne papire, kamate na primljene zajmove, tečajne razlike, zatezne kamate) • Subvencije (trgovačkim društvima u javnom sektoru, poduzetnicima izvan javnog sektora) • Pomoći (inozemnim vladama, međunarodnim organizacijama, unutar opće države) • Naknade građanima i kućanstvima na temelju osiguranja i druge naknade (na temelju osiguranja, iz proračuna) • Ostali rashodi (tekuće i kapitalne donacije, kazne, penali, naknade šteta, izvanredni rashodi) 	<p>Načelno, prihodi se priznaju kada su naplaćeni /postali raspoloživi te u tom slučaju prihodi i primici su usporedive kategorije.</p> <p>Međutim, postoje određena odstupanja.</p> <p>Slučaj: obračunati prihodi&naplaćeni prihodi</p> <p>Primici od imovine i Prihodi od prodaje proizvoda i robe, te pruženih usluga priznaju se u računovodstvenoj evidenciji na obračunskoj osnovi, uključuju u financijske izvještaje kao obračunani prihodi ali bez utjecaja na višak/manjak razdoblja. Kao prihodi koji utječu na višak/manjak razdoblja biti će uključeni po naplati u razdoblju naplate.</p> <p>Slučaj: naplaćeni prihodi&odgođeni prihodi</p> <p>Za neke kategorije prihoda, najčešće su to vlastiti prihodi (prihodi od školarina, pomoći – projekti EU) premda su naplaćeni, dakle postoji primitak, dopušta se odgaganje priznavanja ili kroz prijenos prihoda ili kroz prijenos viška prihoda u iduće razdoblje.</p> <p>Načelno, rashodi se priznaju kada su nastali, a ne kada je uslijedio izdatak.</p> <p>Rashodi poslovanja i novčani izdaci poslovnih aktivnosti nisu usporedive kategorije. Pretvorba rashoda iz poslovnih aktivnosti u izdatke za poslovne aktivnosti moguće je utvrđivanjem razlike stanja obveza po pojedinoj kategoriji rashoda na početku i na kraju razdoblja.</p>

	<p>Novčani tokovi od investicijskih (ulagateljskih) aktivnosti</p> <p>Novčani primici</p> <ul style="list-style-type: none"> od prodaje nekretnina, postrojenja i opreme, nematerijalne imovine i druge dugotrajne imovine; od prodaje glavninih ili dužničkih instrumenata drugih poduzeća i udjela u zajedničkim pothvatima (izuzev primitaka za instrumente koji se smatraju novčanim ekvivalentima ili se drže za poslovne ili trgovačke svrhe); od povrata (otplata) predujmova i zajmova danih drugim strankama (izuzev predujmova i zajmova javne financijske institucije); od budućih ugovora, terminskih ugovora, ugovora s opcijom i kompenzacijskih ugovora, izuzev kada se ti ugovori drže za poslovne ili trgovačke svrhe, ili se plaćanja klasificiraju kao financijske aktivnosti <p>Novčani izdaci</p> <ul style="list-style-type: none"> za stjecanje nekretnina, postrojenja i opreme, nematerijalne imovine i druge dugotrajne imovine i za stjecanje glavninih ili dužničkih instrumenata drugih poduzeća i udjela u zajedničkim pothvatima (izuzev izdataka za instrumente koji se smatraju novčanim ekvivalentima ili se drže za poslovne ili trgovačke svrhe); novčani predujmovi i zajmovi dani drugim strankama (izuzev predujmova i zajmova koje je dala javna financijska institucija) za buduće ugovore, terminske ugovore, ugovore s opcijom i kompenzacijske ugovore, izuzev kada se ti ugovori drže za poslovne ili trgovačke svrhe ili se plaćanja klasificiraju kao financijske aktivnosti; 	<p>3. Višak/manjak prihoda poslovanja</p> <p>4. Prihodi od prodaje nefinancijske imovine</p> <ul style="list-style-type: none"> Prodaja neproizvedene dugotrajne imovine Prodaja proizvedene dugotrajne imovine Prodaja plemenitih metala i ostalih pohranjenih vrijednosti Prodaja proizvedene kratkotrajne imovine <p>5. Rashodi za nabavu nefinancijske imovine</p> <ul style="list-style-type: none"> rashodi za nabavu neproizvedene imovine (prirodnih bogatstava, nematerijalne imovine) rashodi za nabavu proizvedene dugotrajne imovine (građevinskih objekata, postrojenja, opreme, prijevoznih sredstava, knjiga, umjetničkih djela, višegodišnjih nasada, osnovnih stada, nematerijalne proizvedene imovine) rashodi za nabavu plemenitih metala i ostalih pohranjenih vrijednosti rashodi za nabavu proizvedene kratkotrajne imovine (zalihe) rashodi za dodatna ulaganja na nefinancijskoj imovini (dodatna ulaganja na građevinskim objektima, postrojenjima, opremi i ostaloj imovini) <p>6. Višak/ manjak prihoda od nefinancijske imovine</p> <p>7. Ukupni prihodi (poslovni i nefinancijski)</p> <p>8. Ukupni rashodi (poslovni i nefinancijski)</p> <p>9. Ukupna višak/manjak prihoda</p> <p>10. Primici od financijske imovine i zaduživanja</p> <ul style="list-style-type: none"> Primljeni povrati glavnice danih zajmova i depozita Primici od izdanih vrijednosnih papira Primici od prodaje dionica i udjela u glavnici Primici od zaduživanja Primici od prodaje vrijednosnih papira iz portfelja 	<p>Prihodi od prodaje nefinancijske imovine</p> <p>priznaju se u računovodstvenoj evidenciji na obračunskoj osnovi, uključuju u financijske izvještaje kao obračunani prihodi ali bez utjecaja na višak/manjak razdoblja. Kao prihodi koji utječu na višak/manjak razdoblja biti će uključeni po naplati u razdoblju naplate.</p> <p>Rashodi za nabavu nefinancijske imovine priznaju kada su nastali, a ne kada je uslijedio izdatak. Rashodi za nabavu nefinancijske imovine i novčani izdaci ulagateljskih aktivnosti nisu usporedive kategorije.</p> <p>Dio primitaka i izdataka koji pripada ulagateljskim aktivnostima sadržan je u financijskim aktivnostima –</p> <ul style="list-style-type: none"> Primljeni povrati glavnice danih zajmova i depozita Primici od prodaje vrijednosnih papira iz portfelja Primici od prodaje dionica i udjela u glavnici Izdaci za dane zajmove i depozite Izdaci za ulaganja u vrijednosne papire Izdaci za dionice i udjele u glavnici <p>Načelno primici od financijske imovine i zaduživanja priznati su po novčanoj osnovi i pripadaju izvještaju o novčanom toku. Podjela transakcija između ulagateljskih i financijskih aktivnosti nije u skladu s klasifikacijom MRSJS 2 Izvještaji o novčanom toku jer izvještaj</p>
--	--	---	---

	<p>Neto novčani tok iz investicijskih aktivnosti</p> <p><u>Novčani tokovi iz financijskih aktivnosti</u></p> <p>Novčani primici</p> <ul style="list-style-type: none"> od izdavanja (davanja) zadužnica, zajmova, pozajmica, obveznica, hipoteka i drugih kratkoročnih i dugoročnih posudbi; <p>Novčani izdaci</p> <ul style="list-style-type: none"> za otplate posuđenih iznosa; za plaćanja najmoprimca za smanjenje obveze koja se odnosi na financijski najam. <p>Neto novčani tok iz financijskih aktivnosti Neto porast/smanjenje novca i novčanih ekvivalenata Novac i novčani ekvivalenti na početku razdoblja Novac i novčani ekvivalenti na kraju razdoblja</p>	<p>11. Izdaci za financijsku imovinu i otplate zajmova</p> <ul style="list-style-type: none"> Izdaci za dane zajmove i depozite Izdaci za ulaganja u vrijednosne papire Izdaci za dionice i udjele u glavnici Izdaci za otplatu glavnice primljenih kredita i zajmova Izdaci za otplatu glavnice za izdane vrijednosne papire <p>12. Višak/ manjak primitaka od financijske imovine i obveza</p> <p>13. Ukupni prihodi i primici</p> <p>14. Ukupni rashodi i izdaci</p> <p>15. Višak /manjak prihoda i primitaka</p> <p>16. Višak prihoda i primitaka - preneseni</p> <p>17. Manjak prihoda i primitaka - preneseni</p> <p>18. Višak prihoda i primitaka raspoloživ u sljedećem razdoblju</p> <p>19. Manjak prihoda i primitaka za pokriće u sljedećem razdoblju</p>	
--	---	--	--

Izvor: obrada autor

Usporedni prikaz daje uvid u osnovne razlike u sadržaju Izvještaja o prihodima, rashodima, primicima i izdacima prema nacionalnoj regulativi i Izvještaja o financijskoj uspješnosti prema MRSJS 1. Izvještaj o novčanom toku prema MRSJS 2. Izvještaj o novčanom toku prema nacionalnoj regulativi nije propisani izvještaj te ne postoji obveza sastavljanja i objave izvještaja o novčanom toku. Međutim, određene elemente izvještaja o novčanom toku nalazimo u Izvještaju o prihodima i rashodima, primicima i izdacima.

U prvom dijelu Izvještaja o prihodima i rashodima, primicima i izdacima iskazani su prihodi koji su usporedivi po klasifikaciji i nazivima s prihodima prema MRSJS 1. Izvještaj o novčanom toku prema MRSJS 2. Izvještaj o novčanom toku prema nacionalnoj regulativi nije propisani izvještaj te ne postoji obveza sastavljanja i objave izvještaja o novčanom toku. Međutim, određene elemente izvještaja o novčanom toku nalazimo u Izvještaju o prihodima i rashodima, primicima i izdacima.

U priznavanju rashoda prema MRSJS 1 Prezentiranje financijskih izvještaja i nacionalnoj regulativi predviđa se primjena obračunske osnove koja je u Pravilniku o proračunskom računovodstvu propisana na slijedeći način „Rashodi se priznaju na temelju nastanka poslovnog događaja (obveza) i u izvještajnom razdoblju na koje se odnose neovisno o plaćanju“ (Narodne novine, 2014). Iako je prema MRSJS 1 Prezentiranje financijskih izvještaja i nacionalnoj regulativi propisana ista osnova u primjeni se pojavljuju značajne razlike, a koje proizlaze prvenstveno iz tretmana nefinancijske imovine/nekretnina, postrojenja i opreme. Vidljivo je prema MRSJS 1 Prezentiranje financijskih izvještaja priznata amortizacija kao rashod, a prema nacionalnoj regulativi amortizacija nije priznata kao rashod, već su priznati troškovi nabave imovine u punom iznosu u razdoblju nabave u rashode – Rashodi za nabavu nefinancijske imovine. Nastavno na prvo priznavanje i naknadno mjerenje imovine je drugačije. U nacionalnoj regulativi imovina se ispravljia primjenom propisane stope amortizacije kroz vijek trajanja na teret vlastitih izvora. U tom smislu nije usporediva niti stavka Dobici od prodaje nekretnina, postrojenja i opreme kao stavka u kojoj se na neto osnovi iskazuju iznosi prihoda i rashoda od prodaje nekretnina, postrojenja i opreme u odnosu na stavke Prihodi od prodaje nefinancijske imovine.

U Izvještaju o prihodima i rashodima, primicima i izdacima nisu posebno prepoznate izvanredne stavke kao što je to predviđeno u MRSJS 1 Prezentiranje financijskih izvještaja, a posljedica toga je da se ne mogu izdvojiti učinci izvanrednih događaja niti njihov utjecaj na višak/manjak izvještajnog razdoblja.

Prema navedenom obuhvatu u Izvještaju o prihodima, rashodima, primicima i izdacima u dijelu primitaka i izdataka na financijskoj imovini i financijskim obvezama sadržan je dio podataka koji pripada izvještaju o novčanom toku i to novčanim tokovima iz financijskih aktivnosti i dijelu novčanih tokova iz ulagateljskih aktivnosti. Međutim, i drugi dijelovi Izvještaja o prihodima, rashodima, primicima i izdacima ako se uzmu u obzir pravila priznavanja i mjerenja prihoda i rashoda prema Pravilniku o proračunskom računovodstvu i računskom planu sadrže iskaz novčanih tokova iz poslovnih i ulagateljskih aktivnosti. U iskazu prihoda i rashoda kombinirane su obračunska i novčana osnova te se za dio podataka o prihodima i rashodima može tvrditi da su podaci o novčanim tokovima.

Prema podacima iz Tablice 3. Usporedba elemenata izvještaja o prihodima i rashodima s elementima izvještaja o financijskoj uspješnosti i izvještaja o novčanim tokovima ističu se dijelovi izvještaja koji po priznavanju po novčanoj osnovi imaju elemente izvještaja o novčanom toku. To su:

Prihodi poslovanja

- Porezi
- Doprinosi
- Pomoći iz inozemstva i od subjekata unutar općeg proračuna
- Primici od imovine
- Primici od administrativnih pristojbi i po posebnim propisima i naknada
- Prihodi od prodaje proizvoda i robe, te pruženih usluga i prihodi od donacija
- Prihodi iz nadležnog proračuna i od HZZO na temelju ugovornih obveza
- Kazne upravne mjere i ostali prihodi.

Prihodi od prodaje nefinancijske imovine

- Prodaja neproizvedene dugotrajne imovine
- Prodaja proizvedene dugotrajne imovine
- Prodaja plemenitih metala i ostalih pohranjenih vrijednosti
- Prodaja proizvedene kratkotrajne imovine.

Primici od financijske imovine i zaduživanja

- Primljeni povrati glavnice danih zajmova i depozita
- Primici od izdanih vrijednosnih papira
- Primici od prodaje dionica i udjela u glavnici
- Primici od zaduživanja
- Primici od prodaje vrijednosnih papira iz portfelja.

Izdaci za financijsku imovinu i otplate zajmova

- Izdaci za dane zajmove i depozite
- Izdaci za ulaganja u vrijednosne papire
- Izdaci za dionice i udjele u glavnici
- Izdaci za otplatu glavnice primljenih kredita i zajmova
- Izdaci za otplatu glavnice za izdane vrijednosne papire.

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 u Izvještaju o prihodima i rashodima, primicima i izdacima koji je komparabilan Izvještaju o financijskoj uspješnosti sadržani su u izvještaju o uspješnosti iz razloga primjene novčane osnove kod priznavanja prihoda i specifičnosti priznavanja primitaka i izdataka vezanih na financijsku imovinu i financijske obveze. Primici 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 Izvještaji o novčanom toku.

Bilješke

Bilješke uz financijske izvještaje obvezni su sastavni dio financijskih izvještaja. Bilješke su vrijedni izvor informacija o izabranim računovodstvenim politikama, primijenjenim pravilima mjerenja, vrednovanja, objavljivanja podataka sadržanih u temeljnim financijskim izvještajima kao i dodatnih podataka koji pomažu razumijevanju financijskih izvještaja. Prema odredbama MRSJS 1 Prezentiranje financijskih izvještaja Bilješke trebaju:

- 1) pružiti informaciju o osnovi za sastavljanje financijskih izvještaja i određenim računovodstvenim politikama koje su izabrane i primijenjene za značajne transakcije i poslovne događaje,
- 2) objaviti informaciju koju zahtijevaju MRSJS-ovi, a koja nije prezentirana u financijskim izvještajima,
- 3) pružiti dodatnu informaciju koja nije prezentirana u financijskim izvještajima, ali je nužna za fer prezentiranje.

Bilješke trebaju biti prezentirane na sustavan način. Potrebno je određenom oznakom povezati stavku u izvještaju s informacijom o istoj u bilješkama. (Grupa autora, 2015:78)

Tablica 5. Bilješke

MRSJS 1 – Bilješke	Nacionalna regulativa Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu – Bilješke uz financijske izvještaje
<p>U dijelu bilješki uz financijske izvještaje gdje se govori o računovodstvenim politikama treba objaviti računovodstvenu osnovu (osnove) upotrijebljenu u pripremanju financijskih izvještaja, ali i svaku pojedinačnu računovodstvenu politiku čije je poznavanje neophodno za razumijevanje financijskih izvještaja. Područja izbora računovodstvenih politika su sljedeća¹¹:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Priznavanje prihoda, • Načela konsolidacije, uključujući podružnice, • Ulaganja, • Priznavanje amortizacije materijalne i nematerijalne imovine, • Kapitalizacija troškova posudbi i drugih izdataka: zaliha koje su namijenjene prodaji i druge pojedinačne imovine, • Ugovori o izgradnji, • Ulaganja u nekretnine, • Financijski instrumenti i ulaganja, • Najmovi, • Troškovi istraživanja i razvoja, • Zalihe: namijenjene (pre)prodaji; namijenjene potrošnji, • Troškovi mirovina, • Provođenje inozemnih valuta i zaštita, • Definiranje segmenata i određivanje osnova za raspored troškova između segmenata, • Računovodstvo inflacije, • Državne potpore. <p>Za neko od ovih područja računovodstvenih politika, ovisno o prirodi djelatnosti jedinice, možda će biti potrebna dodatna objavljivanja, npr. za očekivati je da se na području priznavanja prihoda objavi računovodstvena politika priznavanja prihoda od poreza, donacija i drugih oblika nrecipročnih prihoda odvojeno od računovodstvene politike priznavanja recipročnih prihoda (prihoda od transakcija s osnove razmjene).</p>	<p>Obvezne Bilješke uz Bilancu jesu:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Pregled stanja i rokova dospijeca dugoročnih i kratkoročnih kredita i zajmova te posebno robnih zajmova i financijskih najмова (leasing), • Pregled dospjelih kamata na kredite i zajmове, • Pregled ostalih ugovornih odnosa i slično koji uz ispunjenje određenih uvjeta, mogu postati obveza ili imovina (dana kreditna pisma, hipoteke, sporovi na sudu koji su u tijeku i sl.). <p>U Bilješkama uz Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima potrebno je navesti razloge zbog kojih je došlo do većih odstupanja od ostvarenja u izvještajnom razdoblju prethodne godine.</p> <p>U Bilješkama uz Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza objašnjavaju se značajnije promjene u vrijednosti i obujmu imovine i obveza.</p> <p>Jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave uz financijske izvještaje za proračunsku godinu sastavljaju obveznu Bilješku Izvještaj jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave o vlasničkim udjelima/neto imovini.</p>

Izvor: obrada autora

Usporedni prikaz daje uvid u osnovne razlike u sadržaju Bilješki prema MRSJS 1 Prezentiranje financijskih izvještaja i nacionalnoj regulativi. Naglasak u MRSJS 1 Prezentiranje financijskih izvještaja u Bilješkama je na objavi računovodstvenih politika gdje treba objaviti svaku pojedinačnu računovodstvenu politiku primijenjenu u mjerenju i vrednovanju pojedine pozicije financijskih izvještaja, a čije je poznavanje neophodno za razumijevanje financijskih izvještaja. Područja

¹¹ Navedena područja izbora računovodstvenih politika nisu ograničavajuća, što znači da se mogu pojaviti i druga objavljivanja koja pomažu korisnicima u razumijevanju kako su financijski događaji i transakcije predočeni u financijskim izvještajima.

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. Kroz Pravilnik o računovodstvu i računskom planu navode se načela iskazivanja imovine, obveza, vlastitih izvora, prihoda i rashoda i definira se sadržaj i pravila primijene računskog plana što je zadani okvir koji ne pretpostavlja razvijanje računovodstvenih politika. Sukladno tome, sadržaj Bilješki prema MRSJS 1 Prezentiranje financijskih izvještaja i nacionalnoj regulativi je različit, a sadržajno približavanje će biti moguće tek postizanjem veće usklađenosti u primjeni pojedinih MRSJS u nacionalnoj regulativi što će se posljedično odraziti na sadržaj Bilješki.

4. ZAKLJUČAK

Usporedba strukture i sadržaja financijskih izvještaja proračuna i proračunskih korisnika koji se sastavljaju sukladno nacionalnom zakonodavstvu i propisanom računovodstvenom i izvještajnom okviru u odnosu na strukturu i sadržaj financijskih izvještaja prema MRSJS Prezentiranje financijskih izvještaja 1 i MRSJS 2 Izvještaji o novčanom toku ukazuju na postojanje očekivanih razlika. Razlike su posljedica različitih polaznih pretpostavki i konceptijskog 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. Navedeno istraživanje relevantno je za razumijevanje razlika, ali i za traženje načina smanjivanja razlika između izvještavanja na nacionalnoj razini i međunarodnoj i Europskoj razini s ciljem što uspješnije harmonizacije izvještavanja koje postaje obveza s članstvom u Europskoj uniji.

LITERATURA

1. Bellanca, S., Vandernoot, J. (2014), International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) Implementation in the European Union (EU) Member States, *Journal of Modern Accounting and Auditing*, Vol.10, No.3: 257-269.
2. Chrisitaens, J., Reyners, B., Rolle, C. (2010), Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: a comparative study, *International Review of Administrative Sciences*, Vol.76, No.3: 537-554.
3. Council Directive 2011/85/EU of 8 November 2011 on requirements for budgetary frameworks of the Member States, *Official Journal of the European*

- Union, L306/41-47, Volume 54, 23.11.2011. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:306:0041:0047:EN:PDF>
4. Državni ured z a reviziju (2015), Izvješće o obavljenoj reviziji Godišnjeg izvještaja o izvršenju Državnog proračuna Republike Hrvatske za 2014.godinu http://www.revizija.hr/datastore/filestore/57/drzavni_proracun_republike_hrvatske_za_2014.pdf.
 5. Ernst/Young (2012), Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 EU Member States Prepared for Eurostat, available at http://estr.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/government_finance_statistics/documents/study_on_public_accounting_and_auditing_2012.pdf ;
 6. European Commission (2013): Report to the European Council and the European Parliament, ožujak, 2013. http://www.epsas.eu/documents/1_EN_ACT_part1_v5.pdf
 7. Grupa autora (2015.), Harmonizacija proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj s Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor, (redakcija V. Vašiček), TIM4PIN d.o.o. za savjetovanje, Zagreb.
 8. IPSASB (2014 Edition): Preface to International Public Sector Accounting Standards ; Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume I.
 9. IPSASB (2014.): Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume I (str. 1-847);
 10. IPSASB (2014): Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements Volume
 11. Narodne novine (2014.) Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu. Zagreb: Narodne novine d.o.o. (124)
 12. Narodne novine (2015.) Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu. Zagreb:Narodne novine d.o.o.. (3)
 13. Narodne novine (2015.) Pravilnik o izmjeni Pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu. Zagreb:Narodne novine d.o.o..(93)
 14. Narodne novine (2013.) Pravilnik o polugodišnjem i godišnjem izvještaju o izvršenju proračuna. Zagreb:Narodne novine d.o.o.. (24)
 15. Narodne novine (2010.). Pravilnik o proračunskim klasifikacijama. Zagreb: Narodne novine d.d., (26)
 16. Narodne novine (2013). Pravilnik o izmjenama i dopunama Pravilnika o proračunskim klasifikacijama. Zagreb: Narodne novine d.d., (120)
 17. Narodne novine (2009.) Pravilnik o utvrđivanju proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna i proračunskih i izvanproračunskih korisnika proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te o

- načinu vođenja Registra proračunskih i izvanproračunskih korisnika. Zagreb: Narodne novine d.d., (128)
18. Narodne novine (2014.) Pravilnik o izmjenama i dopunama Pravilnika o utvrđivanju proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna i proračunskih i izvanproračunskih korisnika proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te o načinu vođenja Registra proračunskih i izvanproračunskih korisnika. Zagreb: Narodne novine d.o.o., (42)
 19. Roje, G., Vašiček, V., Vašiček, D. (2010), Accounting regulation and IPSAS implementation: Efforts of transition countries toward IPSAS implementation, ISSN 1548-6583, USA, Journal of Modern Accounting and Auditing, Vol.6, No.12: 1-17.;
 20. Vašiček V., Roje G. (2014) Prijevod i objava IPSAS-a: značaj za financijsko izvještavanje // 15. Međunarodni simpozij: PRIORITETI ZA BiH, Neum 29.-31.5.2014. / Milan Dmitrović (ur.). Sarajevo : Štamparija FOJNICA, 2014. 185-196.
 21. Vašiček, V. (2004.), Stanje i pravci razvoja računovodstva proračuna, u: Tadijančević, S., Cota, B. (ur.), XXXIX. Simpozij, Pula, Financijski i računovodstveni aspekti korporativnog upravljanja u profitnim i neprofitnim subjektima, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 192-200.

Vesna Vašiček, Ph.D.

Faulty of Economics and Business, University of Zagreb, Croatia
vvasicek@efzg.hr

COMPLIANCE OF THE FINANCIAL STATEMENTS AND BUDGET AND BUDGET USERS IN THE REPUBLIC CORATIA WITH INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS

Review

Abstract

The research deals with the comparison of the structure and the content of financial statements that are prepared in accordance with national legislation and prescribed by accounting and reporting framework and the structure and contents of financial statements according to International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). Author has taken in the consideration standards which are directly related to financial reporting, unconsolidated, and these standards are: IPSAS 1 Presentation of Financial Statements and IPSAS 2 Cash Flow Statements.

The aim and purpose of this research is to determine the level of compliance of prescribed accounting and reporting framework with IPSAS. The relevance of the research stems from the fact that the membership of Republic of Croatia in the European Union has assumed, among other things, the obligation of harmonization of national government accounting and financial reporting and national statistics with the EU requirements. On the one hand, identification and analysis of the difference between reporting at the national level and the international and European level is a prerequisite for taking actions to reduce the difference in the context of a more successful harmonization of the reporting system, which became obligation for the EU membership country. On the other hand, the relevance of the research results from the fact that the improvement of governmental accounting and financial reporting is in the function of forming a quality basis for the development of the internal accounting as an information base for decision making and the effectiveness of the new public management.

Moreover, this is a qualitative research and it is based on an investigation of the relevant sources (the legal framework, IPSAS) as well as on a research of significance of announcement according to both the sources. But the research also has quantitative character by investigation of the similarities and differences by using the formula that puts in the relation the number of elements defined by national legislation in compared to the number of elements defined by IPSAS. Additionally, through this research we can see the publication of financial statements under IPSAS that are demanding for implementation at the national level and for what reasons.

Keywords: *budget financial statements, harmonisation, International Public Sector Accounting*

JEL: M40