

PEMPAL

Zajednica prakse za trezor

Tematska grupa za konsolidaciju

**Uputstvo u vezi sa Smernicama za
konsolidaciju**

NACRT

Septembar 2014.

Table of Contents

1	KOME JE NAMENJENO OVO UPUTSTVO (CILJNA PUBLIKA)	2
2	CILJEVI UPUTSTVA	3
2.1	Potreba za konsolidovanim informacijama	4
3	GLAVNI POJMOVI I DEFINICIJE	5
4	METODOLOŠKA OSNOVA ZA KONSOLIDACIJU	7
4.1	MMF-ov Priručnik za statistiku vladinih finansija (GFS).....	7
4.2	Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor (IPSAS)	8
4.3	Evropski sistem računa (ESR)	8
5	KONCEPT KONSOLIDACIJE	9
6	OBUHVAT JEDINICA KONSOLIDACIJE	14
6.1	Subjekt konsolidacije	14
6.2	IPSAS	17
7	STRUKTURA KONSOLIDACIJE	18
8	STANJA I PROMENE KOJE PODLEŽU KONSOLIDACIJI	21
9	IZUZECI OD ZAHTEVA ZA KONSOLIDACIJOM	22
9.1	Investicioni subjekti (državni investicioni fondovi).....	22
9.2	Subjekti u privremenom vlasništvu	22
9.3	Delimično, podeljeno ili zajedničko vlasništvo ili kontrola nad subjektima	22
9.4	Procena vrednosti subjekata koji se ne konsoliduju.....	22
10	PRAKTIČNA PITANJA	23
11	OBJAVLJIVANJE KONSOLIDOVANIH INFORMACIJA	24
11.1	Zahtevi i potreba za objavljivanjem konsolidovanih informacija	24
11.2	Konsolidovane budžetske informacije	24
11.3	Konsolidovani finansijski izveštaji	24
12	PRAKTIČNA PITANJA	25
12.1	Razlike i posebne okolnosti.....	25
13	REFERENCE I PUBLIKACIJE	26

Table of Figures

Slika 1: Javni sektor i sektor javne uprave (GFSM za 2001. godinu)	16
Slika 2: Struktura konsolidacije	18
Slika 3: Unutarsektorska konsolidacija	19
Slika 4: Međusektorska konsolidacija	19

Skraćenice

KO	Kontni okvir
COFOG	Klasifikacija funkcija države
COTS	Komercijalni gotovi program [softverska aplikacija]
OCD	Organizacija civilnog društva
FMC	Finansijsko upravljanje i kontrola
FMIS	Informacioni sistem finansijskog upravljanja
DP	Državno preduzeće
GFS	Statistika vladinih finansija
SOV	Sektor opšte vlade
LJR	Ljudski resursi
ULJR	Upravljanje ljudskim resursima
MMF	Međunarodni monetarni fond
IPSAS	Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor
ICT	Informacione i komunikacione tehnologije
IFAC	Međunarodni savez računovođa
MSFI	Međunarodni standardi finansijskog izveštavanja
INTOSAI	Međunarodna organizacija vrhovnih revizorskih institucija
IPSASB	Odbor za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor
IT	Informacione tehnologije
MDG	Milenijumski razvojni ciljevi
MF	Ministarstvo finansija Republike Tadžikistan
SOR (eng. MTEF)	Srednjoročni okvir rashoda
PEFA	Odgovornost za javne rashode i finansije
PIFC	Javna interna finansijska kontrola
PFM	Upravljanje javnim finansijama
VRI	Vrhovna revizorska institucija
SNA	Sistem nacionalnih računa (UN)
DP	Državno preduzeće
JRT	Jedinstveni račun trezora
JKO	Jedinstveni kontni okvir
SB	Svetska banka

1 KOME JE NAMENJENO OVO UPUTSTVO (CILJNA PUBLIKA)

Ciljna publika su:

- Građani zemlje
- Organizacije civilnog društva koje predstavljaju građane
- Zakonodavni organi i izabrani predstavnici
- Službena lica i drugi koji učestvuju u pripremi finansijskih izveštaja
- Eksterne organizacije sa legitimnim interesom, npr. druge vlade i vladine organizacije, multilateralne organizacije, kreditori i zajmoprimci

2 CILJEVI UPUTSTVA

Cilj ovog Uputstva jeste da pomogne u pripremi i objavljivanju konsolidovanih finansijskih informacija o vladama i grupama subjekata iz javnog sektora.

Finansijska odgovornost je tradicionalno veoma važna za sprovođenje fiskalne politike na nivou centralne vlade, kao i na nivou regionalne i opštinske uprave¹. Naknadna ocena delotvornosti fiskalne politike i odlučivanja je nemoguća bez analize finansijske odgovornosti koja predstavlja sistem ekonomskih indikatora, omogućavajući ocenjivanje učinka, kao i procenu vrednosti finansijskih sredstava subjekata i transakcija, dovodeći do izmene njihovog obima i vrednosti.

Gore pomenuti indikatori obezbeđuju kompletnu sliku vrednosti resursa (objekata, stolova, stolica, vozila, finansijskih resursa, itd) i obaveza (neizmirenih dugovanja u bilo kom obliku) javnog sektora, kao i transakcija izvršenih tokom izveštajnog perioda (naplata poreza, nabavka i prodaja stolova, otplata dugova, polaganje finansijskih resursa na depozitne račune, itd), na osnovu čega se došlo do tih indikatora.

U svakodnevnom životu, kad govorimo o finansijskoj odgovornosti jedinica koje finansira država, gotovo nikada ne uzimamo u obzir jedan važan aspekt, naime, da li je izveštavanje konsolidovano ili redovno (sumarno). Ovaj aspekt je od presudne važnosti i u velikoj meri utiče na rezultate analize finansijskog izveštavanja korisnika bilo jednog bilo drugog sistema.

Treba napomenuti da unutar okvira finansija javnog sektora gore pomenuti faktor može imati znatan uticaj, jer koncentracija finansijskih resursa i njihova dalja preraspodela između grupe subjekata koje finansira država imaju velike razmere. Kao primer toga možemo pomenuti da je centralizacija poreza i dalja raspodela transfera od poreskih prihoda regionalnom nivou klasičan model koji funkcioniše u čitavom nizu zemalja.

Mnogi bi rekli da je to pitanje banalno, jer redovno finansijsko izveštavanje predstavlja samo zbir indikatora finansijskog izveštavanja grupe jedinica koje finansira država dok konsolidovano izveštavanje predstavlja agregiranu vrednost indikatora finansijskog izveštavanja grupe jedinica koje finansira država kao da su jedna jedinica.

Naravno da je gore navedeno tačno i nema potrebe ponavljati te dobro poznate istine, naročito pred osobama čiji je delokrug rada na ovaj ili onaj način vezan za formiranje i korišćenje finansijskog izveštavanja u javnom sektoru.

Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor (IPSAS), Statistika državnih finansija (GFS) i „Evropski sistem nacionalnih i regionalnih računa“ (ESA) koji objavljuje Eurostat, kao i drugi dokumenti s uputstvima daju detaljna objašnjenja koncepata i definicija, temeljnih pristupa i principa koji se koriste u procesu izrade konsolidovanih finansijskih indikatora.

Istovremeno treba pomenuti da kada steknemo duboko akademsko znanje i počnemo da primenjujemo to znanje u praksi u uslovima javnog sektora, prilično

¹ Ovde i u daljem tekstu: javni sektor

često nailazimo na probleme praktične prirode i s mukom pokušavamo da pronađemo odgovore na ništa manje konceptualna pitanja kao što su:

Koje jedinice treba uključiti u konsolidovano finansijsko izveštavanje javnog sektora i prema kojim kriterijumima?

- Šta treba konsolidovati među relevantnim jedinicama?
- Na kom nivou treba primeniti konsolidovane postupke? Ko sprovodi postupke konsolidacije?
- Šta služi kao baza podataka za konsolidaciju?
- Kako obezbediti potreban kvalitet postupaka konsolidacije?

Ovo nije iscrpna lista pitanja praktične prirode kojima oni koji su zaduženi za pripremu konsolidovanih finansijskih izveštaja posvećuju vreme i finansijske resurse u pronalaženja odgovora.

Interakcije i veze u okviru javnog sektora prilično su komplikovane i raznolike čak i ako se ne uzme u obzir činjenica da koncept javnog sektora nije jasno definisan niti nedvosmislen i potrebno je mnogo napora da se formalizuju veze i formuliše konsolidovano finansijsko izveštavanje.

Svrha datih smernica jeste da se sumira teoretsko iskustvo u vezi sa razradom konsolidovanog finansijskog izveštavanja i da se daju praktične preporuke o metodološkim, organizacionim i tehničkim aspektima vezanim za formiranje konsolidovanog izveštavanja u javnom sektoru.

Uzimajući u obzir navedeni cilj ovih smernica, posebnu pažnju treba obratiti na jedan važan aspekt: date smernice nisu pokušaj da se opštepriznata metodološka osnova zameni ili da joj se konkuriše već su samo praktične smernice o primeni metodologije u stvarnom institucionalnom okruženju.

2.1 Potreba za konsolidovanim informacijama

- Budžet
- Finansijsko izveštavanje
- Transparentnost i odgovornost
- Revizija

3 GLAVNI POJMOVI I DEFINICIJE

Pre prelaska na suštinu pitanja potrebno je definisati relevantni koncept. Definicije date u daljem tekstu zasnovane su na definicijama IPSAS i GFS Smernicama MMF-a. Deo gore pomenutih definicija je izmenjen radi obezbeđivanja njihovog boljeg razumevanja u kontekstu razmatranih pitanja.

Želeli bismo da počnemo od definicija ključnih koncepata koje planiramo da koristimo u smernicama.

DEFINICIJE U OVOJ LISTI TREBA POTVRDITI POREĐENJEM SA GLOSAROM PEMPAL-A I DRUGIM STANDARDNIM DEFINICIJAMA

Javni sektor	Skup sektora javne uprave i sektora državnih korporacija
Sektor javne uprave	Skup državnih i opštinskih organa, kao i javnih i opštinskih organizacija koje su osnovali oni i druga pravna lica, čije se aktivnosti odnose na vršenje državnih ili opštinskih funkcija upravljanja
Sektor državnih korporacija	Skup pravnih lica čije aktivnosti imaju karakter tržišnih aktivnosti i čije finansiranje i kontrolu vrše javni ili opštinski organi kojima upravlja država
Institucionalna jedinica	Ekonomska struktura koja je ovlašćena da poseduje sredstva, preuzima obaveze i obavlja ekonomske aktivnosti i da stupa u transakcije sa drugim subjektima u svoje ime. Institucionalna jedinica ima punu odgovornost i priprema ceo paket izveštaja, uključujući i bilans sredstava i obaveza.
Prihodi	Transakcije koje dovode do povećanja neto vrednosti sredstava
Rashodi	Transakcije koje dovode do smanjenja neto vrednosti sredstava
Sredstva	Resursi koji se kontrolišu kao rezultat prethodnih događaja, a čiji je rezultat očekivano sticanje odloženog prihoda ili koristi
Obaveze	Tekući dug koji je proistekao iz prethodnih događaja a čije izmirenje dovodi do smanjenja resursa, ograničenja ekonomskih dobitaka ili gubljenja mogućnosti njihovog korišćenja radi pribavljanja koristi
Neto rezultat iz poslovanja	Prihod po odbitku rashoda
Neto vrednost sredstava	Razlika između vrednosti sredstava i obaveza
Finansijska odgovornost	Sistem ekonomskih indikatora koji omogućavaju ocenjivanje finansijskog učinka, obima sredstava i obaveza subjekta koji je subjekt izveštavanja, kao i transakcija, što dovodi do njihovih izmena

<i>Konsolidovana finansijska odgovornost</i>	<i>Finansijsko</i> izveštavanje po grupama subjekata koji su subjekti izveštavanja, a koje se vrši kao da je ta grupa subjekata jedan subjekat izveštavanja
<i>Politika finansijske odgovornosti</i>	<i>Određeni</i> metodi, osnova, pretpostavke, pravila i sredstva koji se koriste za pripremu i podnošenje finansijskih izveštaja

4 METODOLOŠKA OSNOVA ZA KONSOLIDACIJU

Metodologija i praksa konsolidacije finansijskog izveštavanja u javnom sektoru nije nova. Tim pitanjima su posvećena posebna poglavlja međunarodno priznatih smernica i standarda, kao i razne publikacije.

U okviru datih smernica razmotrićemo sledeće glavne izvore (standarde):

- Statistika državnih finansija iz 2001. godine (GFS 2001)²;
- **Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor (IPSAS)³**;
- **Evropska statistička agencija (ESA).....**

4.1 MMF-ov Priručnik za statistiku vladinih finansija (GFS)

Statistika vladinih finansija (GFS) je specijalizovan sistem makroekonomske statistike osmišljen za opisivanje onog dela nacionalne ekonomije koji se odnosi na aktivnosti javnog sektora i upravljanje njime i koristi se za procenu ekonomskih aktivnosti javnih organa i njihovog uticaja na ekonomiju zemlje.

Sistem GFS koristi se za formulisanje statističkih podataka, što omogućava da se sveobuhvatno i redovno ispituje dinamika finansijskih transakcija i likvidnosti javnog sektora zemlje.

Aktuelno izdanje GFS objavljeno je 2001. godine, sa raznim izmenama i dopunama tokom vremena. Postoji i nova verzija GFS koja je u obliku nacrtu i planirana za zvanično objavljivanje u 2014. godini.

GFS se priprema za javnu upravu i javni sektor.

Ključni principi GFS su:

- Finansijska odgovornost se sprovodi po obračunskom principu;
- Princip dvojnog knjiženja;
- Svi tokovi i zalihe procenjuju se po tržišnoj vrednosti;
- Knjigovodstveno se obuhvataju sve transakcije vezane za prenos ekonomskih koristi iz jedne jedinice koju finansira država u drugu ili odložene koristi i može da se utvrdi gotovinska vrednost transakcija.

Za računovodstveno prikazivanje tokova i zaliha koji se prikazuju u GFS koriste se različiti metodi klasifikacije.

U okviru GFS, podaci o javnoj upravi i javnom sektoru predstavljaju se na konsolidovan način.

² <http://www.imf.org/external/data.htm#guide>

³ <http://www.ifac.org/public-sector>

4.2 Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor (IPSAS)

IPSAS su međunarodno priznati standardi finansijske odgovornosti preporučeni za korišćenje od strane organizacija javnog sektora, osim komercijalnih organizacija, u kojima država ima poslovni udeo.

- IPSAS omogućavaju organizacijama javnog sektora da realizuju sledeće:
- Da daju jasnu sliku rezultata finansijskih aktivnosti države;
- Donošenje utemeljenih i delotvornih odluka;
- Pružanje efikasnijih usluga javnog sektora;
- Da građanima obezbede pristup većem obimu informacija o finansijskim posledicama odluka koje donosi država, kao i finansijskom učinku i njegovim rezultatima.
- Da dostignu slične standarde u svim pravcima putem upotrebe jedinstvenog sistema finansijskog računovodstva po obračunskom metodu.

IPSAS trenutno obuhvataju oko 30 standarda, od kojih neki definišu zahteve vezane za podnošenje konsolidovanih finansijskih izveštaja (IPSAS 6, „Konsolidovani finansijski izveštaji“).

4.3 Evropski sistem računa (ESR)

(Treba da se napiše)

5 KONCEPT KONSOLIDACIJE

Prema definiciji GFS, **konsolidacija** je metod podnošenja statističkih podataka o grupi institucionalnih jedinica kao da su jedan subjekt finansijske odgovornosti.

- Šta to znači? Kako predstaviti više državnih subjekata kao jedan?
- Za početak, hajde da razmotrimo jedan jednostavan primer.
- Otac je primio platu u iznosu od 10000 novčanih jedinica i dao je svom sinu kao džeparac 1000 novčanih jedinica.

Ako zatražite od njih da podnesu izveštaj o svom prihodu, svako od njih će napraviti redovni (sumarni) izveštaj i iznos prihoda će biti 11000 novčanih jedinica. Hajde sada da napravimo izveštaj o njima kao o domaćinstvu. Koliki je bio prihod tog domaćinstva? Konsolidovani iznos prihoda će biti tačan iznos, bez 10000 novčanih jedinica.

Na mikronivou je sve gore navedeno sasvim jasno, ali šta se dešava kada sa primera iz svakodnevnog života pređemo na komplikovaniji nivo? Ne dešava se ništa drugačije.

Hajde da razmotrimo još jedan primer. Jedna opštinska škola je poklonila drugoj opštinskoj školi kompjuter čija je vrednost 1000 novčanih jedinica. Obe škole pripadaju konsolidovanoj grupi subjekata. Hajde da napravimo odvojeno redovni finansijski izveštaj i konsolidovani finansijski izveštaj o datoj transakciji na prihodnoj i rashodnoj strani.

Ilustracija 1: Škola br. 1

1. Prihod	
2. Rashod	1000 novčanih jedinica
Neto rezultat iz poslovanja (1 – 2)	-1000 novčanih jedinica

Ilustracija 2: Škola br. 2

1. Prihod	1000 novčanih jedinica
2. Rashod	
Neto rezultat iz poslovanja (1 – 2)	1000 novčanih jedinica

Ilustracija 2: Redovni (sumarni) finansijski izveštaj za škole (Škola br. 1+ Škola br. 2)

1. Prihod	$0 + 1000 = 1000$ novčanih jedinica
2. Rashod	$1000 + 0 = 1000$ novčanih jedinica
Neto rezultat iz poslovanja (1 – 2)	0 novčanih jedinica

U školama je došlo do međusobno povezanih simetričnih poslovnih promena: u jednom slučaju do rashoda, a u drugom slučaju do prihoda.

Šta se dešava kada se konsoliduje finansijska odgovornost obe škole? Konsolidovani prihod škola je 1000 novčanih jedinica a neto bilans poslovanja je 0.

Kako možemo da okarakterišemo prihode i finansijske aktivnosti škola iz okruga na osnovu konsolidovanog izveštaja? Prihod je iznosio 1000 novčanih jedinica. Laik može reći da su u procesu realizacije ekonomskih aktivnosti škole iz okruga imale prihod u iznosu od 1000 novčanih jedinica. U stvarnosti, znajući prirodu navedenog prihoda, koliko su škole zaradile? Ništa. Kako smo došli do takvog zaključka? Umanjenjem konsolidovanih prihoda škola za iznos prihoda koji je jedna škola dobila od druge.

Šta se dešava na strani rashoda? Situacija je apsolutno ista.

Hajde da proces gore pomenutog umanjenja prihoda i rashoda nazovemo konsolidacija i kao rezultat ćemo dobiti konsolidovani izveštaj koji pokazuje znatnu razliku rezultata u poređenju sa redovnim izveštajem.

Ilustracija 3: Konsolidovani izveštaj o školama (Škola br. 1 + Škola br. 2 — međusobno prebijanje računa)

Prihod	$1000 - 1000 = 0$ novčanih jedinica
Rashod	$1000 - 1000 = 0$ novčanih jedinica
Neto rezultat iz poslovanja	0 novčanih jedinica

Potrebno je pomenuti da treba da obratimo pažnju na jednu važnu specifičnost. Neto rezultat iz poslovanja redovnog izveštaja kao i konsolidovanog izveštaja je identičan. Uzimajući u obzir gore navedeno dolazimo do zaključka da kao rezultat postupka konsolidacije vrednost agregiranih iznosa ostaje nepromenjena.

Šta se desilo sa samim kompjuterom? Da li treba da „konsolidujemo“ i kompjuter? Odgovor je očigledan – ne treba. Kao rezultat prenosa kompjutera iz bilansa jedne škole u bilans druge škole sam kompjuter se nije „umnožio“ i biće samo jednom računovodstveno obuhvaćen u redovnom kao i u konsolidovanom bilansu škola.

Javlja se sledeće pitanje – da li postoje subjekti koje treba konsolidovati u okviru bilansa stanja? Odgovor je, naravno, pozitivan. Karakter gore navedene konsolidacije praktično je isti kao i konsolidacije tokova, što podrazumeva isključenje svog prometa između subjekata, a i u bilansu stanja treba da se isključe međusobna potraživanja subjekata.

Hajde da damo još jedan primer: opštinska obrazovna institucija br. 1 dala je kredit opštinskoj obrazovnoj instituciji br. 2. Bez ulaženja u pojedinosti postupka konsolidacije, hajde da napravimo bilans stanja, redovni bilans i konsolidovani bilans svake opštinske obrazovne institucije.

Ilustracija 4: Bilans opštinske obrazovne institucije br. 1

Indikator	Na početku perioda	Na kraju perioda
1. gotovinska sredstva	1000 novčanih jedinica	0 novčanih jedinica
2. dati krediti	0 novčanih jedinica	1000 novčanih jedinica
3. primljeni krediti	0 novčanih jedinica	0 novčanih jedinica
4. neto vrednost sredstava (1 + 2 – 3)	1000 novčanih jedinica	1000 novčanih jedinica

Ilustracija 5: Bilans opštinske obrazovne institucije br. 2

Indikator	Na početku perioda	Na kraju perioda
2. gotovinska sredstva	0 novčanih jedinica	1000 novčanih jedinica
3. primljeni krediti	0 novčanih jedinica	1000 novčanih jedinica
4. neto vrednost sredstava (1 + 2 – 3)	0 novčanih jedinica	0 novčanih jedinica

Ilustracija 6: Redovni (sumarni) bilans opštinskih obrazovnih institucija

Indikator	Na početku perioda	Na kraju perioda
-----------	--------------------	------------------

1. gotovinska sredstva	$0 + 1000 = 1000$ novčanih jedinica	$0 + 1000 = 1000$ novčanih jedinica
2. dati krediti	$0 + 0 = 0$ novčanih jedinica	$1000 + 0 = 1000$ novčanih jedinica
3. primljeni krediti	$0 + 0 = 0$ novčanih jedinica	$0 + 1000 = 1000$ novčanih jedinica
4. neto vrednost sredstava ($1 + 2 - 3$)	1000 novčanih jedinica	1000 novčanih jedinica

Analiza indikatora redovnog bilansa omogućava nam da zaključimo da opštinske obrazovne institucije imaju gotovinska sredstva u iznosu od 1000 novčanih jedinica i potraživanja u vezi sa datim kreditom u iznosu od 1000 novčanih jedinica, kao i obaveze u vezi s primljenim kreditom u iznosu od 1000 novčanih jedinica. Šta se dešava u stvarnosti? Opštinske obrazovne institucije navedene u našem primeru nemaju ništa osim 1000 novčanih jedinica gotovinskih sredstva. Kako smo došli do takvog zaključka? Obim potraživanja i obaveza je anuliran jer podležu međusobnom prebijanju.

Hajde da napravimo konsolidovani bilans primenom predloženog pristupa.

Ilustracija 7: Konsolidovani bilans opštinskih obrazovnih institucija

Indikator	Na početku perioda	Na kraju perioda
1. gotovinska sredstva	1000 novčanih jedinica	1000 novčanih jedinica
2. dati krediti	0 novčanih jedinica	$1000 - 1000 = 0$ novčanih jedinica
3. primljeni krediti	0 novčanih jedinica	1000 novčanih jedinica – $1000 = 0$ novčanih jedinica
4. neto vrednost sredstava ($1 + 2 - 3$)	1000 novčanih jedinica	1000 novčanih jedinica

Ponovo bismo želeli da vam skrenemo pažnju na agregirane iznose, tj. neto vrednost sredstava – sumarna vrednost identična je konsolidovanoj vrednosti.

Pored prethodno navedenog želeli bismo da napomenemo da konsolidacija podrazumeva isključivanje svih transakcija, kao i svih međusobnih potraživanja (dugovanja i potraživanja) između jedinica koje finansira država a koje pripadaju istoj grupi.

Dakle, konsolidacija finansijskih indikatora grupe subjekata predviđa međusobno isključivanje internih transakcija i potraživanja u okviru te grupe subjekata. Najvažniji element u datom slučaju su „interne transakcije“, jer se konsolidacija može sprovesti samo u slučaju „recipročnih“ (simetričnih) tokova (kao što su, na primer, krediti i pozajmice).

6 OBUHVAT JEDINICA KONSOLIDACIJE

6.1 Subjekt konsolidacije

Posle razmatranja ključnih konceptualnih pitanja vezanih za konsolidaciju javlja se pitanje: „Da li je to sve, tj. da li sve što treba da uradite jeste da isključite transakcije između subjekata u sastavu iste konsolidovane grupe?“ Da, tako je, ali pre započinjanja takvog isključivanja treba da se veoma jasno razume koji se subjekti mogu dodeliti istoj konsolidovanoj grupi.

Davanjem primera iz svakodnevnog života sasvim lako možemo da utvrdimo sastav subjekata čije transakcije treba da se konsoliduju. Šta se dešava na makronivou? Ili na nivou zemlje, regiona ili grada?

Jedno od najkonceptualnijih i najkomplicovanijih pitanja vezanih za izradu konsolidovanih finansijskih izveštaja jeste pitanje obuhvata odgovarajućih državnih subjekata u okviru konsolidovanog finansijskog izveštavanja.

Na prvi pogled izgleda da nazivi standarda, tj. **Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor (IPSAS)** i Statistika državnih finansija (GFS), ukazuju na obim obuhvata, tj. na javne finansije i javni sektor. Šta to znači u različitim zemljama? Gde počinje ili gde se završava privatni sektor? To i mnoga druga pitanja prilično su komplikovana da bi se pronašli jednostavni odgovori na njih.

Uzimajući u obzir gore navedeno, pokušaćemo da pristupimo pitanju utvrđivanja obima obuhvata tako što ćemo se osvrnuti na gore navedene dokumente sa smernicama.

6.1.1 GFSM 2001 (Priručnik za statistiku vladinih finansija).

GFSM za 2001. godinu definiše obim obuhvata državnih subjekata u definiciji javnog sektora i javne uprave.

Javna uprava – skup javnih organa koji vrše funkciju javne uprave kao glavnu vrstu svojih aktivnosti (GFSM za 2001. godinu, stav 2.9).

Za potrebe analize, sektor javne uprave može da se podeli na podsektore centralne vlade (uključujući fondove socijalnih usluga), regionalne i lokalne organe upravljanja.

Jedinice organa javne uprave (subjekti koje finansira država) – jesu institucionalne jedinice koje vrše funkcije organa javne uprave kao glavnu vrstu svojih aktivnosti. To znači da one imaju zakonodavna, sudska i izvršna ovlašćenja u odnosu na druge institucionalne jedinice koje se nalaze u granicama određene teritorije; dodeljena im je nadležnost za pružanje usluga i dobara celokupnoj javnosti, kao i pojedinim domaćinstvima, na netržišnoj osnovi; vrše transfere radi raspodele prihoda i sredstava i finansiraju svoje aktivnosti (na direktan ili indirektan način) uglavnom na teret poreskih prihoda i drugih obaveznih transfera iz jedinica drugih sektora (GFSM za 2001. godinu, stav 2.20).

Osim organa javne uprave postoje i jedinice koje su osnovali organi javne uprave i koje su njima podređene. Tako za potrebe obezbeđenja vazdušnog prevoza vlada može da nastupa kao suosnivač ili suvlasnik avio-kompanije, koja će onda imati drugačiji status od organa javne uprave, to jest status korporativnog pravnog lica.

Gore navedena pravna lica klasifikovana su u GFSM za 2001. godinu kao korporacije.

Korporacije – pravna lica osnovana radi proizvodnje dobara i usluga u svrhu njihove prodaje na tržištu. Korporacije mogu da služe kao izvor prihoda ili druge finansijske koristi za sve suvlasnike. Korporacije su u zajedničkom vlasništvu svih akcionara koji imaju pravo da postavljaju članove upravnog odbora odgovorne za ukupno upravljanje korporacijom. Institucionalne jedinice koje pripadaju organima javne uprave ili su pod njihovom kontrolom, a koje su klasifikovane kao korporacije u gore pomenutom smislu, zovu se državne korporacije (organizacije) (GFSM za 2001. godinu, stav 2.14).

Sve korporacije pripadaju ili kategoriji državnih nefinansijskih korporacija ili državnih finansijskih korporacija, zavisno od vrste njihovih glavnih aktivnosti.

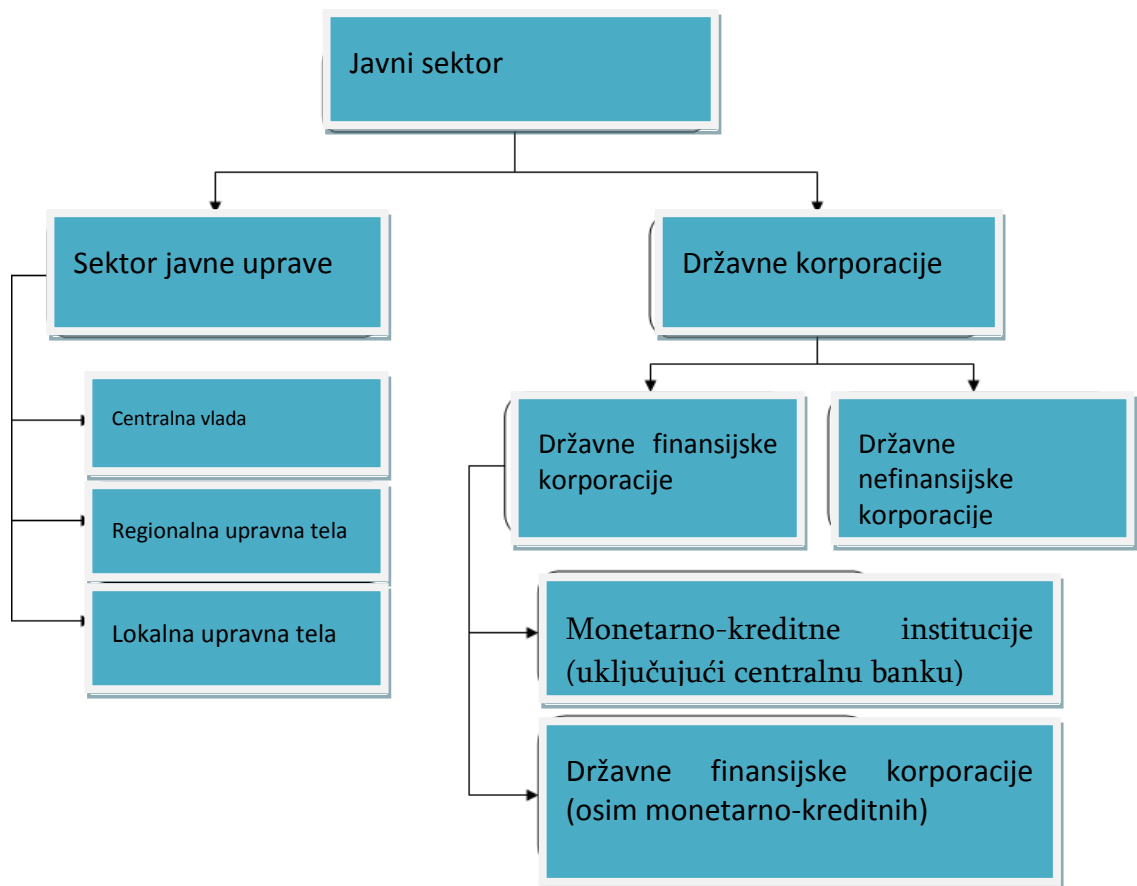
Pored gore navedenog, država može da nastupa kao osnivač ili vlasnik pravnih lica koja imaju drugačiji status od korporacija, ali vrše slične aktivnosti kao korporacije.

Kvazikorporacije – to su strukture koje nisu korporacije i nisu osnovane ni u jednom drugom organizacionom obliku koji je predviđen zakonom, a funkcionišu kao korporacija u smislu gore date definicije. U sistemu GFS kvazikorporacije se smatraju institucionalnim jedinicama drugačijim od onih kojima su podređene u skladu sa zakonom. Zavisno od vrste njihovih aktivnosti smatra se da su u sastavu državnih nefinansijskih korporacija ili državnih finansijskih korporacija (GFSM za 2001. godinu, stav 2.16).

Pojam javnog sektora se u GFSM za 2001. godinu tumači u odnosu na javnu upravu. Naime, **javni sektor** je skup sektora javne uprave, državnih finansijskih i državnih nefinansijskih korporacija.

Kao ilustracija obima obuhvata državnih jedinica kako ih tumači GFSM za 2001. godinu može da posluži dobro poznata šema javnog sektora i sektora javne uprave.

Slika 1: Javni sektor i sektor javne uprave (GFSM za 2001. godinu)



Treba napomenuti da se prilikom razmatranja datog pristupa javlja pitanje koji su sveobuhvatni kriterijumi koji omogućavaju obavljanje provere određenih jedinica u svrhu utvrđivanja da li pripadaju određenom sektoru/grupi.

Hajde da pođemo od utvrđivanja pripadnosti neke jedinice javnom sektoru kao takvom. Analiza odredbi GFSM za 2001. godinu omogućava nam da zaključimo da javnom sektoru pripadaju sledeći subjekti:

- Organi javne uprave;
- Korporacije i organizacije koje pripadaju (koje su podređene) organima javne uprave;
- Korporacije i organizacije koje kontrolišu organi javne uprave.

Kao što smo prethodno već naveli, organima javne uprave pripadaju institucionalne jedinice koje vrše funkcije javne uprave kao svoju glavnu nadležnost. Tako, na primer, Ministarstvo finansija, Ministarstvo industrije ili opštinske uprave su jedinice javnog sektora jer svaka od njih vrši funkciju javne uprave.

Drugi kriterijum je bitan za korporativne institucionalne jedinice i kvazikorporacije i taj kriterijum je pravo vlasništva nad imovinom. U GFSM za 2001. godinu se kao kriterijum za utvrđivanje prava vlasništva nad imovinom navodi udeo državnog vlasništva, to jest ukoliko vlasništvo države u jednom preduzeću prelazi 50%, takva

institucionalna jedinica je državna jedinica. Na primer, ukoliko udeo državnog vlasništva u jednoj kompaniji za eksploataciju rudnih resursa prelazi 50%, ta kompanija se smatra državnom korporacijom.

Treći kriterijum je manje formalizovan, a to je kontrola.

Prema GFSM za 2001. godinu, kontrola se definiše kao moć određivanja ukupne korporativne politike jednog subjekta. Pojam „ukupne korporativne politike“ koristi se u širokom značenju i podrazumeva ključne mere finansijske i operativne politike vezane za strateške ciljeve jedne korporacije. Moć definisanja ukupne politike korporacije ne podrazumeva nužno direktnu kontrolu nad svakodnevnim aktivnostima korporacije. Pretpostavlja se da je, po pravilu, najviše rukovodstvo takvih korporacija zaduženo za upravljanje korporacijom na način koji je u saglasnosti sa ključnim ciljevima određene korporacije.

Dole nabrajamo 8 najvažnijih indikatora koje daje GFSM za 2001. godinu:

1. vlasništvo nad većinom akcija;
2. kontrola nad upravnim odborom ili drugim organom upravljanja;
3. kontrola nad postavljanjem/razrešenjem ključnog osoblja;
4. kontrola nad ključnim odborima subjekta;
5. zlatne akcije ili opcije;
6. regulacija i kontrola;
7. kontrola od strane dominantnog klijenta (sva prodaja se vrši jednom klijentu iz javnog sektora ili grupi klijenata iz javnog sektora);
8. Kontrola uslovljena pozajmicama od organa javne uprave.

Tako, na primer, ako država poseduje manje od 50% udela u jednoj korporaciji za eksploataciju rudnih resursa, ali istovremeno predsednik vlade ima pravo da imenuje na položaje sve članove upravnog odbora, takva korporacija po svojoj prirodi pre pripada državnim korporacijama nego privatnim korporacijama.

Iako je manje-više jasno kako definisati pripadnost privatnom ili javnom sektoru (jasno je kom podsektoru javne uprave pripada Ministarstvo inostranih poslova), prilično je komplikovano da se odluči da li neka institucionalna jedinica pripada podsektoru korporacija ili sektoru javne uprave.

Hajde da pogledamo jedan primer. Država je vlasnik avio-kompanije „Government Air“. Da li ona pripada javnom sektoru? Da. Da li je to jedinica sektora javne uprave ili je državna nefinansijska korporacija? Da bi se pronašao odgovor na ovo pitanje treba obaviti dodatno ispitivanje.

U okviru GFSM za 2001. godinu glavni kriterijum za klasifikaciju neke jedinice u sektor javne uprave ili sektor finansijskih ili nefinansijskih korporacija jeste sledeći:

6.2 IPSAS

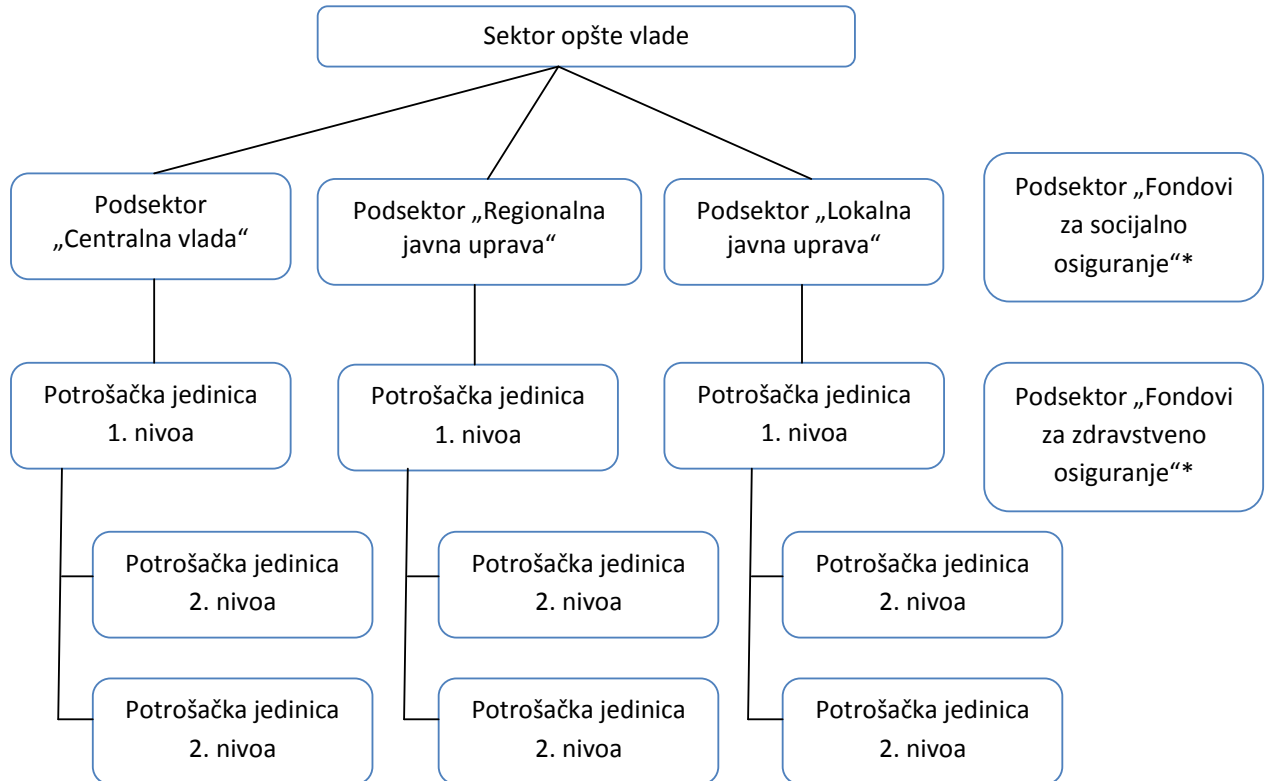
Hajde da to primenimo na IPSAS 6 – „Konsolidovani finansijski izveštaj“. Šta prema datom standardu uključuje sektor javne uprave?

7 STRUKTURA KONSOLIDACIJE

Konsolidacija obuhvata sve potrošačke jedinice u sektoru opšte vlade.

Konsolidacija prati stukturu „drveta“ na svakom hijerarhijskom nivou potrošačkih jedinica u sektoru opšte vlade.

Slika 2: Struktura konsolidacije

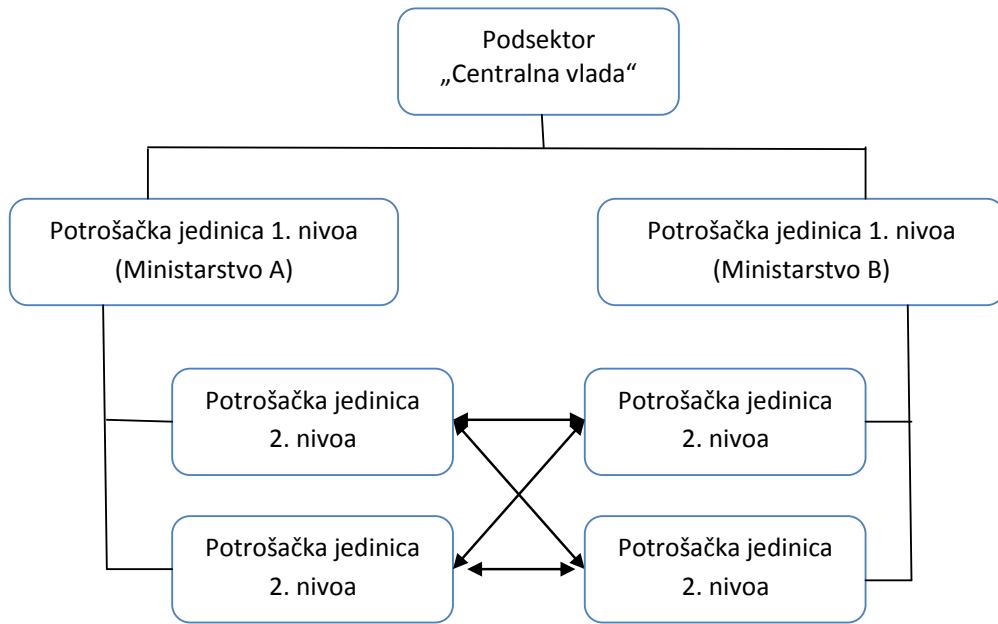


*Fondovi za socijalno i zdravstveno osiguranje mogu da se uključe u podsektore na različitim nivoima ili da se grupišu u poseban podsektor u okviru sektora opšte vlade.

5.3. Postoje dve vrste konsolidacije: unutarsektorska i međusektorska.

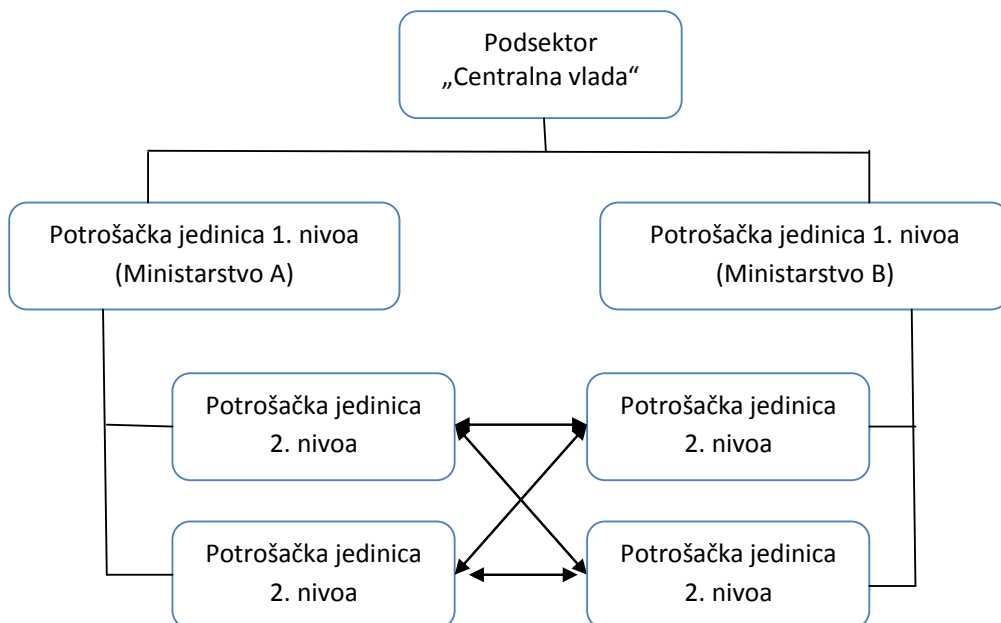
5.3.1. Unutarsektorska konsolidacija obuhvata razne potrošačke jedinice istog nivoa iz određenog podsektora, npr: ministarstva u okviru nacionalnog budžeta.

Slika 3: Unutarsektorska konsolidacija



5.3.2. Međusektorska konsolidacija obuhvata različite sektore, npr: nacionalni i lokalne budžete.

Slika 4: Međusektorska konsolidacija



5.4. Svaka potrošačka jedinica 2. nivoa (korisnik) podnosi finansijske izveštaje višoj potrošačkoj jedinici 1. nivoa tj. centralnim sektorskim javnim organima, regionalnim i lokalnim javnim organima (ministarstvu, sektoru, finansijskom odeljenju), koji potom generalizuju te izveštaje i podnose ih nadležnom državnom subjektu (Ministarstvu finansija) radi dalje generalizacije i konsolidacije svakog od tih poslovanja posebno na svakom nivou i na opštem nivou.

5.5. Dakle, prvo ide unutarsektorska konsolidacija, pa zatim sledi međusektorska konsolidacija.

8 STANJA I PROMENE KOJE PODLEŽU KONSOLIDACIJI

Vrste stanja i promena koje treba konsolidovati

Tehnička pitanja

- i. Dosledne računovodstvene politike
- ii. Dosledni kraj godine

9 IZUZECI OD ZAHTEVA ZA KONSOLIDACIJOM

9.1 Investicioni subjekti (državni investicioni fondovi)

9.2 Subjekti u privremenom vlasništvu

9.3 Delimično, podeljeno ili zajedničko vlasništvo ili kontrola nad subjektima

9.4 Procena vrednosti subjekata koji se ne konsoliduju

10 PRAKTIČNA PITANJA

11 OBJAVLJIVANJE KONSOLIDOVANIH INFORMACIJA

11.1 Zahtevi i potreba za objavljivanjem konsolidovanih informacija

11.2 Konsolidovane budžetske informacije

11.3 Konsolidovani finansijski izveštaji

- i. Celokupna vlada
- ii. Podsubjekti

12 PRAKTIČNA PITANJA

12.1 Razlike i posebne okolnosti

13 REFERENCE I PUBLIKACIJE