

# PEM PAL Baku 5 – 8. novembar 2012. godine

## Pitanja iz oblasti računovodstva javnog sektora

### Prezentacija: Majkl Peri (Michael Parry)

#### Uvod

Ova prezentacija se bavi sa četiri pitanja koja treba razmotriti tokom održavanja ove radionice:

1. Standardi i finansijsko izveštavanje;
2. Uloga gotovinskog i akrulnog računovodstva;
3. Kombinovanje gotovinskog i akrulnog računovodstva;
4. Automatizacija i konsolidacija.

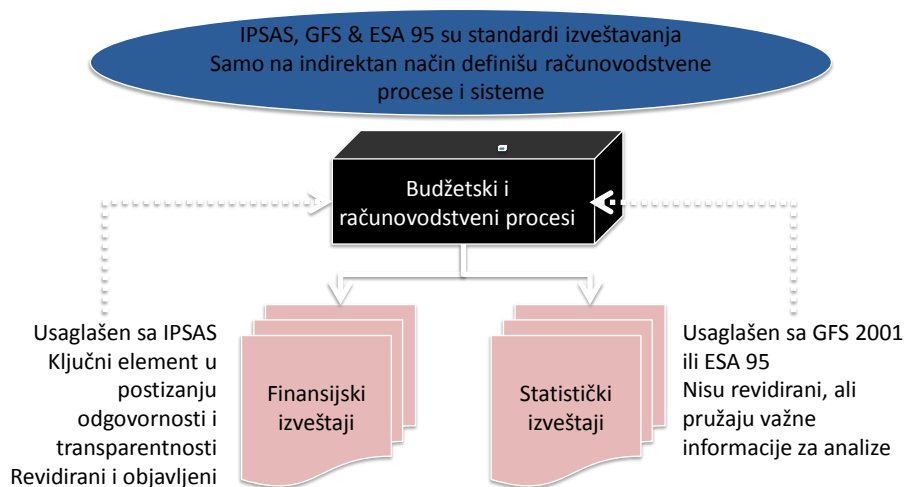
#### Pitanje 1: Standardi izveštavanja

Svi Međunarodni standardi računovodstva javnog sektora (IPSAS), Priručnik MMF statistike državnih finansija (GFS) i Evropski sistem nacionalnih i regionalnih računa (ESA) 95 su standardi izveštavanja. Oni definišu:

- U slučaju IPSAS, oblik i sadržaj Opštih finansijskih izveštaja,
- U slučaju GFS ili ESA 95, oblik i sadržaj statističkih izveštaja.

Ni jedan od gore navedenih standarda direktno ne definiše računovodstvene procese. Međutim, oni na indirektan način vrše uticaj na računovodstveni proces, jer takvi procesi moraju imati kapacitet da proizvode finansijske izveštaje u skladu sa standardima. Ovaj odnos je sažet u dole prikazanoj Slici 1.

## Slika 1: IPSAS i GFS kao standardi izveštavanja



GFS i ESA 95 zahtevaju akrulnu osnovu izveštavanja (iako je MMF identifikovao da je gotovinska informacija prihvatljiva za GFS ukoliko akrulne informacije nisu dostupne). IPSAS ima standarde kako za izveštavanje na gotovinskoj, tako i na akrulnoj osnovi, ali je Odbor za Međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor (IPSASB) razjasnio da dugoročni cilj treba biti akrulno računovodstvo.

Ovo postavlja tri pitanja, kao dole navedena.

### **Pitanje 1 –šta je akrulna osnova?**

Akrulna osnova prepoznaje sve subjekte ekonomskih tokova bez obzira da li oni uključuju ili ne uključuju novčane transakcije, kao i sva sredstva i obaveze koja pripadaju subjektu. Šest ključnih odlika akrulnog računovodstva dvostrukog unosa su:

1. Koncept računovodstvenog subjekta – pravne “osobe” koja poseduje sredstva i stvara obaveze,
2. Računovodstvene transakcije su beležene u jedinstvenoj monetarnoj jedinici, npr. US \$,
3. Računovodstvo se bavi sledećim suprotnostima:
  - a. Povećanjima i umanjenjima stvarnih obima držanja gotovine i dobara,
  - b. Povećanjima i umanjenjima odnosa duga ili duga prema ostalim pojedincima ili subjektima,
  - c. Povećanjima i umanjenjima sopstvenih sredstava i finansijskih obaveza subjekta,
4. Neto kapital (neki put se pominje kao “Sredstva” subjekata javnog sektora) kao razlike između sredstava i obaveza subjekta,
5. Suficit (ili deficit) kao neto povećanje (ili umanjenje) u kapitalu tokom određenog vremenskog perioda,

6. Računovodstveni period kao vremenski period tokom kojeg se meri suficit ili deficit.

### ***Pitanje 2 –zašto akrul?***

Zasluge akrulnog računovodstva prema javnom sektoru su bile osporavane. Ali više nema sumnje da akrulno računovodstvo nudi jasne prednosti u odnosu na jednostavno gotovinsko računovodstvo.

Pre svega, ono je osnova univerzalnog i sveobuhvatnog računovodstvenog modela koji upravlja, kontroliše i izveštava o:

- Sredstvima i obavezama,
- Gotovini i ostalim ekonomskim tokovima,
- Finansijskim stanjima i tokovima.

Vredno je spomena da je računovodstveni model jedini univerzalni i sveobuhvatni model aktivnosti za sve subjekte, bilo da su oni iz javnog ili privatnog sektora.

Na drugom mestu, akrulno računovodstvo omogućava unapređenje kontrole. Ovo je zbog toga što ono obuhvata sva sredstva i obaveze, kao i sve ekonomske tokove. Na primer, mogu postojati registri sredstava koji nisu povezani sa računovodstvenim sistemom, ali takvi registri ne bi imali automatsku proveru toga da li su njihovi sadržaji povezani sa poslovnim ekonomskim tokovima. Dvostruki unos je važna kontrolna alatka.

Naposletku, akrulno računovodstvo je alatka koja omogućava transparentnost i odgovornost. Zbog toga što računovodstveni sistem poseduje informacije u vezi svih ekonomskih tokova, sredstava i obaveza nekog subjekta, ono omogućava sveobuhvatno izveštavanje. Dalje, kada se takvi izveštaji – finansijski izveštaji – nezavisno revidiraju i rezultati objave, oni imaju povećanu kredibilnost.

Kada ne postoje iskustva vezana za akrulno računovodstvo, postoji razumevanje da se za kretanje ka akrulnom principu vrši niskim prioritetom. Ali većina zemalja PEM PAL ima iskustva koja se tiču akrulnog računovodstva (videti dole u vezi uloge gotovinskog i akrulnog računovodstva) i žele da nastave ka razvijanju akrulne metodologije omogućavajući da pripremljeni finansijski izveštaji budu usaglašeni sa akrulnim IPSAS.

### ***Pitanje 3 –zašto standardi?***

Korišćenje akrulnog računovodstva stvara veliki obim informacija koje mogu biti prikupljene i o kojima može biti izveštavano na veoma različite načine kako bi se pružile različite slike nekog subjekta. Standardi su veoma važni radi definisanja kako se računovodstvena informacija predstavlja, kao i da bi se osigurala konzistentnost širom datih nadležnosti i između subjekata.

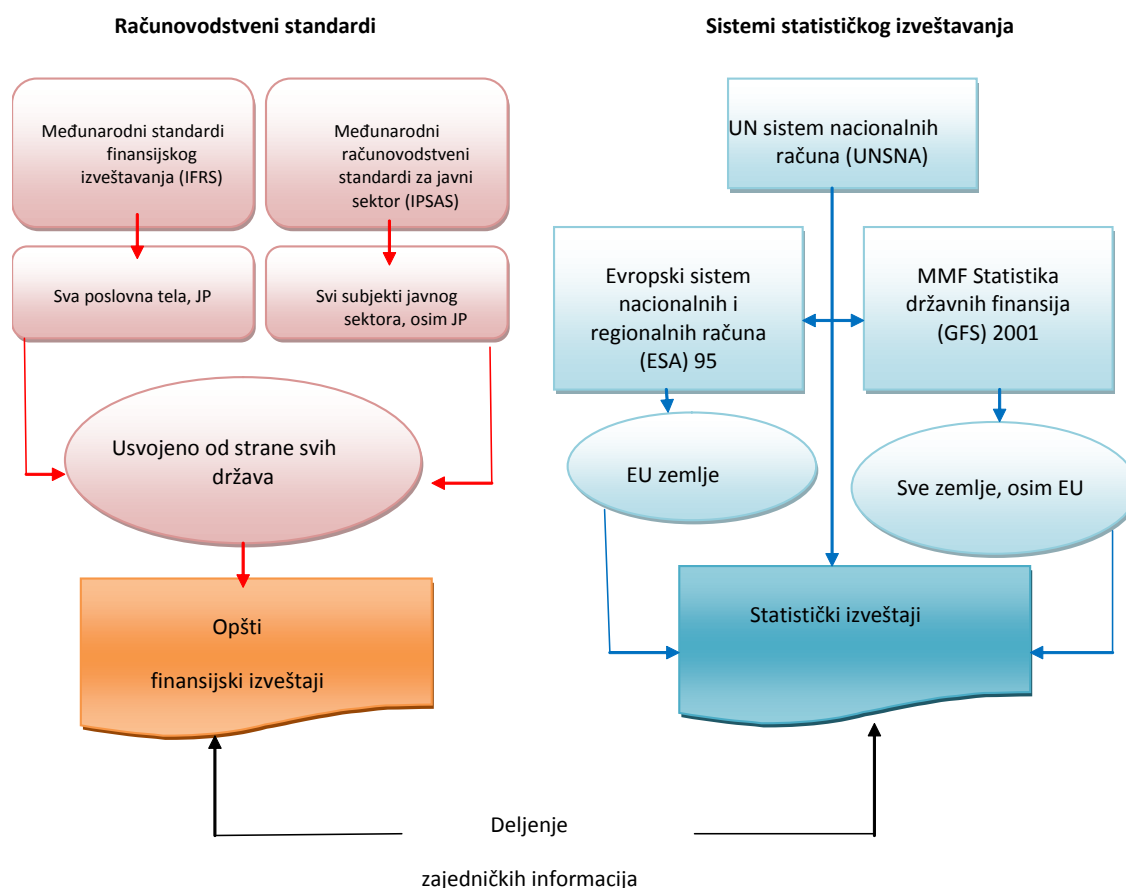
Standardi uvek postoje, bilo eksplicitno ili implicitno:

- Eksplicitni standardi su međunarodni (IPSAS) ili nacionalni standardi za finansijsko izveštavanje i standardi kao što su GFS ili ESA 95 za statističko izveštavanje;
- Implicitni standardi su pravila i propisi prema kojima se prave finansijski izveštaji.

## Različiti standardi

Neki put postoji konfuzija u vezi sa određenim ulogama različitih standarda. Dole predstavljena Slika 2 sažima različitu ulogu različitih grupa standarda.

**Slika 2: Odnos između različitih standarda izveštavanja**



**Napomena:** Definicija državnih javnih preduzeća (JP) kao prema IPSAS definiciji, je iz praktičnih razloga identična GFS definiciji "Javnih finansijskih i nefinansijskih korporacija". Svi komercijalni subjekti, uključujući JP, izveštavaju u skladu sa Međunarodnim standardima finansijskog izveštavanja (IFRS). Svi nekomercijalni subjekti javnog sektora do i uključujući nivo suverenih država, trebaju da pripremaju finansijske izveštaje u skladu sa IPSAS ili ekvivalentnim nacionalnim standardima.

Statistički fiskalni izveštaji mogu biti pripremljeni na osnovu GFS 2001 ili na osnovu ESA 95. ESA 95 je prihvatljivo za zemlje članice EU (uključujući zemlje koje pristupaju EU). Sve ostale zemlje trebaju da koriste GFS. Trenutna verzija GFS je predstavljena u Priručniku GFS 2001 (isti je nakon izdavanja ažuriran, a poslednja verzija se može naći na internet stranicama MMF).

## **Pitanje 2: Uloga gotovinskog i akrulnog računovodstva**

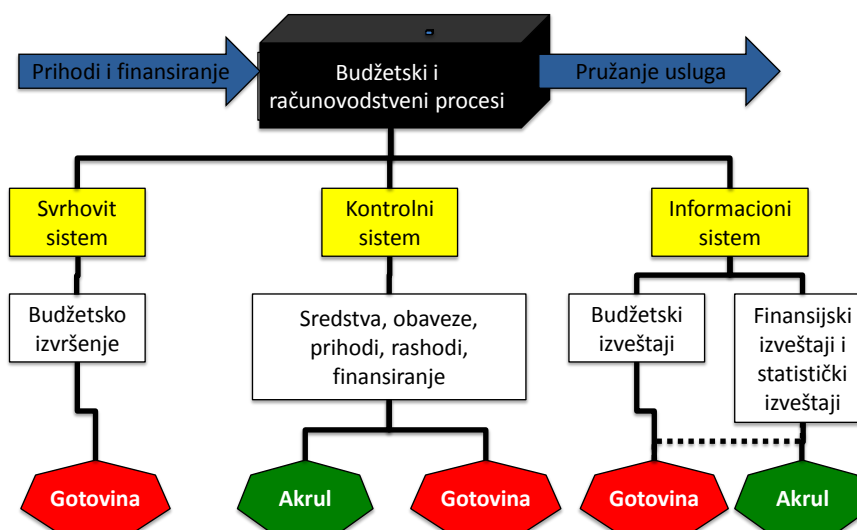
Većina zemalja regiona su bile deo, ili su bile pod uticajem bivšeg Sovjetskog Saveza (BSS). BSS je definisao računovodstvene procedure u skladu sa konceptima marksističke radničke teorije vrednosti. Akrulni pristup je usvojen 1987. godine. Akrulna metodologija BSS se još uvek koristi u mnogim budžetskim institucijama širom regiona. Metodologija BSS ne ispunjava zahteve Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor (IPSAS) u vezi sa akrulnim izveštavanjem iz velikog broja razloga, na primer, ne vodi u pravcu dobijanja finansijskih izveštaja, nema vrednost za zemljište, ne postoji odredba revaluacije, itd. Bez obzira na to, ova metodologija sadrži većinu elemenata koji su neophodni radi ispunjavanja potpunog akrulnog računovodstva.

Okretanjem ka tržišnoj ekonomiji i potrebom da se vrše budžetske kontrole, računovodstveni sistemi zasnovani na gotovinskom principu su bili uvedeni u većini nacionalnih trezora. Ovaj pristup je potvrđen automatizacijom trezorskih procesa. Većina PEM PAL zemalja sada ima kompjuterizovane trezorske računovodstvene sisteme zasnovane na gotovinskom principu. Na taj način, u mnogim zemljama članicama PEM PAL postoji podvojenost između akrulnih računovodstvenih sistema koje koriste budžetske institucije i gotovinskih sistema trezora. U mnogim zemljama, oba sistema nastavljaju paralelno da funkcionišu.

### ***Da li bi PEMPAL zemlje trebale da se preusmere ka jedinstvenoj računovodstvenoj metodologiji zasnovanoj na akrulnoj osnovi?***

Iz perspektive izveštavanja, postoje jasne prednosti akrulnog računovodstva, kao što je prethodno objašnjeno. Ali, računovodstvo je sistem koji služi višestrukim funkcijama. Pošto su budžeti javnog sektora u svim PEMPAL zemljama zasnovani na gotovini, gotovinska informacija je tražena za određene svrhe, kao što je ilustrovano u dole predstavljenoj Slici 3.

Slika 3: Višestruke funkcije računovodstvenih sistema



Na taj način, "računovodstveni sistem" je zapravo tri različite vrste sistema:

1. Svrhovit sistem koji omogućava izvršavanje budžeta.
2. Kontrolni sistem koji omogućava kontrolu nad, na primer, sredstvima, obavezama, приходima, rashodima i finansiranjem subjekta.
3. Informacioni sistem koji omogućava budžetsko izveštavanje, pravljenje finansijskih izveštaja i statističkih izveštaja.

Neke od ovih funkcija zahtevaju gotovinsko računovodstvo, dok ostale zahtevaju akrulno računovodstvo.

- Budžetsko izvršenje uključuje gotovinska plaćanja i stoga je ono gotovinsko.
- Kontrola zahteva oba: gotovinsko i akrulno
  - Gotovinsko za kontrolu budžetskog izvršenja,
  - Akrulno za kontrolu sredstava, obaveza i ekonomskih tokova.
- Izveštavanje
  - Budžetsko izveštavanje će trebati biti zasnovano na gotovini kako bi odgovaralo gotovinskom budžetu,
  - Finansijsko izveštavanje i statističko izveštavanje će po mogućstvu biti akrulno.

Može se zaključiti da se za upravljanje javnim sektorom, a za gore pomenute svrhe, zahteva pružanje informacija **kako** gotovinsko po stavkama, **tako** i akrulno.

## Pitanje 3: Kombinovanje gotovinskog i akrulnog računovodstva

Gore pomenuta nedoumica je da su potrebna oba računovodstva: gotovinsko i akrulno. Pored toga, zahtevane su obe vrste informacija u nivou po stavkama (tj. pojedinačnim računovodstvenim šiframa) kako bi se ispunili gore pomenuti zahtevi.

Ovo pitanje je jedinstveno za javni sektor, jer su budžeti javnog sektora tipično zasnovani na gotovinskom principu. Komercijalni subjekti će obično budžetirati na akrulnoj osnovi. Stoga, kod komercijalnih subjekata će celokupno izveštavanje takođe biti na akrulnoj osnovi. Ovo stvara problem, jer su se računovodstvene metodologije i sistemi tipično razvijali za potrebe komercijalnih subjekata i stoga nisu bili dizajnirani da pruže mogućnost analiza po stavkama gotovinskih oblika potrošnje.

Pitanje je kako postići ispunjavanje zahteva za dobijanje obe vrste informacija, gotovinskih i akrulnih, iz jedne metodologije i računovodstvenog sistema? Postoje četiri opcije, kao što su sažete su sledećim podsekcijama.

### **Opcija 1: Samo gotovinsko**

Pod ovim pristupom, glavna računovodstvena metodologija vlade je gotovinski zasnovana.

- Gotovinska osnova se koristi i kod trezora i od strane budžetskih subjekata.
- Informacije u vezi sredstava i obaveza se čuvaju van računovodstvenog sistema, npr. registar osnovnih sredstava, registar zajmova.
- Finansijski izveštaji se pripremaju koristeći se gotovinskom osnovom IPSAS.
- MMF je naveo da su informacije na gotovinskoj osnovi prihvatljive za GFS izveštavanje tamo gde akrulne informacije nisu dostupne.

Prednosti ovakvog isključivo gotovinskog pristupa su da je jednostavan, konzistentan sa budžetom, a ukoliko se koristi modifikovani gotovinski pristup, on takođe sadrži informacije o finansijskim sredstvima i obavezama.

Problem nastaje kod akrulne vrste računovodstva koje se trenutno koristi kod mnogih budžetskih institucija. Ukoliko bi se od ovoga odstupilo i od svih subjekata bilo zahtevano da se usvoji gotovinska osnova, da li bi se nastavilo sa postojanjem dva odvojena računovodstvena sistema? Ovo je razmatrano pod dole predstavljenom Opcijom 3. Ukoliko bi se od svih subjekata zahtevalo da usvoje gotovinski osnov, mnogo vrednih akrulnih informacija i ekspertize bi bilo izgubljeno.

Prednosti i nedostaci su sažeti u dole predstavljenoj tabeli.

**Tabela 1: Samo gotovinsko**

Prednosti	Nedostaci
1. Jednostavnost	<ul style="list-style-type: none"><li>• Izgubljena korist jedinstvenog sistema obuhvatanja sredstava, obaveza i sa njima u vezi tokova</li></ul>
2. Konzistentnost sa budžetom	<ul style="list-style-type: none"><li>• Izgubljeni postojeći akrulni sistemi i informacije</li></ul>

3. Ukoliko se koristi modifikovani gotovinski model, on takođe sadrži informacije o finansijskim sredstima i obavezama	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Samo može primeniti gotovinsku osnovu IPSAS</li> </ul>
--	---

### **Opcija 2: Samo akrulno**

Druga opcija je suprotna Opciji 1 – podrazumeva usvajanje akrulnog računovodstva širom državnog sistema. Ovo bi uključivao prebacivanje svih budžetskih subjekata na IPSAS usaglašenu akrulnu osnovu, a nakon toga njihovog integrisanja sa akrulno zasnovanim sistemom za trezor. Ovu tranziciju bi generalno bilo moguće postići usvajanjem jedinstvene softverske aplikacije – Informacioni sistemi za finansijsko upravljanje (FMIS) – širom celokupnih državnih struktura. Iako je ovo vrlo zahtevno, ovo bi moglo biti izvodljivije, jer bi sistem bio konzistentan sa najčešćim komercijalnim gotovim (Commercial Off The Shelf) računovodstvenim paketima, COTS, koji se koriste u slične svrhe.

Izveštavanje bi bilo usaglašeno sa IPSAS akrulnom osnovom, a akrulne informacije bi bile korišćene za GFS ili ESA 95 izveštaje.

**Tabela 2: Samo akrulno**

Prednosti	Nedostaci
1. Konzistentno sa GFS, ESA 95 i akrulnim IPSAS	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Implementacija uključuje implementaciju najvažnijih sistema i reinženjering poslovnih procesa u vezi sa računovodstvenim procesima širom celokupnog nivoa države</li> </ul>
2. Zadržava i nadovezuje se na postojeću akrulnu ekspertizu i informacije	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Dostupne su samo informacije o agregatnom gotovinskom toku</li> </ul>
3. Sveobuhvatno – uključuje sve tokove, sredstva i obaveze	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Problem kontrolisanja izvršenja gotovinskog budžeta</li> </ul>
4. Moguće je dizajnirati izveštaje koji se približavaju gotovinskoj osnovi (videti dole)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Poteškoće kod budžetskog izveštavanja (IPSAS 24 usaglašenost)</li> </ul>

Kao što je gore navedeno, moguće je dizajnirati sistem izveštavanja čak pod akrulnim računovodstvom koji se približava izveštavanju na gotovinskim osnovama. Tabela koja je dole predstavljena ilustruje kako ovo može biti postignuto. Postojeće samo ograničen broj razlika između rezultata na gotovinskim osnovama i na akrulnim osnovama, a prilagođavanja mogu eliminisati većinu razlika.



**Tabela 3: Gotovinsko izveštavanje pod akrulnim računovodstvom**

Stavka	Zahtevano prilagođavanje iz akrulnog prema gotovinskom izveštavanju	Komentar
Kapitalni izdaci	Prikazivanje stvarnog gotovinskog toka	Lako dostupno iz računa sredstava – manuelno prilagođavanje
Deprecijacija/amortizacija	Eliminisanje iz izveštaja	Deprecijacija računa glavne knjige trezora izostvaljena iz gotovinskih izveštaja
Prihod	Gotovinska osnova	Prihvatljivo pod akrulnim IPSAS
Tokovi finansiranja	Izveštavati stvarne tokove	Dostupno iz kreditnih računa – manuelno prilagođavanje
Izdaci	Koristiti akrulne informacije	Razlika prema gotovinskom je samo materijalna ukoliko postoje velike izmene u obrtnom kapitalu
Ostali ekonomski tokovi	Eliminisati iz izveštaja	Obično lako identifikovani iz računa glavne knjige trezora – izostavljeno iz gotovinskih izveštaja

Sledeće napomene dalje objašnjavaju gore pomenuta prilagođavanja:

- Kapitalni izdaci i deprecijacija – pod gotovinskom osnovom, stvarni gotovinski izdaci zamenjuju trošak deprecijacije. Može biti moguće automatizovati ovo prilagođavanje ili u suprotnom, isto treba biti urađeno manuelno.
- Prihodi – čak je i pod akrulnim računovodstvom prihvatljivo tretirati poreske i neporeske prihode na gotovinskoj osnovi. O sličnim tokovima finansiranja će biti izveštavano na stvarnoj gotovinskoj osnovi.
- Rashodi - obično će akrulni rashodi biti vrlo slični gotovinskim rashodima. Jedini izuzetak će biti tamo gde postoje značajne promene u obrtnom kapitalu. Stoga stoji kao opšte pravilo, da u izveštajima informacije akrulnih rashoda mogu biti korišćene kao aproksimacija gotovinskom.
- Ostali ekonomski tokovi – može postojati potreba za ostalim prilagođavanjima za akrulne informacije u vezi sa ostalim ekonomskim tokovima, na primer, za revaluacije koje nisu gotovinski tok. Ova prilagođavanja će trebati biti učinjena po pojedinačnim stavkama na odgovarajući način.

Kod pravljanja gore pomenutih “gotovinskih” izveštaja iz jednog akrulnog sistema, važan je koncept materijalnosti. Izveštaj može ne biti 100% tačan, ali pod uslovom da ne postoje materijalne razlike prema gotovinskim osnovama, on će biti korišćen kao aproksimacija.

### **Opcija 3: Dva posebna sistema**

Opcija tri podrazumeva paralelno funkcionisanje dva posebna sistema – sistem na gotovinskoj osnovi (npr. u trezoru) i sistem na akrulnoj osnovi (npr. kod budžetskih institucija). Zapravo, ovo odražava postojeće stanje u mnogim zemljama članicama PEMPAL.

Ovaj pristup blizanačkog sistema omogućava da se odgovori na sve zahteve. Akrulno IPSAS usaglašeno finansijsko izveštavanje i GFS izveštavanje će biti moguće iz akrulnih informacija, dok će gotovinsko zasnovana budžetska kontrola i izveštavanje biti moguće iz gotovinsko zasnovanih sistema.

Prednosti ovakvog pristupa su jasni. Njime se ispunjavaju svih zahtevi, on odražava stvarno stanje u mnogim zemljama, on omogućava trezoru gotovinsko izveštavanje dok budžetske institucije nastavljaju da proizvode akrulne izveštaje, a koji mogu biti korišćeni za finansijsko izveštavanje i GFS izveštaje.

S druge strane, postoje vrlo značajni nedostaci. Ovaj pristup podrazumeva složenost, nedoumice i duplikovanje aktivnosti i sistema. Informacije se dva puta unose, po jednom u svaki sistem, što otvara mogućnost pravljenja grešaka. Iz ovog i ostalih razlika, velika je verovatnoća postojanja problema kod usaglašavanja rezultata iz dva sistema.

Prednosti i nedostaci su sažeti u dole prikazanoj tabeli.

**Tabela 4: Dva posebna sistema**

<b>Prednosti</b>	<b>Nedostaci</b>
1. Omogućava izveštavanje po osnovama GFS, ESA 95 i akrulnim IPSAS	<ul style="list-style-type: none"><li>• Složenost, nedoumice, duplikovanje aktivnosti i postojanje dva posebna sistema i metodologija koje paralelno funkcionišu</li></ul>
2. Zadržava i nadovezuje se na postojeću akrulnu ekspertizu i informacije	<ul style="list-style-type: none"><li>• Informacije moraju biti unete dva puta – jedanput u svakom sistemu</li></ul>
3. Sveobuhvatnost – uključuje sve tokove, sredstva i obaveze	<ul style="list-style-type: none"><li>• Povećan rizik pravljenja grešaka, duplikovanja ili izostavljanja informacija</li></ul>
4. Omogućava gotovinsku kontrolu i izveštavanje	<ul style="list-style-type: none"><li>• Problem usaglašavanja informacija iz dva sistema</li></ul>

### **Opcija 4: Jedan sistem koji kombinuje gotovinsko i akrulno računovodstvo**

Ovo nas dovodi do finalne opcije – jedinstvene metodologije (i verovatno jedinstvenog FMIS) koja funkcioniše u trezoru, ali i kod svih budžetskih institucija, a koja omogućava izveštavanje po stavkama na gotovinskoj i na akrulnoj osnovi. Ovaj pristup omogućava upravljanje gotovinsko zasnovanim budžetom, gotovinsko izveštavanje o budžetskom izvršenju, ali i takođe akrulne informacije u vezi kontrola, finansijskih izveštaja i GFS.

Ovaj pristup ispunjava sve zahteve. On izbegava zamke složenosti, pravljenja nedoumica i duplikaciju, kao i što kombinuje sve informacije u jedinstveni sistem bez potrebe za usaglašavanjem. Međutim, takav sistem je dosta teži za dizajniranje i,

ukoliko nije dobro dizajniran, može biti dosta teži za funkcionisanje. Ovaj sistem može biti neizvodljiv u nekim komercijalnim gotovim računovodstvenim paketnim sistemima (COTS).

Prednosti i nedostaci su sažeti u dole predstavljenoj tabeli.

**Tabela 5: Integrisani gotovinski i akrulni sistem**

Prednosti	Nedostaci
1. Ispunjava sve zahteve	Složen je za dizajniranje i implementaciju
2. Izbjegava složenost, nedoumice i duplikovanje	Može biti dosta težak za upravljanje
3. Sve informacije su u jedinstvenom sistemu, tako da ne postoje problemi usaglašavanja	Može ne biti izvodljiv u nekim komercijalnim gotovim računovodstvenim paketnim sistemima (COTS)

Postoje tri metodologije koje mogu biti korišćene radi dizajniranja kombinovanog sistema.

**Tabela 6: Metodologije za jedinstven sistem koji omogućava gotovinsko i akrulno izveštavanje**

Metodologija	Objašnjenje	Problemi
1. Omogućava preko dizajna procesa	Na primer, dizajn gotovinskih pod-glavnih knjiga trezora tadžikistanskog kontnog plana – akrulne i gotovinske transakcije su beležene u odnosu na šifre pojedinačnih stavki	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Teško za dizajniranje i funkcionisanje</li> <li>• Zahtevan višestruk unos podatka</li> <li>• Može ne funkcionisati u nekim COTS paketima</li> </ul>
2. Određuje kao obavezni zahtev kada se nabavlja računovodstveni softver	Ovo zahteva da COTS paket ima na raspolaganju funkcionalnost za pružanje ovih informacija, kao i mogućnosti izvršioca sistema da bude u mogućnosti da dizajnira izveštaje koristeći ovu informaciju.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Može ne biti adekvatno shvaćena i/ili implementirana od strane dobavljača softvera</li> <li>• Može ne biti izvodljiva u nekim COTS paketima</li> </ul>
3. Prilagođeni računovodstveni softver radi ispunjavanja zahteva	Zahteva detaljnu specifikaciju o tome kako će se ova funkcionalnost ponašati u posebno prilagođenom sistemu	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Teško je specificirati i dizajnirati</li> <li>• Može prevazilaziti sposobnost programera</li> <li>• Ostali nedostaci posebno prilagođenog softvera</li> </ul>

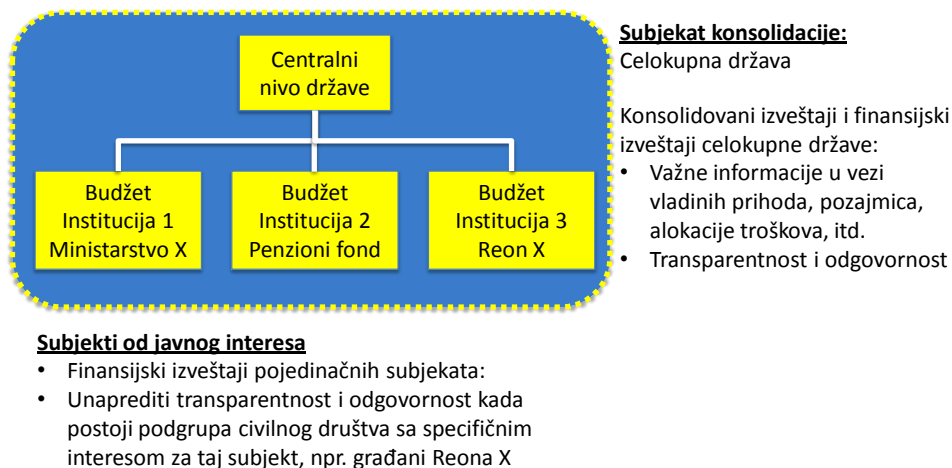
### Zaključci

Jasno je da je idealno rešenje Opcija 4, koja kombinuje oba zahteva u jedinstvenom sistemu. Međutim, iz navedenih razloga, ovo može biti teško postići.

## Pitanje 4: Automatizacija i konsolidacija

Uzmite u obzir koncept konsolidacije, onako kako je sažet u dole predstavljenoj Slici 4.

**Slika 4: Koncepti konsolidacije**



Ovo je primer vlade sa samo tri budžetske institucije – jednim ministarstvom, jednim penzionim fondom i jednim reonom. Konsolidovane informacije će biti tražene za celokupni nivo vlasti uključujući ove tri budžetske institucije. Ova informacija će uključivati:

- Konsolidovane budžetske izveštaje – koji omogućavaju kontrolu nad celokupnim državnim entitetom,
- Konsolidovane finansijske izveštaje – koji poboljšavaju transparentnost i odgovornost.

Bez konsolidacije, informacije su fragmentirane i nije moguće postizanje sveobuhvatne slike aktivnosti države. Konsolidacija je esencijalna radi pružanja korisnih informacija.

Pored toga, u nekim okolnostima će biti važno da se proizvedu eksterni finansijski izveštaji za pojedinačne budžetske institucije u okviru subjekta konsolidacije. Ovo će biti slučaj tamo gde, na primer, postoji podgrupa građana zemlje sa specifičnim interesovanjem za dati subjekt. Na primer, gde je pomenuti subjekt reon u kome građani tog reona mogu imati određene specifične interese.

Subjekti javnog sektora koji zahtevaju posebne finansijske izveštaje se mogu nazivati "subjekti javnog interesa".

### **Proces konsolidacije**

Proces konsolidacije podrazumeva više od agregacije informacija. Neophodno je eliminisati tokove između subjekata nad kojima se vrši konsolidacija. Uobičajeni primer bi bio gde jedan pod-subjekt u okviru procesa konsolidacije plaća poreze ili

takse drugom pod-subjektu u okviru konsolidacije. Upotrebom konsolidacije se moraju eliminisati takvi interni transferi među subjektima, na način da se izveštava samo o eksternim tokovima. Ovo je zahtev GFS, ali i IPSAS.

### Primer

Sektor	Prihodi			Rashodi		
	Eksterni	Interni	Ukupni	Eksterni	Porezi	Ukupni
Sektor X				\$2,000.00	\$1,000.00	\$3,000.00
Sektor oporezivanja	\$2,000.00	\$1,000.00	\$3,000.00			
Agregatni prihodi/rashodi	\$2,000.00	\$1,000.00	\$3,000.00	\$2,000.00	\$1,000.00	\$3,000.00
Umanjeno: interni transferi	(Porez koji je platio Sektor X)		\$-1,000.00			\$-1,000.00
Konsolidovani prihodi/rashodi			\$2,000.00			\$2,000.00

Istovetni proces se primenjuje za eliminisanje inter-entitetskih stanja, npr. kada jedan subjekt u okviru konsolidacije ima finansijsku obavezu prema drugom subjektu. Pošto ne postoje ukupna sredstva ili obaveze, inter-entitetske obaveze i sredstva moraju biti eliminisani u konsolidaciji.

### Zaključci u vezi konsolidacije i automatizacije

Proces eliminacije takvih tokova prema subjektima, sredstava i obaveza može biti složen i težak za automatizaciju. Često će zahtevati manuelna prilagođavanja, a u mnogim slučajevima može biti jedino moguće eliminisati više inter-entitetskih važnih tokova.

[Michael.parry@michaelparry.com](mailto:Michael.parry@michaelparry.com)

[www.michaelparry.com](http://www.michaelparry.com)