



EVROPSKA
KOMISIJA

Bruselj, 6.3.2013
COM(2013) 114 final

POROČILO KOMISIJE SVETU IN EVROPSKEMU PARLAMENTU

K izvajanju usklajenih računovodskih standardov za javni sektor v državah članicah

Ustreznost MRSJS v državah članicah
{SWD(2013) 57 final}

POROČILO KOMISIJE SVETU IN EVROPSKEMU PARLAMENTU

K izvajanju usklajenih računovodskih standardov za javni sektor v državah članicah

Ustreznost MRSJS v državah članicah

1. PRAVNO OZADJE IN OKVIR

S tem poročilom je izpolnjena obveznost Komisije iz člena 16(3) Direktive Sveta 2011/85/EU z dne 8. novembra 2011 o zahtevah v zvezi s proračunskimi okviri držav članic¹, v skladu s katero mora do 31. decembra 2012 oceniti ustreznost mednarodnih računovodskih standardov za javni sektor (v nadaljnjem besedilu: MRSJS) v državah članicah. Poročilo temelji na informacijah, ki jih je Komisija prejela v okviru posvetovanj s službami Komisije, mednarodnimi organizacijami, kot je MDS, strokovnjaki iz prakse in drugimi zainteresiranimi stranmi v državah članicah in zunaj njih ter odborom za mednarodne računovodske standarde za javni sektor, ki določa zadevne standarde.

Zaradi krize državnih dolgov morajo države jasno dokazati finančno stabilnost, poročanje o javnofinančnih podatkih pa mora biti doslednejše in preglednejše. Direktiva Sveta 2011/85/EU (v nadaljnjem besedilu: direktiva o proračunskih okvirih) priznava, da so popolni in zanesljivi javnofinančni podatki, primerljivi med državami članicami, bistveni za proračunski nadzor v EU. Navedena direktiva zato določa pravila o proračunskih okvirih držav članic, ki so potrebna, da se zagotovi izpolnitev obveznosti iz člena 126 Pogodbe o delovanju Evropske unije (v nadaljnjem besedilu: PDEU) v zvezi z izogibanjem čezmernemu javnofinančnemu primanjkljaju. Na eni strani je fiskalna disciplina bistvena za ohranjanje ekonomske in monetarne unije, na drugi strani pa finančna stabilnost temelji na zaupanju. To poročilo obravnava eno od orodij za vzpostavitev tega zaupanja ter za boljše merjenje in napovedovanje fiskalnega položaja, tj. usklajene računovodske standarde na podlagi nastanka poslovnega dogodka za javni sektor.

Člen 3 Direktive 2011/85/EU določa, da države članice „vzpostavijo nacionalne sisteme javnega računovodstva, ki v celoti in dosledno pokrivajo vse podsektorje države in vsebujejo informacije, potrebne za zbiranje podatkov na podlagi poslovnega dogodka zaradi priprave podatkov, temelječih na standardu ESA 95“². S tem priznava temeljno neskladnost med računi javnega sektorja, v okviru katerih se knjižijo samo denarni tokovi, in dejstvom, da proračunski nadzor v EU temelji na podatkih na podlagi nastanka poslovnega dogodka po Evropskem sistemu računov (v nadaljnjem besedilu: ESA 95). To pomeni, da je treba podatke na podlagi plačil pretvoriti v podatke na podlagi nastanka poslovnega dogodka, kar se doseže s približevanjem in prilagoditvami s približki na makro ravni. Poleg tega je treba finančne transakcije in bilance stanja, kadar računi na podlagi nastanka poslovnega dogodka niso na voljo na mikro ravni, pridobiti iz več različnih virov, zato nastane „statistična razlika“ med primanjkljajem, izračunanim prek nefinančnih računov, in primanjkljajem, izračunanim prek finančnih računov.

Neskladnost med računi, ki temeljijo na primarnih podatkih za javni sektor, in podatki na podlagi nastanka poslovnega dogodka po ESA 95 je ugotovljena tudi v sporočilu Komisije Evropskemu parlamentu in Svetu z dne 15. aprila 2011 z naslovom *K trdnemu vodenju*

¹ UL L 306, 23.11.2011, str. 41.

² Uredba Sveta (ES) št. 2223/96 z dne 25. junija 1996 o Evropskem sistemu nacionalnih in regionalnih računov v Skupnosti, UL L 310, 30.11.1996, str. 1.

*kakovosti za evropsko statistiko*³. V tem sporočilu je poudarjeno, da je kakovost statističnih informacij na evropski ravni zelo odvisna od ustreznosti celotnega proizvodnega procesa. Eurostat zato spodbuja sistem usklajenih računovodskih standardov na podlagi nastanka poslovnega dogodka, ki so v skladu z ESR, za vse subjekte v sektorju države.

MRSJS so zdaj edini mednarodno priznani sklop računovodskih standardov za javni sektor. Temeljijo na mednarodnih standardih finančnega poročanja (v nadaljnjem besedilu: MSRP), ki se splošno uporabljajo v zasebnem sektorju, in jih zdaj sestavljata sklop 32 računovodskih standardov na podlagi nastanka poslovnega dogodka in en standard na podlagi plačil.

Ob upoštevanju navedenega je v skladu s členom 16(3) Direktive 2011/85/EU potrebna ocena ustreznosti MRSJS v državah članicah.

2. UVOD

Vladna dejavnost ima velik delež v bruto domačem proizvodu (v nadaljnjem besedilu: BDP) v vseh gospodarstvih v EU, vladna sredstva in obveznosti pa so visoki v vseh državah EU. Zato je pomembno, da je upravljanje teh sredstev in obveznosti učinkovito ter da so vlade odgovorne za upravljanje svojim državljanom, njihovim predstavnikom, vlagateljem in drugim zainteresiranim stranem.

Statistike državnih financ zagotavljajo informacije o računih različnih podsektorjev države, na podlagi katerih lahko oblikovalci politike in druge zainteresirane strani analizirajo finančni položaj in uspešnost države ter dolgoročno vzdržnost javnih financ. Glavni viri teh statistik so računovodska dokumentacija in poročila različnih državnih subjektov, pri čemer te vire dopolnjujejo finančne informacije. Zanesljivi finančni računi države so bistveni za pripravo nacionalnih računov ter seveda za javnofinančno načrtovanje, usklajevanje in nadzor.

Med najpomembnejšimi kazalniki fiskalne vzdržnosti sta dolg in primanjkljaj, ki se v EU uporabljata za spremljanje skladnosti s pogoji iz Pakta za stabilnost in rast. Člen 126 PDEU in Protokol (št. 12) o postopku v zvezi s čezmernim primanjkljajem, ki je priložen Pogodbama, določata, da razmerje med načrtovanim ali dejanskim javnofinančnim primanjkljajem in BDP načeloma ne sme biti večje od 3 %, razmerje med javnim dolgom in BDP pa načeloma ne sme biti večje od 60 %. Komisija pozorno spremlja te omejitve za nacionalno fiskalno politiko, da bi zagotovila učinkovito delovanje ekonomske in monetarne unije. Kadar država članica preseže omejitve ter se šteje, da to stanje ni izjemno in začasno, se lahko začne postopek v zvezi s čezmernim primanjkljajem. Potem ko Komisija predloži mnenje, Svet na predlog Komisije odloči, ali čezmeren primanjkljaj obstaja, in, če takšen primanjkljaj obstaja, na državo članico naslovi priporočila in časovni razpored za popravne ukrepe.

3. ZAKAJ SO POTREBNI RAČUNOVODSKI STANDARDI ZA JAVNI SEKTOR NA PODLAGI NASTANKA POSLOVNEGA DOGODKA

Računovodstvo na podlagi nastanka poslovnega dogodka je edini splošno sprejet sistem informacij, ki zagotavlja celovit in zanesljiv prikaz finančnega in gospodarskega položaja ter uspešnosti države, saj v celoti zajema sredstva in obveznosti ter prihodke in odhodke subjekta v obdobju, ki ga zajemajo računi, in v času zaprtja računov. Pri računovodstvu na podlagi nastanka poslovnega dogodka se postavke ne zajemajo v trenutku plačil, ampak ko se ustvari, preoblikuje ali preneha ekonomska vrednost ali ko nastanejo, se preoblikujejo ali prenehajo terjatve in obveznosti. Pri računovodstvu na podlagi plačil se transakcije zajemajo, ko je

³ COM(2011) 211 final.

znesek prejet ali plačan. Računovodstvo na podlagi nastanka poslovnega dogodka je z ekonomskega vidika ustrežnejše od računovodstva na podlagi plačil, zato sedanji računovodski okvir za fiskalno spremljanje v EU, tj. ESA 95, temelji na nastanku poslovnega dogodka. Poleg tega je treba računovodstvo na podlagi nastanka poslovnega dogodka v javnem sektorju uporabljati za preprečevanje prirejanja, ki ga omogoča računovodstvo na podlagi plačil, v okviru katerega je mogoče plačilo prenesti ali preložiti, da se zajame v obdobju, ki ga izbere vlada. Vendar naj računovodstvo na podlagi nastanka poslovnega dogodka ne bi odpravilo ali nadomestilo računovodstva na podlagi plačil, zlasti kadar se slednje uporablja pri pripravi in nadzoru proračuna. Računovodstvo na podlagi nastanka poslovnega dogodka bi bilo treba dejansko obravnavati kot dopolnitev „čistega“ računovodstva na podlagi plačil in ne kot nadomestilo tega računovodstva. Ker računovodstvo na podlagi nastanka poslovnega dogodka zagotavlja celovit prikaz gospodarskega in finančnega položaja ter uspešnosti subjektov, daje računovodstvu na podlagi plačil njegov splošni okvir.

Sprejetje enotnega sklopa računovodskih standardov na podlagi nastanka poslovnega dogodka na vseh ravneh sektorja države v celotni EU bi bilo zelo koristno za vodenje in upravljanje v javnem sektorju. Z računovodstvom na mikro ravni na podlagi nastanka poslovnega dogodka v javnem sektorju se bo predvidoma izboljšala učinkovitost javne uprave in omogočilo lažje zagotavljanje likvidnosti, ki je nujen pogoj za neprekinjeno delovanje javnih služb. Učinkovitost upravljanja in nadzora v javnem sektorju je podobno kot pri drugih gospodarskih dejavnostih odvisna od upravljanja in nadzora gospodarskega in finančnega položaja ter uspešnosti tega sektorja. Dvostavno računovodstvo na podlagi nastanka poslovnega dogodka je edini splošno sprejet sistem, ki zanesljivo in pravočasno zagotavlja potrebne informacije. Poleg tega se z usklajenim državnim računovodstvom na podlagi nastanka poslovnega dogodka izboljšujejo preglednost, odgovornost in primerljivost finančnega poročanja v javnem sektorju, pri čemer se lahko na podlagi takega računovodstva izboljša učinkovitost revizije javnih financ.

3.1. Sedanje stanje na področju računovodstva na podlagi nastanka poslovnega dogodka v državah članicah EU

Večina držav članic je računovodstvo na podlagi nastanka poslovnega dogodka v skladu z nacionalnimi standardi v sektorju države že uvedla ali ga uvaja. Enajst držav članic uporablja mešane sisteme, kar pomeni, da so na različnih ravneh sektorja države uvedle različne računovodske prakse⁴. Računovodski okvir in računovodski sistemi Evropske komisije ter drugih institucij in organov EU temeljijo na nastanku poslovnega dogodka in MRSJS. Enako velja tudi za več drugih mednarodnih organizacij.

Čeprav ob upoštevanju navedenega EU in države članice vedno bolj (vendar ne soglasno) priznavajo potrebo po uporabi računovodstva na podlagi nastanka poslovnega dogodka na ravni sektorja države, pristop zdaj ni usklajen.

3.2. Okvir računovodstva na makro ravni

Evropski sistem računov (v nadaljnjem besedilu: ESR) zagotavlja okvir statističnega računovodstva na makro ravni za državne in nedržavne sektorje v EU in temelji na nastanku poslovnega dogodka. Podatki o javnem dolgu in primanjkljaju, ki temeljijo na ESR, za namene postopkov v zvezi s čezmernim primanjkljajem nastajajo pri konsolidaciji

⁴

[*Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 EU Member States \(Pregled in primerjava javnega računovodstva in revizorstva v 27 državah članicah\).*](#)

posameznih računov državnih subjektov v državah članicah in so opredeljeni v zakonodaji EU.

Komisija mora v okviru fiskalnega nadzora EU in postopka v zvezi s čezmernim primanjkljajem v skladu s členom 126 PDEU redno ocenjevati kakovost dejanskih podatkov, ki jih predložijo države članice, in temeljnih računov sektorja države, zbranih na podlagi ESR. Na podlagi nedavnih dogodkov, zlasti primerov neustreznega finančnega poročanja nekaterih držav članic, je mogoče ugotoviti, da se tveganje pošiljanja podatkov podstandardne kakovosti Eurostatu ni zmanjšalo v zadostni meri, čeprav je bil uveden sistem javnofinančne statistike. Poleg tega je okrepitev strukture za ekonomsko upravljanje na ravni euroobmočja in celotne Evropske unije še nujnejša zaradi učinka gospodarske in finančne krize. Komisija se je 29. septembra 2010 odzvala s sprejetjem svežnja zakonodajnih predlogov, tj. svežnja o ekonomskem upravljanju (v nadaljnjem besedilu: šesterček), ki sta ga 16. novembra 2011 sprejela Evropski parlament in Svet⁵. Cilj tega svežnja je razširiti in izboljšati nadzor nad fiskalnimi in makroekonomskimi politikami ter strukturnimi reformami, s čimer se bodo odpravile pomanjkljivosti veljavne zakonodaje. Za primere neskladnosti držav članic so načrtovani novi mehanizmi uveljavljanja pravil. Jasno je, da morajo ti mehanizmi temeljiti na visokokakovostnih statističnih podatkih, pripravljenih na podlagi zanesljivih in usklajenih računovodskih standardov, ki so prilagojeni evropskemu javnemu sektorju.

Visokokakovostni podatki o dolgu in primanjkljaju v okviru računovodstva na makro ravni na podlagi nastanka poslovnega dogodka temeljijo na kakovostnih, primerljivih in usklajenih podatkovnih virih v okviru računovodstva na mikro ravni na podlagi nastanka poslovnega dogodka (tj. primarnih računovodskih podatkih o državnih subjektih). V državah članicah se uporabljajo številne oblike računovodstva na mikro ravni za javni sektor, zato ga je težko primerjati na ravni posamezne države članice in različnih držav članic. V okviru sedanjega pristopa, tj. uskladitve neusklajenih računovodskih javnofinančnih podatkov na mikro ravni za namene postopkov v zvezi s čezmernim primanjkljajem, se bodo kmalu izčrpale vse možnosti.

Usklajeni računovodski sistemi na mikro ravni za vse subjekte javnega sektorja (tj. države) v vseh državah članicah EU v kombinaciji z notranjim nadzorom in zunanjo revizijo se zdijo edini učinkovit način za zbiranje najkakovostnejših podatkov o dolgu in primanjkljaju na podlagi nastanka poslovnega dogodka v skladu z obstoječimi pravnimi zahtevami. To je tudi ena od ključnih zamisli, na katerih temelji Direktiva 2011/85/EU.

3.3. Potreba po uskladitvi

Kar zadeva zbiranje ekonomskih statistik o državi na makro ravni ob upoštevanju člena 338 PDEU, bi se lahko potrebni statistični podatki znatno izboljšali, če bi vsi državni subjekti uporabljali usklajene računovodske standarde. Tako bi se lahko pri združevanju računov

⁵ Uredba (EU) št. 1173/2011 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 16. novembra 2011 o učinkovitem izvrševanju proračunskega nadzora v euroobmočju, UL L 306, str. 1; Uredba (EU) št. 1174/2011 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 16. novembra 2011 o izvršilnih ukrepih za odpravljanje čezmernih makroekonomskih neravnotežij v euroobmočju, UL L 306, str. 8; Uredba (EU) št. 1175/2011 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 16. novembra 2011 o spremembi Uredbe (ES) št. 1466/97 o okrepitvi nadzora nad proračunskim stanjem ter o nadzoru in usklajevanju gospodarskih politik, UL L 306, str. 12; Uredba (EU) št. 1176/2011 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 16. novembra 2011 o preprečevanju in odpravljanju makroekonomskih neravnotežij, UL L 306, str. 25; Uredba Sveta (EU) št. 1177/2011 z dne 8. novembra 2011 o spremembi Uredbe (ES) št. 1467/97 o pospešitvi in razjasnitvi izvajanja postopka v zvezi s čezmernim primanjkljajem, UL L 306, str. 33; Direktiva Sveta 2011/85/EU z dne 8. novembra 2011 o zahtevah v zvezi s proračunskimi okviri držav članic, UL L 306, str. 41.

subjektov v račune ESR uporabile skupne premostitvene tabele, s čimer bi se zelo poenostavili postopki statističnega preverjanja.

Fiskalna preglednost je potrebna za makroekonomsko stabilnost ter za nadzor in politično svetovanje. Z usklajenimi računovodskimi standardi za javni sektor bi se zagotovile večja preglednost, primerljivost in stroškovna učinkovitost ter izboljšalo upravljanje javnega sektorja. Zaradi finančne krize se je na makro ravni povečala pomembnost pravočasnih in zanesljivih finančnih in javnofinančnih podatkov, poleg tega so se pokazale posledice necelovitosti in neprimerljivosti finančnega poročanja v javnem sektorju.

Dolgoročno je mogoče predvideti postopno izboljšanje glavnih kazalnikov postopkov v zvezi s čezmernim primanjkljajem z izpeljavo rezultatov v okviru računovodstva za javni sektor na makro ravni (primanjkljaj/dolg) iz veliko neposrednejše konsolidacije doslednih in popolnih računov na mikro ravni. Sprejetje celovitega okvira za računovodstvo in poročanje, ki je nekoliko prilagojen konceptom iz ESA 95, bi omogočilo neposredno izpeljavo podatkov o dolgu in primanjkljaju iz navedenih sistemov. Ti podatki bi lahko temeljili na pravilnih in usklajenih javnofinančnih računovodskih podatkih, ki so bili pregledani in revidirani neposredno v okviru ključnih kazalnikov ali posredno v okviru finančnih poročil. Tako bi se lahko skrajšal tudi čas, potreben za poročanje o primanjkljaju in dolgu.

Države imajo do udeležencev na trgu (lastnikov državnih dolžniških vrednostnih papirjev in morebitnih vlagateljev) podobno obveznost javnega interesa, tj. zagotavljanje pravočasnih, zanesljivih in primerljivih informacij o svoji finančni uspešnosti in položaju, kot jo imajo družbe, ki kotirajo na borzi, do udeležencev na trgih lastniških vrednostnih papirjev. Zagotoviti je treba tudi minimalno raven mednarodne primerljivosti, zlasti ker državni vrednostni papirji med seboj konkurirajo na svetovnem finančnem trgu, zato je treba vzpostaviti sistem, ki temelji na splošnih standardih za javni sektor, sprejetih po vsem svetu. Ob upoštevanju člena 114 PDEU bi se z usklajenim računovodstvom na podlagi nastanka poslovnega dogodka izboljšala preglednost, ki je potrebna za pravilno delovanje notranjega trga finančnih storitev, brez katerega bi lahko lastniki državnih vrednostnih papirjev sklepali posle, ne da bi dobro razumeli stopnjo s tem povezanega tveganja. To bi lahko povzročilo nastanek tveganja medsebojnih vplivov, ki lahko znatno ovira finančno stabilnost.

Kar velja za računovodske standarde za zasebni sektor, ki so v EU usklajeni za podjetja, ki kotirajo na borzi, velja tudi za državne subjekte. Z usklajenim računovodstvom na podlagi nastanka poslovnega dogodka za javni sektor bi se vzpostavila trdnejša podlaga za razumevanje gospodarskega položaja in uspešnosti držav in državnih subjektov na vseh ravneh. Načelo nastanka poslovnega dogodka je nedvomno primernejše za fiskalno spremljanje na makro in mikro ravni. Računovodstvo na makro ravni že zdaj temelji na nastanku poslovnega dogodka, vendar je treba usklajeno računovodstvo na podlagi nastanka poslovnega dogodka uvesti tudi na mikro ravni.

Tako bi se na ravni subjektov zagotovile boljša preglednost in odgovornost ter kakovost odločanja, ker bi bili v razpoložljivih informacijah primerljivo prikazani vsi ustrezni stroški in koristi. Poleg tega je uvedba usklajenih računovodskih standardov za javni sektor, na podlagi katerih bo mogoče odločitve glede proračuna na nacionalni ravni oceniti na ravni EU, zaradi možnosti nadaljnjega fiskalnega in proračunskega povezovanja v EU še nujnejša. Da se zagotovita odgovornost in preglednost, morajo državni subjekti o uporabi javnih sredstev in uspešnosti poročati na celovit in primerljiv način.

3.4. Upravljanje proračunskih politik v EU v prihodnosti

V poročilu z naslovom *Na poti k pravi ekonomski in monetarni uniji*, ki so ga pripravili Herman Van Rompuy, José Manuel Barroso, Jean-Claude Juncker in Mario Draghi, je

poudarjeno, da je treba zagotoviti integriran proračunski okvir in okvir ekonomskih politik, ter je na primer navedeno:

„Trdne nacionalne proračunske politike so temelj EMU

Kratkoročna prednostna naloga je zaključiti in izvesti nove ukrepe za trdnejše upravljanje gospodarstva. V zadnjih nekaj letih so bile sprejete pomembne izboljšave na pravilih temelječega okvira fiskalnih politik v EMU (šesterček) ali pa je bil o njih dosežen dogovor (Pogodba o stabilnosti, usklajevanju in upravljanju v ekonomski in monetarni uniji); bolj so usmerjene na odpravo proračunskih neravnotežij, razvoju dolga, boljšim mehanizmom za izvrševanje in nacionalni odgovornosti za pravila EU. Drugi elementi, povezani s krepitvijo fiskalnega upravljanja v euroobmočju (dvojček), ki so še v zakonodajnem postopku, bi morali biti nujno dokončno oblikovani in se v celoti začeti izvajati. Ta novi okvir upravljanja bo zagotavljal znatno predhodno usklajevanje letnih proračunov držav članic euroobmočja ter poostiril nadzor nad tistimi, ki so se znašle v finančnih težavah.“

Za izpolnitev več glavnih ciljev iz Direktive Sveta 2011/85/EU, kot so večja preglednost in odgovornost javnega sektorja ter zanesljivejše, pravočasne in primerljivejše javnofinančne statistike, je treba zagotoviti skupno, usklajeno in podrobno orodje za računovodstvo in poročanje.

To poročilo v celoti podpira sporočilo Komisije z naslovom *Načrt za poglobljeno in pravo ekonomsko in monetarno unijo – Začetek evropske razprave*⁶.

3.5. Predvideni stroški usklajevanja

Možne koristi je treba primerjati s stroški izvajanja usklajenega nacionalnega računovodskega standarda na podlagi nastanka poslovnega dogodka v državah članicah EU. Na podlagi informacij držav, ki so uvedle računovodstvo na podlagi nastanka poslovnega dogodka, je možna le zelo približna ocena stroškov držav članic, čeprav bodo verjetno visoki. Na stroške znatno vplivajo obseg in hitrost uvajanja načela nastanka poslovnega dogodka, velikost in zapletenost sektorja države ter popolnost in zanesljivost obstoječih sistemov. Poleg tega izkušnje kažejo, da bo treba v državah članicah ob uvajanju novih računovodskih standardov morda posodobiti sisteme za upravljanje javnih financ.

Kar zadeva približen obseg stroškov, lahko možni stroški prehoda z računovodskega sistema na podlagi plačil na računovodski sistem na podlagi nastanka poslovnega dogodka glede na izkušnje v državah, za katere so na voljo podatki o stroških, znašajo do 50 milijonov EUR na ravni centralne države, kar ne zajema drugih ravni države. V ta znesek so na primer vključeni stroški vzpostavitve novih standardov in z njimi povezanih osrednjih elektronskih računovodskih orodij, medtem ko stroški popolne reforme sistema finančnega poročanja vanj niso vključeni. Stroški večjih držav članic in na primer držav članic s sistemi avtonomne regionalne vlade ali z zapletenejšimi sistemi vlade in držav članic, ki niso dosegle napredka na področju računovodstva na podlagi nastanka poslovnega dogodka, so lahko veliko višji, zlasti če se prehod na usklajen sistem na podlagi nastanka poslovnega dogodka izvaja skupaj s splošnejšimi reformami praks računovodstva in finančnega poročanja. Strošek reform na področju načela nastanka poslovnega dogodka in priprave proračuna v Franciji je bil na primer za zadnje desetletje določen na 1 500 milijonov EUR. V manjši državi članici, v kateri so nacionalni sistemi računovodstva na podlagi nastanka poslovnega dogodka že vzpostavljeni, so lahko stroški nižji od 50 milijonov EUR. Vse zbrane ocene stroškov znašajo od 0,02 do 0,1 % BDP. Poleg tega bi bile zaradi uvedbe usklajenega računovodstva na podlagi nastanka poslovnega dogodka v državah članicah potrebne znatne naložbe Evropske komisije na področju vodenja, strokovnega znanja in virov.

⁶ COM(2012) 777 final.

Prav tako je treba upoštevati, da je mogoče zaradi številnih različnih računovodskih standardov, kontnih okvirov, postopkov knjiženja in sistemov informacijske tehnologije ter revizijskih standardov in praks, ki se pogosto hkrati uporabljajo celo v enem podsektorju države v eni sami državi članici, sklepati, da se bodo z uskladitvijo teh standardov zmanjšali obseg birokratskih opravil in stroški, ki bi bili na srednje- do dolgoročni ravni veliko višji od pričakovane naložbe, kljub dejstvu, da je računovodstvo na podlagi nastanka poslovnega dogodka zapletenejše od čistega računovodstva na podlagi plačil. Poleg tega je mogoče z dejanskimi in znatnimi pričakovanimi finančnimi stroški primerjati možne koristi, zlasti na področju boljšega upravljanja, odgovornosti, boljšega upravljanja javnega sektorja in preglednosti, ki je potrebna za pravilno delovanje trgov, zaradi česar se bodo verjetno zmanjšali donosi, ki jih zahtevajo lastniki državnih vrednostnih papirjev (čeprav to ni merljivo).

4. MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARDI ZA JAVNI SEKTOR (MRSJS)

Kot je navedeno zgoraj, so MRSJS zdaj edini mednarodno priznani sklop računovodskih standardov za javni sektor. Temeljijo na zamisli, da je sodobno upravljanje javnega sektorja, usklajeno z načeli gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti, odvisno od sistemov informacij o upravljanju, ki zagotavljajo pravočasne, točne in zanesljive informacije o finančnem in gospodarskem položaju ter uspešnosti države, kar velja za vse vrste gospodarskih subjektov.

Zdaj so s standardi MRSJS delno povezani nacionalni računovodski standardi za javni sektor v 15 državah članicah EU. Od tega v devetih državah članicah nacionalni standardi temeljijo na MRSJS ali so z njimi usklajeni, v petih državah članicah se nacionalni standardi delno sklicujejo na MRSJS, ena država članica pa te standarde uporablja v nekaterih delih lokalne uprave. Vendar standardov MRSJS kljub priznavanju njihove velike vrednosti nobena država članica ne izvaja v celoti.

Temu poročilu je priložen delovni dokument služb Komisije, v katerem je povzetek v zvezi s sistemom MRSJS in sedanjo ureditvijo držav članic na področju računovodstva v javnem sektorju⁷. Eurostat je med februarjem in majem 2012 izvedel tudi javno posvetovanje, da bi se zbrala mnenja glede ustreznosti MRSJS; na voljo je tudi povzetek odgovorov⁸.

Glede na stališča, ki so jih med javnim posvetovanjem predstavili organi držav članic in drugi subjekti, je na splošno mogoče ugotoviti dve. Po eni strani se zdi jasno, da standardov MRSJS ni mogoče preprosto začeti izvajati v državah članicah EU v obliki, v kakršni so. Po drugi strani so standardi MRSJS nesporna referenčna podlaga za morebitne usklajene računovodske izkaze javnega sektorja EU. Kar zadeva prvo ugotovitev, bo treba obravnavati naslednje zadržke:

- računovodske prakse, ki jih je treba upoštevati, zdaj v standardih MRSJS niso opisane dovolj natančno, pri čemer se upošteva, da nekateri standardi MRSJS omogočajo izbiro med zamenljivimi računovodskimi obravnavami, kar bi v praksi omejevalo uskladitev,
- sklop standardov na sedanji stopnji razvoja še ni dokončen, kar zadeva obseg, ki ga vključuje, ali njegovo praktično uporabnost za nekatere pomembne vrste

⁷ Delovni dokument služb Komisije, spremni dokument k poročilu Komisije Svetu in Evropskemu parlamentu: K izvajanju usklajenih računovodskih standardov za javni sektor v državah članicah.

⁸ [Public consultation - Assessment of the suitability of the International Public Sector Accounting Standards for the Member States \(Javno posvetovanje – Ocena ustreznosti mednarodnih računovodskih standardov za javni sektor v državah članicah: povzetek odgovorov\).](#)

javnofinančnih tokov, kot so davki in socialni prejemki, in v njem niso dovolj upoštevane posebne potrebe, značilnosti in interes poročanja v javnem sektorju. Večji izziv MRSJS je njihova zmožnost, da odpravijo težavo, povezano s konsolidacijo računovodskih izkazov na podlagi opredelitve, ki se uporablja za sektor države, saj je zdaj to osnovni pojem fiskalnega spremljanja v EU,

- poleg tega se zdi, da MRSJS zdaj še niso dovolj stabilen sklop standardov, saj bo treba nekatere standarde predvidoma posodobiti po zaključku del v zvezi s sedanjim projektom o dopolnitvi konceptualnega okvira MRSJS, kar naj bi se po pričakovanjih zgodilo leta 2014, in
- na upravljanje MRSJS zdaj negativno vpliva nezadostno sodelovanje računovodskih organov javnega sektorja EU. Leta 2012 je bil izveden pregled okvira upravljanja MRSJS, da bi se obravnavali pomisleki zainteresiranih strani. Vse reforme morajo zagotavljati krepitev neodvisnosti postopka določanja standardov in učinkovito obravnavanje posebnih potreb javnega sektorja. Poleg tega se zdi, da odbor MRSJS zdaj nima dovolj sredstev, na podlagi katerih bi zagotovil, da lahko dovolj hitro in prilagodljivo izpolnjuje potrebo po novih standardih in smernicah glede vprašanj, ki se pojavljajo v spreminjajočem se javnofinančnem stanju zlasti zaradi krize.

Vendar se večina zainteresiranih strani strinja, da so standardi MRSJS primerni za referenčni okvir za prihodnji razvoj sklopa evropskih računovodskih standardov za javni sektor (v nadaljnjem besedilu: ERSJS).

5. VZPOSTAVITEV USKLAJENIH EVROPSKIH RAČUNOVODSKIH STANDARDOV ZA JAVNI SEKTOR (ERSJS)

Končna odločitev o tem, ali vzpostaviti ERSJS, je odvisna od nadaljnjih pomembnih ukrepov, ki jih bo treba sprejeti in ki ne spadajo na področje tega poročila, zato jih v njem ni mogoče predvideti. Kljub temu je v nadaljevanju predstavljeno, kako bi bilo mogoče uvesti ERSJS, če bi bila zadevna odločitev sprejeta.

Standardi ERSJS bi EU omogočili razvoj lastnih standardov, s katerimi bi lahko dovolj hitro zadovoljila svoje potrebe. Zagotavljali bi sklop usklajenih računovodskih standardov za javni sektor na podlagi nastanka poslovnega dogodka, prilagojenih posebnim zahtevam držav članic EU, ki bi jih bilo mogoče izvajati v praksi. Zaradi izvajanja ERSJS na ravni EU bi se bistveno zmanjšala zapletenost metod in postopkov zbiranja, ki se uporabljajo za preoblikovanje teh podatkov v navidezno usklajeno podlago, ter tveganje v zvezi z zanesljivostjo podatkov, ki jih sporočajo države članice in objavlja Eurostat.

Prvi korak bi predvidoma bila vzpostavitev upravljanja na ravni EU za ta projekt s ciljem pojasnitve konceptualnega okvira in za namen skupnega računovodstva v javnem sektorju EU. Standardi ERSJS bi lahko najprej temeljili na sprejetju sklopa ključnih načel MRSJS. V okviru ERSJS bi se lahko uporabili tudi standardi MRSJS, ki so jih sprejele države članice. Vendar standardi ERSJS ne bi smeli obravnavati MRSJS kot omejitev pri razvoju lastnih standardov.

Opozoriti je treba, da priprava sklopa usklajenih evropskih računovodskih standardov za javni sektor še ne zagotavlja pravočasnih in visokokakovostnih javnofinančnih podatkov. Izpolniti bi bilo treba dodatne pogoje, ki vključujejo:

- močno politično podporo in skupno odgovornost za projekt,
- javne uprave, sposobne vodenja zapletenejšega računovodskega sistema v vsakem posameznem javnem subjektu,

- integrirane sisteme informacijske tehnologije za proračun, plačila, upravljanje pogodb, dvostavno knjigovodstvo, upravljanje računov in statistično poročanje,
- pravočasno sporočanje (npr. vsak mesec) vseh gospodarskih dogodkov v integriranem računovodskem sistemu javnih subjektov,
- razpoložljivost sredstev, človeških virov in sodobne informacijske tehnologije ter
- učinkovit notranji nadzor in zunanjo finančno revizijo javnega računovodstva.

Izvajanje standardov ERSJS na podlagi nastanka poslovnega dogodka bi bila pomembna reforma za vse države članice, zlasti za tiste, ki zdaj uporabljajo le računovodstvo na podlagi plačil. Pojavila bi se naslednja vprašanja:

- konceptualna in tehnična vprašanja v zvezi z računovodstvom,
- strokovno znanje in usposobljenost osebja in svetovalcev,
- komunikacija z upravniki in nosilci odločanja ter njihovo izobraževanje,
- sodelovanje z revizorji in njihovo usposabljanje,
- prilagajanje ali posodabljanje sistemov informacijske tehnologije ter
- prilagajanje obstoječih nacionalnih regulativnih okvirov.

Če bi bilo sprejeto načelo ERSJS, bi lahko Komisija predvidela zagotavljanje podpore na nekaterih navedenih področjih, na primer s sodelovanjem pri organiziranju skupnih usposabljanj in izmenjave strokovnega znanja, s pomočjo vladam držav članic pri konceptualnih in tehničnih vprašanjih ali z usklajevanjem in sodelovanjem pri načrtovanju reform javnega računovodstva držav članic.

Če bi obstajale v sistemih za informacije o upravljanju javnih financ držav članic velike in očitne vrzeli, pomanjkljivosti ter neskladnosti, bi jih bilo treba obravnavati v načrtih za izvajanje ERSJS, pri čemer bi moralo biti to upoštevano v časovnem razporedu za izvajanje.

5.1. Strukture ERSJS

Za oblikovanje in sprejetje ERSJS bi bilo potrebno odločno upravljanje na ravni EU. Sistem za razvoj in upravljanje standardov ERSJS bi določal načrt za razvoj vsakega standarda in obstajati bi morali jasni postopki za njihovo potrjevanje. Struktura upravljanja ERSJS bi morala zajemati potrebne naloge v zvezi z zakonodajo, določanjem standardov ter zagotavljanjem tehničnega in računovodskega svetovanja.

Pri vzpostavitvi strukture upravljanja ERSJS se model, ki ga uporablja Komisija pri vzpostavljanju upravljanja MSRP v okviru EU, zaradi specifičnosti javnega sektorja in osredotočenosti na primerljivost znotraj EU ne bi upošteval v celoti, ampak le delno. Kadar je mogoče, bi moral temeljiti na izkušnjah in strokovnem znanju nacionalnih struktur za upravljanje računovodstva javnega sektorja, vzpostavljenih v državah članicah.

Vendar bi moral sistem ERSJS vzpostaviti in ohranjati tesne povezave z odborom MRSJS, s čimer bi pridobil dodatne informacije za dopolnitev svojega načrta in odločanje, poleg tega pa so take povezave potrebne, ker bi se morali ERSJS v nekaterih primerih morda razlikovati od standardov MRSJS. Pomembno bi bilo zagotoviti, da ne pride do nepotrebnih razhajanj med ERSJS in MRSJS ter med ERSJS in MSRP, saj morajo subjekti pod nadzorom države morda poročati že na podlagi MSRP ali v skladu z nacionalnimi tržnimi računovodskimi standardi.

Pri razvoju ERSJS bi bilo treba prav tako zagotoviti, da so razlike v primerjavi z ESR čim manjše, da bi bilo mogoče nazadnje priti do popolnih, integriranih sistemov, uporabnih na mikro in makro ravni.

5.2. Sprejetje ERSJS

Razvoj, podpora in izvajanje ERSJS bi morali biti postopni in potekati v določenem časovnem obdobju. Izvajanje bi bilo postopno in srednjeročno, pri čemer bi se najprej osredotočili na računovodska vprašanja, pri katerih je uskladitev najpomembnejša, kot so prihodki in odhodki (davki in socialni prejemki, obveznosti in finančna sredstva), pozneje pa bi se obravnavala nefinančna sredstva itd.

Nadaljnji ukrepi bi morali biti selektivni in upoštevati zlasti vidik malih in srednje velikih subjektov ter vidik pomembnosti. V strategiji bi morale biti opredeljene prednostne naloge in določeni ključni roki, tj. vanjo bi moral biti vključen dejanski načrt. Za nadaljevanje projekta ERSJS bi Komisija v sodelovanju z državami članicami sestavila osnutek dogovorjenih temeljev osnovnih evropskih računovodskih načel za javni sektor, ki bi se vključila v predlog okvirne uredbe. V okvirni uredbi bi morala biti določena tudi sistem upravljanja za ERSJS in postopek za razvoj posameznih standardov ERSJS.

Za zagotovitev ustreznega izvajanja ERSJS na nacionalni ravni bi se podrobna vsebina vsakega standarda ERSJS določila s pomočjo držav članic, da bi se upoštevale naslednje zahteve:

- računovodstvo na podlagi nastanka poslovnega dogodka,
- dvostavno knjigovodstvo,
- mednarodno usklajeno finančno poročanje in
- upoštevanje skladnosti z načeli ESR.

5.3. Možnosti za prvi sklop ERSJS

Prvi element bi lahko bil predlog okvirne uredbe, ki določa uporabo načela nastanka poslovnega dogodka.

Organ za določanje standardov ERSJS bi lahko potem 32 standardov MRSJS na podlagi nastanka poslovnega dogodka razvrstil v naslednje tri kategorije:

- standardi, ki bi se lahko izvedli z majhnimi prilagoditvami ali brez njih,
- standardi, ki jih je treba prilagoditi ali za katere je potreben selektiven pristop, in
- standardi, za katere se zdi, da bi jih bilo treba pred izvajanjem spremeniti.

Države članice bi bile pozvane, da sprejmejo izvedbeni načrt za vse podsektorje države. Temeljni sklop ERSJS bi se na primer moral uporabljati za vse javne subjekte in bi moral ob upoštevanju pomembnosti zajemati velik delež javnofinančnih odhodkov sektorjev države v državah članicah.

6. Nadaljnji ukrepi

Komisija meni, da je treba pred odločitvijo o dejanskem projektu priprave ERSJS in njihovim izvajanjem v državah članicah izvesti nekaj nadaljnjih pripravljalnih ukrepov. Obravnavati je treba več pomembnih vprašanj v zvezi z izzivi zunaj področja uporabe tega poročila, kot sta vzpostavitev okvira ERSJS in prvega sklopa temeljnih standardov ERSJS ter načrtovanje

izvajanja. Poleg tega bi morala Komisija opisati najpomembnejše ključne točke prihodnjega projekta ter upoštevati ugotovitve iz ocene učinka. Odločitev se lahko sprejme le na podlagi predhodnega pregleda prednosti in pomanjkljivosti ter verjetnih stroškov in koristi.

Po sprejetju takšne odločitve bi bilo treba izvesti naslednje: na podlagi izkušenj držav, ki so v zadnjih letih uvedle računovodske sisteme za javni sektor na podlagi nastanka poslovnega dogodka, bi bil postopek izvajanja postopen. Določiti bi ga bilo treba s podrobno preučitvijo izhodišča vsake države članice, kar zadeva na primer stanje razvoja veljavnih nacionalnih računovodskih standardov in razpoložljivost podatkov o bilanci stanja. V nekaterih državah članicah bi bilo ustrezno, da se izvajanje začne na nacionalni ravni ter se nadaljuje na regionalni in lokalni ravni. Prav tako je mogoče pričakovati, da bo obseg izvajanja za manjše subjekte omejen ali vsaj da bodo morda imeli prednost pomembnejši subjekti.

Postopek bi lahko potekal v treh fazah:

- (1) pripravljalna faza za zbiranje več informacij in stališč ter pripravo načrta. Ta faza bi se začela leta 2013 in bi zajemala nadaljnja posvetovanja, konferenco na visoki ravni in pripravo nadaljnjih podrobnejših predlogov;
- (2) faza za oblikovanje in sprejetje praktičnih ureditev v zvezi z vprašanji, kot so finance, upravljanje, možne sinergije in zadržki manjših državnih subjektov. Ta faza bi se zaključila z objavo predloga okvirne uredbe. Okvirna uredba bi določala uporabo načela nastanka poslovnega dogodka in načrte za nadaljnji razvoj posameznih računovodskih standardov v določenem obdobju ter
- (3) faza izvajanja: postopek izvajanja bi moral biti postopen, pri čemer bi bilo potrebno daljše obdobje, kadar se veljavni računovodski standardi države članice zelo razlikujejo od standardov ERSJS, čeprav se lahko predvidi, da bi se morali standardi v vseh državah članicah začeti izvajati v srednjeročnem obdobju.

Predlagana strategija zajema uravnotežen pristop, ki temelji na obstoječih dosežkih in zagotavlja neodvisno delovanje evropskega statističnega sistema, vendar v tesni povezavi z glavnimi ponudniki podatkov in institucionalnimi uporabniki. Prav tako je treba poudariti, da standardi ERSJS ne bi smeli povzročati dodatnih birokratskih zahtev, večjega upravnega bremena udeležencev ali zamud pri pripravi statističnih podatkov.

Komisija bo strategijo iz tega poročila dodatno razvila, pri čemer bo upoštevala omejitve sredstev, v skladu z odgovornostmi iz Pogodb.

Glede na različna vprašanja, povezana s tem, je treba doseči hiter napredek pri posvetovanju s ključnimi zainteresiranimi stranmi, tudi kadar so potrebne zakonodajne pobude. Pri naslednjih ukrepih, ki naj bi se začeli izvajati leta 2013, bodo upoštevane ugotovitve o učinku, sprejet pa bo tudi načrt s podrobnejšim opisom ukrepov, ki jih je treba sprejeti, vključno z zakonodajnimi pobudami, da bi se dosegli usklajeni računovodski standardi za javni sektor v Uniji.