

***STRATEGIJA ZA PRELAZAK JAVNOG SEKTORA NA OBRAČUNSKO
RAČUNOVODSTVO***

S A D R Ź A J

I UVOD.....	3
II OPIS TRENUTNOG STANJA.....	3
2.1 Funkcionisanje računovodstvenog sistema i sistema finansijskog izvještavanja.....	3
2.2 Stanje računovodstvenih kapaciteta korisnika budžeta.....	4
2.3 Stanje računovodstvenog informacionog sistema.....	6
III KLJUČNI KONCEPTI OBRAČUNSKOG RAČUNOVODSTVA, CILJEVI I OBUHVAT REFORME.....	7
3.1 Ključni koncepti obračunskog računovodstva.....	7
3.2 Ciljevi računovodstvene reforme.....	9
3.3 Obuhvat reforme računovodstva.....	10
IV RAZVOJ STRATEGIJE.....	11
4.1 Razvoj legislative.....	11
4.2 Razvoj informacionog sistema.....	12
4.3 Obuka kadrova.....	15
V NAČIN REALIZACIJE PROJEKTA.....	17
5.1 Krajnji ishod projekta.....	17
5.2 Period realizacije.....	17
5.3 Faze u realizaciji.....	17
5.4 Preduslovi za uspješnu reformu računovodstva.....	22
5.5 Nivoi usvajanja međunarodnih računovodstvenih standarda.....	23
VI TROŠKOVI RAČUNOVODSTVENE REFORME I PRIMJENA IPSAS STANDARDA U EVROPSKIM ZEMLJAMA.....	24
6.1 Troškovi računovodstvene reforme.....	24
6.2 Uskladenost evropskih zemalja sa IPSAS standardima.....	25

I UVOD

Obračunsko računovodstvo poboljšava kvalitet upravljanja javnim finansijama i izvještavanja pružajući pun pregled troškova državnih aktivnosti putem povećanja odgovornosti i mogućnosti donošenja odluka za sve resurse, ne samo za gotovinu. Istovremeno, obračunsko računovodstvo omogućava da računovodstvo javnog sektora u velikoj mjeri pruža podršku eksternom izvještavanju kao što je statističko izvještavanje u skladu sa ESA 2010 standardom koje zahtijeva Evropska unija. ESA 2010 i GFS 2001 metodologija se zasniva na principima obračunskog računovodstva i zahtijeva da izvori podataka budu po obračunskom principu.

Ministarstvo finansija Crne Gore je prepoznalo potrebu za pripremom Strategije za prelazak javnog sektora na obračunsko računovodstvo. Ova reforma ima za cilj upodobljavanje računovodstva javnog sektora sa međunarodnim računovodstvenim standardima, omogućavanje fiskalnog statističkog izvještavanja i jačanje upravljanja javnim sektorom. Poseban fokus je usmjeren na pružanju svih potrebnih informacija za efikasno upravljanje obavezama i imovinom države.

II OPIS TRENUTNOG STANJA

2.1 Funkcionisanje računovodstvenog sistema i sistema finansijskog izvještavanja

Računovodstvo javnog sektora u Crnoj Gori organizovano je na modifikovanoj gotovinskoj osnovi, koja podrazumijeva da se primici i izdaci evidentiraju na gotovinskoj osnovi tj. u momentu isplate ili naplate gotovine, ali takode uzima u obzir neizmirene obaveze na kraju računovodstvenog perioda, koje se evidentiraju na obračunskom principu tj. u odnosu na period na koji se odnose.

Računovodstvo primitaka i izdataka na gotovinskoj osnovi priznaje transakcije i događaje tek u momentu naplate ili plaćanja gotovine (ili gotovinskih ekvivalenata). Finansijski izvještaji pripremljeni na gotovinskoj osnovi pružaju informacije o izvorima gotovine nastale tokom perioda, svrhama u koje je gotovina upotrijebljena i gotovinskim saldima na izvještajni datum. Fokus mjerenja u finansijskim izvještajima jesu gotovinska salda i njihove promjene.

Legislativnu osnovu za računovodstvo javnog sektora obezbjeđuju Zakon o budžetu, Zakon o državnoj imovini, Pravilnik o jedinstvenoj klasifikaciji računa za Budžet Crne Gore, budžete vanbudžetskih fondova i budžete opština, Pravilnik o načinu sastavljanja i podnošenja finansijskih izvještaja budžeta, državnih fondova i jedinica lokalne samouprave, Uputstvo o radu Državnog trezora, Uredba o načinu vođenja evidencije pokretnih i nepokretnih stvari i popisu stvari u državnoj svojini, Uputstvo o bližem načinu vršenja popisa pokretnih i nepokretnih stvari, Pravilnik o razvrstavanju materijalne i nematerijalne imovine po grupama i metodama za utvrđivanje amortizacije budžetskih i vanbudžetskih korisnika, Naredba o načinu uplate javnih

prihoda, Pravilnik o načinu dostavljanja i sadržaju podataka o prihodima, rashodima i budžetskom zaduživanju jedinica lokalne samouprave.

Budžetsko računovodstvo u Crnoj Gori vodi se na nivou funkcionalne, organizacione, ekonomske i programske klasifikacije. Klasifikacija budžetskih primitaka i izdataka uspostavljena je u skladu sa međunarodnom GFS klasifikacijom (Government Finance statistics) koju je uspostavio Međunarodni monetarni fond za potrebe finansijskog izvještavanja javnog sektora.

Računovodstveni sistem javnog sektora obuhvata prikupljanje, obradu, dostavu i korišćenje računovodstvenih informacija za donošenje odluka u vezi sa upravljanjem javnim sredstvima. Korisnici budžeta finansijske izvještaje dostavljaju kvartalno i godišnje na obrascima Izvještaj o novčanim tokovima, Izvještaj o neizmirenim obavezama, Izjava o načinu utroška sredstava nakon isteka fiskalne godine, Izvještaj o načinu utroška sredstava tekuće budžetske rezerve. Kvartalni finansijski izvještaji se dostavljaju 15 dana nakon isteka kvartala, a završni račun korisnika budžeta do 31. marta tekuće godine za prošlu godinu.

Na nivou javnog sektora ne postoji Zakon o računovodstvu u kojem bi bili sistematizovani nacionalni računovodstveni standardi. Takođe Budžet Crne Gore nema izvještaj o finansijskom stanju i izvještaj o finansijskom uspjehu. Korisnici budžeta, državni fondovi i jedinice lokalne samouprave su u obavezi da vode evidenciju imovine i da obrasce dostavljaju organu zaduženom za poslove imovine – Upravi za imovinu, ali na nivou Države ne postoji razvijen registar državne imovine, koji bi sintetizovao podatke svih organa, kao i podatke o dobrima od opšteg interesa i dobrima u opštoj upotrebi.

Korisnici državnog budžeta i lokalne samouprave su u obavezi da vode evidenciju neizmirenih obaveza i da podatke o neizmirenim obavezama dostavljaju Ministarstvu finansija na propisanim obrascima kvartalno i na kraju fiskalne godine. Korisnici budžeta Države od 1. januara 2014. godine su u obavezi da sve prispjele fakture unose u SAP sistem, što je omogućilo evidenciju neizmirenih obaveza na nivou fakturisanih vrijednosti.

Postojeći sistem računovodstva ne uzima u obzir obračunske prihode i rashode, kao ni postojeći informacioni sistem koji je koncipiran na gotovinskoj osnovi odnosno podržava izvještavanje na nivou novčanih tokova.

2.2 Stanje računovodstvenih kapaciteta korisnika budžeta

Ministarstvo finansija je izvršilo analizu postojećeg stanja računovodstvenih kapaciteta kod 70 korisnika budžeta na osnovu njihovih odgovora na 22 pitanja iz Upitnika o sistemu računovodstva, a koja su se odnosila na:

- organizacionu strukturu jedinice za obavljanje računovodstvenih poslova
- broj i kvalifikacionu strukturu zaposlenih u računovodstvu
- položene stručne ispite za računovođe, prisustvo seminarima i obukama iz oblasti računovodstva

- izvještaje koji se kreiraju u jedinici za računovodstvene poslove, kome su informacije namijenjene i koliko se koriste u procesu donošenja odluka
- softver koji se koristi za računovodstvene poslove i obučenost za rad na softveru
- tehničku osposobljenost organizacione jedinice
- postojanje internih akata kojima su dodatno uređene računovodstvene procedure

Na osnovu dostavljenih podataka došlo se do sledećih zaključaka:

Od 70 korisnika budžeta njih 56 ima organizaciono uspostavljenu jedinicu za vršenje računovodstvenih poslova, odnosno 80%, od čega 39 u obliku službe, tri u obliku odjeljenja, dva u vidu odsjeka i 12 u ostalim organizacionim oblicima. Kod organa sa manjim brojem zaposlenih za obavljanje računovodstvenih poslova angažuju se zaposleni iz drugih državnih organa, po osnovu ugovora o privremenim i povremenim poslovima. U vezi sa naprijed navedenim smatramo da bi korisnici budžetskih sredstava morali imati bar jednog zaposlenog za obavljanje računovodstvenih poslova imajući u vidu značaj ovih poslova za funkcionisanje organa i efikasno trošenje budžetom dodijeljenih sredstava.

Radi svrsishodog vršenja poslova u organizacionoj jedinici za računovodstvo treba izbjeći situaciju da se službenici iz ove organizacione jedinice angažuju i za vršenje drugih poslova iz djelatnosti organa, a analiza je pokazala da se kod 22 korisnika budžeta odnosno 32% organa ovi službenici angažuju i za druge poslove (javne nabavke, pravne poslove, vođenje međunarodnih projekata i sl.) dok 20% potrošačkih jedinica još uvijek nema personalno odvojene funkcije računovodstva i unutrašnje revizije.

Analiza je pokazala da postoje slabosti u kadrovskim kapacitetima u organizacionim jedinicama za obavljanje računovodstvenih poslova, te je s tim u vezi neophodno raditi na edukaciji i jačanju kadrovskog potencijala računovodstvene funkcije kod korisnika budžeta. Analizom kadrovskih kapaciteta došlo se do podataka da na uzorku od 70 korisnika budžeta, postoji 15% nepopunjenih, a sistematizovanih radnih mjesta za obavljanje računovodstvenih poslova. Takođe, od ukupnog broja zaposlenih za obavljanje računovodstvenih poslova 38% su službenici sa visokom stručnom spremom, 12% sa višom i 50% je službenika sa srednjom stručnom spremom. Od 70 potrošačkih organizacija službenici iz 39 potrošačkih jedinica ili 56% su u posljednje dvije godine pohađali seminar ili obuku iz oblasti računovodstva, a najčešće je to bilo u organizaciji Ministarstva finansija. Samo 26 od 70 ispitanih ili 37% korisnika budžeta ima zaposlene u računovodstvu sa nekom od licenci za obavljanje računovodstvenih poslova, najčešće izdatih od strane Instituta sertifikovanih računovođa i revizora Crne Gore. Neophodno je kontinuirano raditi na unaprijeđenju računovodstvenih kapaciteta potrošačkih organizacija, organizovanju seminara i obuka za zaposlene u računovodstvu javnog sektora, a smatramo i da bi zaposleni u računovodstvu potrošačkih jedinica budžeta morali imati položen neki od stručnih ispita iz oblasti računovodstva.

Obzirom da je automatizovana obrada podataka osnov za obavljanje računovodstvenih poslova u savremenim uslovima od izuzetnog je značaja i tehnička opremljenost organizacionih jedinica za obavljanje računovodstvenih poslova, a analiza je pokazala da su gotovo svi korisnici budžeta naveli da tehnička opremljenost zadovoljava potrebe organizacione jedinice, dok devet od 70 ispitanih potrošačkih jedinica smatra da je neophodno dodatno opremanje. Od 1. januara 2014.

godine svi korisnici budžeta koriste SAP sistem, te je s tim u vezi Ministarstvo finansija tokom decembra mjeseca organizovalo dodatne obuke za rad na softveru za zaposlene u računovodstvu u onim potrošačkim jedinicama, koje do tada nisu koristile SAP sistem.

Ono što se zaključuje na osnovu informacija dobijenih od potrošačkih jedinica budžeta jeste da su zaposleni na ovim poslovima zainteresovani za dodatno usavršavanje i edukaciju. Za kvalitetne informacije koje generiše računovodstvena funkcija neophodno je obezbjediti kadrovima u računovodstvu praćenje novina u ovoj oblasti, propisa, standarda, čemu u prilog govori činjenica da samo 34 potrošačke jedinice imaju pretplatu na neki od časopisa iz oblasti računovodstva i finansija.

Od ispitanih 70 samo 40 korisnika budžetskih sredstava ima donešene interne akte kojima su dodatno propisane računovodstvene procedure a 75% organa ima Pravilnikom o unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji odvojene dužnosti lica koja su odgovorna za ovlašćivanje, izvršenje, evidentiranje i kontrolu.

Takođe, slabosti su evidentne i u informacionoj ulozi računovodstva u potrošačkim jedinicama imajući u vidu da samo 43 korisnika budžeta sastavljaju još neke izvještaje osim kvartalnih i godišnjih finansijskih izvještaja koji se dostavljaju Ministarstvu finansija odnosno Poreskoj upravi, kod organa koji imaju svojstvo pravnog lica. Pored navedenog analiza je pokazala da od 70 ispitanih 57 korisnika budžeta radi analize rashoda i analize za upravljanje troškovima, koje su od suštinskog značaja za dobro upravljanje sredstvima.

2.3 Stanje računovodstvenog informacionog sistema

Od 1. Januara 2014. godine svi direktni budžetski korisnici imaju pristup računovodstvenom informacionom sistemu Državnog trezora koji je baziran na SAP sistemu. Trenutno SAP sistem se koristi za evidenciju budžetskih primitaka I izdataka, kao i evidenciju neizmirenih obaveza.

Sistem ima određena ograničenja, kao na primjer:

- pristup sistemu imaju samo direktni korisnici budžeta, a indirektni korisnici ne (škole, javne zdravstvene ustanove...)
- sistem trenutno ne podržava sve računovodstvene transakcije već samo novčane tokove za primitke I izdatke.

Sistem Državnog trezora obezbjeđuje osnovne informacije o budžetskim primicima i izdacima po ekonomskoj klasifikaciji. Dodatne informacije koje su dostupne iz informacionog sistema su podaci o dobavljačima, plaćenim iznosima i njihovoj ekonomskoj klasifikaciji, kao i vremenu plaćanja. Neke organizacije javnog sektora koriste informacione sisteme za dodatne računovodstvene evidencije. Postojeće zakonodavstvo ne definiše bilo kakve uslove za uspostavljanje računovodstvenog informacionog sistema, kao ni osnovne računovodstvene elemente koji su neophodni za normalno funkcionisanje računovodstva javnog sektora.

III KLJUČNI KONCEPTI OBRAČUNSKOG RAČUNOVODSTVA, CILJEVI I OBUHVAT REFORME

3.1. Ključni koncepti obračunskog računovodstva

Kvalitetne računovodstvene informacije su od krucijalnog značaja za uspješno upravljanje javnim finansijama i za donošenje efikasnih odluka o načinu utroška budžetskih sredstava. Zato je neophodno jačati ulogu računovodstvene funkcije u javnom sektoru.

Gotovinska osnova računovodstva je „osnova računovodstva koja prepoznaje transakcije i druge događaje samo kada se prima ili daje gotovina”. Ona mjeri finansijske rezultate za određeni vremenski period kao razliku gotovinskih primitaka i gotovinskih izdataka (IFAC, 2008).

Sistem modificovanog gotovinskog računovodstva prepoznaje transakcije i druge događaje na gotovinskoj osnovi tokom godine, ali takođe uzima u obzir neplaćene obaveze i/ili potraživanja na kraju godine. (IFAC PSC, 2000).

Sistem modificovanog akrualnog računovodstva prepoznaje transakcije i druge događaje na akrualnoj osnovi, ali određene klase sredstava i obaveza nisu prepoznate (IFAC PSC, 2000).

Akrualna osnova računovodstva je „osnova računovodstva u skladu sa kojom se transakcije i ostali događaji prepoznaju onda kada se dese”. Transakcije i finansijski uticaj događaja se evidentiraju u računovodstvenoj evidenciji i prepoznaju u finansijskim izvještajima za vremenske periode na koje se odnose.

Postojeći računovodstveni sistem, utemeljen na modificovanoj gotovinskoj osnovi samo djelimično zadovoljava zahtjeve za informacijama eksternih korisnika, prije svega međunarodnih finansijskih institucija. Praksa pokazuje da postojeći nivo informacija nije dovoljan za uspješno upravljanje javnim sektorom u savremenim uslovima, kao ni za razvijanje troškovnog i menadžerskog računovodstva koje je osnova za kvalitetnu informacijsku podlogu za upravljanje imovinom, obavezama i troškovima. Neophodno je promijeniti način priznavanja elemenata finansijskih izvještaja i izvršiti tranzit javnog sektora sa modificovane gotovinske osnove na obračunsku osnovu, koja povećava transparentnost i efikasnost trošenja javnih sredstava. Prednost obračunskog sistema računovodstva je u tome što akcenat stavlja na prihode, troškove, imovinu, obaveze, umjesto isključivo na novčane tokove. Izvještavanje na obračunskoj osnovi u velikoj mjeri povećava obim i kvalitet računovodstvenih informacija, ali u isto vrijeme znači i dodatni izazov kako za one koji pripremaju, tako i za one koji koriste ove informacije, jer zahtjeva bolje poznavanje i razumjevanje računovodstvenih informacija.

Razlozi za reformu računovodstvenog sistema u Crnoj Gori su sledeći:

- postojanje izvještaja o finansijskoj poziciji javnog sektora;

- unutrašnja potreba za potpunijim i boljim informacijama o efikasnosti i efektivnosti javne potrošnje;
- usklađivanje budžetske klasifikacije sa međunarodno priznatom klasifikacijom (ekonomskom, funkcionalnom i programskom klasifikacijom);
- razvoj u skladu sa globalnim trendovima i međunarodnim računovodstvenim standardima i međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja.

Međunarodne finansijske institucije i rejting agencije mogu smatrati da im je lakše da analiziraju finansijske izvještaje koji su pripremljeni u skladu sa nezavisno uspostavljenim računovodstvenim standardima i mogu smatrati da su takve informacije pouzdanije i uporedive sa ostalim sličnim subjektima.

Sa sve većom globalizacijom i rastom crnogorskog tržišta povećava se broj računovodstvenih transakcija, a samim tim usložnjavaju se računovodstveni poslovi u javnom sektoru te je sve izraženija potreba za većom efikasnošću i djelotvornošću javnih izdataka. Prema pregledu E&Y za 2010. godinu 37 % evropskih zemalja koristi obračunsku osnovu. Među članicama OECD, 23% primjenjuje potpunu obračunsku osnovu, 30% kombinaciju gotovinske i obračunske, a 47% u potpunosti gotovinsku osnovu.

Obračunski metod računovodstva omogućava odvojeno računovodstvo toka novca i finansijskih zahtjeva u istom vremenskom periodu, ali u isto vrijeme znači povećano vrijeme za pripremu izvještaja sa pratećim povećanjem zahtjeva za kvalitet operativnih podataka, kao i veće ulaganje u povećanje administrativnih kapaciteta, obuke službenika zaposlenih u organizacionim jedinicama za računovodstvo, koji će biti nosioci procesa reforme.

Međunarodni odbor za računovodstvene standarde u javnom sektoru (The International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB) je razvio set standarda za finansijsko izvještavanje na obračunskoj osnovi (IPSAS). Do sada je IPSASB izdao 31 standard za obračunsko računovodstvo i jedan standard za gotovinsko računovodstvo.

- IPSAS 1—Prezentacija finansijskih izvještaja
- IPSAS 2—Iskazivanje novčanih tokova
- IPSAS 3—Računovodstvene politike, promjene u računovodstvenim procjenama i greške
- IPSAS 4—Efekti promjena deviznog kursa
- IPSAS 5—Troškovi kapitala
- IPSAS 6—Konsolidovani i odvojeni finansijski izvještaji
- IPSAS 7—Računovodstveno prikazivanje investicija u pridruženim preduzećima
- IPSAS 8—Udjeli u zajedničkim ulaganjima
- IPSAS 9—Prihodi od komercijalnih transakcija
- IPSAS 10—Finansijsko izvještavanje u uslovima hiperinflacije
- IPSAS 11—Građevinski ugovori
- IPSAS 12—Zalihe
- IPSAS 13—Zakupi
- IPSAS 14—Događaji nakon datuma izvještavanja
- IPSAS 15—Finansijski instrumenti: Objavljivanje i prezentacija
- IPSAS 16—Investicione nekretnine

- IPSAS 17—Imovina, postrojenja i oprema
- IPSAS 18—Izveštavanje po segmentima
- IPSAS 19—Rezervacije, potencijalna pasiva i potencijalna aktiva
- IPSAS 20—Objavljivanje podataka o povezanim subjektima
- IPSAS 21—Gubitak vrijednosti aktive bez stvaranja dobiti
- IPSAS 22—Objavljivanje finansijskih informacija o opštem vladinom sektoru
- IPSAS 23—Prihodi od nekomercijalnih transakcija (porezi i transferi)
- IPSAS 24—Prikazivanje budžetskih informacija u finansijskim izvještajima
- IPSAS 25—Benefiti zaposlenog
- IPSAS 26—Umanjenje sredstava koja se koriste za generisanje gotovine
- IPSAS 27—Poljoprivreda
- IPSAS 28—Finansijski instrumenti: Prikazivanje
- IPSAS 29—Finansijski Instrumenti: Priznavanje i mjerenje
- IPSAS 30—Finansijski instrumenti: Objavljivanje
- IPSAS 31—Nematerijalna sredstva
- IPSAS 32—Aranžmani za davanje koncesija: Davalac koncesija

Međunarodno izvještavanje o fiskalnoj statistici, kao što su ESA 2010 i GFS 2001 je takođe zasnovano na obračunskom računovodstvu, ali postoje određena neslaganja između ova tri okvira, jer koriste zajedničke informacije ali za različite svrhe. IPSAS se odnosi na finansijske izvještaje opšte namjene za subjekte koje kontroliše Vlada i bazirani su na IFRS u onoj mjeri u kojoj su uslovi za IFRS primjenjivi na javni sektor. Većina zemalja usvaja svoje nacionalne opšte prihvaćene računovodstvene prakse, koje su pod uticajem IPSAS. IPSAS omogućava da finansijski i operativni računi Vlade budu u velikoj mjeri konzistentni i da podržavaju eksterno propisano izvještavanje, kao što je ESA 2010 i GFS 2001. GFS i ESA 2010 se odnose na sektor opšte Vlade u svrhu statističkog izvještavanja kojim se specifično ispunjavaju potrebe Međunarodnog monetarnog fonda i Evropske komisije – Eurostata.

3.2. Ciljevi reforme računovodstva

Osnovni cilj strategije je definisanje osnovnih koraka kojima će se gotovinska osnova računovodstva i finansijskog izvještavanja zamijeniti obračunskim računovodstvom, a sve u svrhu efektivnijeg upravljanja javnim sektorom i pružanja javnih usluga.

Obračunski sistem računovodstva u javnom sektoru:

- omogućiće potpuniye i pravovremene informacije u procesu kreiranja fiskalne politike putem kvantifikovanja uticaja promjene imovine, obaveza, gotovine odnosno korišćenja bilansa stanja u fiskalnom upravljanju,
- stvoriće dobru računovodstvenu i informacionu podlogu za eksterno izvještavanje koje zahtjeva Evropska unija i MMF.

Prelazak javnog sektora na obračunski sistem računovodstva podrazumijeva:

- izmjenu postojećeg kontnog okvira za korisnike budžetskih sredstava;

- izmjene u finansijskom izvještavanju u javnom sektoru (drugačiji modeli, obrasci i sadržaj finansijskih izvještaja prilagođen računovodstvu na obračunskoj osnovi);
- edukaciju i osposobljavanje računovodstvenih kadrova za reformu u računovodstvenom sistemu sa akcentom na praktična pitanja;
- stalni monitoring i evaluaciju procesa prelaska na novi sistem.

3.3. Obuhvat reforme računovodstva

Javni sektor u Crnoj Gori čine sledeći entiteti:

- korisnici budžeta Crne Gore
- opštine
- javna preduzeća

Javna preduzeća već primjenjuju obračunsko računovodstvo (IFRS/IAS), te je s tim u vezi broj entiteta kod kojih je neophodno primjeniti reformu manji. Ministarstvo finansija predlaže primjenu obračunskog računovodstva u cjelokupnom javnom sektoru, imajući u vidu da je broj subjekata javnog sektora relativno mali i izvodljiva je primjena srednjoročnog pristupa u strategiji.

Zakon o računovodstvu u javnom sektoru bi trebao da sadrži i definicije subjekata javnog sektora i subjekata izvještavanja koji ga primjenjuju. U tom pogledu važno je odlučiti koji subjekti će biti obavezni da samostalno pripremaju finansijske izvještaje, a što će zavisiti od sledećeg:

- koji su izvori finansiranja subjekta
- ko su korisnici finansijskih izvještaja subjekta
- koja je ekonomska i politička uloga subjekta i njegove finansijske karakteristike.

Međunarodna standardna klasifikacija institucionalnih sektora (SKIS) razlikuje:

- Sektor nefinansijskih korporacija
- Sektor finansijskih korporacija
- Sektor Države
- Sektor domaćinstava
- Sektor neprofitnih davalaca usluga

U skladu sa ovom klasifikacijom sektor Države se dijeli na podsektore:

- Jedinice centralnog nivoa Države:
 - Direktni korisnici državnog budžeta
 - Druge jedinice centralnog nivoa Države
- Jedinice lokalnog nivoa Države:
 - Direktni korisnici budžeta opština
 - Druge jedinice lokalnog nivoa Države

Propisana funkcionalna klasifikacija budžeta Države je u skladu sa međunarodno priznatom funkcionalnom klasifikacijom rashoda Države – COFOG (Classification of the Functions of

Government), a klasifikacijom institucionalnih sektora će se stvoriti uslovi za ažuriranje funkcionalne klasifikacije rashoda Države.

IV RAZVOJ STRATEGIJE

4.1. Razvoj legislative

Ministarstvo finansija bi trebalo da razvije legislativni okvir za obračunsko računovodstvo koji bi bio u skladu sa IPSAS standardima. Okvir za akrealno računovodstvo koga će činiti legislativa, metodologija i smjernice mora biti povezan sa odgovarajućim ciljevima upravljanja budžetom, odgovornosti i transparentnosti. U isto vrijeme sva pravila koja se tiču tehničkih aspekata računovodstva bi trebala biti uklonjena iz budžetske legislative i legislative koja se tiče imovine.

Većina zemalja umjesto direktnog usvajanja IPSAS, koji su dosta kruti za određene nacionalne specifičnosti, razvija i usvaja nacionalne računovodstvene standarde u obliku zakona o računovodstvu i računovodstvenih metodologija koje su inkorporirane u podzakonskim aktima.

Ministarstvo finansija je mišljenja da je sistem razvijanja i usvajanja nacionalnih računovodstvenih standarda fleksibilniji za nacionalne uslove i specifičnosti vođenja računovodstva i izvještavanja, te da bi direktno usvajanje standarda bilo mnogo brži model u fazi usvajanja standarda, jer ne bi zahtijevao njihovo razvijanje i upodobljavanje nacionalnim okolnostima, ali da bi u kasnijim fazama implementacije ovaj model bio usporen zbog poteškoća u prilagođavanju nacionalnim uslovima, informacionoj infrastrukturi, ustaljenim modelima izvještavanja i sl.

Nacionalnim računovodstvenim standardima neophodno je definisati:

- Ključne obračunske principe
- Opšte računovodstvene politike
- Strukturu, sadržaj finansijskih izvještaja, kao i izvještajne procese sa rokovima za predaju
- Kontni okvir
- Detaljnije smjernice za računovodstvenu evidenciju transakcija
- Subjekte izvještavanja

Zakon o računovodstvu javnog sektora bi trebao da sadrži:

- Opšte definicije (subjekti, na koje se odnosi legislativa, akrealne osnove i osnove metodologije izvještavanja)
- Imovina (definicija, kriterijumi identifikovanja, način evidentiranja i vrednovanja)
- Obaveze (definicija, kriterijumi identifikovanja, način evidentiranja i vrednovanja)
- Prihodi (definicija, kriterijumi identifikovanja i način evidentiranja)

- Rashodi (definicija, kriterijumi identifikovanja i način evidentiranja)
- Kapital/neto imovina (sastav)
- Principi konsolidacije

Kako bi se uspostavila legislativa neophodna za funkcionisanje računovodstvenog sistema na akrealnim osnovama, neophodno je uraditi analizu postojećih računovodstvenih transakcija i analizu postojećih informacija, kako bi se sagledalo do kog nivoa postoje podaci o određenim transakcijama i računovodstvenim kategorijama kod državnih organa. Analiza je neophodna i u cilju upodobljavanja informacionog sistema kod onih organa koji generišu podatke o određenim računovodstvenim kategorijama i u cilju upodobljavanja cjelokupnog sistema izvještavanja, koji je trenutno baziran na principu izvještavanja o tokovima gotovine.

Implementacija akrealnog računovodstva bi morala ići korak po korak imajući u vidu i kadrovske kapacitete i kapacitete informacionog sistema. Uz postojeće gotovinsko računovodstvo neophodno je postepeno uvoditi određene elemente obračunskog računovodstva, i postepeno upodobljavati legislativu uvođenjem novih obračunskih elemenata i postepeno upodobljavati informacioni sistem. U početnoj fazi bi se trebalo fokusirati na obaveze i imovinu, obzirom da su ove kategorije i trenutno dostupne u određenoj mjeri.

4.2. Razvoj informacionog sistema

Prelazak na obračunsko računovodstvo je izuzetno teško ako ne i nemoguće bez adekvatnog softvera sa dokazanim funkcionalnostima u oblastima kao što su: vođenje glavne knjige, obaveza, nabavki, državne imovine i sl.

Zbog toga prelazak na obračunsko računovodstvo zahtjeva upodobljavanje informacionog sistema u Direktoratu Državnog trezora. Imajući u vidu predstojeće obaveze koje se odnose na reformu računovodstvenog sistema Direktor je otpočeo sa izmjenama i nadogradnjom postojećeg softvera u dijelu evidencije neizmirenih obaveza, te stim u vezi od 1. januara 2014. godine svim korisnicima budžeta je instaliran SAP sistem i neizmirene obaveze korisnika budžeta se prate na nivou fakturisane vrijednosti.

Prelazak na obračunsko računovodstvo zahtjeva praćenje obaveza na nivou ugovorene vrijednosti, te s tim u vezi računovodstveni informacioni sistem mora biti upodobljen na način da omogući praćenje svih ugovorenih obaveza. Upodobljavanje informacionog sistema zahtjeva širi opseg od trenutnog koji se odnosi samo na korisnike budžeta. Obzirom da se reforma odnosi i na lokalnu samoupravu, neophodno je i da nadogradnja informacionog sistema bude ispraćena i kod lokalne samouprave, kao i kod svih ostalih subjekata javnog sektora.

Neophodno je da Direktor Državnog trezora razvije centralizovani računovodstveni sistem za sve korisnike budžeta, koji će biti u mogućnosti da generiše podatke i realizuje transakcije za sve korisnike budžeta, ali i da prikuplja, konsoliduje i arhivira finansijske izvještaje korisnika. Na ovaj način će se smanjiti rizici od dostave pogrešnih finansijskih izvještaja i skratiti vrijeme za dostavljanje i konsolidaciju koja će se na ovaj način automatizovati. Takođe, podaci će biti

dostupni u svrhe statističkog izvještavanja, kao i u cilju analiza upravljanja sredstvima, kako bi se poboljšala implementacija fiskalne politike.

Jedinice lokalne samouprave i subjekti javnog sektora moraju razviti svoje sopstvene računovodstvene sisteme, koji će takođe odgovarajućim interfejsom biti povezani sa Direktoratom Državnog trezora, u cilju prikupljanja i konsolidacije njihovih izvještaja.

U pogledu razvoja informacionog sistema najveći izazov biće u domenu evidencije državne imovine i formiranja jedinstvenog registra. U 2014. godini Ministarstvo finansija je otpočelo sa realizacijom projekta izrade softvera za evidenciju državne imovine. Jedan dio softvera odnosiće se na Knjigu osnovnih sredstava, koja mora obuhvatati:

- Početnu vrijednost (knjigovodstvenu vrijednost)
- Amortizaciju, ako je primjenjiva (akumuliranu amortizaciju, amortizaciju za period, periodi amortizacije moraju biti određeni na bazi potreba korisnika)
- Ispravku vrijednosti osnovnog sredstva, ako je primjenjiva (ispravku vrijednosti za period)
- Valorizaciju (revalorizacione rezerve, gubitke, dobitke i ostale efekte)

Uspostavljanjem registra državne imovine biće omogućen pregled ukupne državne imovine, on-line pristup i biće uspostavljena metodologija za evidentiranje i upravljanje državnom imovinom. Uvođenjem jedinstvenog informacionog sistema za evidenciju pokretnih i nepokretnih stvari u svojini države Crne Gore, omogućiće se Upravi za imovinu i organima koji tu imovinu koriste, upravljaju i raspolazu sa njom, značajna ušteda vremena prilikom unosa pokretne i nepokretne imovine, njegovu kategorizaciju i organizaciju i pretraživanje po svim relevantnim podacima, kao i praćenje stanja državne imovine, pregled dokumentacije u elektronskom obliku, pozicioniranje u prostoru i pregled lokacije nepokretnosti.

IPSAS 1 – *Prezentacija finansijskih izvještaja* definiše imovinu kao sredstva koja kontroliše subjekt kao rezultat prošlih događaja i od kojih se očekuje da proizvedu buduću ekonomsku korist ili potencijal za usluge za subjekt. Postojanje kontrole se utvrđuje:

- Dokumentom koji pokazuje vlasništvo nad imovinom;
- Sporazumom o najmu;
- Sporazumom o koncesiji za usluge.

Prilikom kompilacije Registra Državne imovine neophodno je ispoštovati sledeće korake:

- 1) **Dokumentovanje svih vrsta imovine;**
- 2) **Utvrđivanje tačnog početnog stanja za svaku kategoriju** (identifikacija, primjena definicije imovine i mjerenja) i razvijanje metoda za pribavljanje prethodnih podataka o istorijskom trošku i metode za procjenu ukoliko podaci o istorijskom trošku ne postoje;
- 3) **Procjena tačnosti i potpunosti postojećih podataka;**
- 4) **Određivanje kategorija imovine koje će se koristiti u kontnom planu i finansijskim izvještajima.** Standard 17 propisuje primjere odvojenih klasa:
 - zemljište
 - poslovne zgrade

- putevi
- mašine
- mreže za prenos električne energije
- brodovi
- avioni
- specijalna vojna imovina
- motorna vozila
- namještaj i instalacije
- kancelarijska oprema i
- naftne bušotine

5) **Uspostavljanje računovodstvene politike** za svaku kategoriju u skladu sa relevantnim IPSAS standardima i to:

- utvrditi politiku za podjelu imovine na komponente;
- utvrditi pragove za kapitalizaciju za svaku klasu imovine (minimalna vrijednost koja će se unositi u registar i vrijednosti koje će se voditi vanbilansno);
- utvrditi politiku za mjerenje (uključujući i revalorizacionu politiku ako je potrebno) za svaku grupu imovine;
- utvrditi politiku za operativne rashode ili kapitalizaciju naknadnih troškova za nadogradnju, poboljšanja, popravke i održavanje;
- utvrditi politiku za amortizaciju i odabrati metodu amortizacije za svaku klasu imovine, kao i politiku za umanjenje vrijednosti, način procjene preostale vrijednosti i korisnog vijeka trajanja.

Posebnu pažnju potrebno je posvetiti identifikovanju tzv. naslijeđene imovine („Heritage assets“) ili imovine od kulturnog i istorijskog značaja, iz razloga što IPSAS 17 ne zahtjeva da subjekt prizna naslijeđenu imovinu. Primjeri naslijeđene imovine su: istorijske zgrade i spomenici, arheološke iskopine i sl. Obzirom da se naslijeđena imovina može podijeliti na:

- Operativnu, koja pored svog kulturnog i istorijskog značaja donosi i određene ekonomske koristi (na primjer istorijske zgrade koje služe za kancelariski smještaj)
- Neoperativnu, koja ima samo kulturni i istorijski značaj

Operativna imovina može biti vrednovana kao i ostala imovina.

Standard 17 propisuje da neki djelovi imovine mogu biti priznati kao zasebna imovina kada su značajni i imaju različit korisni vijek trajanja od stavki imovine, postrojenja i opreme na koje se odnose.

Bitan korak u uspostavljanju računovodstvene politike za svaku vrstu imovine je određivanje korisnog vijeka trajanja. Korisni vijek trajanja će se razlikovati u odnosu na svrhu za koju se imovina koristi, nivo korišćenja, način održavanja i klimatske uslove.

Određivanje korisnog vijeka trajanja podrazumijevalo bi:

- Konsultaciju sa ljudima koji su zaduženi za korišćenje i održavanje imovine;
- Poređenje sa korisnim vijekom slične imovine koju koriste drugi organi;
- Korišćenje postojeće evidencije o nabavkama ili rashodovanju imovine.'

Registar državne imovine bi trebao da sadrži sledeće podatke o imovini:

- Ime
- Fizički opis
- Serijski broj
- Datum sticanja
- Lokaciju
- Osobu zaduženu za čuvanje i održavanje imovine
- Datum zamjene imovine
- Očekivani korisni vijek trajanja
- Originalni vijek trajanja
- Datum revidiranja vijeka trajanja
- Datum testiranja za umanjenje vrijednosti
- Istorijski trošak ili vrijednost
- Metod amortizacije i stopu
- Knjigovodstvenu vrijednost i
- Datum rashodovanja

Registar državne imovine može biti zaseban sistem ili integrisan u okviru Glavne knjige trezora. Ukoliko su odvojeni onda podaci iz registra moraju biti periodično transferisani u Glavnu knjigu putem interfejsa, kako bi se omogućila priprema finansijskih izvještaja.

Ministarstvo finansija bi trebalo da ima pristup detaljnim finansijskim računovodstvenim informacijama na na nižem nivou agregacije i u konzistentnom formatu, kako bi bilo u mogućnosti da ispuni svoje obaveze u domenu upravljanja javnim finansijama i eksternog izvještavanja.

4.3. Obuka kadrova

Proces tranzicije na obračunsko računovodstvo zahtjeva obuku kadrova, kako u Ministarstvu finansija, kao nosiocu projekta, tako i kod ostalih subjekata javnog sektora i lokalne samouprave. Obuka kadrova je neophodna u toku samog procesa reforme, kao i nakon završetka reforme u cilju implementacije novih nacionalnih računovodstvenih politika.

Ministarstvo finansija bi trebalo da u saradnji sa nadležnim organima razvije posebnu Strategiju obuke i sertifikacije računovođa u javnom sektoru, a takođe bi obavezu posjedovanja sertifikata iz oblasti računovodstva trebalo uključiti u računovodstvenu legislativu kao imperativ za obavljanje poslova računovođe u javnom sektoru.

U cilju obuke računovođa u javnom sektoru Ministarstvo finansija je pokrenulo inicijativu kod Centra izvrsnosti iz Ljubljane, koji u saradnji sa Institutom za javne finansije i računovodstvo iz Velike Britanije (CIPFA) za obuku računovođa u skladu sa programom obuke CIPFA Instituta. CIPFA je jedan od vodećih institucija za računovodstvo u Velikoj Britaniji i jedina koja je specijalizovana za javni sektor. Ovaj program se već dvije godine zaredom uspješno realizuje u domenu obuke unutrašnjih revizora. Program se sastoji od sedam modula, od kojih šest imaju međunarodni karakter i razvijeni su od strane CIPFA-e, a sedmi modul je nacionalnog karaktera i razvija se od strane domaćih autora.

Obzirom da će obuka kadrova ići postepeno neophodno je da prvim krugom obuke budu obuhvaćene računovođe u organima lokalne samouprave i pravnim subjektima koje Vlada kontroliše (shodno IPSAS sektorizaciji) i potrošačke jedinice prvog nivoa:

- Predsjednik Crne Gore
- Skupština Crne Gore
- Sudski savjet
- Generalni sekretarijat Vlade Crne Gore
- ministarstva
- samostalne potrošačke jedinice
- državni fondovi

Adekvatnom obukom računovođe će bolje razumjeti neophodnost prelaska na obračunsko računovodstvo i shvatiti praktičnu stranu implementacije akrealnog računovodstva u svojim subjektima kako bi mogli na pravi način da ga primjene.

Pored računovođa adekvatna obuka se mora organizovati i na ostalim nivoima:

- interni revizori;
- revizori Državne revizorske institucije;
- službenici Uprave za imovinu;
- službenici za javne nabavke;
- operateri u državnim organima.

Poseban dio obuke će se odnositi na menadžerski tim koji se putem organizovanja seminara i radnih sastanaka mora upoznati sa novim ulogama i odgovornostima u kontekstu reforme, odgovornostima u okviru svojih institucija i povezanosti i uticajima tokova i procesa između različitih podsistema.

V NAČIN REALIZACIJE PROJEKTA

5.1. Krajnji ishod projekta

Prelaskom na obračunsko računovodstvo subjekti javnog sektora će biti u mogućnosti da generišu:

- Izvještaj o finansijskoj poziciji
- Izvještaj o finansijskom uspjehu
- Izvještaj o novčanim tokovima

Ministarstvo finansija će imati pristup svim podacima, neophodnim u procesu odlučivanja i kreiranja fiskalne politike, kao i podacima neophodnim za eksterno izvještavanje, i to:

- podacima o imovini, obavezama, potraživanjima, potencijalnim obavezama, zalihama
- podacima koji su neophodni Zavodu za statistiku u svrhu statističkog izvještavanja prema EUROSTAT-u, u skladu sa ESA 2010 standardima
- podacima u cilju pripreme konsolidovanih finansijskih izvještaja

5.2 Period realizacije projekta

Period reforme će biti određen detaljnim Akcionim planom u kojem će biti hronološki determinisane pojedine faze reforme. Period reforme može biti:

- kratak (1 - 3 godine)
- srednji (4 - 6 godina)
- dugi (preko 6 godina)

Ministarstvo finansija je mišljenja da bi period reforme trebao da bude 4-6 godina imajući u vidu potrebu za pripremom detaljnom Akcionog plana, računovodstvenih politika, obukom kadrova, izmjenom informacionog sistema, a da bi dugi period reforme, s druge strane mogao da dovede do gubljenja osjećaja za neophodnošću i hitnošću reforme svih zainteresovanih strana, pogotovo u situaciji kada u početku reforme ne budu mjerljivi benefiti.

5.3 Faze u realizaciji

Postupni prelazak javnog sektora na obračunsko računovodstvo zahtjevaće detaljnu hronološku razradu Akcionim planom, kojim bi trebalo postaviti i nadležne organe i određene ključne ciljeve

u svakoj fazi, kao uslove koji će se morati ispuniti od strane nadležnih institucija, kao bi se krenulo u sledeću fazu reforme. Na ovaj način jačaće se odgovornost za postavljene ciljeve.

Obzirom da će se reforma realizovati u fazama, a tako će se mijenjati i legislativa, za određeni period tranzicije vjerovatno će se pripremati paralelni finansijski izvještaji, tj. izvještaji bazirani na modifikovanoj gotovinskoj osnovi, a paralelno sa njima izvještaji na obračunskoj osnovi koji će sadržati podatke o onoliko obračunskih kategorija koliko je u toj fazi reforme dostupno, ali koji neće biti predmet revizije i razmatranja Parlamenta, obzirom da će podaci biti nepotpuni. Sve ovo iz razloga da bi se zadržala validnost i kredibilitet i da bi izvještaji revidovani od strane Državne revizorske institucije i usvojeni od strane Parlamenta bili tačni i pouzdani.

U nastavku se daje pregled osnovnih aktivnosti neophodnih za prelazak javnog sektora na obračunsko računovodstvo, grupisanih u pet faza. Početak jedne faze ne zahtjeva obavezno da prethodna faza mora biti okončana već se određene aktivnosti mogu paralelno odvijati. Detaljan hronološki redosled aktivnosti biće dat Akcionim planom, nakon detaljnije analize zahtjeva svake pojedinačne aktivnosti.

Prva faza

- Usvajanje strategije od strane Vlade Crne Gore
- Formiranje Koordinacionog tima za implementaciju strategije
- Izrada i usvajanje Akcionog plana za implementaciju strategije
- Budžetiranje troškova implementacije strategije
- Izrada institucionalne klasifikacije javnog sektora
- Analiza eventualnog uključivanja javnih ustanova u Konsolidovani račun Trezora
- Obuka računovođa o osnovnim principima obračunskog računovodstva

Nakon usvajanja strategije od strane Vlade Crne Gore prva faza u realizaciji prelaska na obračunsko računovodstvo treba da otpočne formiranjem *Koordinacionog tima za implementaciju Strategije za prelazak javnog sektora na obračunsko računovodstvo* (u daljem tekstu Koordinacioni tim). Predsjednik Koordinacionog tima treba da bude generalni direktor Direktorata Državnog trezora, koji je zadužen za razvoj budžetskog računovodstva i finansijskog izvještavanja. Bilo bi poželjno da Koordinacioni tim ne čine isti članovi u svim fazama implementacije Strategije, već da članstvo u Koordinacionom timu varira iz jedne faze u drugu zavisno od potreba i prioriteta u pojedinačnim ciklusima implementacije Strategije. Koordinacioni tim će činiti predstavnici

- Ministarstva finansija
- Državne revizorske institucije
- Instituta sertifikovanih računovođa Crne Gore
- velikih revizorskih kompanija (tzv. „velike četvorke“)
- Ekonomskog fakulteta

kao i po potrebi velikih revizorskih kompanija (tzv. „velike četvorke“) i eksterni konsultanti za informacioni sistem – razvoj informacionog sistema za sakupljanje podataka i proces konsolidacije, a sve uz monitoring i pomoć međunarodnih konsultanata.

Prvi zadatak Koordinacionog tima biće da izradi detaljan Akcioni plan sa vremenskim pregledom prelaska javnog sektora na obračunsko računovodstvo sa razradom konkretnih aktivnosti u implementaciji Strategije, kao i analizom troškova svake pojedinačne faze reforme.

Prva faza prelaska javnog sektora na obračunsko računovodstvo se tiče samog obuhvata reforme, odnosno obuhvata javnog sektora obračunskim računovodstvom. Po pitanju sektorizacije zahtjevi IPSAS standarda su takvi da se prilikom konsolidacije uzimaju u obzir svi subjekti koji su pod kontrolom centralne vlade. S tim u vezi neophodno je analizirati zahtjeve IPSAS standarda i izraditi institucionalnu klasifikaciju javnog sektora.

U okviru prve faze neophodno je raditi na objedinjavanju u finansijskim izvještajima svih prihoda i rashoda javnih ustanova, a koji nisu uključeni u Konsolidovani račun Trezora, jer standardi to zahtjevaju. U tom smislu potrebna je analiza postojeće regulative koja definiše status javnih ustanova sa ciljem njihovog eventualnog uključenja u Konsolidovani račun trezora.

U prvoj fazi implementacije strategije neophodno je otpočeti rad na obuci računovođa u javnom sektoru o osnovnim principima obračunskog računovodstva, na način opisan u poglavlju 4.3, kako bi kasnije, nakon kreiranja novih računovodstvenih politika u skladu sa IPSAS standardima, bilo mnogo lakše vršiti obuke za implementaciju nacionalnog zakonodavstva.

Druga faza

- Analiza trenutnog tretmana računovodstvenih transakcija, sagledavanje zahtjeva IPSAS-a i kreiranje novih računovodstvenih politika na bazi obračunskog principa
- Razvoj informacionog sistema
- Unaprijeđenje kvaliteta postojećih podataka

projekta treba da se bazira na analizi trenutnih računovodstvenih transakcija i kontnog okvira i kreiranju novog računovodstvenog tretmana na bazi obračunskog principa. Analiza računovodstvenih transakcija treba da se usmjeri na finansijski uticaj pojedinačnih događaja, kako bi se na osnovu toga kreirale nove računovodstvene politike.

Razvoj informacionog sistema je ključni korak u ovoj fazi, a koji će kasnije podržati dvojno knjigovodstvo, evidentiranje svih neophodnih elemenata izvještaja o finansijskoj poziciji i finansijskom uspjehu.

U tom pogledu prioritet je započeti rad na unaprijeđenju postojeće evidencije obaveza i imovine. Postupni pristup bi podrazumijevao identifikovanje onih obaveza i imovine za koje već postoji

neka vrsta evidencije. Naime, neophodno je unaprijediti postojeću evidenciju obaveza u cilju evidentiranja ugovorenih obaveza javnog sektora. S tim u vezi neophodno je opseg projekta nadogradnje informacionog sistema prenijeti i na lokalnu samoupravu ili kroz implementaciju SAP sistema ili nekog drugog odgovarajućeg računovodstvenog sistema.

Ministarstvo finansija je u 2014. godini razvilo sistem evidencije obaveza na osnovu fakturisanje vrijednosti. Obzirom da ova vrsta evidencije ima nedostatak u tome što ne pruža podatke o ugovorenim obavezama ukoliko se radi o fakturisanju privremenih situacija gdje je ugovorena vrijednost veća od fakturisanih iznosa, ovaj sistem evidencije neophodno je dalje unaprijediti radi postizanja konačnog cilja evidencije obaveza na nivou ugovorene vrijednosti. Jedna od opcija bi trebala biti centralizacija javnih nabavki kroz jedinstven informacioni sistem kojem bi Ministarstvo finansija imalo pristup i koji bi omogućio praćenje javnih nabavki od kreiranja plana javnih nabavki preko unošenja ugovora i konačno njihove realizacije.

Uporedo sa radom na evidenciji obaveza neophodno je raditi na evidenciji državne imovine. Nakon izrade Registra državne imovine slijedi proces identifikacije nefinansijske imovine i njeno unošenje u registar, kako bi se oformili početni bilansi sredstava i obaveza pojedinačnih subjekata javnog sektora. U prvoj fazi neophodno je skoncentrisati se na onu imovinu koja se može voditi bilansno i za koju već u organima postoji fizička, ako ne i elektronska evidencija, da bi se u kasnijim fazama prešlo na evidentiranje prirodnih bogatstava, infrastrukture i sl.

Razvoj sistema za upravljanje javnim dugom jr otpočeo u 2014. godini i sadržaće cjelokupan ugovoreni javni dug analitički klasifikovan po izvoru i vrsti tajma. Sistem za upravljanje javnim dugom neophodno je razviti na način da može da generiše računovodstvene unose vezane za javni dug, a koji će putem interfejsa automatski biti inkorporirani u Glavnu knjigu Trezora.

Dakle u ovoj fazi projekta potrebno je fokusirati se na unaprijeđenje postojeće evidencije pojedinih računovodstvenih stavki kao što su obaveze po osnovu javnog duga, tekuće obaveze, imovina i oprema i potraživanja, koja postoji u knjigama subjekata javnog sektora i u pomoćnoj računovodstvenoj evidenciji.

Treća faza

- Upodobljavanje kontnog okvira novim računovodstvenim zahtjevima
- Kreiranje novih podzakonskih akata i novih obrazaca izvještavanja na osnovu novih računovodstvenih politika
- Obuka računovođa za primjenu novog nacionalnog zakonodavstva u oblasti računovodstva i finansijskog izvještavanja

zahtjevima i kreiranje ostalih podzakonskih akata sa bližim uputstvima za primjenu nove računovodstvene politike, uključujući i kreiranje novih obrazaca za izvještavanje a izmjene će uslijediti nakon detaljne analize prihodne i rashodne strane budžeta.

Upodobljavanje kontnog okvira je jedan od ključnih aspekata reforme računovodstva zbog uloge koju kontni okvir ima u generisanju finansijskih informacija za različite svrhe.

Kontni okvir je sistematizovan sistem šifriranja transakcija i događaja u okviru računovodstvenog sistema. On definiše način organizacije računovodstvenih knjiga u okviru određenog sistema računovodstva. Kontni okvir može obezbjeđivati ekonomsku, organizacionu, funkcionalnu klasifikaciju, kao i različite nivoe klasifikacija za potrebe troškovnih centara, programa, projekata i outputa.

Prilikom upodobljavanja kontnog okvira moraju se posebno razmotriti sledeća pitanja:

- da li će planiranje budžeta ostati na nivou gotovinskog ili obračunskog principa;
- zahtjevi IPSAS-a po pitanju knjiženja imovine, obaveza, prihoda, rashoda i novčanih tokova;
- jasno definisanje transakcija kako bi bile na pravi način i klasifikovane;
- da li i u kojoj mjeri zadržati praćenje budžetske potrošnje u odnosu na plan budžeta (ukoliko planiranje budžet ostane na gotovinskoj osnovi);
- zahtjeve ostalih subjekata za koje će, prelaskom na obračunski princip, primjena jedinstvenog kontnog okvira postati obavezna (npr. javna preduzeća).

Nakon izrade novog nacionalnog zakonodavstva za računovodstvo i finansijsko izvještavanje neophodno je računovođe javnog sektora obučiti za primjenu novih računovodstvenih propisa, putem praktičnih obuka koje mogu biti organizovane u okviru Uprave za kadrove.

Četvrta faza

- Integracija informacionog sistema
- Evaluacija imovine
- Priprema prvog finansijskog izvještaja opšte svrhe „General purpose financial statements“

Četvrta faza se odnosi na integraciju informacionog sistema i evaluaciju imovine. Na kraju ove faze javni sektor će po prvi put pripremiti finansijske izvještaje opšte svrhe „General purpose financial statements“.

Sistem Državnog trezora mora postati centralizovani računovodstveni sistem koji će u sebi integrisati podatke iz ostalih modula (imovina, državni dug, prihodi, obaveze i ostali sistemi koji će se naknadno kreirati) kako bi se obezbjedila podrška obračunskom računovodstvu i izvještavanju. U pogledu integracije informacionog sistema neophodno je razviti okvir koji

omogućava pregled povezanosti svih pojedinačnih modula, kako bi se omogućila pravilna integracija.

Popitanju evaluacije imovine IPSAS omogućava dva koncepta evaluacije:

- metodu troškovne evaluacije
- metodu revalorizacije

Koristeći novi razvijeni informacioni sistem subjekti javnog sektora će početi u ovoj fazi da evidentiraju računovodstvene transakcije u skladu sa principima obračunskog računovodstva. Subjekti javnog sektora će po prvi put pripremiti finansijske izvještaje opšte svrhe „General purpose financial statements“ ili izvještaje o finansijskoj poziciji i finansijskom uspjehu na zahtjevanom nivou detaljnosti.

Peta faza

- Razvoj računovodstvenog i sistema izvještavanja za konsolidaciju baziranog na informacionom sistemu

U **petoj fazi** biće stvoreni pravni preduslovi i podrška putem informacionog sistema za konsolidaciju u javnom sektoru. Principi konsolidacije po IPSAS-u zasnovani su na konceptu kontrole. U skladu sa IPSAS-om subjekt koji priprema i prezentuje finansijske izvještaje po obračunskom principu i ima kontrolu nad drugim subjektima, takođe će pripremati konsolidovane finansijske izvještaje za cijeli ekonomski entitet, koji se u ovom smislu sastoji od grupe entiteta.

Na kraju procesa reforme i nakon svih izmjena subjekti javnog sektora će morati da prilagode svoje računovodstvene procedure, sisteme izvještavanja i organizaciju sa novim računovodstvenim propisima.

5.4 Preduslovi za uspješnu reformu računovodstva

Uspješna reforma računovodstva u javnom sektoru i postizanje zacrtanih ciljeva tranzicije na akrealno računovodstvo zahtjevaju napore više različitih strana, kako bi se stvorili uslovi koji su adekvatni za implementaciju reforme. Sledeći preduslovi su neophodni kako bi podržali i olakšali prelazak javnog sektora na akrealno računovodstvo:

- Saglasnost Vlade Crne Gore za prelazak na akrealno računovodstvo tako da ono postane dio reforme javnih finansija;
- Prepoznavanje da je usvajanje akrealnog računovodstva dio sveukupnog reformskog procesa javnih finansija;
- Profesionalna i akademska podrška prilikom razvoja računovodstvenih standarda, izrade legislative i izvršna podrška;
- Spremnost zaposlenih u javnom sektoru na promjene (motivacija, treninzi, edukacija);

- Koordinacija i konsultacije;
- Što je moguće preciznije određivanje troškova usvajanja za cjelokupni period implementacije;
- Uključenost nadležnih organa javnog sektora u bavljenju specifičnim računovodstvenim pitanjima (identifikacija i valuacija sredstava, registracija sredstava, finansijsko izvještavanje...);
- Mogućnost informacionih tehnologija;
- Međunarodna finansijska i konsultantska podrška.

5.5 Nivoi usvajanja Međunarodnih računovodstvenih standarda

Svjetska banka identifikovala nekoliko različitih nivoa usvajanja MRS, odnosno:

- Puno usvajanje, tj. svi MRS su usvojeni u cjelosti.
- Puno usvajanje ali sa zaostalim periodom, tj. svaki novi MRS nije odmah usvojen.
- Selektivno usvajanje, tj. usvajanje samo nekih MRS.
- Nacionalni standardi zasnivaju se na MRS, tj. nastavlja se upotreba nacionalnog sistema računovodstvenih standarda ali se osigurava da su novi standardi u prihvatljivoj mjeri konzistentni sa MRS.
- Usvajanje sažetog MRS, tj. kako bi se prevazišli problemi složenosti, usvajaju se glavne tačke svakog MRS umjesto cijelog standarda.
- Usvajanje uz dodatne nacionalne zahtjeve, tj. usvajanje MRS ali njegovo mijenjanje kako bi se osiguralo da on odgovara nacionalnim okolnostima.
- Usvajanje MRS objavljenog do određenog datuma, tj, slično zaostatku u vremenu ali uz datum presjeka poslije kojeg novi MRS nijesu usvojeni, ovaj datum se može kasnije mijenjati tako da uključi više MRS.

Međutim, IFAC je naveo da se finansijski izvještaji i revizorski izvještaj mogu samo pozivati na usaglašenost sa MRS ako su usklađeni sa *svim* zahtjevima. Standardi treba da funkcionišu zajedno kao dio istog sistema tako da su pristupi koji znače samo djelimično usvajanje MRS problematični zato što će se javiti praznine u sistemu, a nacionalni standardi ne mogu na adekvatan način popuniti te praznine.

VI TROŠKOVI RAČUNOVODSTVENE REFORME I PRIMJENA IPSAS STANDRADA U EVROPSKIM ZEMLJAMA

6.1 Troškovi računovodstvene reforme

Troškovi računovodstvene reforme sastoje se iz troškova dodatno zaposlenih lica u javnom sektoru, sticanja specijalističkih vještina, razvoja i uspostavljanja finansijskog informacionog sistema, troškova obuke zaposlenih, razvoja računovodstvene legislative i troškova identifikovanja i mjerenja imovine i obaveza. Sve ove troškove treba posmatrati sa mnogo šireg aspekta ulaganja u kadrove, razvoj informacionog sistema i unaprijeđenja zakonske regulative, a sve u cilju efikasnijeg upravljanja javnim resursima. S tim u vezi očekivani troškovi prelaska na obračunsko računovodstvo ne smiju se posmatrati izolovano već kao predmet određene cost-benefit analize koja će biti urađena kroz Akcioni plan za implementaciju Strategije. Bitno je naglasiti da su troškovi implementacije obračunskog računovodstva jednokratni dok su prednosti vidljive na dugi rok, te je zbog toga bitno troškove proširiti na cjelokupan period implementacije Strategije, kako bi uticaj na jednogodišnji Budžet Države bio manji.

Određeni dio troškova računovodstvene reforme biće pokriven donacijama, kao na primjer obuka računovođa u javnom sektoru po CIPFA programu ili trening zaposlenih u Ministarstvu finansija koji je planiran kroz projekat „The Slovak Republic – UNDP Partnership for Results in the International Development Cooperation”

U septembru 2014. godine EUROSTAT je objavio studiju koju je sproveo PWC u ime Evropske komisije, a za potrebe procjene uticaja sprovođenja EPSAS standrda, u kojoj su troškovi implementacije IPSAS standarda uzeti kao osnov za procjenu troškova implementacije EPSAS standarda. Ukoliko se računovodstvena reforma podijeli na četiri dimenzije:

- Politike
- Procesi
- Ljudi
- Sistemi

svaka podrazumijeva određene reformske aktivnosti i projekte koji su neophodno kako bi na kraju reforme imali set finansijskih izvještaja obračunskog računovodstva. U narednoj tabeli dati su podaci o ukupnim troškovima reforme prelaska na obračunsko računovodstvo u pojedinim zemljama EU podijeljeni na pomenute četiri dimenzije.

U mil. €

	Austrija	Danska	Njemačka (Essen)	Švajcarska
<i>Politike, procesi I ljudi</i>				
<i>Eksterni troškovi</i>	2,89		0,48	18,00

<i>Interni troškovi</i>	10,48		3,52	20,73
A. Ostali troškovi	13,37	21,85	4,00	38,73
<i>Sistemi</i>				
<i>Eksterni troškovi</i>	26,08		1,10	15,00
<i>Interni troškovi</i>	7,07		1,75	17,27
B. IT troškovi	33,15	33,68	2,85	32,27
UKUPNI TROŠKOVI (A+B)	46,52	55,53	6,85	71,00

6.2 Usklađenost evropskih zemalja sa IPSAS standardima

Kako bi se utvrdila usklađenost EU zemalja sa IPSAS standardima, ispitivana je usklađenost po deset računovodstvenih kategorija koje su prožete kroz standarde, i to:

1) Izvještavanje	IPSAS 1, IPSAS 2, IPSAS 3, IPSAS 18, IPSAS 20, IPSAS 22, IPSAS 24
2) Konsolidacija	IPSAS 6, IPSAS 7, IPSAS 8
3) Nepokretna imovina	IPSAS 5, IPSAS 13, IPSAS 17, IPSAS 21, IPSAS 23, IPSAS 26, IPSAS 32
4) Nematerijalna imovina	IPSAS 31
5) Zalihe	IPSAS 12
6) Prihodi	IPSAS 9, IPSAS 23
7) Razgraničenja i troškovi	IPSAS 1
8) Primanja zaposlenih	IPSAS 25
9) Rezervisanja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina	IPSAS 19
10) Finansijski instrumenti	IPSAS 28, IPSAS 29, IPSAS 30

U narednoj tabeli dat je procentualni prikaz usklađenosti EU zemalja sa IPSAS standardima:

Austrija	73 %
Belgija	67 %
Bugarska	56 %
Hrvatska	34 %
Kipar	14 %
Češka	75 %
Danska	72 %
Estonija	92 %
Finska	72 %
Francuska	89 %
Njemačka	22 %

Grčka	12 %
Mađarska	66 %
Irska	54 %
Italija	31 %
Letonija	73 %
Litvanija	88 %
Luksemburg	19 %
Malta	22 %
Holandija	31 %
Poljska	66 %
Portugalija	55 %
Rumunija	63 %
Slovačka	75 %
Slovenija	62 %
Španija	70 %
Švedska	81 %
Velika Britanija	96 %

Sve računovodstvene kategorije nisu podjednako zastupljene u zemljama Evropske unije. Na grafikonu daje se procentualni pregled zastupljenosti pojedinih računovodstvenih kategorija u zemljama EU.

