

INFORMACIJA O SISTEMU RAČUNOVODSTVA U JAVNOM SEKTORU

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, a obaveze i imovina se evidentiraju na obračunskoj osnovi, odnosno za period 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 popis 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.

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.

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 poslednje 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 će koristiti 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 sada 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.

Smatramo da postojeći računovodstveni sistem, utemeljen na modifikovanoj 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 modifikovane govinske 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:

- 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;
- unutrašnja potreba za potpunijim i boljim informacijama o efikasnosti i efektivnosti javne potrošnje.

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.

Prelazak javnog sektora na obračunski sistem računovodstva podrazumijevao bi:

- izmjenu postojećeg kontnog okvira za korisnike budžetskih sredstava;
- izmjene u finansijskom izvještavanju budžetskih korisnika, kako na centralnom tako i na lokalnom nivou (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.

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 obuke službenika zaposlenih u organizacionim jedinicama za računovodstvo, koji će biti nosioci procesa reforme.