





Centar za reformu financijskog izvještavanja (CFRR)  
Sektor za upravljanje, Regija Europe i središnje Azije,  
Svjetska banka  
Adresa: Praterstrasse 31, 1020 Beč, Austrija  
Web: [www.worldbank.org/cfrr](http://www.worldbank.org/cfrr)  
Email: [cfrr@worldbank.org](mailto:cfrr@worldbank.org)  
Telefon: +43-1-217-0700



Program izveštavanja i računovodstva u javnom sektoru  
Web: [www.pulsarprogram.org](http://www.pulsarprogram.org)

© 2021. Međunarodna banka za obnovu i razvoj / Svjetska banka  
1818 H Street NW  
Washington DC 20433  
Telefon: 202-473-1000  
Internet: [www.worldbank.org](http://www.worldbank.org)

Ovaj je dokument proizvod zaposlenika Svjetske banke s priložima vanjskih suradnika. Nalazi, tumačenja i zaključci izneseni u ovom dokumentu ne odražavaju nužno stajališta Svjetske banke, njezina Odbora izvršnih direktora ili vlada koje zastupaju.

Svjetska banka ne jamči za točnost, potpunost ili aktualnost podataka uvrštenih u ovaj dokument i ne preuzima odgovornost za bilo kakve pogreške, propuste ili nepodudarnosti u informacijama ni odgovornost u vezi s korištenjem ili izostavljanjem informacija, metoda, procesa ili zaključaka koji su u njemu izneseni. Granice, boje, nazivi i drugi podaci prikazani na kartama u ovom dokumentu ne podrazumijevaju nikakvo mišljenje Svjetske banke o pravnom položaju bilo kojeg teritorija, ni potvrdu ni prihvatanje njegovih granica.

Sadržaj ovog dokumenta ne predstavlja i ne smatra se ograničenjem ili odricanjem od povlastica i izuzeća Svjetske banke, koja su sva posebno pridržana.

#### Prava i dopuštenja

Materijal u ovom dokumentu zaštićen je autorskim pravima. Budući da Svjetska banka potiče širenje znanja, ovaj se dokument može reproducirati, u cijelosti ili djelomice, u nekomercijalne svrhe, ali se mora navesti kao izvor.

Sve upite o pravima i dozvolama, uključujući supsidijarna prava, treba uputiti uredu izdavača na adresu: World Bank Publications, The World Bank Group, 1818 H Street NW, Washington, DC 20433, USA; faks: 202-522-2625; e-mail: [pubrights@worldbank.org](mailto:pubrights@worldbank.org).

Ikone je pripremio *Freeipik* i *ultimatearm* u okviru Flaticon-a na [www.flaticon.com](http://www.flaticon.com)

Dizajn naslovnice: Ecaterina Gusarova



# Sadržaj



**03** Kratice

---



**06** Zahvale

---



**07** O PULSAR programu

---



**08** Članovi PULSAR-ova FinCoP-a

---



**09** Uvod

---



**11** Republika Albanija

---



**28** Republika Armenija

---



**38** Republika Azerbajdžan

---



**50** Republika Bjelorusija

---



**64** Bosna i Hercegovina

---



**88**

Republika  
Gruzija



**146**

Republika Sjeverna  
Makedonija



**102**

Republika  
Kosovo



**160**

Republika  
Srbija



**116**

Republika  
Moldavija



**172**

Ukrajina



**132**

Crna Gora



**188**

Zaključci i  
preporuke







# Kratice

|               |                                                                       |
|---------------|-----------------------------------------------------------------------|
| <b>AGFIS</b>  | Albanski sustav državnih financijskih informacija                     |
| <b>APSAS</b>  | Armenski računovodstveni standard za javni sektor                     |
| <b>BDP</b>    | Bruto domaći proizvod                                                 |
| <b>BiH</b>    | Bosna i Hercegovina                                                   |
| <b>CAPSAP</b> | Projekt unaprjeđenja odgovornosti u korporativnom i javnom sektoru    |
| <b>CIPFA</b>  | Ovlašteni institut za javne financije i računovodstvo                 |
| <b>CITF</b>   | Centar za informacijske tehnologije u financijama Republike Moldavije |
| <b>COFOG</b>  | Klasifikacija funkcija države                                         |
| <b>DOB</b>    | Dokument okvirnog budžeta                                             |
| <b>DP</b>     | Državna poduzeća                                                      |
| <b>EK</b>     | Europska komisija                                                     |
| <b>EduCoP</b> | Zajednica prakse za obrazovanje                                       |
| <b>EPSAS</b>  | Europski računovodstveni standardi za javni sektor                    |
| <b>ESA</b>    | Europski sustav nacionalnih i regionalnih računa                      |
| <b>EU</b>     | Europska unija                                                        |
| <b>EU IPA</b> | Instrument pretpristupne pomoći Europske unije                        |
| <b>FBiH</b>   | Federacija Bosne i Hercegovine                                        |
| <b>FinCoP</b> | Zajednica prakse za financijsko izvještavanje                         |

|                |                                                                                     |
|----------------|-------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>GFI</b>     | Godišnji finansijski izvještaji                                                     |
| <b>GFS</b>     | Statistika državnih finansijskih                                                    |
| <b>GFSM</b>    | Priručnik za statistiku državnih finansijskih                                       |
| <b>GIZ</b>     | Njemačka razvojna agencija                                                          |
| <b>GKT</b>     | Glavna knjiga trezora                                                               |
| <b>GOFBP</b>   | Globalni okvir fiskalne bilance i politika u Bosni i Hercegovini                    |
| <b>IAS</b>     | Međunarodni računovodstveni standardi                                               |
| <b>IASB</b>    | Odbor za međunarodne računovodstvene standarde                                      |
| <b>IBRD</b>    | Međunarodna banka za obnovu i razvoj                                                |
| <b>IDA</b>     | Međunarodno udruženje za razvoj                                                     |
| <b>IFAC</b>    | Međunarodna federacija računovođa                                                   |
| <b>IFRS</b>    | Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja                                    |
| <b>INTOSAI</b> | Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija                           |
| <b>IPSAS</b>   | Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor                               |
| <b>IPSFA</b>   | Međunarodni indeks finansijske odgovornosti u javnom sektoru                        |
| <b>ISA</b>     | Međunarodni revizijski standardi                                                    |
| <b>ISDFU</b>   | Informacijski sustav državnog finansijskog upravljanja                              |
| <b>ISFU</b>    | Informacijski sustav finansijskog upravljanja                                       |
| <b>IISFU</b>   | Integrirani informacijski sustav finansijskog upravljanja                           |
| <b>ISSAI</b>   | Međunarodni standardi vrhovnih revizijskih institucija                              |
| <b>JLSU</b>    | Jedinica lokalne samouprave                                                         |
| <b>JPP</b>     | Javno-privatno partnerstvo                                                          |
| <b>JRR/JRT</b> | Jedinstveni račun riznice/trezora                                                   |
| <b>KFI</b>     | Konsolidirani finansijski izvještaji                                                |
| <b>LMFPP</b>   | Zakon o finansijskom upravljanju i odgovornostima u javnom sektoru Republike Kosovo |
| <b>LSU</b>     | Lokalna samouprava                                                                  |
| <b>MFP</b>     | Ministarstvo finansijskih i privrede                                                |
| <b>MFIN</b>    | Ministarstvo finansijskih                                                           |
| <b>MFSS</b>    | Ministarstvo finansijskih i socijalnog staranja                                     |
| <b>MFT</b>     | Ministarstvo finansijskih i trezora                                                 |
| <b>MMF</b>     | Međunarodni monetarni fond                                                          |
| <b>MSP</b>     | Mala i srednja poduzeća                                                             |

|                 |                                                                   |
|-----------------|-------------------------------------------------------------------|
| <b>NAR</b>      | Nahičevanska Autonomna Republika                                  |
| <b>NPSAS</b>    | Nacionalni računovodstveni standardi za javni sektor              |
| <b>PEFA</b>     | Program za javne rashode i financijsku odgovornost                |
| <b>PEMPAL</b>   | Mreža za upravljanje javnim rashodima u suradnji s kolegama       |
| <b>PFM</b>      | Upravljanje javnim financijama                                    |
| <b>PFMIS</b>    | Informacijski sustav financijskog upravljanja u javnom sektoru    |
| <b>PRO</b>      | Profesionalna računovodstvena organizacija                        |
| <b>PSA</b>      | Računovodstvo u javnom sektoru                                    |
| <b>PULSAR</b>   | Program računovodstva i izvještavanja u javnom sektoru            |
| <b>RB</b>       | Republika Bjelorusija                                             |
| <b>RG</b>       | Republika Gruzija                                                 |
| <b>RJU</b>      | Reforma javne uprave                                              |
| <b>RK</b>       | Republika Kosovo                                                  |
| <b>RM</b>       | Republika Moldavija                                               |
| <b>RP/KP/KO</b> | Računski plan/kontni plan/kontni okvir                            |
| <b>RS</b>       | Republika Srbija                                                  |
| <b>RS BiH</b>   | Republika Srpska                                                  |
| <b>RSM</b>      | Republika Sjeverna Makedonija                                     |
| <b>SECO</b>     | Državno tajništvo za ekonomske poslove Švicarske Konfederacije    |
| <b>SIGMA</b>    | Potporna unaprjeđenju upravljanja i rukovođenja                   |
| <b>SIMFK</b>    | Informacijski sustav financijskog upravljanja Republike Kosovo    |
| <b>SMG</b>      | Grupa za strateško upravljanje Republike Albanije                 |
| <b>SOR</b>      | Srednjoročni okvir rashoda                                        |
| <b>SPP</b>      | Srednjoročni proračunski program                                  |
| <b>SUFI</b>     | Sistem za upravljanje financijskim informacijama Republike Srpske |
| <b>UNDP</b>     | Program Ujedinjenih naroda za razvoj                              |
| <b>USAID</b>    | Američka agencija za međunarodni razvoj                           |
| <b>VRI</b>      | Vrhovna revizijska institucija                                    |
| <b>WB</b>       | Grupacija Svjetske banke                                          |



# Zahvale

Ovaj je proizvod za stjecanje i razmjenu znanja rezultat razmjene znanja i suradnje članova Zajednice prakse za financijsko izvještavanje (FinCoP) u okviru programa računovodstva i izvještavanja u javnom sektoru (PULSAR). Knjigu su pripremili članovi PULSAR-ova FinCoP-a, u bliskoj suradnji s Dmitrijem Gourfinkelom, višim stručnjakom za financijsko upravljanje (Svjetska banka) i timom sa Sveučilišta primijenjenih znanosti (ZHAW) u Zürichu, predvođenim prof. dr. Andreasom Bergmannom, pod tehničkim vodstvom Daniela Boycea, voditelja sektora upravljanja, i Armana Vatyana, vodećeg stručnjaka za financijsko upravljanje (Svjetska banka). Posebne zahvale pripadaju Anari Tokushevoj i Ecaterini Gusarovoj za njihovu logističku i grafičku potporu.







## O PULSAR programu...

Program računovodstva i izvještavanja u javnom sektoru (PULSAR), pokrenut u 2017., je program na regionalnoj i državnoj razini u kojem sudjeluje 13 zemalja korisnica iz Europe i središnje Azije. Cilj je programa poduprijeti unaprjeđenje okvira računovodstva i financijskog izvještavanja u javnom sektoru u skladu s međunarodnim standardima i dobrom praksom u svrhu poboljšanja državne odgovornosti, transparentnosti i učinka.

Ciljeve i opseg ovog programa zajednički određuju PULSAR-ovi partneri – Austrija, Švicarska i Svjetska banka – koji također pružaju institucionalnu podršku provedbi i mobiliziraju resurse potrebne za programske aktivnosti. Zemlje korisnice pomažu u oblikovanju programa putem platformi za regionalnu suradnju i doprinosa u dvjema zajednicama prakse: Zajednici prakse za financijsko izvještavanje (FinCoP) i Zajednici prakse za edukaciju (EduCoP).

Više informacija o PULSAR programu i publikacijama potražite na internetskoj stranici: **[www.pulsarprogram.org](http://www.pulsarprogram.org)**.

# PULSAR FinCoP Members

## ALBANIJA



g. Dritan Fino  
gđa. Alketa Brace

## ARMENIJA



g. Karen Alaverdyan  
g. Raffi Aleksanyan  
gđa. Lilit Martirosyan

## AZERBAJDŽAN



gđa. Firuza Abdullayeva  
gđa. Kamala Humbatova  
g. Elchin Najafov

## BJELORUSIJA



g. Sergei Kachan  
gđa. Lyudmila Gurianova  
gđa. Natalia Rusakevich  
gđa. Tatyana Dekhterenok

## BOSNA I HERCEGOVINA



gđa. Slavica Buntić Irznić  
gđa. Dušica Vilipić  
gđa. Ivana Marjanović  
gđa. Sehija Mujkanović

## HRVATSKA



gđa. Mladenka Karačić  
gđa. Ivana Vargašević  
Čonka  
gđa. Hana Zoričić

## GRUZIJA



g. Davit Gamkrelidze  
gđa. Lela Pataraiia  
g. Zurab Tolordava

## KOSOVO



g. Kosum Aliu  
g. Halim Kastrati  
g. Nysret Koca

## MOLDAVIJA



gđa. Ina Darii  
gđa. Nadejda Slova

## CRNA GORA



gđa. Kristina Nikolić  
gđa. Marija Uljarević

## SJEVERNA MAKEDONIJA



g. Boban Paunov  
g. Martin Noveski

## SRBIJA



gđa. Tanja Mrkalj  
gđa. Nađa Savić  
gđa. Ana Stojićević

## UKRAJINA



gđa. Liudmyla Haponenko  
gđa. Svitlana Tokareva



# Uvod

Program računovodstva i izvještavanja u javnom sektoru (PULSAR) je program na regionalnoj i državnoj razini namijenjen zemljama Zapadnog Balkana i Istočnog partnerstva Europske unije (EU) u svrhu podupiranja razvoja okvira računovodstva i financijskog izvještavanja u javnom sektoru u skladu s međunarodnim standardima i dobrom praksom. Zemlje korisnice su: Albanija, Armenija, Azerbajdžan, Bjelorusija, Bosna i Hercegovina, Hrvatska, Gruzija, Kosovo, Sjeverna Makedonija, Moldavija, Crna Gora, Srbija i Ukrajina.

Ciljeve i opseg PULSAR programa zajednički su utvrdili PULSAR-ovi partneri – Austrija, Švicarska i Svjetska banka, koji pružaju institucionalnu podršku provedbi i mobiliziraju resurse potrebne za programske aktivnosti. I zemlje korisnice imaju mogućnost oblikovanja programa putem platformi za regionalnu suradnju i doprinosa u zajednicama prakse.

Računovodstvo u javnom sektoru (PSA) ključni je omogućavatelj dobrog upravljanja i privrednog rasta. Financijske informacije imaju presudnu važnost za odgovornost i donošenje odluka, posebno u kontekstu ulaganja u javnu infrastrukturu. Studije

Međunarodnog monetarnog fonda<sup>1</sup> (MMF) pokazuju veću privrednu uspješnost država koje koriste kvalitetne računovodstvene informacije na temelju obračunske osnove od onih koje u obzir uzimaju samo izvršenje proračuna.

Nije iznenađujuće da je u proteklih deset godina znatno porastao broj zemalja koje općenito primjenjuju obračunsko računovodstvo pri čemu kao glavnu referencu koriste međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor (IPSAS). Istraživanje (Međunarodni indeks financijske odgovornosti u javnom sektoru (IPSFA): 2020<sup>2</sup>), koje su nedavno proveli Međunarodna federacija računovođa (IFAC) i Ovlašteni institut za javne financije i računovodstvo (CIPFA), pokazuje da je do kraja 2020. – na globalnoj razini – 49 jurisdikcija prezentiralo financijske izvještaje na temelju potpune primjene obračunske osnove, a 66 na temelju njezine djelomične primjene. Ukupno 93 jurisdikcija, što je otprilike polovina zemalja svijeta, IPSAS-e je koristilo barem kao referencu. Istraživanje također pokazuje prijelaz s djelomične na potpunu primjenu obračunske osnove, što će se vjerojatno nastaviti tijekom narednih deset godina.

<sup>1</sup> Međunarodni monetarni fond: Fiscal Transparency, Accountability, and Risk [Fiskalna transparentnost, odgovornost i rizik] (2012.), i Fiscal Monitor: Managing Public Wealth [Fiskalni monitor: Upravljanje javnim bogatstvom] (2018.).

<sup>2</sup> Međunarodni indeks financijske odgovornosti u javnom sektoru dostupan je na: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/international-public-sector-financial-accountability-index-2020>.

Budući da zemlje korisnice PULSAR programa nisu izuzete iz globalnih PSA trendova, ova knjiga i najnovija analiza stanja u zemljama korisnicama PULSAR<sup>3</sup> programa pokazuju da je velika većina zemalja korisnica PULSAR programa u procesu prijelaza s gotovinskog na obračunsko računovodstvo. U tom je procesu ključna uloga IPSAS-a, koja je različita i kreće se u rasponu od direktne primjene IPSAS-a kao nacionalnih standarda do indirektno primjene uglavnom kao reference u razvoju općih nacionalnih računovodstvenih principa.

Istraživanja poput IPSFA indeksa mogu pokazati prevladavajuće trendove, ali ne i dati sveobuhvatnu sliku o stanju provedbe PSA reformi u pojedinačnim jurisdikcijama, koje se razlikuje od zemlje do zemlje.

Kako bi se dobila bolje nijansirana slika konteksta svake zemlje, važno je upregnuti lokalno znanje dotičnih zemalja i prikazati njihove pojedinačne PSA priče. Cilj je ove knjige podijeliti te pojedinačne priče na usklađen način i razmotriti relevantnost nastavljanja PSA reformi u zemljama korisnicama PULSAR programa s obzirom na općenito pozitivan reformski utjecaj na transparentnost i odgovornost predmetnih zemalja. Priče koje su ispričale same zemlje<sup>4</sup> pomažu uvrstiti ključne naučene lekcije i preporuke, koje su prikazane u zadnjem poglavlju ove knjige.

Budući da u svim zemljama korisnicama PULSAR programa PSA reforme napreduju na razne načine, treba istaknuti da će se te priče i dalje razvijati. Aktualne priče iznesene u ovoj knjizi ne predstavljaju konačan rezultat nego sadašnje stanje reformi koje su u tijeku. U suštini, PSA služi potrebama korisnika financijskih informacija pa će daljnji razvoj njihovih potreba dovesti i do neprestanog razvoja IPSAS-a i njihove primjene u zemljama diljem svijeta, kao i u zemljama korisnicama PULSAR programa.

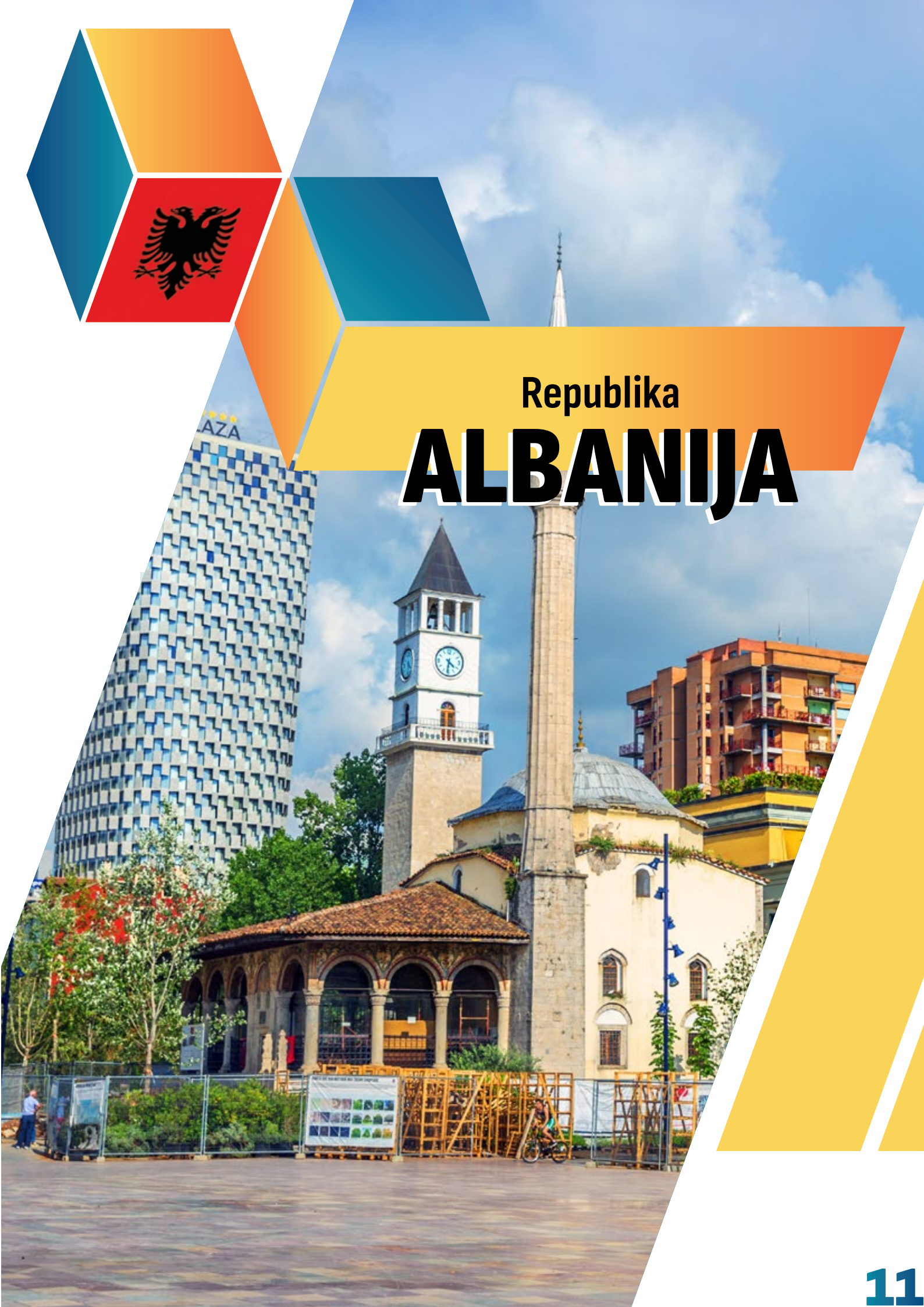
<sup>3</sup> Svjetska banka (2020.). Analiza stanja okruženja u oblasti računovodstva i izveštavanja u javnom sektoru u zemljama korisnicama PULSAR programa. Publikacija je dostupna na: <https://cfrr.worldbank.org/publications/stocktaking-public-sector-accounting-and-reporting-environment-pulsar-beneficiary>.

<sup>4</sup> U ovoj su knjizi prikazana iskustva 12 zemalja korisnica PULSAR programa, koja su direktno pripremili njihovi predstavnici, uključujući tri različite jurisdikcije Bosne i Hercegovine (Federacija BiH, institucije BiH i Republika Srpska). Treba naglasiti da je Hrvatska jedina zemlja korisnica PULSAR programa koja je izostavljena iz ove publikacije, jer nije na vrijeme pripremila i dostavila svoj prilog timu PULSAR programa.





# Republika **ALBANIJA**





|                                                     |    |
|-----------------------------------------------------|----|
| 1. Uvod                                             | 13 |
| 2. Struktura i funkcioniranje javnog sektora        | 14 |
| 3. Proračunski sustav                               | 16 |
| 4. Računovodstveni sustav                           | 17 |
| 5. Opis i stanje provedbe PSA reforme               | 22 |
| 6. Utjecaj provedbe PSA reforme na druge sustave    | 24 |
| 7. Izazovi i lekcije naučene u provedbi PSA reforme | 25 |
| 8. Sljedeći koraci u provedbi PSA reforme           | 26 |
| 9. Primljena međunarodna pomoć                      | 27 |





# 1

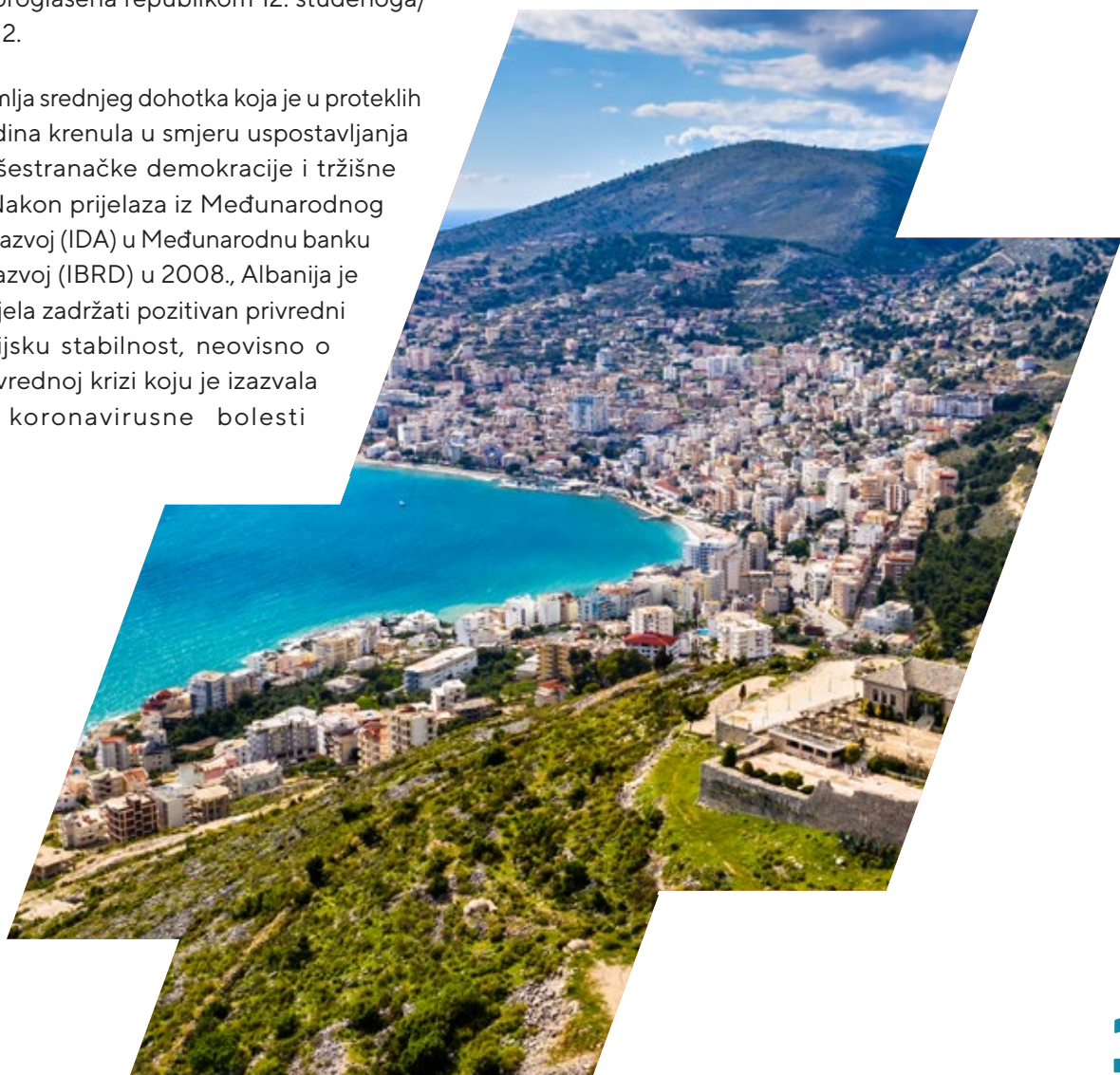
## Uvod

Republika Albanija neovisna je država u jugoistočnoj Europi smještena u jugozapadnom dijelu Balkanskog poluotoka, koja na sjeveru i sjeverozapadu graniči s Crnom Gorom, na sjeveroistoku s Kosovom, na istoku sa Sjevernom Makedonijom, a na jugu i jugoistoku s Grčkom. Albanska obala zauzima zapadni dio Jadranskog mora i jugozapadni dio Jonskog mora. Albanija ima 2.893.000 stanovnika, od kojih 46 posto živi u ruralnim područjima.

Albanija je parlamentarna republika, s premijerom koji ima vodeću ulogu u upravljanju državnim poslovima, a prvi je put proglašena republikom 12. studenoga/ novembra 1912.

Albanija je zemlja srednjeg dohotka koja je u proteklih dvadeset godina krenula u smjeru uspostavljanja pouzdane višestranačke demokracije i tržišne ekonomije. Nakon prijelaza iz Međunarodnog udruženja za razvoj (IDA) u Međunarodnu banku za obnovu i razvoj (IBRD) u 2008., Albanija je općenito uspjela zadržati pozitivan privredni rast i financijsku stabilnost, neovisno o aktualnoj privrednoj krizi koju je izazvala pandemija koronavirusne bolesti (COVID-19).

Posljednjih godina Albanija se usmjerila na poticanje oporavka i rasta u izazovnom vanjskom okruženju, proširenje i podupiranje socijalnih davanja u zemlji te smanjenje osjetljivosti na klimatske promjene. Ključni su izazovi za napredak Albanije sljedeći: (i) fiskalna konsolidacija i poboljšanje upravljanja javnim rashodima, (ii) regulatorna i institucionalna reforma, (iii) smanjenje infrastrukturnih nedostataka i (iv) poboljšanje sustava socijalne zaštite i osnovnih zdravstvenih usluga.



**2.1 Politički sustav, upravno-teritorijalno i fiskalno uređenje**

Albanija je parlamentarna republika, s predsjednikom Vijeća ministara (premijerom) koji ima vodeću ulogu u upravljanju državnim poslovima. Vijeće ministara odobrava Parlament svake četiri godine, a Parlament se bira na općim parlamentarnim izborima. Na čelu države je predsjednik kojeg bira Parlament svakih pet godina.

Albanski pravosudni sustav sastoji se od sustava sudova. Najviše je tijelo sudbene vlasti Ustavni sud, u čijem je sastavu devet članova, koji donose odluke o ustavnim sporovima i daju konačna tumačenja Ustava.

Albanski upravno-teritorijalni ustroj doživio je nekoliko geografskih i strukturnih promjena. Parlament je 31. srpnja/jula 2014. usvojio novo upravno-teritorijalno uređenje, podijelivši zemlju u 12 prefektura, 61 općinu i druge podjedinice predviđene Zakonom br. 115/2014 o upravno-teritorijalnom uređenju lokalne samouprave u Albaniji.

Državna uprava je organizacijski i stručni aparat koji nepristrano služi javnom interesu provođenjem zakona na snazi, pružanjem javnih usluga te razvijanjem i provođenjem politike opće države, a sastoji se od: (i) Ureda premijera, (ii) ministarstava i agencija subordiniranih premijeru, (iii) subjekata za neposredno pružanje usluga, (iv) autonomnih agencija i (v) uprava prefektura.

Svako ministarstvo vodi i zastupa ministar, koji Vijeću ministara i Parlamentu podnosi izvještaje o cjelokupnoj djelatnosti svojeg resora, institucija u

svojoj nadležnosti i autonomnih agencija u okviru svojeg djelokruga rada.

Institucije u nadležnosti ministarstva osnivaju se za obavljanje upravnih funkcija utvrđenih u okviru njihove odgovornosti, i to kada njihov rad zahtijeva viši stupanj specijalizacije koji se odnosi na neposrednu provedbu zakona, pružanje javnih usluga stanovništvu ili internih usluga državnoj upravi ili ministarstvu.

Teritorijalne ekspoziture su upravne organizacijske jedinice koje mogu osnovati ministarstva ili institucije u njihovoj nadležnosti koje obavljaju upravne poslove u jednoj ili više jedinica lokalne samouprave (JLSU). Organizacije za neposredno pružanje usluga su upravne jedinice putem kojih ministarstvo ili institucija u njegovoj nadležnosti neposredno pruža javne usluge trećim osobama. Uprave prefektura podupiru prefekte u izvršavanju njihovih ovlasti utvrđenih zakonom.<sup>5</sup>

Autonomne agencije osnivaju se i ukidaju zakonom te imaju zakonske ovlasti u odnosima s trećim osobama. Osnivaju se samo ako takva agencija može bolje obavljati određene upravne funkcije nego njoj nadležno (matično) ministarstvo, u skladu s principima učinkovitosti, efikasnosti i ekonomičnosti.

Svaki je subjekt javnog sektora dužan osnovati grupu za strateško upravljanje (SMG) unutar svojih institucija, u kojoj sudjeluje rukovodstvo subjekta. SMG je sastavni dio javne odgovornosti i upravljanja. Ima ključnu ulogu za integritet financijskih informacija, sustav unutarnjih kontrola i etičko ponašanje subjekta javnog sektora. Također podupire i savjetuje rukovoditelja organizacije te nadzire poslovanje dotične organizacije.

SMG se sastoji od rukovoditelja jedinice (koji je ujedno i na čelu grupe), zamjenika rukovoditelja, dužnosnika

<sup>5</sup> Sukladno Zakonu br. 107/2016 o regionalnim prefektima cilj je regionalnog prefekta jamčiti provedbu političkog programa Vijeća ministara na regionalnoj razini.

za ovjeravanje, izvršnog direktora i svih drugih viših rukovoditelja (najviše razine ovisno o ustroju dotične jedinice javnog sektora). Direktor/ica unutarnje revizije predmetne jedinice prisustvuje sastancima kao promatrač/ica i daje svoj doprinos pitanjima u vezi s financijskim upravljanjem. Grupne odluke moraju se donositi kolegijalno i objektivno imajući u vidu javni interes i u skladu s etičkim standardima javnog sektora. Trebaju biti dokumentirane i dostupne rukovodstvu dotične jedinice.

## 2.2 Aktualne PFM reforme

Cilj je albanske sektorske Strategije upravljanja javnim financijama (PFM) za razdoblje 2019. – 2022. osigurati poticanje transparentnosti, odgovornosti, fiskalne discipline i učinkovitog korištenja javnih resursa u albanskom sustavu javnih financija, u svrhu poboljšanja pružanja usluga i privrednog razvoja zemlje. Konkretnije rečeno, strateški cilj broj pet „Transparentnost javnih financija“ namijenjen je poboljšanju pokrivenosti, kvalitete i dostupnosti informacija o javnim financijama.

Unatoč ostvarenom napretku u jačanju Zavoda za statistiku, ipak se pojavljuju određene nepodudarnosti jer se provode složene podaktivnosti koje zahtijevaju učinkovitu koordinaciju između triju različitih institucija: Banke Albanije, Ministarstva financija i privrede (MFP) i Zavoda za statistiku. Potreban je sveobuhvatan, standardizirani sustav statistike državnih jedinica, ali također je nužno revidirati politike, kao i utvrditi standardne postupke i relevantne obrasce.

Unaprijeđeni su izvještaji o izvršenju proračuna tijekom proračunske godine, semestralni makroekonomski i fiskalni izvještaji te izvještaji o učinku proračuna, uključujući izvještaje na kraju godine. Međutim, u kontekstu povećanja transparentnosti i integracije javnih rashoda, MFP će uložiti napore u sastavljanje sveobuhvatnijeg izvještaja s detaljnim proračunskim planom, učinkom izvršenja proračuna, državnim računima, javnim dugom, koncesijskim aranžmanima koji obuhvaćaju javno-privatna partnerstva (JPP), i obavezama.

Cilj je albanske sektorske PFM strategije za razdoblje 2019. – 2020. uskladiti nacionalne računovodstvene prakse s IPSAS standardima. Vlada planira postupnu primjenu IPSAS-a, potpunu ili djelomičnu, imajući u vidu albanski kontekst. Međutim, još nema



konkretnog datuma do kojeg bi se taj proces trebao dovršiti. U 2017. izrađena je analiza nedostataka u kojoj je provedena usporedba između aktualnog albanskog regulatornog okvira i IPSAS-a, na kojoj će se temeljiti sve daljnje mjere obuhvaćene ovom komponentom.

Treba istaknuti da je PSA reforma ambiciozan cilj, i teško je izraditi točne vremenske projekcije njezine provedbe. Stoga će se reforma nastaviti postupno, a težište staviti na uspostavljanje odgovarajućeg okruženja za omogućavanje provedbe reforme.

Unutar Odjela za usklađivanje financijskog upravljanja i kontrole u MFP-u u 2018. uspostavljena je posebna računovodstvena funkcija, odgovorna za donošenje PSA metodologije te izradu zakona i propisa o korporativnom računovodstvu. Ta će ustrojbeni jedinica podržati postupak prijelaza na obračunsko računovodstvo donošenjem regulatornog okvira u skladu s IPSAS-ima.

Razvoj zakonskog i regulatornog okvira obračunskog računovodstva i dalje je prioritet u PFM strategiji, ali u duljem vremenskom periodu nego što je prvotno bilo predviđeno..



### 3.1 Nadležna tijela

Sljedeća tijela nadležna su za planiranje, donošenje i izvršenje proračuna:

- ◆ MFP vodi proces pripreme, izvršenja i praćenja srednjoročnog proračunskog programa (SPP). Pripadajući proračun svakog subjekta utvrđuje se u tablicama Zakona o godišnjem proračunu, ali vodeću ulogu u tom procesu ima MFP.
- ◆ SMG za jedinice opće države vodi izradu podnesaka proračunskog programa dotične jedinice, kao i izvršenje i praćenje proračuna na razini proračunskog programa.
- ◆ Tim za upravljanje programom izrađuje proračunske podneske u okviru svojih proračunskih programa i dostavlja ih SMG-u na pregled.<sup>6</sup> Također je odgovoran za izvršenje programskog proračuna i izradu izvještaja o praćenju.
- ◆ U svakoj jedinici opće države izvršni direktor osigurava kvalitetu planiranja rashoda u okviru proračunskih podnesaka i koordinira usklađenost s pravilima financijskog upravljanja, računovodstvo i sastavljanje financijskih izvještaja dotične jedinice.
- ◆ Jedinica odgovorna za stratešku koordinaciju u Uredu premijera osigurava Vladine prioritete za strateške proračunske politike.
- ◆ Tijekom strateške pripreme SPP-a s jedinicama središnje države, ministarstvo nadležno za europske integracije osigurava usklađenost sa svim obavezama u okviru procesa europskih integracija.
- ◆ Vijeće ministara donosi ključne smjernice politike i Parlamentu upućuje nacrt godišnjeg proračuna.
- ◆ Parlament posebnim zakonom odobrava proračunske prihode i aproprijacije za jedinice središnje države i bezuvjetne transfere za JLSU-e i njihove posebne fondove.
- ◆ Ako Narodna skupština ne odobri prijedlog proračuna do dana prije početka proračunske godine, prije početka proračunske godine Vijeće ministara dužno je dati suglasnost za izvršenje privremenog proračuna za razdoblje od prvog dana proračunske godine do kraja trećeg mjeseca proračunske godine.

### 3.2 Proračunska osnovica i pristup

U skladu sa Zakonom o proračunu, priznavanje prihoda i rashoda odvija se na sljedeći način:

- ◆ Tekući i kapitalni rashodi u fiskalnoj godini priznaju se u trenutku nastanka, neovisno o datumu plaćanja (dakle, po principu nastanka događaja).
- ◆ Porezni i neporezni prihodi, uključujući prihode od prodaje imovine, priznaju se u trenutku naplate (dakle, po gotovinskoj osnovi).

Krajem 1990-ih, po uzoru na mnoge druge zemalje u razvoju, Albanija je započela prijelaz sa sustava upravljanja proračunom temeljenom na povijesnim rashodima i inputima na sustav temeljen na programima i učinku koji primjenjuje većina razvijenih zemalja. Glavna postignuća u tom razdoblju bila su razvoj trogodišnjeg srednjoročnog okvira rashoda (SOR) u 1997. i uvođenje proračunskih programa za proračunske klasifikacije u 2002.

<sup>6</sup> Tim za upravljanje programom osniva se po nalogu resornog ministra, s predstavnicima svakog proračunskog programa.

Uz međunarodnu tehničku pomoć, nekoliko je pilot ministarstava prvi put pripremio srednjoročne proračunske podneske u 2003., temeljene na principima planiranja proračuna po programima i učinku. U 2006. sva su onodobna resorna ministarstva pripremila cjelovit SPP dokument temeljen na programima, ciljevima i krajnjim rezultatima.

U 2008. donesen je Zakon br. 9936 o upravljanju proračunskim sustavom u Republici Albaniji (Organski zakon o proračunu Albanije), kojim je kodificiran cjelokupni proces upravljanja SPP-om i omogućeno upravljanje javnim rashodima na temelju programa i učinka.

## 4

## Računovodstveni sustav

### 4.1 Nadležna tijela

#### 4.1.1 Tijela za utvrđivanje standarda/regulator

MFP je nadležan za upravljanje javnim financijama u Albaniji. Sastoji se od nekoliko glavnih uprava, koje uključuju riznicu, proračun, javni dug, fiskalnu politiku i središnju jedinicu za harmonizaciju unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru. Svi se akti koje izdaje MFP smatraju upravnim aktima, koji se primjenjuju na sve državne institucije i moraju se službeno poslati na davanje komentara prije konačnog usvajanja.

Sukladno Zakonu o proračunu, MFP je odgovoran za uspostavljanje računovodstvenog sustava, koji je obavezan za sve jedinice opće države. MFP izrađuje standarde računovodstva i izvještavanja za javni sektor u skladu s međunarodno prihvaćenim standardima, podzakonskim aktima i metodologijama u oblasti računovodstva u javnom sektoru, koje odobrava odbor za unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru. Pri usvajanju svakog IPSAS-a, MFP mora razmotriti sve direktne posljedice i utjecaj koji će dotični standard imati na albanske računovodstvene politike. Najvažnija uočena pitanja dovode do izmjena računovodstvenih politika, koje moraju biti navedene

u računovodstvenim priručnicima koje objavljuju resorna ministarstva.

#### 4.1.2 Sastavljač financijskih izvještaja

Svaki državni subjekt zasebno sastavlja financijske izvještaje u javnom sektoru. Izvršni direktori su rukovoditelji odgovorni za provedbu pravila financijskog upravljanja, računovodstvo i sastavljanje financijskih izvještaja predmetnog subjekta.

Za izvještaje je nadležan izvršni direktor koji ih podnosi direktno dužnosniku za ovjeravanje dotičnog subjekta radi osiguravanja kvalitete konačnog proračunskog dokumenta, a zajedno koordiniraju:

- ◆ Pripremu proračuna subjekta javnog sektora.
- ◆ Povremene izvještaje o donesenim odlukama koje dovode do ostvarenja ciljeva.
- ◆ Sastavljanje godišnjih financijskih izvještaja (GFI) subjekta javnog sektora i podnošenje predmetnih izvještaja u skladu sa zakonskim zahtjevima i pravilima koje je odobrio MFP.
- ◆ Vođenje računovodstvenog sustava.
- ◆ Izvještaje o donesenim odlukama koje dovode do ostvarenja ciljeva.



- ◆ Potpuni, točni i pravovremeni obračun svih transakcija.

#### 4.1.3 Ovjerovitelj financijskih izvještaja

Dužnosnik za ovjeravanje svakog subjekta javnog sektora odgovoran je za provedbu sustava i kontrola financijskog upravljanja u svim jedinicama, strukturama, programima, aktivnostima i procesima za koje su zaduženi, u skladu s principima zakonitosti, dobrog financijskog upravljanja i transparentnosti. Također je nadležan za planiranje, upravljanje, računovodstvo i financijsko izvještavanje o djelatnosti dotičnog subjekta te priprema i nadzire sustave potrebne za očuvanje i zaštitu imovine i evidencije dotičnog subjekta od gubitka, krađe i zloupotrebe.

U skladu s albanskim zakonima, financijske izvještaje ovjeravaju izvršni direktor i dužnosnik za ovjeravanje u skladu s protokolom koji iziskuje dva potpisa.

## 4.2 Računovodstvena osnova

Albanija se obvezala na postupnu primjenu modernog PSA sustava temeljenog na IPSAS-ima. Trenutačno se PSA zasniva na gotovinskoj osnovi s elementima obračunskog računovodstva za imovinu i obaveze. U skladu s albanskom PFM strategijom, Vlada će postupno prijeći na obračunsko računovodstvo u cilju usklađivanja s IPSAS-ima.

Na temelju iskustva drugih zemalja koje su uspješno provele reforme obračunskog računovodstva, kao i osnovnih obilježja albanskog regulatornog okvira za javni sektor, IPSAS-i će se primjenjivati u skladu s lokalnim okolnostima.

Stoga će Albanija koristiti indirektni pristup primjeni IPSAS-a, koji će omogućiti maksimalnu fleksibilnost, ali i dovesti do potpune primjene obračunskog računovodstva. Prioritet će imati oni standardi koji će Albaniji pomoći da što prije postigne više razine transparentnosti i odgovornosti.

## 4.3 Integrirani informacijski sustav financijskog upravljanja

U Albaniji se koristi sustav državnih financijskih informacija (AGFIS) za izvršenje proračuna i financijsko izvještavanje. Posljednjih su godina uvedeni sljedeći IT sustavi koji su integrirani s AGFIS-om:

- ◆ Sustav za nacionalno i sektorsko strateško planiranje.
- ◆ Sustav za upravljanje vanjskim fondovima.
- ◆ Sustav za upravljanje ljudskim resursima i obračun plaća.
- ◆ Sustav za upravljanje javnom nabavom.

Svi su navedeni moduli AGFIS-a u potpunosti u funkciji (proračun, rezerviranje sredstava, obaveze, upravljanje novčanim sredstvima, dugotrajna imovina i glavna knjiga). AGFIS koristi 36 ureda riznice u prefekturama koji izvršavaju proračunske transakcije za jedinice opće države. Kako bi nadomjestili bilo kakve nedostatke u radu sustava, posebice u upravljanju potraživanjima i zalihama, mnogi subjekti – posebno JLSU-i – koriste druge IT sustave. AGFIS podržava gotovinsko i obračunsko računovodstvo i izrađuje izvještaje o izvršenju proračuna i financijske izvještaje.

Vlada je u procesu zamjene starih IT sustava s AGFIS sustavom, koji je temeljen na Oracle programu. U nekim je ministarstvima i agencijama, uključujući općinu Tirana, proces zamjene već u tijeku i ubrzo se očekuje u većim jedinicama opće države. AGFIS će omogućiti dobivanje potrebnih informacija za obračunsko računovodstvo (zbog čega je strategija primjene obračunskog računovodstva usklađena s uvođenjem i zamjenom IT sustava). U skladu s PFM strategijom za razdoblje 2019. – 2022. Vlada će novim proračunskim institucijama i dalje omogućiti izravan pristup AGFIS sustavu za potrebe izvršenja proračuna, računovodstva i financijskog izvještavanja. Primjena IPSAS-a odvijat će se paralelno s uvođenjem AGFIS-a radi boljeg korištenja resursa.



## 4.4 Upravljanje imovinom

Upravljanje imovinom u subjektima javnog sektora obuhvaća očuvanje, trgovanje i raspolaganje imovinom koja je pod njihovim nadzorom. U Albaniji su postupci upravljanja imovinom za tijela javne vlasti propisani Uputom br. 30 od 27. prosinca/decembra 2011. u skladu s kojom je imovina za potrebe upravljanja i priznavanja razvrstana u operativnu (poslovnu) imovinu i imovinu u najmu.

AGFIS sustav sadrži modul za upravljanje imovinom, koji upravlja postupcima priznavanja imovine, uključujući detaljne povijesne informacije, revalorizaciju imovine, prodaju imovine, i druga srodna pitanja. Za sada petnaest proračunskih jedinica ima izravan pristup AGFIS-u za proces izvršenja proračuna i financijsko izvještavanje, uključujući funkcije upravljanja imovinom.

Samo je osam proračunskih institucija u potpunosti završilo migraciju povijesnih informacija. U tom modulu imovina je detaljno evidentirana po principu pojedinačne imovine. Proračunske institucije imovinu mogu podijeliti i/ili grupirati po mogućnostima stvaranja novca. Imovina može biti: (i) reklasificirana, (ii) prodana, (iii) amortizirana, (iv) kapitalizirana u tekućim troškovima, (v) zamijenjena ili (vi) se na nju primjenjuju druga usklađivanja koja proizlaze iz mjerenja fer vrijednosti. AGFIS omogućuje takvu klasifikaciju, koja se može primijeniti na svaku vrstu imovine.

Preostalih sedam institucija, koje još nisu završile migraciju podataka o imovini, suočilo se sa sljedećim problemima:

- ◆ Nema informacija o datumu prijenosa imovine u upotrebi.

- ◆ Spajanje institucija i kašnjenja koja proizlaze iz procjene vrijednosti imovine.
- ◆ Nema informacija o datumu preuzimanja imovine od strane subjekta javnog sektora.
- ◆ Ostale pojedinosti o procesu procjene vrijednosti imovine za koji je zadužena komisija za procjenu vrijednosti imovine.

Migracija podataka o imovini u AGFIS sustav povećava pouzdanost i točnost računovodstvene evidencije o imovini u konsolidiranim financijskim izvještajima.

## 4.5 Izvještavanje o stanju duga

Albanska vlada ulaže znatne napore u upravljanje rastom javnih rashoda i duga. U 2010. udio duga u bruto domaćem proizvodu (BDP) iznosio je 57,7 posto, a u 2015. porastao je na 72,7 posto. Uz mjere smanjenja troškova doživio je pad na 67,7 posto u 2018., a na kraju 2019. na 66,3 posto. U 2020. trend opadanja nije se nastavio zbog dvostrukih šokova izazvanih potresom u studenom/novembru 2019. i pandemijom koronavirusne bolesti (COVID-19). Širim PFM reformama nastaviti će se vladini napori u cilju smanjenja udjela duga u BDP-u i osiguranja dugoročne održivosti javnih financija.

Vladin je prioritet uvođenje novog sustava upravljanja dugom koji će pomoći upravljati konsolidacijom duga. Širim poduzimanjem vladinih inicijativa u kontekstu potraživanja poduprijet će se vladini napori uloženi u pravovremenu naplatu potraživanja.

Glavna uprava za javni dug i koordinaciju inozemne pomoći koristi specijalizirani sustav za evidentiranje i izvještavanje o stanju inozemnog i domaćeg duga.

Sustav evidentira i izvještava o svim dužničkim instrumentima koje izdaje ili potpisuje ministar financija u skladu sa Zakonom br. 9665 od 18. prosinca/decembra 2006. o državnom zaduživanju, državnom (javnom)



dugu i državnim kreditnim jamstvima u Albaniji koji je izmijenjen i dopunjen Zakonom br. 181/2014 od 24. prosinca/decembra 2014.

Veliko problematično područje je naplata poreza i drugih obaveza prema državi. Provedba navedenih reformi neće omogućiti naplatu svih obaveza, i to iz legitimnih razloga kao što je propadanje poduzeća prije uspješnog podmirivanja poreznih obaveza.

## 4.6 Konsolidacija

Prezentiranje fiskalnih pokazatelja za jedinice opće države i međuzavisne izvanproračunske jedinice temeljeno je na metodi konsolidacije, koja uključuje prezentiranje financijske statistike za grupu subjekata kao da se radi o jednom subjektu. Postupak konsolidacije odvija se na sljedeći način, u skladu s IPSAS-om 35, ali s informacijama koje su specifične za albanski kontekst:

- ◆ nadležni (matični) subjekt započinje konsolidaciju od datuma kada je preuzeo kontrolu nad subjektom iz svoje nadležnosti (zavisnim subjektom). Proces konsolidacije uključuje sve subjekte koji pripadaju jedinicama opće države.
- ◆ Postupci konsolidacije trebaju biti usklađeni, a računi svih subjekata prikazani u skladu s istovjetnom računovodstvenom politikom.
- ◆ Poslove u inozemstvu treba preračunati u domaću valutu, a svu financijsku i poslovnu evidenciju voditi u domaćoj valuti.
- ◆ Konsolidacija se vrši kombinacijom, redak po redak, izvještaja o financijskom rezultatu i financijskom položaju nadležnog (matičnog) subjekta i subjekta koji je u njegovoj nadležnosti (zavisnog subjekta).
- ◆ Eliminacija salda i transakcija između ili unutar državnog sektora provodi se jednom mjesečno, a isto vrijedi i za subjekte privatnog sektora.
- ◆ Eliminacija investicija nadležnog (matičnog) subjekta u subjekt koji je u njegovoj nadležnosti (zavisni subjekt) vrši se prezentiranjem neto imovine subjekta, i to jednom godišnje kada se sastavljaju GFI-ji.

Konsolidacija operativnih aktivnosti vezanih za vladine učinke uključuje eliminaciju međudržavnih jednostranih transfera (primjerice, kada nema povrata od određenih novčanih jedinica). Takvi transferi prvenstveno se smatraju državnim potporama.

## 4.7 Transparentnost i odgovornost

Transparentnost i odgovornost osnovna su okosnica učinkovitog funkcioniranja moderne privrede i poboljšanja društvenog blagostanja. Kako bi se spriječila zloupotreba ili prenamijena ovlasti delegiranih izvršnoj vlasti, učinak subjekata javnog sektora ocjenjuje se u odnosu na PFM. To se može postići utvrđivanjem potrebnih pravila kojima će se osigurati transparentnost i pozivanjem na odgovornost strateških struktura koje su dovele do zloupotrebe PFM-a.

Glavna uprava riznice osigurava potpuno ispunjavanje kriterija transparentnosti određivanjem i održavanjem državnih fiskalnih pokazatelja za financijske izvještaje, koji se pravovremeno objavljuju na službenim internetskim stranicama MFP-a. Glavna uprava osigurava pouzdanost financijskih informacija na temelju točnih podataka koji se generiraju automatski u AGFIS sustavu. Izvještaji se sastavljaju u skladu s nacionalnim i međunarodnim metodologijama.

Sukladno zahtjevima za financijsko izvještavanje utvrđenima organskim Zakonom o proračunu, glavna uprava ispostavlja financijske izvještaje i daje relevantne informacije za druge financijske i statističke izvještaje delegirane odjelima MFP-a. Objavljeni izvještaj pridonosi fiskalnoj transparentnosti u očima nositelja delegiranih ovlasti, opće javnosti ili svih strana zainteresiranih za vanjske i unutarnje informacije.

U tablici 1. navedeni su izvještaji koje objavljuje Glavna uprava riznice koji pridonose kriterijima fiskalne transparentnosti u očima društva ili zainteresiranih strana. Osim navedenih izvještaja, Glavna uprava riznice objavljuje i djelomične informacije u okviru izvještaja koji su delegirani drugim odjelima MFP-a, kako je prikazano u tablici 2. u nastavku.

**Tablica 1.** Izvještaji koje objavljuje Glavna uprava riznice

| Naziv izvještaja                                          | Učestalost objavljivanja izvještaja |
|-----------------------------------------------------------|-------------------------------------|
| Tablica s fiskalnim pokazateljima i fiskalni bilten       | Mjesečno i kvartalno                |
| Kapitalni rashodi (javne investicije)                     | Mjesečno                            |
| Rezervirana proračunska sredstva                          | Mjesečno                            |
| Aktivnosti središnje države – državna fiskalna statistika | Mjesečno                            |
| Statistika državnih financija (GFS)                       | Godišnje                            |
| Financijski izvještaji                                    | Godišnje                            |

**Tablica 2.** Izvještaji koje objavljuju odjeli MFP-a

| Naziv izvještaja                                                                     | Učestalost objavljivanja izvještaja |
|--------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------|
| Izvještaj o mjerenju učinka javnog subjekta                                          | Godišnje                            |
| Proračunska sredstva i tekuća sredstva raspoređena na troznamenaste ekonomske račune | Godišnje                            |
| Izvještaji o PFM-u                                                                   | Godišnje                            |
| Ostali izvještaji za međunarodne organizacije (MMF, SB, EK)                          | Na službeni zahtjev                 |
| Posebni izvještaji na osnovi pojedinačnih službenih zahtjeva                         | Na službeni zahtjev                 |
| Izvještaji o dospjelim neplaćenim obavezama                                          | Kvartalno                           |

Glavna uprava nedavno je uvela automatiziranu integraciju i usklađivanje donošenja upravljačkih odluka s poslovanjem riznice i financijskim procesima u sustavu državnih financijskih informacija i AFMIS-u, na čijem su uvođenju surađivali Odjel za poslovanje riznice i Odjel za poslovne procese. Sva se tekuća problematika utvrđuje praćenjem financijskog i trezorskog poslovanja subjekata javnog sektora.

Učinkovit postupak praćenja PFM-a omogućuje točno utvrđivanje opetovanih ekonomskih i financijskih uskih grla, koja se potom iskazuju u izvještajima u skladu s kriterijima transparentnosti. Ocjenjivanjem učinka utvrđuju se pitanja koja se tiču tijela javne vlasti u pogledu kašnjenja u plaćanju faktura i dospjelih obaveza, uključujući fazu nabave i dodjele ugovora. Tim se postupkom također utvrđuje jesu li takva vremenska ograničenja riješena u skladu s organskim Zakonom o proračunu i proračunskim uputama.



## 5

## Opis i stanje provedbe PSA reforme

Uz pomoć sredstava Državnog tajništva za ekonomske poslove Švicarske Konfederacije (SECO), Grupacija Svjetske banke (SB) podupire MFP u provedbi reformi razvoja PSA-a u skladu s najboljom međunarodnom praksom, u općem cilju poboljšanja donošenja odluka, odgovornosti, transparentnosti i učinka u javnom sektoru.

Glavna je svrha ove potpore postići sljedeća dva cilja:

- ◆ Razvoj PSA-a i financijskog izvještavanja u skladu s IPSAS-ima.
- ◆ Razvoj stručnih kapaciteta i računovodstvenih vještina MFP-a i financijskih stručnjaka u javnom sektoru.

Albanija je već započela prijelaz na principe primjene obračunskog računovodstva u javnom sektoru. Prvotna odluka o zauzimanju tog pristupa donesena je u 2007. nakon pregleda koji je obavio SB i predstavljena u izvještaju o financijskom izvještavanju u javnom sektoru u Albaniji. U izvještaju je iznesen zaključak da je djelomična primjena obračunskih IPSAS-a u najkritičnijim područjima najbolji pristup primjeni obračunskoga računovodstva u javnom sektoru. Premda je željeni cilj ostvariti potpunu primjenu IPSAS-a, znatan se napredak može postići djelomičnom primjenom IPSAS-a uz utvrđivanje najprikladnijih standarda koji se mogu primijeniti u ovom trenutku i pripremanje za daljnju primjenu ostalih standarda u kasnijem trenutku.

Primjena IPSAS-a podijeljena je u pet sljedećih faza (tablica 3).

**Tablica 3.** Pet faza primjene IPSAS-a

| Br. | Razdoblje   | Ciljevi                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
|-----|-------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1   | 2020.       | <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ Pokretanje i uspostavljanje zakonskih okvira.</li> <li>◆ Pregledavanje i prevođenje IPSAS-a.</li> <li>◆ Pokretanje aktivnosti za jačanje kapaciteta.</li> <li>◆ Uspostavljanje državnog okvira.</li> <li>◆ Usklađivanje s distribucijom integriranog informacijskog sustava financijskog upravljanja (IISFU).</li> <li>◆ Pregledavanje aktualnih procesa i postupaka u vezi s pristupom dostupnim informacijama.</li> </ul> |
| 2   | 2021.-2025. | <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ Primjena bilanci materijalne imovine.</li> <li>◆ Revidiranje računovodstvenih smjernica.</li> <li>◆ Revidiranje procesa za priznavanje i mjerenje dugotrajne imovine, NPO-a i troškova duga.</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                     |

| Br. | Razdoblje   | Ciljevi                                                                                                                 |
|-----|-------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 3   | 2022.-2025. | ◆ Primjena IPSAS standarda, u cilju provedbe aktivnosti iz prve faze radi osiguravanja transparentnosti i odgovornosti. |
| 4   | 2024.-2026. | ◆ Prilagodba i primjena standarda; razvijanje procesa i postupaka za bilješke s objašnjenjima.                          |
| 5   | 2025.-2027. | ◆ Konsolidacija.                                                                                                        |

U završnoj fazi bilo bi korisno razmotriti potrebu primjene IPSAS 33 „Prva primjena“ na prethodne tri godine radi omogućavanja prezentiranja financijskih izvještaja, premda informacije možda neće biti potpune. To će omogućiti maksimalnu fleksibilnost u pogledu vremenskih ograničenja. Međutim, s obzirom da cilj nije potpuna primjena svih IPSAS-a, taj standard nije bitan.

Cilj je standarda koji su odabrani za prve tri faze postizanje vladina cilja izrade financijskih izvještaja u javnom sektoru koji će dati osnovne informacije o državnoj imovini i obavezama.

Provedba ovog projekta uključuje tri komponente:

- ◆ Razvoj PSA-a i financijskog izvještavanja u skladu s IPSAS-ima.
- ◆ Razvoj kapaciteta i stručnih vještina računovođa u javnom sektoru.
- ◆ Potpora provedbi projekta.

Ključni sudionici projekta su: MFP, korisnici javnih sredstava, Zavod za statistiku i Vrhovna revizijska institucija (VRI). MFP je odgovoran za razvoj, koordinaciju i mjerenje učinka projekta. VRI će osigurati uspješnost projekta revizijom državnih GFI-ja.

I ostali sudionici, kao što su sveučilišta i profesionalne računovodstvene organizacije (PRO) imaju važnu ulogu u projektu kao potencijalni partneri. Oni će dati svoj doprinos razvojem znanja, nastavnog plana i programa i materijala u vezi s IPSAS-ima, kao i osiguravanjem edukatora i certificiranja. Glavni je prioritet suradnja između Vlade, sveučilišta i PRO-a putem aktivnog sudjelovanja u projektnim odborima, odgovarajućim seminarima i provedbi aktivnosti.



Kvalitetne informacije u financijskim izvještajima u javnom sektoru osnova su za pravilno funkcioniranje javnog sektora. Unaprjeđenje kvalitete informacija u financijskim izvještajima u Albaniji imat će značajan pozitivan utjecaj na građane i širu međunarodnu zajednicu.

Obračunsko računovodstvo prepoznaje odnos između ekonomskih zaliha i tokova i koordinira interakcije između njih. Transakcije se priznaju u trenutku nastanka u relevantnom razdoblju, a ne u trenutku isplate sredstava, što dovodi do točnijeg obračuna nastalih troškova. Na sličan način, porezni prihodi će biti priznati u godini njihova nastanka neovisno o primitku sredstava.

Ta računovodstvena metoda imat će sljedeći utjecaj i koristi:

- ◆ Povećanje transparentnosti i odgovornosti u odlukama koje jurisdikcije donose za donatore, građane i investitore. Dodatna transparentnost osigurat će se operativnim upravljačkim programima i praksama, primjerice javnosti će biti dostupni svi troškovi pojedinačnih JPP-ova, s analizom tekućih i budućih naknada.
- ◆ Potpunije informacije olakšavaju procese donošenja odluka. Bolje razumijevanje cjelokupne imovine i obaveza dragocjeno je za učinkovito srednjoročno financijsko planiranje. To se ogleda u učinkovitijem korištenju javnih sredstava za postizanje boljih rezultata za građane.
- ◆ Potpuna inventarizacija imovine i zaliha, koja će subjektima omogućiti procjenu učinkovitosti, efikasnosti i ekonomičnosti korištenja dotične imovine u pružanju javnih usluga.
- ◆ Primjena usklađenog računovodstvenog okvira u svim državnim subjektima, što će omogućiti usporedivost i prepoznavanje najbolje prakse, koju će potom moći primijeniti drugi državni subjekti.
- ◆ Primjena međunarodno priznatog okvira izvještavanja, kao i sastavljanje državnih financijskih izvještaja na temelju obračunske osnove, što će dovesti do točnijeg sustava kreditnog rejtinga i pojednostavljenja izravnih stranih investicija.



U naporima uložnim u provedbu PSA reforme u obzir su uzeta iskustva relevantnih zemalja koje su prepoznale da uspješna strategija mora uključivati pravna i institucionalna pitanja. Na temelju saznanja iz prethodnih iskustava s provedbom obračunskog računovodstva u 2007., nije dovoljno samo utvrditi nove standarde financijskog izvještavanja za javni sektor bez uvođenja novog zakonskog okvira uz pomoć bolje kapacitiranih institucija.

U reformskim naporima uvaženi su albanski kapaciteti za provedbu predloženih aktivnosti. U nekim je slučajevima bolje kontinuirano provoditi direktniju aktivnost nego složeniju aktivnost koja će možda zahtijevati specijalizirane resurse, primjerice procjene ugovora za utvrđivanje obaveza koje se odnose na JPP.

Stoga su prioriteti PFM reforme usmjereni na aktivnosti koje se, unatoč izazovima, mogu: (i) ostvariti do 2027., (ii) zasnivaju se na vještinama i stručnom znanju stečenom iz prethodnog iskustva te (iii) imaju vidljiv napredak i ostvaruju opipljive rezultate.

U reformskim naporima utvrđena su i područja međuovisnosti s drugim programima i potreba za jačanjem kapaciteta i vještina usklađenih s AGFIS projektom. To predstavlja rizik za postizanje glavnih reformskih ciljeva i pojačava potrebu za centralizacijom pristupa u razvoju standarda i smjernica za njihovu primjenu.

Tijekom PSA reforme mogli bi se pojaviti sljedeći dodatni izazovi:

- ◆ Može se dogoditi da Albanija istovremeno provodi nekoliko reformskih programa, što će zahtijevati pažljivu koordinaciju i upravljanje pitanjima koja se ne tiču samo jednog programa.
- ◆ Reforma može potrajati dulje nego je predviđeno da bi se postigli očekivani krajnji rezultati i zaključci.
- ◆ Upravljanje dugotrajnim projektom često dovodi do rizika od pojave novih ideja i zahtjeva tijekom provedbe projekta.
- ◆ Reforme provodi uži tim ljudi, zbog čega se povjerenje mora ukazati malom broju ljudi, čime se povećava rizik od rotacije rukovodećeg osoblja.





## 8

## Sljedeći koraci u provedbi PSA reforme

U skladu s institucionalnim okvirom javnog sektora u Albaniji, Vlada je utvrdila i postavila nekoliko posebnih ciljeva u skladu s PFM strategijom za razdoblje 2019. – 2022. U bliskoj budućnosti poduzet će se nekoliko koraka:

- ◆ Razvoj PSA-a i financijskog izvještavanja u skladu s IPSAS-ima.
  - Provest će se procjena postojećeg zakonskog i regulatornog PSA okvira uz pomoć analize odstupanja između nacionalnih standarda i IPSAS-a. Procjena će iznjedrati plan daljnjeg razvoja zakonskih propisa i smjernica, uzimajući u obzir albanske specifičnosti. IPSAS-i će se prevesti na albanski jezik, a računovodstveni zakoni i smjernice za primjenu donijeti na nacionalnoj razini.
  - Nacionalni računski plan/kontni plan/kontni okvir (RP/KP/KO) će se revidirati i izmijeniti, što će uključivati preispitivanje i prema potrebi usklađivanje nacionalnog RP/KP/KO-a da bude u potpunosti u skladu s obračunskim računovodstvom i statističkim potrebama.
- ◆ Razvoj kapaciteta i stručnih vještina računovođa u javnom sektoru u okviru MFP-a.
  - Izgradit će se tehnički kapaciteti jedinice za financijsko izvještavanje i središnje harmonizacijske jedinice u MFP-u uz pomoć sljedećih mjera: (i) utvrđivanje institucionalnih odgovornosti i (ii) uspostavljanje plana rada dotičnih jedinica.
  - Razvit će se stručne računovodstvene vještine i uspostaviti održiv mehanizam izobrazbe za PSA. U svrhu unaprjeđenja stručnih računovodstvenih vještina i razvoja lokalnih edukacijskih kapaciteta, u okviru ove teme predviđene su sljedeće aktivnosti: (i) izobrazba određenog broja financijskih službenika koji će dobiti međunarodno priznati kvalificirani stručni certifikat, (ii) izobrazba dovoljnog broja edukatora u vidu „edukacije edukatora“ i (iii) institucionalizacija programa izobrazbe i certificiranja u lokalnoj instituciji u svrhu dugoročnog osiguravanja održivosti razvoja računovodstvenih vještina u javnom sektoru.
  - Predviđen je dvogodišnji program izobrazbe za grupu (25 polaznika na engleskom jeziku) koja će steći stručne kvalifikacije za IPSAS standarde. Nekoliko kandidata iz te grupe bit će odabrano za dodatnu metodološku obuku za edukatore. U lokalnim institucijama će se uspostaviti i institucionalizirati kontinuirani mehanizam izobrazbe i certificiranja. Uspostavit će se namjenska radna grupa, u čijem će sastavu biti sve bitne interesne strane, koja će odrediti sadržaj izobrazbe te pripremiti mjerodavan zakonski okvir za uređivanje izobrazbe računovođa u javnom sektoru.



## 9

## Primljena međunarodna pomoć

Primjenu IPSAS-a u Albaniji podupiru SECO i SB. U 2007. SB je proveo sveobuhvatnu procjenu spremnosti Albanije za primjenu IPSAS-a, koja je uključivala detaljan pregled sa sljedećim zaključcima:

- ◆ Zakonski okvir o PSA-u i izvještavanju je složen, nepotpun i nejasan.
- ◆ Za razliku od privatnog sektora, za koji Institut ovlaštenih revizora organizira programe stručnog obrazovanja i usavršavanja o korporativnom financijskom izvještavanju i reviziji, u javnom sektoru ta usluga ne postoji.
- ◆ Broj računovođa je ograničen. U prosjeku, svaki subjekt javnog sektora ima samo dvoje računovođa. Ulažu se minimalni napor u privlačenje sposobnih financijskih stručnjaka za javni sektor ili zadržavanje ključnih talenata u javnom sektoru jer privatni sektor može osigurati znatno više plaće.
- ◆ Planiranje proračuna u javnom sektoru temeljeno je na gotovinskoj osnovi. Premda postoje informacije o dugotrajnoj imovini, potraživanjima i obavezama, one nisu uključene u proračun. To MFP-u onemogućuje provedbu učinkovitog nadzora i praćenje izvršenja proračuna..

SB podupire i mnoge druge aktivnosti za jačanje kapaciteta, uključujući projekt računovodstva u šumarstvu i sustav upravljanja cestovnom imovinom, koje će, naravno, biti važne za razvoj i primjenu obračuna dugotrajne imovine u državnim subjektima.







Republika

**ARMENIJA**





|                                                     |    |
|-----------------------------------------------------|----|
| 1. Uvod                                             | 30 |
| 2. Struktura i funkcioniranje javnog sektora        | 30 |
| 3. Proračunski sustav                               | 32 |
| 4. Računovodstveni sustav                           | 32 |
| 5. Opis PSA reforme i stanje provedbe               | 35 |
| 6. Utjecaj provedbe PSA reforme na druge sustave    | 36 |
| 7. Izazovi i lekcije naučene u provedbi PSA reforme | 36 |
| 8. Sljedeći koraci u provedbi PSA reforme           | 37 |
| 9. Primljena međunarodna pomoć                      | 37 |





# 1

## Uvod

Republika Armenija (Armenija) jedna je od triju zemalja smještenih u regiji južnog Kavkaza. Glavni je grad Erevan, a neovisnost je proglasila 21. rujna/septembra 1991. Proteže se na 29.743 četvornih kilometara i ima

oko 3 milijuna stanovnika. U 2019. armenski nominalni BDP iznosio je 13,7 milijardi američkih dolara, a BDP po stanovniku 4.615 američkih dolara.

# 2

## Struktura i funkcioniranje javnog sektora

### 2.1 Politički sustav, teritorijalno-upravno i fiskalno uređenje

Armenija je parlamentarna republika, čiji se teritorij sastoji od glavnog grada Erevana i 10 pokrajina („marz“ na armenskom). Pružatelji javnih usluga su:

- ◆ Državna tijela.
- ◆ 1800 državnih neprofitnih organizacija.
- ◆ Zajednice.
- ◆ Komunalne neprofitne organizacije.

- ◆ Državna poduzeća (DP).
- ◆ Državni fondovi.

Za lokalnu samoupravu zadužene su zajednice. U Armeniji su porezi podijeljeni u dvije grupe: državni porezi (tj. porez na dobit i dohodak) i lokalni porezi. Državni porezi uplaćuju se u državni proračun. Lokalni porezi (tj. porez na promet nekretnina i zemljišta) uplaćuju se u lokalne proračune i glavni su izvor njihovih prihoda.

## 2.2 Aktualne PFM reforme

Strategija reforme PFM sustava za razdoblje 2019. – 2023. odobrena je Ukazom Vlade br. 1716-L od 28. studenoga/novembra 2019. i uključuje reforme u četrnaest sljedećih sektora:<sup>7</sup>

1. Izrada projekcija glavnih makroekonomskih i proračunskih pokazatelja te odgovornost za financijski rizik.
2. Politika državnih prihoda i porezna uprava.
3. Strateško planiranje, SOR i državni proračun.
4. Kontrole procesa izvršenja proračuna i trezorski sustav.
5. Javni dug.
6. Računovodstvo u javnom sektoru.
7. Korporativno računovodstvo i revizija.
8. Financijsko upravljanje i kontrola državnih neprofitnih organizacija.
9. Javna nabava.
10. Unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru te proračunski i financijski nadzor.
11. Upravljanje javnom imovinom i javnim investicijama.
12. Financijsko upravljanje u JLSU-ima.
13. Vanjska i legislativna kontrola.
14. Informacijski sustav državnog financijskog upravljanja (ISDFU).

Za PSA sektor utvrđene su sljedeće reformske mjere:

- ◆ Praćenje financijskih izvještaja organizacija javnog sektora od strane Ministarstva financija (MFIN).
- ◆ Revidiranje PSA metodologije (prema potrebi).
- ◆ Provedba procesa usavršavanja za glavne računovođe u organizacijama javnog sektora.

- ◆ Razvoj metodologije za konsolidaciju financijskih izvještaja.
- ◆ Uvođenje softverskog programa za potrebe konsolidacije financijskih izvještaja i izrade periodičnih konsolidiranih financijskih izvještaja (KFI) na razini ministarstava.

Sve PSA reforme u Armeniji planirane za razdoblje 2019. – 2023. detaljno su prikazane u izvještaju.<sup>8</sup>



<sup>7</sup> Ukaz Vlade br. 1716-L 11/28/2019, <https://www.arlis.am/DocumentView.aspx?DocID=137596>

<sup>8</sup> Dostupno na: [https://minfin.am/website/images/files/PFM\\_Report\\_Eng\\_FV%203.xlsx](https://minfin.am/website/images/files/PFM_Report_Eng_FV%203.xlsx)

## 3

### Proračunski sustav

#### 3.1 Nadležna tijela

Svake godine ministarstva MFIN-u dostavljaju prijedloge proračuna za sljedeću godinu. MFIN objedinjuje sve prijedloge, raspravlja o njima s dotičnim ministarstvima i Vladi upućuje konačni prijedlog Zakona o državnom proračuna na donošenje, koji se potom dostavlja Parlamentu na raspravu i usvajanje.

Postoje i kvartalni izvještaji o izvršenju proračuna, koje ministarstva na sličan način dostavljaju MFIN-u, koji ih

objedinjuje i upućuje Parlamentu na usvajanje. Svi su koraci u ovom procesu propisani armenskim Zakonom o proračunskom sustavu.<sup>9</sup>

#### 3.2 Proračunska osnovica i pristup

Armenski proračun zasniva se na gotovinskoj osnovi, a planira na osnovi programa.

## 4

### Računovodstveni sustav

#### 4.1 Nadležna tijela

##### 4.1.1 Tijela za utvrđivanje standarda/regulator

MFIN je tijelo koje utvrđuje PSA standarde. U skladu s armenskim Zakonom o računovodstvu

u organizacijama javnog sektora, u ovoj je oblasti regulator MFIN, koji u okviru svojih ovlasti donosi: (i) armenske računovodstvene standarde za javni sektor (APSAS), (ii) RP/KP/KO organizacija i upute za njegovu primjenu i (iii) ilustrativni model računovodstvene politike, ilustrativni skup financijskih izvještaja za organizacije i druge zakonom predviđene pravne akte.<sup>10</sup>

<sup>9</sup> Dostupno na: <https://www.arlis.am/DocumentView.aspx?DocID=140926>

<sup>10</sup> Dostupno na: <https://www.arlis.am/DocumentView.aspx?DocID=138995>

#### 4.1.2 Sastavljač financijskih izvještaja

Armenija ima tri razine financijskog izvještavanja:

- ◆ Razina subjekata (ili organizacija javnog sektora). Svi subjekti javnog sektora dužni su izraditi zasebne financijske izvještaje na temelju analitičkih i sintetičkih računovodstvenih podataka.
- ◆ Razina ministarstva. U slučajevima predviđenima zakonskim aktima kojima se uređuje računovodstvo, nadležne (matične) organizacije dužne su sastaviti i dostaviti KFI-je. Nadležne (matične) organizacije dužne su sastaviti svoje KFI-je samo u slučajevima propisanim zakonom ili od strane MFIN-a.
- ◆ Razina države. Financijske izvještaje Armenije na ovoj razini izrađuje MFIN.

Zahtjevi za prezentiranje informacija u financijskim izvještajima propisani su APSAS-ima.

#### 4.1.3 Ovjerovitelj financijskih izvještaja

Financijske izvještaje potpisuje čeona osoba organizacije i glavni računovođa osim ako je zakonom ili od strane MFIN-a propisano drukčije.

### 4.2 Računovodstvena osnova

APSAS-i su temeljeni na potpunoj primjeni obračunske osnove. MFIN je sve organizacije javnog sektora podijelio u tri grupe:

- ◆ Prva je grupa bila dužna prijeći na novi računovodstveni sustav do 1. siječnja/januara 2016.
- ◆ Druga grupa do 1. siječnja/januara 2017.
- ◆ Treća grupa do 1. siječnja/januara 2018.<sup>11</sup>

Stoga je od 1. siječnja/januara 2018. za sve organizacije javnog sektora u Armeniji obavezna potpuna primjena obračunske računovodstvene osnove.

### 4.3 Integrirani informacijski sustav financijskog upravljanja

U Armeniji za sada ne postoji IISFU, ali je Vlada pokrenula njegov razvoj. ISDFU je jedan od elemenata PFM strategije za razdoblje 2019. – 2023. Postoji nekoliko različitih operativnih softverskih programa koji se koriste za različite komponente PFM-a. Na razini organizacija javnog sektora, za računovodstvo se koristi lokalni armenski softverski program pod nazivom „AS Accountant-Public Sector“ [AS Računovođa-Javni sektor],<sup>12</sup> ali i drugi softveri. Trenutačno se financijski izvještaji ne konsolidiraju. Konsolidacija će biti sastavni dio ISDFU-a i postati obavezna do 2024.



### 4.4 Upravljanje imovinom

U Armeniji u ovom trenutku ne postoji integrirani sustav upravljanja imovinom, ali će i on biti sastavni dio ISDFU-a. Komisija za upravljanje državnom imovinom Armenije ima vlastiti registar cjelokupne državne imovine, koji još nije povezan ni s jednim računovodstvenim sustavom.

<sup>11</sup> Dostupno na: <https://www.arlis.am/DocumentView.aspx?DocID=124498>

<sup>12</sup> Dostupno na: <https://www.armsoft.am/>





#### 4.5 Izvještavanje o stanju duga

Za evidentiranje podataka o dugu središnje države koristi se sustav za upravljanje dugom i financijsku analizu te Excel tablice. Ne podnose se izvještaji o rezerviranjima, primanjima zaposlenih i socijalnim davanjima, leasing operacijama i koncesijama, i potencijalnim obavezama.

#### 4.6 Konsolidacija

U Armeniji se PSA vodi na temelju APSAS-a, koji se uglavnom zasnivaju na IPSAS-ima i stoga se konsolidacija odvija po principu kontrole, i to na dvjema razinama, na razini ministarstava i države. KFI na razini države uključuje sve organizacije javnog sektora, zajednice i DP-e. U Armeniji se financijski izvještaji organizacija javnog sektora trenutačno ne konsolidiraju zbog nedostataka odgovarajućeg softvera, koji će se razvijati u okviru ISDFU-a tijekom razdoblja 2019. – 2023.

#### 4.7 Transparentnost i odgovornost

Financijski izvještaji se objavljuju ako je to zakonom propisano. Primjerice, Revizorska komora dužna je objaviti financijske izvještaje sukladno Zakonu o revizorskoj komori. U skladu sa Zakonom o unutarnjim revizijama, unutarnju reviziju financijskih izvještaja obavljaju službe unutarnje revizije (unutar mjerodavnog odjela ili izdvojene djelatnosti) u odgovarajućim organizacijama javnog sektora. Vanjsku reviziju financijskih izvještaja obavlja Revizorska komora. Osim toga, financijske izvještaje prati MFIN kao ovlašteno državno tijelo.

## 5

## Opis PSA reforme i stanje provedbe

PSA reforma u Armeniji uvjetno se može podijeliti u 3 faze:

- ◆ Uvođenje novih računovodstvenih sustava na razini subjekata (ili organizacija javnog sektora).
- ◆ Konsolidacija financijskih izvještaja na razini ministarstava.
- ◆ Konsolidacija financijskih izvještaja na razini države.

PSA reforma je sada u prvoj fazi tijekom koje se vođenje računovodstva i sastavljanje financijskih izvještaja u organizacijama javnog sektora zasniva na APSAS-ima. U cilju povećanja kvalitete financijskih izvještaja koje sastavljaju organizacije javnog sektora, MFIN, kao ovlašteno državno tijelo, zaduženo je za praćenje financijskih izvještaja kako bi se utvrdile načinjene pogreške i predložile odgovarajuće ispravke. Na temelju najčešćih pogrešaka organizacija javnog sektora, MFIN povremeno objavljuje stručne

časopise o PSA metodologiji (do danas ih je objavljeno jedanaest) i dostavlja ih svim organizacijama javnog sektora u svrhu pružanja potrebne metodološke pomoći. U istu svrhu MFIN organizira i posjete dotičnim organizacijama.

Kvaliteta računovodstvenih podataka također je povezana sa znanjem i stručnošću glavnih računovođa i stoga je u 2020. MFIN uveo sustav usavršavanja za računovođe u javnom sektoru. Do danas su 184 osobe stekle kvalifikaciju računovođe u javnom sektoru.

Prethodno navedene mjere uvedene su u cilju povećanja kvalitete financijskih izvještaja subjekata koji se mogu konsolidirati na razini ministarstava i države. Za konsolidaciju financijskih izvještaja predviđeno je uvođenje posebnog softvera u okviru ISDFU-a u razdoblju 2019. – 2023.



## 6

## Utjecaj provedbe PSA reforme na druge sustave

Primjena APSAS-a dovela je do povećanja unutarnjih kontrola u organizacijama javnog sektora. Međutim, utjecaj koji će to imati na izvršenje proračuna, izvještavanje o stanju duga i druge PFM sustave vidjet će se u procesu sastavljanja KFI-ja na razini države.



## 7

## Izazovi i lekcije naučene u provedbi PSA reforme

Prva faza provedbe PSA reforme dovela je do sljedećih ključnih saznanja i lekcija:

1. Kako bi financijski izvještaji na razini pojedinačnih organizacija javnog sektora bili dobro sastavljeni, a KFI-ji pouzdani, presudno je krenuti odozdo prema gore.
2. Jačanje kapaciteta je iznimno važno.
3. Računovodstvo i konsolidacija iziskuje dizajniranje odgovarajućeg softvera.

## 8

### Sljedeći koraci u provedbi PSA reforme

Sljedeći koraci u provedbi PSA reforme su:

1. Održavanje sustava usavršavanja za računovođe u javnom sektoru.
2. Uvođenje softvera za konsolidaciju financijskih izvještaja.
3. Praćenje financijskih izvještaja od strane MFIN-a.

## 9

### Primljena međunarodna pomoć

Armensko zakonodavstvo o PSA-u razvijeno je uz pomoć SB-a.







Republika

# AZERBAJDŽAN



|                                                     |    |
|-----------------------------------------------------|----|
| 1. Uvod                                             | 40 |
| 2. Struktura i funkcioniranje javnog sektora        | 41 |
| 3. Proračunski sustav                               | 42 |
| 4. Računovodstveni sustav                           | 43 |
| 5. Opis PSA reforme i stanje provedbe               | 46 |
| 6. Utjecaj provedbe PSA reforme na druge sustave    | 48 |
| 7. Izazovi i lekcije naučene u provedbi PSA reforme | 48 |
| 8. Sljedeći koraci u provedbi PSA reforme           | 49 |
| 9. Primljena međunarodna pomoć                      | 49 |



# 1

## Uvod

Službeni naziv Azerbajdžana je Republika Azerbajdžan. Nalazi se na sjecištu zapadne Azije, Bliskog Istoka i istočne Europe. Prema procjeni, ima više od 10 milijuna stanovnika (prema podacima iz veljače/februara 2020.) i površinu koja zauzima 86.600 četvornih kilometara, po kojim pokazateljima je Azerbajdžan najveća zemlja Transkavkazije.

Na kopnu Azerbajdžan graniči s Rusijom, Gruzijom, Iranom i Armenijom. Na sjeverozapadu Nahičevanska Autonomna Republika (NAR) graniči s Turskom, na jugozapadu s Iranom, a na sjeveroistoku s Armenijom. Površina Azerbajdžana prostire se na oko 400 kilometara od sjevera prema jugu i 500 kilometara od zapada prema istoku.

Azerbajdžan je agrarno-industrijska zemlja s privredom u razvoju s dragocjenim podzemnim mineralnim bogatstvima koja uključuju naftu i prirodni plin, sol, bakrenu rudu i molibden, te raznim sirovinama koje se koriste u industriji završne obrade, uključujući mramor, kaolin, tuf (pršinac) i dolomit.

Privredni sektori, kao što su naftna industrija i ribarstvo, pomorski promet i brodogradnja, usko su povezani s prirodnim bogatstvima Kaspijskog mora. U poljoprivredi Azerbajdžan se specijalizirao za vitikulturu, hortikulturu, uzgoj duhana, povrćarstvo, stočarstvo i svilarstvo.

U druge zemlje Azerbajdžan izvozi proizvode petrokemijske industrije, crne i obojene metalurgije, strojogradnje i obrade metala te lagane industrije. Rast azerbajdžanskog BDP-a uglavnom se može pripisati porastu vađenja i izvoza ugljikovodičnih sirovina (što je posebice uvjetovano puštanjem u rad naftovoda Baku – Tbilisi – Ceyhan u 2005. i početkom vađenja plina na plinskom polju Shakh Deniz potkraj 2006.). Odnedavno je započela i eksploatacija zlata.



## 2.1 Politički sustav, upravno-teritorijalno i fiskalno uređenje

Azerbajdžan je unitarna država u obliku predsjedničke republike podijeljena u 66 okruga (rajona), 11 gradova u nadležnosti republike i jednu autonomnu republiku, NAR. Na čelu države je predsjednik, koji se bira voljom naroda na mandat od 7 godina i imenuje sve državne dužnosnike izvršne vlasti. Vrhovno zakonodavno tijelo Azerbajdžana je jednodomna Narodna skupština Azerbajdžana (na azerskom „Milli Mejlis“) sa 125 zastupnika koji se biraju voljom naroda na mandat od 5 godina u jednočlanim izbornim jedinicama.

Službeni jezik Azerbajdžana je azerski. Nacionalna valuta je manat koji se dijeli na 100 gopika. Fiskalna politika Azerbajdžana utvrđuje se Ustavom, Zakonom o proračunu i nizom zakonskih propisa kojima se određuju funkcije pojedinačnih tijela u proračunskom procesu i zakonodavstvu. Fiskalna je politika usmjerena na rješavanje sljedećih pitanja:

- ◆ Utvrđivanje izvora stvaranja prihoda državnog proračuna.
- ◆ Osiguravanje uvjeta za stvaranje svih vrsta izvora financiranja.
- ◆ Uspostavljanje primjerene raspodjele i primjene financijskih sredstava.
- ◆ Utvrđivanje strukture potrošnog dijela proračuna.
- ◆ Utvrđivanje visine potrošnje.
- ◆ Razvrstavanje između proračuna različitih razina.
- ◆ Oblikovanje, uređivanje i poticanje privrednih i društvenih procesa uz pomoć financijskih metoda.
- ◆ Utvrđivanje udjela federalnog proračuna u ukupnom konsolidiranom proračunu.
- ◆ Utvrđivanje ciljeva upravljanja javnim dugom.

- ◆ Utvrđivanje proračunskog deficita ili suficita.
- ◆ Uspostavljanje financijskih mehanizama i njihov razvoj u skladu s promjenjivim ciljevima i zadacima.

Azerbajdžanski proračunski sustav sastoji se od državnog proračuna, proračuna NAR-a i lokalnih proračuna.

U azerbajdžanskom poreznom sustavu, porezi su podijeljeni na lokalne (općinske), državne i poreze NAR-a. Svi državni porezi plaćaju se na teritoriju Azerbajdžana. Porezi Autonomne Republike namijenjeni su za NAR, utvrđeni zakonima dotične republike i plaćaju se na njezinu teritoriju. Lokalni (općinski) porezi definirani su organskim zakonom i mjerodavnim zakonskim propisima, koji se primjenjuju u skladu s odlukama dotičnih općina i plaćaju na njihovu teritoriju.

Služba za državne prihode (porezna uprava) Azerbajdžana jedinstveni je centralizirani sustav koji se sastoji od Porezne agencije u okviru Ministarstva privrede i teritorijalnih poreznih tijela, koja su izravno odgovorna tom ministarstvu. Vlada, primjenom određenih funkcija carinske politike, ima ovlast ograničiti ili proširiti pristup domaćem tržištu uvoza robe i usluga te ograničiti ili potaknuti izvoz roba i usluga iz države.

Za potrebe jedinstvenog uređenja azerbajdžanskog financijskog tržišta, osnovana je Komora za nadzor financijskog tržišta, kao javnopravno tijelo, nastalo u okviru aktualnih strukturnih reformi namijenjenih unaprjeđenju poslovnog okruženja, čija je svrha osiguravanje transparentnosti i jačanje učinkovitosti javne uprave. U cilju osiguravanja transparentnosti, upravljanje Komorom odvija se u skladu s principima kolegijalnog upravljanja, temeljenima na principima operativne i financijske autonomije.



MFIN je središnje tijelo izvršne vlasti, koje provodi financijsku politiku Azerbajdžana i uređuje upravljanje javnim financijama.

## 2.2 Aktualne PFM reforme

Jedinstvene proračunske klasifikacije Azerbajdžana odobrene su temeljem Ukaza Kabineta ministara Republike Azerbajdžan br. 440 od 11. listopada/oktobra 2014. i izrađene u skladu sa zahtjevima MMF-ovog Priručnika za statistiku državnih financija iz 2014. (GFSM 2014.). Uključuju četiri vrsta klasifikacije:

1. Klasifikacija proračunskih prihoda..
2. Funkcijska klasifikacija proračunskih rashoda.
3. Ekonomska klasifikacija proračunskih rashoda.
4. Administrativna (organizacijska) klasifikacija.

Za potrebe utvrđivanja postupka izrade srednjoročnog okvira proračunskih rashoda u skladu s Ukazom

predsjednika br. 235 od 24. kolovoza/avgusta 2018. odobrena su „Pravila za srednjoročni okvir rashoda“. Kako bi se ispunili zahtjevi iz tih pravila, sukladno Ukazu Odbora MFIN-a br. Q-01 od 31. siječnja/januara 2020. odobrena je „Uputa za izradu glavnih projekcija i naloga za nove strateške inicijative proračunskih organizacija za srednjoročno razdoblje“, kojom se uređuje postupak izrade i dostavljanja MFIN-u glavnih projekcija i naloga za nove strateške inicijative proračunskih organizacija za srednjoročno razdoblje.



## 3

### Proračunski sustav

#### 3.1 Nadležna tijela

MFIN:

- ◆ Predlaže načine provedbe jedinstvene državne financijske, proračunske, računovodstvene i porezne politike te nadzire njezinu provedbu.
- ◆ Priprema plan državnog proračuna i njegovu provedbu.

- ◆ Provodi aktivnosti u cilju unaprjeđenja sustava planiranja proračuna i rashoda te izrade proračunskih i poreznih projekcija.

Kabinet ministara izrađuje nacrt državnog proračuna Azerbajdžana i dostavlja ga predsjedniku. Predsjednik državnog proračuna upućuje Narodnoj skupštini koja ga potom odobrava.

Državni proračun Azerbajdžana glavni je financijski dokument za prikupljanje i korištenje sredstava potrebnih za obavljanje državnih i općinskih dužnosti te funkcija u mjerodavnim državnim tijelima. Proračun uključuje godišnji financijski plan, a fiskalna godina traje od 1. siječnja/januara do 31. prosinca/decembra.

U skladu sa Zakonom o proračunu Azerbajdžana:

- ◆ Predviđeno je utvrđivanje pravnih, ekonomskih i organizacijskih standarda za uređenje proračunskog sustava.
- ◆ Utvrđeni su glavni principi državnog proračuna s lokalnim proračunima i izvanproračunskim državnim fondovima.
- ◆ Utvrđena je osnovica za pripremu i donošenje proračuna, kao i izvršenje proračuna i kontrola njegova izvršenja.

Svrha je državnog proračunskog sustava rješavanje socio-ekonomskih i drugih programa te osiguravanje

prikupljanja i korištenja materijalnih sredstava za obavljanje državnih funkcija na zakonom propisani način.

### 3.2 Proračunska osnovica i pristup

Agencija državne riznice pri MFIN-u izvršno je tijelo odgovorno za:

- ◆ Izvršenje državnog proračuna i obračun financijskih transakcija.
- ◆ Rezerviranje sredstava za proračunske rashode proračunskih organizacija u ime države.
- ◆ Provedbu tekućeg nadzora, iz jedinstvenog centra, u oblasti upravljanja financijskim sredstvima u državnom vlasništvu, njihova primitka i namjenskog korištenja.

Priprema proračuna temeljena je na gotovinskoj osnovi.

## 4

### Računovodstveni sustav

#### 4.1 Nadležna tijela

##### 4.1.1 Tijela za utvrđivanje standarda/regulator

MFIN je tijelo odgovorno za generalizaciju praksi i širenje iskustva o primjeni IPSAS-a, Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (IFRS) i IFRS-a za mala i srednja poduzeća (MSP).

Zakonom o računovodstvu od 29. lipnja/juna 2004., uređena je organizacija i vođenje računovodstva,

uključujući sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja pravnih osoba koje svoje djelatnosti obavljaju na teritoriju Azerbajdžana, bez obzira na njihovo vlasništvo ili pravno-organizacijski oblik, kao i osoba koje se bave poslovima bez osnivanja pravne osobe.

Glavni je cilj državnog uređenja računovodstva u Azerbajdžanu osigurati sastavljanje financijskih izvještaja i vođenje računovodstva na temelju IPSAS-a, IFRS-a, IFRS-a za MSP-ove, i konkretnijih računovodstvenih pravila.

#### 4.1.2 Sastavljač financijskih izvještaja

Postoje tri zasebna okvira financijskog izvještavanja:

- ◆ Profitne organizacije sastavljaju GFI-je na temelju IFRS-a ili IFRS-a za MSP-ove.
- ◆ Proračunske organizacije i općinska tijela sastavljaju financijske izvještaje na temelju IPSAS-a.
- ◆ Subjekti s jednim ili više subjekata u svojoj nadležnosti (zavisni subjekti) sastavljaju KFI-je.

#### 4.1.3 Ovjerovitelj financijskih izvještaja

U skladu s Ukazom Kolegija MFIN-a br. Q-13 od 25. prosinca/decembra 2018. o usvajanju računovodstvenih pravila u skladu s IPSAS-ima, financijske izvještaje ovjerava čeona osoba organizacije i glavni računovođa, a na isti se način ovjeravaju i KFI-ji.

### 4.2 Računovodstvena osnova

Ukazom Kolegija MFIN-a br. Q-13 od 25. prosinca/decembra 2018. o usvajanju računovodstvenih pravila u skladu s IPSAS-ima utvrđena su računovodstvena pravila u skladu s IPSAS-ima. Na temelju dotičnih pravila i zahtjeva IPSAS-a, vođenje računovodstva u organizacijama zasniva se na obračunskoj metodi.

### 4.3 Integrirani informacijski sustav financijskog upravljanja

Budući da se provedbom reformi računovodstvo usklađuje s međunarodnim standardima, modernim računovodstvom i izvještavanjem, najvažnije su aktivnosti uvođenje novog centraliziranog informacijskog sustava usmjerenog na korisnike, unaprjeđenje upravljačkih vještina i razvoj softvera za primjenu automatiziranih postupaka izvještavanja.

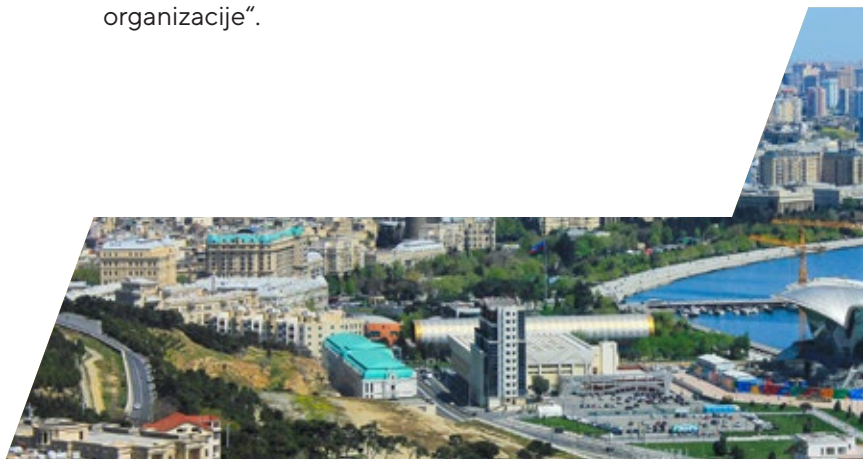
U cilju osiguranja provedbe Ukaza predsjednika br. 798 od 24. srpnja/jula 2019. MFIN je izdao Nalog br. I-107 od 30. lipnja/juna 2020. o usvajanju akcijskog plana za povećanje korištenja elektroničkih alata u računovodstvu i sastavljanju financijskih izvještaja.

Aksijski plan uključuje primjenu IFRS-a, IFRS-a za MSP-ove i IPSAS-a, kao i primjenu računovodstvenih pravila u skladu s navedenim standardima i sastavljanje KFI-ja.

### 4.4 Upravljanje imovinom

Agencija državne riznice pri MFIN-u izvršavanjem državnog proračuna osigurava primitak proračunskih prihoda i namjensko korištenje rashoda u skladu s jedinstvenim proračunskim klasifikacijama.

U cilju osiguravanja računovodstva na višoj razini i samim tim automatizacije postupka sastavljanja financijskih i drugih izvještaja, u okviru projekta MFIN-a „Izvještavanje u korporativnoj i proračunskoj industriji” razvijen je sustav pod nazivom „Financijski i računovodstveni izvještaji za proračunske organizacije”.





Primjena tog sustava omogućuje vođenje računovodstva u organizacijama koje se financiraju iz proračuna na temelju jedinstvenih principa međunarodnih računovodstvenih standarda. Financijski izvještaji sastavljaju se u skladu sa standardima, automatski i dostavljaju pravovremeno.

Uz pomoć svih prethodno navedenih ciljeva i zadataka stvaraju se uvjeti za učinkovitije upravljanje financijskim i ljudskim resursima, sprječava nepotreban gubitak vremena i neučinkovita potrošnja te osigurava brza izrada dokumenata u organizacijama.

U skladu s „Pravilnikom Državne službe za imovinska pitanja pri Ministarstvu privrede Azerbajdžana“, koji je usvojen temeljem Ukaza predsjednika Azerbajdžana br. 1017 od 12. svibnja/maja 2020., upravljanje državnom imovinom vezano je za aktivnosti Službe za državnu imovinu.

## 4.5 Izvještavanje o stanju duga

Agencija za upravljanje državnim dugom i financijskim obavezama pri MFIN-u zadužena je za otplatu i nastanak državnog duga po državnim jamstvima. U cilju održavanja financijske i ekonomske ravnoteže u azerbajdžanskoj privredi na teret državnih sredstava, dotična agencija osigurava likvidnost financijskih i bankarskih organizacija koje imaju važnu ulogu u azerbajdžanskom financijskom, bankarskom i platnom sustavu, kao i nefinancijskih subjekata od strateškog značaja (polaganjem oročenih depozita kod njih ili primanjem oročenih dužničkih vrijednosnih papira koje one izdaju).

## 4.6 Konsolidacija

U skladu sa zahtjevima „Pravila za pripremanje izvještajnog razdoblja i prezentiranje financijskih izvještaja za proračunske organizacije“ odobrenima temeljem Odluke Odbora MFIN-a br. Q-11 od 15. travnja/aprila 2013., proračunske organizacije koje sastavljaju KFI-je moraju ih MFIN-u dostaviti najkasnije do 30. lipnja/juna sljedeće godine.

## 4.7 Transparentnost i odgovornost

U skladu sa zakonom, za one organizacije koje izvještaje ne dostave u navedenom razdoblju ili ih ne sastave u skladu sa standardima, uveden je sustav sankcija u vidu kvalitativne mjere izravnih poticaja. Svim proračunskim organizacijama besplatno je dostupan računovodstveni softver temeljen na IPSAS-ima, koji omogućuje automatizaciju postupka izvještavanja na razini proračunskih organizacija.



Rezolucija br. 440 Kabineta ministara Azerbajdžana o usvajanju jedinstvenih proračunskih klasifikacija Azerbajdžana usvojena je 11. listopada/oktobra 2018. Proračunske klasifikacije u potpunosti su usklađene sa standardima GFS-a i obavezne za sve proračunske organizacije.

U sustavu statističkog izvještavanja na temelju GFS-a koriste se sljedeće brojčane oznake za označivanje vrsta transakcija, drugih ekonomskih tokova te stanja imovine i obaveza:

- ◆ Brojčane oznake s početnom znamenkom jedan označavaju prihode.
- ◆ Brojčane oznake s početnom znamenkom dva označavaju rashode.
- ◆ Brojčane oznake s početnom znamenkom tri označavaju transakcije s nefinancijskom imovinom, financijskom imovinom i obavezama.

Rezolucija o usvajanju jedinstvenih proračunskih klasifikacija Azerbajdžana sadrži tri segmenata:

1. Klasifikaciju proračunskih prihoda.
2. Funkcijsku klasifikaciju proračunskih rashoda.
3. Ekonomsku klasifikaciju proračunskih rashoda.

Segment koji se odnosi na ekonomsku klasifikaciju proračunskih rashoda sadrži sljedeće odjeljke:

- ◆ Plaće
- ◆ Nabava robe (radova i usluga)
- ◆ Amortizacija
- ◆ Plaćanje po kamatama
- ◆ Subvencije
- ◆ Bespovratna sredstva i ostala plaćanja
- ◆ Socijalne naknade
- ◆ Nefinancijska imovina
- ◆ Transakcije s financijskom imovinom
- ◆ Transakcije s obavezama.

Zbog integracije Azerbajdžana u svjetsku privredu i porasta stranih investicija, prvenstveno iz EU-a, bilo je nužno razviti jedinstvena pravila financijskog izvještavanja koja će biti razumljiva vanjskim korisnicima. Isti razlozi doveli su do hitnog razvoja novog konceptualnog okvira nacionalnog računovodstva i potrebe za reformom računovodstva u skladu s IFRS-ima, IFRS-om za MSP-ove i IPSAS-ima.





Reforma ima sljedeće glavne ciljeve:

- ◆ Organizirati potpuni prijelaz na međunarodne standarde izvještavanja u državnom i korporativnom sektoru.
- ◆ Osigurati potpunu transparentnost poduzeća i olakšati im pristup međunarodnom tržištu.
- ◆ Stvoriti potpuno novi institucionalni okvir za razvoj računovodstva i revizije, kao i za obavljanje mjerodavnih regulatornih funkcija države.

Reforma računovodstva u Azerbajdžanu podijeljena je u tri faze:

- ◆ **Prva faza.** Donošenje paketa zakonskih akata kojima se uređuju aktivnosti sastavljanja i prezentiranja financijskih izvještaja računovodstvenih subjekata u skladu s međunarodnim standardima.
- ◆ **Druga faza.** Razvoj i primjena skupa mjera, uvrštenih u mjerodavne normative i pravne akte, prema kojima će računovodstveni subjekti podnositi nove financijske izvještaje u skladu s azerbajdžanskim zakonskim propisima.

- ◆ **Treća faza.** Provedba kontinuiranog procesa učenja da bi računovodstveni subjekti stekli potrebno znanje o sastavljanju novih financijskih izvještaja te provedba vanjskih i unutarnjih revizija kako bi se osigurala kvaliteta financijskih izvještaja i njihovo pravovremeno podnošenje..

Reforma je dovela do potpunog uspostavljanja zakonskog i metodološkog okvira za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja u skladu s IFRS-ima, IFRS-om za MSP-ove i IPSAS-ima. Na taj su način stvoreni preduvjeti za prelazak u drugu fazu reforme. U skladu sa Zakonom o računovodstvu, profitne organizacije (osim malih poduzeća) podnose godišnje izvještaje od 2009., a neprofitne organizacije od 2010.

U drugoj fazi reforme organizacijama su stvoreni svi potrebni uvjeti i institucionalni okviri za sastavljanje financijskih izvještaja na temelju međunarodnih standarda, ali primjena standarda istovremeno je otkrila neke probleme koji zahtijevaju hitna rješenja. Prvi je problem manjak kvalificiranih kadrova u oblasti računovodstva i revizije, što pak izravno utječe na kvalitetu izvještavanja i otežava postizanje željenih rezultata reforme. U masovnom prijelazu na IFRS-e, najvažniji je dio reforme edukacijska komponenta, zbog koje je uveden cijeli niz mjera.





## 6

## Utjecaj provedbe PSA reforme na druge sustave

Jedinstvene azerbajdžanske proračunske klasifikacije izrađene su u skladu sa zahtjevima MMF-a. Odlukom Kolegija MFIN-a br. Q-08 od 10. ožujka/marta 2020., odobrena su pravila za obračun proračunskih sredstava dodijeljenih na temelju ekonomske klasifikacije.

Izmjene i dopune Zakona o računovodstvu usvojene su 4. svibnja/maja 2018., u skladu s kojima je uvedena direktna primjena međunarodnih standarda, uključujući za proračunske organizacije i općine koje financijske izvještaje sastavljaju na temelju IPSAS-a.



## 7

## Izazovi i lekcije naučene u provedbi PSA reforme

Azerbajdžan nema problema s primjenom IPSAS standarda. U okviru projekta „Unaprjeđenje odgovornosti u korporativnom i javnom sektoru (CAPSAP)“, organizirane su edukacije o sastavljanju financijskih izvještaja za računovođe proračunskih i nevladinih organizacija.

Zajedno s Ministarstvom obrazovanja, u svim je azerbajdžanskim visokoškolskim ustanovama organizirana izobrazba stručnjaka za računovodstvo i reviziju, prekvalifikacija nastavnih kadrova te magistarski i diplomski programi.

Od 2010. u Azerbajdžanu se cjelokupan obrazovni proces koji se odnosi na računovodstvo i reviziju odvija u skladu s međunarodnim računovodstvenim standardima.

U okviru projekta CAPSAP, Znanstveno-edukacijski centar pri MFIN-u pretvoren je u Centar za izobrazbu, koji neprestano organizira prekvalifikaciju i napredno usavršavanje svih računovođa, uz daljnje obavezno certificiranje.



## 8

## Sljedeći koraci u provedbi PSA reforme

U aktualnoj fazi reforme prioritetni zadaci su jačanje obrazovne komponente reformi i stvaranje sveobuhvatnog sustava usavršavanja i prekvalificiranja računovođa i revizora, koji će sadržavati sljedeće vrste obaveznog obrazovanja:

- ◆ Opće obrazovanje (srednje i sveučilišno specijalizirano obrazovanje).
- ◆ Stručno obrazovanje revizora i računovođa (podnositelja izvještaja).
- ◆ Izobrazba predavača i edukatora.
- ◆ Obrazovanje mlađih računovođa.
- ◆ Posebno usavršavanje u specijaliziranim oblastima kao što su računovodstvo, revizija i računovodstvo u javnom sektoru.
- ◆ Edukacija drugih sudionika u sustavu, uključujući zaposlenike regulatornih agencija i trustova mozgova (think tankova).

Donošenjem Ukaza Kabineta ministara Azerbajdžana br. 237 od 22. svibnja/maja 2019. usvojena su pravila za ustrojavanje procesa izdavanja certifikata za profesionalne računovođe, ispite i vođenje državnog registra certificiranih profesionalnih računovođa. U Azerbajdžanu je obavezno certificiranje računovođa u javnom sektoru, osmišljeno za polaznike koji rade kao financijski stručnjaci u organizacijama javnog sektora, koji još nisu podrobno upoznati s IPSAS-ima.

## 9

## Primljena međunarodna pomoć

Azerbajdžan nije primio međunarodnu pomoć za primjenu IPSAS standarda. Projekt CAPSAP provodio

se od 2009. do 2015., koji su zajednički financirali SB i Vlada.





Republika

**BJELORUSIJA**





|                                                     |    |
|-----------------------------------------------------|----|
| 1. Uvod                                             | 52 |
| 2. Struktura i funkcioniranje javnog sektora        | 53 |
| 3. Proračunski sustav                               | 54 |
| 4. Računovodstveni sustav                           | 55 |
| 5. Opis PSA reforme i stanje provedbe               | 59 |
| 6. Utjecaj provedbe PSA reforme na druge sustave    | 60 |
| 7. Izazovi i lekcije naučene u provedbi PSA reforme | 61 |
| 8. Sljedeći koraci u provedbi PSA reforme           | 62 |
| 9. Primljena međunarodna pomoć                      | 63 |





# 1

## Uvod

Republika Bjelorusija (RB) je država bez izlaza na more u istočnoj Europi čija površina iznosi 208.000 četvornih kilometara, a graniči s Latvijom, Litvom, Poljskom, Ruskom Federacijom i Ukrajinom. Glavni je grad Minsk. Na dan 1. siječnja/januara 2020. RB je imao 9,4 milijuna stanovnika. 77 posto stanovnika živi u gradovima, a 2,2 milijuna u Minsku.

U 2019. BDP RB-a iznosio je 63,2 milijarde dolara, što je povećanje od 1,2 posto u odnosu na 2018. Iste je godine inflacija iznosila 4,7 posto, odnosno 0,9 posto manje nego 2018. Proteklih nekoliko godina investicije u fiksni kapital u godišnjem su porastu u rasponu od 5 do 6 posto, a u 2019. iznosile su 27,8 milijardi bjeloruskih rubalja.

U novije vrijeme RB je također postigao visoku razinu ljudskog razvoja. Prema izvještaju Programa Ujedinjenih naroda za razvoj (UNDP) kojim se rangira 189 zemalja, po indeksu ljudskog razvoja u 2019. RB zauzima 50. mjesto. Iste je godine prema ljestvici „Doing Business“ RB zauzeo 49. mjesto od 190 zemalja s povoljnim poslovnim okruženjem.



## 2

## Struktura i funkcioniranje javnog sektora

### 2.1 Politički sustav, upravno-teritorijalno i fiskalno uređenje

RB je unitarna demokratska država uređena u skladu s vladavinom prava, s vladom u obliku predsjedničke republike. Predsjednik RB-a, kao šef države, ima znatne ovlasti, što konkretno znači da: (i) potpisuje Zakon o državnom proračunu koji donosi Parlament, (ii) odobrava preraspodjelu alokacija predviđenih u godišnjem državnom proračunu za tekuću fiskalnu godinu, (iii) odobrava državni investicijski program i (iv) izdaje druge ukaze i naloge koji su obvezujući na cijelom teritoriju RB-a.

Ispod predsjednika je Državna komisija za kontrolu, koja na državnoj razini vrši kontrolu državnog proračuna, korištenja državne imovine i izvršavanja akata predsjednika, Parlamenta i Vlade, kao i drugih državnih tijela koja uređuju državne imovinske odnose, a ujedno upravlja i ekonomskim, financijskim i poreznim odnosima.

U skladu s Ustavom zakonodavnu vlast predstavlja Parlament ili Narodna skupština, koja se sastoji od dvaju domova: Zastupnički dom i Vijeće Republike.

Sudsku vlast u RB-u predstavlja sudstvo, koje je neovisno o zakonodavnoj i izvršnoj vlasti.

Centralizirana izvršna vlast u rukama je Vlade, središnjeg tijela državne uprave, koju predstavlja Vijeće ministara RB-a.

Decentralizirana lokalna vlast strukturirana je na tri razine:

- ◆ Regionalna razina (šest oblasti i grad Minsk).
- ◆ Rajonska („osnovna”) razina (118 rajona i 10 gradova u nadležnosti oblasti).
- ◆ Primarna razina (1152 seoskih i 30 mjesnih vijeća, 104 grada u nadležnosti rajona).

U skladu s Ustavom, svaka razina vlasti ovlaštena je provoditi kontrolu aktivnosti nižih razina vlasti koje su u njihovoj nadležnosti i njima odgovorne.

Lokalne samouprave sastavni su dio nacionalnog političko-upravnog ustroja. Svaku razinu lokalne samouprave predstavljaju dvije institucije:

1. Predstavnička vijeća (JLSU-i), koja se biraju na lokalnoj razini.
2. Izvršni odbori (tijela LSU-a), čiji se čelnici imenuju na središnjoj razini i izravno su odgovorni višim upravljačkim tijelima.



Izvršni odbori odgovorni su za pružanje usluga na lokalnoj razini, uključujući nadzor nad pružateljima usluga (škole, bolnice itd.) te pripremu i izvršenje lokalnih proračuna. Predstavnička vijeća koja se biraju na izborima predstavljaju stajališta i sklonosti lokalnog stanovništva, donose lokalne proračune te su uključena u izradu i donošenje regulatornih pravnih akata na lokalnoj razini. Također imaju pravo utvrđivati lokalne poreze i pristojbe te donositi odluke o zaduživanju.

## 2.2 Aktualne PFM reforme

RB je u procesu reformiranja PFM-a. U cilju osiguravanja dugoročne ravnoteže i održivosti proračunskog sustava i unaprjeđenja kvalitete PFM-a, Ukazom br. 1080 od 23. prosinca/decembra 2015., Vijeće ministara donijelo je strategiju reforme PFM sustava.

U svrhu provedbe strategije, korištena je međunarodna tehnička pomoć u okviru projekta „Unaprjeđenje učinkovitosti i transparentnosti PFM sustava u RB-u“ od 2013. do 2017. Od 2017. provodi se projekt „Modernizacija PFM-a“, cilj kojeg je pomoći MFIN-u u provedbi reformi PFM sustava, uključujući razvoj i uvođenje novog IISFU-a.

Projekt ima sljedeće glavne ciljeve: (i) jačanje strateškog planiranja proračuna, (ii) konsolidacija sredstava na jedinstvenom računu riznice/trezora (JRR/JRT), (iii) povećanje proračunske transparentnosti i (iv) uvođenje IT sustava za PFM.

Ukazom Vijeća ministara br. 143 od 3. prosinca/decembra 2020. usvojen je Vladin program Upravljanje javnim financijama i regulacija financijskih tržišta za razdoblje 2020. – 2025., kojim su utvrđene glavne aktivnosti i ključni pokazatelji reforme PFM sustava.

# 3

## Proračunski sustav

### 3.1 Nadležna tijela

MFIN priprema nacrt državnog proračuna za sljedeću fiskalnu godinu, koji zajedno s izračunima i srodnim podacima dostavlja Vladi na razmatranje i usvajanje.

Vlada razmatra i usvaja nacrt prijedloga Zakona o državnom proračunu i procjenama iznosa konsolidiranog proračuna za sljedeću fiskalnu godinu, koji upućuje predsjedniku.

Predsjednik predstavlja prijedlog Zakona o državnom proračunu za sljedeću fiskalnu godinu Zastupničkom domu Narodne skupštine. Parlament razmatra prijedlog Zakona u skladu s Ustavom, Zakonom o proračunu i pravilima parlamentarnih domova. Zakon o državnom proračunu za sljedeću fiskalnu godinu mora se usvojiti najkasnije do 1. prosinca/decembra.

Lokalna izvršna i upravna tijela dostavljaju nacrt Odluke o proračunu za sljedeću fiskalnu godinu



mjerodavnim lokalnim Predstavničkim vijećima na razmatranje, a nacrt njihovih Odluka o proračunu razmatraju mjerodavni stalni odbori

## 3.2 Proračunska osnovica i pristup

Priprema proračuna RB-a zasniva se na gotovinskoj osnovi indeksiranjem rashoda s detaljnom raščlambom prema proračunskim klasifikacijama (ekonomska klasifikacija rashoda).

U cilju osiguravanja dugoročne ravnoteže i održivosti proračunskog sustava i unaprjeđenja kvalitete PFM-a u skladu sa strategijom reforme PFM sustava, RB ima srednjoročno planiranje proračuna i planiranje proračuna na temelju rezultata.

Za potrebe određivanja visine sredstava potrebnih za obavljanje funkcija državnih tijela, kao i za privredni i

društveni razvoj, Bjelorusija izrađuje nacрте državnog proračuna i lokalnih proračuna za sljedeću fiskalnu godinu i nacрте srednjoročnog financijskog programa za tri godine.

RB razvija sustav pokazatelja na razini države specifičnih za aktivnosti klijenata, imajući u vidu zadatke i funkcije koje obavljaju u skladu sa zakonom, kao i sustav unutarnje revizije. Poduzimanje mjera u cilju planiranja proračuna na temelju rezultata i dalje će biti namijenjeno povećanju programskih rashoda, uzimajući u obzir proračunske mogućnosti. Od 2021. nadalje očekivani udio programskih rashoda u ukupnim rashodima konsolidiranog proračuna iznositi će 65 posto.

Do danas je u RB-u odobreno 30 državnih programa čija je provedba u tijeku. U svrhu unaprjeđenja njihove kvalitete, očekuje se sveobuhvatna analiza njihove strukture i sadržaja, procjena postavljenih ciljeva i zadataka, zbirnih ciljeva i ciljanih pokazatelja.

# 4

## Računovodstveni sustav

### 4.1 Nadležna tijela

#### 4.1.1 Tijela za utvrđivanje standarda/regulator

Jedinstvenu nacionalnu politiku u oblasti računovodstva i izvještavanja utvrđuje predsjednik, a njezinu primjenu osigurava Vijeće ministara.

MFIN provodi jedinstvenu nacionalnu politiku u oblasti računovodstva i izvještavanja, uključujući:

- ◆ Opće metodološke smjernice za računovodstvo i izvještavanje u organizacijama (osim Narodne banke, poslovnih banaka, bankovnih grupacija i bankovnih holdinga).
- ◆ Usvajanje nacionalnih standarda računovodstva i izvještavanja i drugih regulatornih pravnih akata, koji su obavezni za organizacije (osim za Narodnu banku, poslovne banke, bankovne grupacije i bankovne holdinge).
- ◆ Zastupanje RB-a u međunarodnim organizacijama koje se bave pitanjima u vezi s računovodstvom i izvještavanjem.

- ◆ Provedbu drugih funkcija u oblasti računovodstva i izvještavanja u skladu sa zakonskim propisima RB-a.

Narodna banka RB-a uređuje pitanja u vezi s računovodstvom i izvještavanjem u financijskom i bankarskom sektoru, a republička tijela državne uprave daju metodološke smjernice u oblasti računovodstva i izvještavanja.

#### 4.1.2 Sastavljač financijskih izvještaja

Svaka proračunska organizacija na državnoj i lokalnoj razini, kao primatelj proračunskih sredstava, sastavlja i dostavlja računovodstvene izvještaje nadležnim organizacijama.

Upravitelji proračunskih fondova koji se financiraju iz sredstava državnog i lokalnog proračuna sastavljaju i dostavljaju konsolidirane računovodstvene izvještaje MFIN-u ili lokalnom financijskom tijelu. Potonje tijelo MFIN-u dostavlja izvještaje o izvršenju lokalnih proračuna i konsolidirane izvještaje proračunskih organizacija koje se financiraju iz lokalnih proračuna.

MFIN sastavlja izvještaje o izvršenju državnog proračuna i konsolidiranog proračuna sektora javne uprave, kao i konsolidirane izvještaje o određenim financijskim pokazateljima, uključujući: (i) iznose potraživanja i obaveza proračunskih organizacija, kao i dospjelih dugovanja, (ii) vrijednost dugotrajne imovine i (iii) zalihe proračunskih organizacija.

#### 4.1.3 Ovjerovitelj financijskih izvještaja

(Pojedinačne i konsolidirane) financijske izvještaje, sastavljene u skladu sa zakonskim propisima RB-a, potpisuje čelna osoba i glavni računovođa organizacije koja izrađuje izvještaje. Za praćenje

kvalitete i pravovremenog dostavljanja izvještaja nadležan je upravitelj proračunskih fondova.

Lokalna izvršna i upravna tijela podnose izvještaje o izvršenju lokalnih proračuna za predmetnu fiskalnu godinu lokalnim Predstavničkim vijećima na razmatranje i usvajanje.

Parlament usvaja izvještaj o izvršenju državnog proračuna u vidu zakona, koji potpisuje predsjednik

## 4.2 Računovodstvena osnova

Postojeća računovodstvena metodologija proračunskih organizacija temeljena je na primjeni modificirane obračunske metode, što znači da primjena obračunske metode nije potpuno usklađena s međunarodnom praksom.

U skladu s nacionalnim računovodstvenim okvirom, proračunske organizacije u svojem računovodstvu iskazuju:

- ◆ Obračun troškova koji se odnose na obavljanje glavne djelatnosti (primanja zaposlenih, potrošnja usluga, zalihe).
- ◆ Obračun prihoda od pružanja plaćenih usluga.
- ◆ Vrijednost nefinancijske imovine kojom organizacija raspolaže (dugotrajna imovina, zalihe, predujmovi).
- ◆ Iznos financijske imovine organizacije (novac, potraživanja za isporuku plaćenih usluga, financijske investicije).
- ◆ Obračun određenih obaveza za primljena dobra, radove ili usluge.

Financijska tijela i tijela državne riznice operacije povezane s izvršenjem proračuna obračunavaju uz pomoć gotovinske metode, s nekim elementima obračunske metode (zaduživanje na teret proračuna).



Proračunske organizacije su tijela koja se financiraju iz proračuna osnovana za pružanje usluga građanima u oblasti zdravstvene skrbi, obrazovanja, kulture itd. Te organizacije vode evidenciju o operacijama koje se odnose na obavljanje tekućih aktivnosti za potrebe pružanja usluga.

Financijska tijela i tijela državne riznice su organizacije u sustavu MFIN-a, koje obavljaju funkcije izvršenja proračuna i financijske usluge za izvršenje proračuna te vode evidenciju o operacijama povezanim s izvršenjem proračuna (obračun proračunskih prihoda, proračunskih rashoda i izvora financiranja proračunskog deficita).

### 4.3 Integrirani informacijski sustav financijskog upravljanja

Proces računovodstva i izvještavanja trenutačno je decentraliziran i obavlja ga svaka proračunska organizacija samostalno uz pomoć autonomnih softverskih proizvoda. U sektoru javne uprave ti se procesi automatiziraju uz pomoć osam različitih softverskih proizvoda, koje direktno odabire i instalira svaka organizacija.

Softverski proizvodi su pouzdani i pružaju pravovremene i potpune informacije o financijskim transakcijama u okviru proračunskih i izvanproračunskih fondova, ali ne postoji jedinstveni standardizirani softver koji bi omogućio

centralizirani pristup računovodstvenim podacima proračunskih organizacija. Putem posebnog softvera u elektroničkom obliku (sučelja) upravitelji fondova dostavljaju financijske izvještaje MFIN-u ili lokalnom financijskom tijelu na daljnu konsolidaciju informacija u posebnom softverskom proizvodu.

Procesi evidentiranja izvršenja proračuna u lokalnim financijskim tijelima i tijelima državne riznice, kao i drugi procesi povezani s PFM-om (planiranje i izvršenje proračuna) provode se u automatiziranom sustavu financijskih poravnanja MFIN-a. Taj sustav korisnicima omogućuje vođenje evidencije o operacijama u vezi s izvršenjem proračuna, uključujući: (i) proračunske prihode, (ii) proračunske rashode, (iii) priljev sredstava u proračun i (iv) zaduživanje na teret proračunskih sredstava. Organizacije tj. pojedinačne škole, bolnice, sveučilišta i muzeji istovremeno vode svoju evidenciju u vlastitim računovodstvenim sustavima.

### 4.4 Upravljanje imovinom

RB ima jedinstveni registar imovine, koji vode i održavaju odbori za državnu i oblasnu imovinu, te lokalna izvršna i upravna tijela. Registar je izvor državnih informacija i temelji se na podacima koje dostavljaju organizacije. Za sada nije integriran s državnim računovodstvenim sustavima, a sadrži podatke o državnoj imovini i stvarnom stanju njezina korištenja.





Jedinstveni registar imovine se vodi i održava kao elektronička baza podataka. Za unos podataka u registar na državnoj i lokalnoj razini, pravne osobe, uključujući državna tijela i državne organizacije, ovlaštenim tijelima dostavljaju dokumentirane podatke temeljene na računovodstvenim podacima na osnovi smjernica Odbora za državnu imovinu. Registar svake godine ažuriraju ovlaštene organizacije.

## 4.5 Izvještavanje o stanju duga

Za sada MFIN ne izrađuje bilancu stanja. Izvještavanje o stanju javnog duga pokriva domaći i vanjski dug kao i potencijalne obaveze. Za izvještaje o izvršenju proračuna koristi se gotovinska metoda. U skladu s posebnim MMF-ovim standardima za objavu podataka, MFIN priprema i objavljuje informacije o obavezama središnje države u vezi s unutarnjim i inozemnim dugom te visinu zajamčenog duga.

## 4.6 Konsolidacija

KFI-ji se sastavljaju na razini središnje države na temelju izvještaja organizacija u nadležnosti ministarstava. Financijski izvještaji se konsolidiraju automatski uz pomoć specijaliziranog softverskog proizvoda, ali konsolidirane stavke se eliminiraju ručno. Putem posebnog softvera konsolidirani izvještaji dostavljaju se financijskim tijelima na daljnu konsolidaciju pojedinačnih pokazatelja.

Na državnoj razini sastavlja se samo izvještaj o izvršenju konsolidiranog proračuna sektora javne uprave, s visinom prihoda i rashoda iskazanom na gotovinskoj osnovi i izvorima financiranja proračunskog deficita. Izvještaj uključuje: (i) državni proračun, (ii) lokalni proračun, (iii) izvanproračunske fondove, (iv) izvanproračunske fondove proračunskih organizacija i (v) informacije o prihodima, rashodima i izvorima financiranja sektora opće države.

Konsolidirani izvještaj ne uključuje profitne organizacije u državnom vlasništvu i ne izrađuje se bilanca stanja s konsolidiranim informacijama o cjelokupnoj imovini i obavezama proračunskih organizacija, kao i imovini i obavezama Vlade te lokalnih izvršnih i upravnih tijela.

Informacije o nefinancijskoj imovini svih proračunskih organizacija dobivaju se sastavljanjem konsolidiranih izvještaja o: (i) kretanju dugotrajne imovine, (ii) kretanju materijalne imovine i (iii) bilanci stanja potraživanja i obaveza.

## 4.7 Transparentnost i odgovornost

Za sada zakonima RB-a nisu propisani zahtjevi za obavljanje revizije računa ili za objavljivanje financijskih izvještaja na internetu ili u drugim izvorima.

Za osiguravanje usklađenosti sa zakonskim propisima o proračunu nadležna je Državna komisija za kontrolu RB-a, koja ima ulogu VRI-ja. Komisija obavlja reviziju izvještaja o izvršenju državnog proračuna za izvještajnu financijsku godinu i sastavlja popratni izvještaj o reviziji. Svi su izvještaji potom dostupni javnosti.

Za praćenje izvršenja proračuna i usklađenost s jedinstvenim metodologijama računovodstva i izvještavanja nadležni su MFIN i lokalna financijska tijela.

## 5

## Opis PSA reforme i stanje provedbe

Rezolucijom Vijeća ministara br. 82 o provedbi reforme nacionalnog sustava računovodstva i izvještavanja u sektoru javne uprave od 9. veljače/februara 2019. odobren je prijedlog za provedbu reforme nacionalnog sustava računovodstva i izvještavanja u sektoru javne uprave. Glavni je cilj ove inicijative poboljšati kvalitetu i transparentnost informacija o financijskom položaju i učinku (financijskim rezultatima) subjekata javne uprave.

Provedba reforme sektora javne uprave usmjerena je na sljedeće:

- ◆ Razvoj i provedbu jedinstvenog RP-a/KP-a/KO-a integranog s proračunskim klasifikacijama.
- ◆ Usklađivanje nacionalnog sustava računovodstva i izvještavanja s IPSAS-ima, pomoću razvoja i provedbe novih nacionalnih standarda računovodstva i izvještavanja koji će biti usklađeni s IPSAS-ima.

U okviru pripreme i provedbe pilot projekta, MFIN je za sada razvio i odobrio: (i) jedinstveni RP/KP/KO integriran s proračunskim klasifikacijama, (ii) metodološke preporuke o njegovoj primjeni, (iii) vezne tablice za prijenos obračunanih salda na odgovarajuće račune u jedinstvenom RP-u/KP-u/KO-u i (iv) obrasce financijskih izvještaja i

metodološke preporuke za njihovo sastavljanje, kao i druge materijale.

Novi nacionalni računovodstveni standardi razvijaju se u skladu s okvirom IPSAS-a. Prilagođeni su računovodstvenoj praksi RB-a te utvrđuju jasnija pravila i zahtjeve. Tim će se pristupom očuvati najbolja praksa i obilježja nacionalnog sustava računovodstva i izvještavanja u sektoru javne uprave te omogućiti fleksibilnija primjena najbolje međunarodne prakse. Osim toga, nacionalni standardi će biti pristupačniji za korisnike, što će potaknuti njihovu primjenu.

Razvoj nacionalnih standarda odvija se u nekoliko faza. U prvoj je fazi (2019. – 2020.) MFIN izradio nacrt nacionalnih standarda u kojima su utvrđeni osnovni pristupi u definiranju računovodstva i izvještavanja u skladu s IPSAS-ima.<sup>13</sup> T Održane su i javne rasprave na kojima se razmatrala njihova praktična primjena i korištenje.

U drugoj fazi (2021. – 2027.) predviđena je izrada standarda na način da se: (i) postavbe temelji za priznavanje i vrednovanje imovine, obaveza, prihoda



<sup>13</sup> IPSAS 1, 2, i 3.

i rashoda, (ii) odrede pristupi sastavljanju financijskih izvještaja i (iii) utvrdi postupak konsolidacije u sektoru javne uprave.

Izrada nacionalnih standarda temeljenih na IPSAS-ima, koji trenutačno nisu mjerodavni za RB, predviđena je za zadnju fazu (od 2028. nadalje, prema potrebi).

MFIN će Vladi podnijeti godišnji izvještaj o provedbi reformi. Za koordinaciju aktivnosti u okviru reformi zaduženo je međuresorno Vijeće za provedbu strategije reforme PFM sustava RB-a.

Za tehničku pomoć u provedbi aktualnih reformi zadužena je međuresorna radna grupa odgovorna za unaprjeđenje računovodstva i izvještavanja u sektoru javne uprave, uključujući rukovoditelje i stručnjake računovodstvenih službi državnih agencija, drugih državnih organizacija, lokalnih financijskih tijela, tijela državne riznice i predstavnike akademske zajednice. MFIN razvija zakonodavni i metodološki okvir u svrhu usklađivanja nacionalnog sustava računovodstva i izvještavanja s IPSAS-ima.

Stručnjaci za računovodstvo i izvještavanje imat će osiguranu operativnu podršku. Funkcije savjetodavne podrške, operativnog informiranja i objašnjavanja bit će dodijeljene organizacijama zaduženima za centralizirano računovodstvo i izvještavanje o proračunskim organizacijama.

Jedan od ključnih faktora učinkovitosti u provedbi reformi je razvoj ljudskih resursa. Za napredno usavršavanje stručnjaka u sektoru javne uprave zadužena je državna ustanova za izobrazbu, Centar za napredno usavršavanje rukovoditelja i stručnjaka MFIN-a. Centar ima dovoljno raspoloživih resursa i stručnih predavačkih kadrova za kvalitetno usavršavanje stručnjaka.

Najveći teret u provedbi navedenih visokoškolskih programa snosi Bjelorusko državno ekonomsko sveučilište, kao vodeća ustanova za izobrazbu stručnjaka za PSA.

## 6

### Utjecaj provedbe PSA reforme na druge sustave

U ovom trenutku ni državno računovodstvo ni financijski izvještaji ne sadrže sve PFM podatke, koji su velikim dijelom pohranjeni u zasebnih analitičkim sustavima. To su posebni softverski sustavi koji omogućuju evidentiranje (ali ne i obračun) stanja državnog duga, državnih udjela u vlasničkom kapitalu poduzeća, udjela u državnom vlasništvu i drugih podataka. Stoga je prilično teško sveobuhvatno

procijeniti financijske pokazatelje ili učinak pojedinačnih organizacija i sektora javne uprave u cjelini.

Uvođenjem principa temeljenih na IPSAS-ima u PSA podaci će se moći konsolidirati u jedinstvenom sustavu, uzimajući u obzir međunarodne pristupe i zahtjeve te potom koristiti pri donošenju racionalnih upravljačkih odluka povezanih s PFM procesom.



## 7

## Izazovi i lekcije naučene u provedbi PSA reforme

U provedbi reformi PSA-a i izvještavanja RB je prepoznao sljedeće izazove:

- ◆ Određivanje ravnoteže između međunarodnih zahtjeva i nacionalnih obilježja u provedbi reformi.
- ◆ Ograničenost resursa koji će poduprijeti provedbu aktualnih reformi.
- ◆ Manjak znanja i iskustva tijekom prijelaza na nove standarde i nedostatno poznavanje IPSAS-a među svim sudionicima u procesu reforme.

Primjena nacionalnih standarda usklađenih s IPSAS-ima zahtijeva dodatno usavršavanje i nove vještine jer se mijenja pristup pripremi informacija. Novi pristupi zahtijevaju da stručnjaci u računovodstvenim

službama koriste stručne prosudbe pri analizi poslovanja i pokažu spremnost ne samo za njezino dokumentiranje nego i obranu pred nadzornim agencijama. Tu su i drugi faktori:

- ◆ Vrijeme prijelaza na nove principe računovodstva i izvještavanja.
- ◆ Otpor prema promjenama unutar organizacija.
- ◆ Manjak potrebne informacijsko-tehnološke infrastrukture za prikupljanje i prezentiranje informacija u skladu s novim standardima računovodstva i izvještavanja.
- ◆ Velik broj stručnjaka koje će biti potrebno osposobiti za primjenu novih nacionalnih standarda i novih pravila računovodstva i izvještavanja.



## 8

## Sljedeći koraci u provedbi PSA reforme

U ovom trenutku MFIN se aktivno priprema za ispitivanje novog jedinstvenog RP-a/KP-a/KO-a, integriranog s proračunskim klasifikacijama. Svrha tog pilot projekta je: (i) provjeriti primjerenost predviđenih glavnih knjiga, analitičkih značajki i priručnika, (ii) provjeriti potpunost popisa brojčanih oznaka proračunskih klasifikacija u odnosu na glavnu knjigu i (iii) provjeriti primjenu RP-a/KP-a/KO-a u evidentiranju računovodstvenih operacija u organizacijama sektora javne uprave, pri sastavljanju naknadnih periodičnih financijskih izvještaja i GFI-ja.

MFIN je sastavio popis organizacija koje sudjeluju u projektu i predstavljaju različite organizacije sektora javne uprave, uključujući proračunske organizacije, lokalna financijska tijela, tijela državne riznice i ruralne izvršne odbore.

U tijeku je izrada softvera za pilot projekt u koju je svrhu pripremljena sva potrebna metodološka dokumentacija.

Očekivani rezultat pilot projekta je nacrt propisa o jedinstvenom RP-u/KP-u/KO-u i njegovoj primjeni, obrascima računovodstvenih izvještaja i postupku njihova sastavljanja koje će izraditi MFIN.

Povrh toga, i dalje će se razvijati nacionalni standardi namijenjeni za reformu nacionalnog PSA sustava i izvještavanja.



## 9

## Primljena međunarodna pomoć

RB je za provedbu projekta uz međunarodnu tehničku pomoć „Unaprjeđenje učinkovitosti i transparentnosti PFM sustava u RB-u” dobio sredstva iz Zaklade SB-a, koja su iskorištena za upošljavanje međunarodnih konzultanata koji su: (i) analizirali i procijenili razlike između nacionalnog sustava PSA-a i izvještavanja i IPSAS-a, (ii) dali preporuke o najboljem načinu provedbe reformi i (iii) razvili metodologiju za usklađivanje nacionalnog sustava s IPSAS-ima.

U 2017. Međunarodna banka za obnovu i razvoj odobrila je zajam za provedbu projekta „Modernizacija PFM-a”. U okviru projekta, angažirani

su međunarodni stručnjaci koji su utvrdili pristupe reformi i provedbi nacionalnog sustava računovodstva i izvještavanja u sektoru javne uprave. Također su radili na: (i) integraciji jedinstvenog RP-a/KP-a/KO-a s proračunskim klasifikacijama, (ii) izradi obrazaca financijskih izvještaja usklađenih s IPSAS-ima, (iii) izradi metodoloških preporuka za njihovu izradu te (iv) revidiranju i komentiranju nacrtu nacionalnih računovodstvenih standarda koji je izradio MFIN.





An aerial photograph of Mostar, Bosnia and Herzegovina, showing the historic stone bridge over the turquoise Neretva River. The city's red-tiled roofs and stone buildings are visible, set against a backdrop of green hills under a cloudy sky. The image is framed by large, overlapping geometric shapes in yellow, orange, and teal.

# **BOSNA I HERCEGOVINA**



|                                                     |    |
|-----------------------------------------------------|----|
| 1. Uvod                                             | 66 |
| 2. Struktura i funkcioniranje javnog sektora        | 67 |
| 3. Proračunski sustav                               | 69 |
| 4. Računovodstveni sustav                           | 73 |
| 5. Opis PSA reforme i stanje provedbe               | 82 |
| 6. Utjecaj provedbe PSA reforme na druge sustave    | 84 |
| 7. Izazovi i lekcije naučene u provedbi PSA reforme | 85 |
| 8. Sljedeći koraci u provedbi PSA reforme           | 86 |
| 9. Primljena međunarodna pomoć                      | 87 |



# 1

## Uvod

Bosna i Hercegovina (BiH) smještena je u jugoistočnoj Europi u središnjem dijelu Balkanskog poluotoka. Na sjeveru, zapadu i jugozapadu graniči s Hrvatskom, a na istoku i jugu sa Srbijom i Crnom Gorom. Teritorij BiH zauzima 51.222,84 četvornih kilometara površine i oko 21 kilometar obale.

BiH je upravno podijeljen na Federaciju Bosne i Hercegovine (FBiH) i Republiku Srpsku (RS BiH). FBiH je podijeljen na 10 kantona, a kantoni su podijeljeni na općine. RS BiH upravno je podijeljen na općine. Brčko distrikt, koji je pod suverenitetom BiH-a i institucijama BiH, je JLSU s vlastitim institucijama,

zakonima i propisima i nije obuhvaćen ovom knjigom. Prema popisu stanovništva iz 2013., BiH ima 3.531.159 stanovnika.

Od 1998. službena valuta BiH je konvertibilna marka (skraćeno KM, međunarodna oznaka je BAM), koja odlukom valutnog odbora ima pokrivenost u Europi. Fiksni tečaj konverzije iznosi: 1 euro = 1,96 KM.





## 2

## Struktura i funkcioniranje javnog sektora

### 2.1 Politički sustav, upravno-teritorijalno i fiskalno uređenje

BiH je demokratska država koja funkcionira u skladu s Ustavom zasnovana na slobodnim i demokratskim izborima. BiH je složena država koja ima dva entiteta: FBiH i RS BiH.

#### 2.1.1 Federacija Bosne i Hercegovine

U BiH primjenjuje se princip podjele vlasti na izvršnu, sudsku i zakonodavnu. Na razini države izvršnu vlast vrše predsjednik i Vijeće ministara, zakonodavnu Parlamentarna skupština, a sudsku Sud BiH i Tužiteljstvo BiH.

Na razini entiteta FBiH izvršnu vlast vrše predsjednik, dva potpredsjednika i Vlada. Zakonodavnu vlast vrši Parlament, a sudsku Vrhovni sud.

Zakonodavnu vlast u FBiH vrši Parlament FBiH, koji se sastoji od Predstavničkog doma i Doma naroda. Izvršnu vlast vrši Vlada, a sudsku Ustavni sud, Vrhovni sud, Sud za ljudska prava te kantonalni sudovi, općinski sudovi i osnovni sudovi.

FBiH je upravno podijeljen na deset kantona s vlastitim nadležnostima koje nisu izričito povjerene federalnoj upravi. Zadatke državne uprave obavljaju federalna i kantonalna ministarstva te LSU-i. Svaki kanton i općina imaju svoja zakonodavna, izvršna i sudska tijela.

Izvršnu vlast na razini kantona vrše premijer Kantona i Vlada Kantona, zakonodavnu Skupština Kantona, a sudsku kantonalni i općinski sudovi.

#### 2.1.2 Republika Srpska

Izvršnu vlast na razini entiteta RS BiH vrši predsjednik i dva potpredsjednika RS BiH i Vlada RS BiH. Zakonodavnu vlast vrši Narodna skupština i Vijeće naroda, a sudsku Vrhovni sud, okružni sudovi i osnovni sudovi.

Ustavom RS BiH propisano je da je RS BiH teritorijalno jedinstven ustavno-pravni entitet, koji osigurava ljudska prava i temeljne slobode. RS BiH pripadaju sve državne funkcije i nadležnosti osim onih koje su Ustavom BiH izričito prenesene na institucije BiH.

Člankom 69. Ustava propisano je da se državna vlast u RS BiH organizira na načelu podjele vlasti. Narodna skupština raspisuje izbore za narodne poslanike i za predsjednika Republike. Također vrši kontrolu rada Vlade i drugih organa koji su joj odgovorni te bira i razrješava funkcionere u skladu s Ustavom i zakonom.

Narodna skupština može izglasati nepovjerenje Vladi RS BiH. Predsjednik Republike može predložiti Narodnoj skupštini kandidata za predsjednika Vlade. Osim toga, predsjednik Republike ukazom proglašava zakone koje usvaja Narodna skupština. Predsjednik Republike za vrijeme ratnog stanja ili vanrednog stanja, ako se Narodna skupština ne može sastati, donosi odluke sa zakonskom snagom te imenuje i razrješava funkcionere. Vlada predlaže zakone i druge propise koje usvaja Narodna skupština. Ministarstva i drugi republički organi uprave samostalni su u vršenju određenih nadležnosti.

Donošenje zakona i propisa u oblasti izravnih poreza i neporeznih prihoda (takse, naknade, kazne itd.) isključiva je nadležnost RS BiH. Grupa izravnih poreza uključuje: (i) porez na dobit, (ii) porez na dohodak, (iii) porez na nepokretnosti i (iv) porez na upotrebu, nošenje i držanje određenih dobara. Indirektno oporezivanje uređeno je propisima koji se donose na razini institucija BiH.

Zakonom o zaduživanju, dugu i garancijama uređen je način i postupak zaduživanja, kao i ograničenja na zaduživanje i izdavanje garancija za RS BiH, JLSU-e i fondove socijalne sigurnosti.<sup>14</sup> JLSU-i mogu se zadužiti ili izdati garanciju temeljem odluke lokalne skupštine uz prethodno pribavljenu suglasnost MFIN-a RS BiH po ispunjenju zakonskih uvjeta. Nema ograničenja u pogledu prava JLSU-a da budu primaoci donacija, osim obaveze evidentiranja transfera iz inostranstva.<sup>15</sup>

Izvršnu vlast u Brčko distriktu vrši Vlada Brčko distrikta, zakonodavnu Skupština Brčko distrikta, a sudsku Sudovi Distrikta i Tužiteljstvo Distrikta

## 2.2 Aktualne PFM reforme

U skladu s izrađenom Strategijom unapređenja upravljanja javnim finansijama u institucijama BiH za period 2021. – 2025., reforme PFM-a uključuju sljedeće:

- ◆ Priprema proračuna u programskom formatu.
- ◆ Funkcija izvršenja proračuna i računovodstva.
- ◆ Sustavi javne nabave.
- ◆ Sustavi upravljanja dugom.
- ◆ Razvoj sustava unutarnjih finansijskih kontrola i unutarnje revizije u institucijama BiH.
- ◆ Jačanje funkcija vanjske revizije, tj. Ureda za reviziju institucija BiH.
- ◆ Poboljšanja u sustavu naplate poreza po osnovi poreza na dodanu vrijednost i trošarina.
- ◆ Makroekonomske projekcije i konsolidacija podataka

U skladu s prethodno navedenim, reforme se provode i u vladama dvaju entiteta – FBiH i RS BiH. Izravna se veza s PSA sustavom ostvaruje reformama pripreme proračuna u programskom formatu, izvršenjem proračuna i sustavom upravljanja dugom.

U ožujku/martu 2021. Vlada FBiH usvojila je i Parlamentu dostavila Strategiju reforme PFM-a FBiH za period 2021. – 2025., u kojoj je definirano sljedeće:

- ◆ Primjena novih fiskalnih pravila o zaduživanju i garancijama.
- ◆ Unapređenje pravnog okvira za javne rashode i poslovno okruženje, u cilju suzbijanja sive ekonomije.
- ◆ Planiranje i budžetiranje:

<sup>14</sup> "Službeni glasnik RS BiH", br. 71/12, 52/14, 114/17, 131/20 i 28/21.

<sup>15</sup> Primalac/korisnik je dužan ugovor o donaciji prijaviti u registar koji vodi Ministarstvo za evropske integracije i međunarodnu suradnju, i prema potrebi, dostaviti izvještaj o korištenju namjenskih sredstava, u skladu sa Zakonom o donacijama u javnom sektoru, "Službeni glasnik RS BiH", br. 96/05.

- Unapređenje srednjoročnog planiranja.
- Uspostavljanje učinkovitog sustava mjerenja utjecaja budžetskih programa.
- Unapređenje modela izrade makroekonomskih projekcija.
- ◆ Unapređenje sustava izvršenja budžeta.
- ◆ Unapređenje sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru.
- ◆ Osiguravanje ustavnog i pravnog okvira za neovisno funkcioniranje vanjske revizije.
- ◆ Jačanje kontrole preuzimanja obaveza i upravljanja gotovinom.
- ◆ Primjena IPSAS-a u javnom sektoru.
- ◆ Unapređenje IT sustava trezora.

U tijeku je projekt koji financira EU „Nastavak podrške PFM-u u BiH“ za uvođenje programskog budžeta koji je pokrenut potkraj 2020. Provedba projekta planirana je tijekom 2023. i 2024. na razini federacije, a poslije toga na razini kantona, gradova i općina.

U lipnju/junu 2021. Vlada RS BiH usvojila je strategiju PFM-a RS BiH za period 2021. – 2025.

Strategija će dati sveobuhvatan i integriran okvir za planiranje, koordinaciju i provođenje niza održivih i međupovezanih reformskih aktivnosti, koje bi dugoročno trebale omogućiti postizanje sljedećih ključnih ciljeva:

- ◆ Unaprjeđenje fiskalne i makroekonomske stabilnosti.
- ◆ Razvijanje dobrog sustava i prakse PFM-a.
- ◆ Povećanje učinkovitosti upravljanja javnim resursima.
- ◆ Povećanje učinkovitosti pružanja usluga.
- ◆ Povećanje transparentnosti javnih financija i odgovornosti.

Strategija uključuje šest sljedećih područja mjera / stupova:

- ◆ Stup I: Fiskalni okvir.
- ◆ Stup II: Javni prihodi.
- ◆ Stup III: Planiranje i budžetiranje.
- ◆ Stup IV: Izvršenje proračuna.
- ◆ Stup V: Interna kontrola.
- ◆ Stup VI: Eksterna revizija.

## 3 Proračunski sustav

BiH ima jedinstven i složen sustav javnih financija. Državni sektor u BiH uključuje institucije BiH, entitetske vlade (FBiH i RS BiH), Brčko distrikt, kantonalne i gradske/općinske vlasti i izvanbudžetske fondove. Ne uključuje javna poduzeća.

U pogledu financiranja, direktni/neposredni porezi naplaćuju se i raspodjeljuju u FBiH, RS BiH i Brčko distriktu, dok su institucije BiH, točnije Uprava za indirektno/neizravno oporezivanje i njezin Upravni odbor, Vijeće ministara BiH i Parlamentarna skupština BiH odgovorni za reguliranje, utvrđivanje, kontrolu



i naplatu indirektnih/neizravnih poreza. Prihodi naplaćeni od indirektnih/neizravnih poreza potom se dijele između institucija BiH, entiteta i Brčko distrikta.

S obzirom na postojeći ustroj, ne postoji jedinstven okvir PFM-a nego postoje četiri različita PFM sustava. Na razini institucija BiH, dvaju entiteta i Brčko distrikta priprema budžeta u BiH odvija se u skladu s višegodišnjim okvirima i zakonom.

Srednjoročni okvir, poznat kao globalni okvir fiskalne bilance i politika (GOFBP), objavljuje se sredinom godine kako bi se dale informacije i postavili parametri za institucije BiH, entitete i Brčko distrikt. Usvajanje GOFBP-a u nadležnosti je Fiskalnog vijeća, u čijem su sastavu predsjedavajući Vijeća ministara BiH, predsjednik Vlade RS BiH i premijer FBiH te državni i entitetski ministri financija. Guverner Centralne banke i gradonačelnik Brčko distrikta imaju status promatrača. Izrada GOFBP-a u nadležnosti je Savjetodavne grupe Fiskalnog vijeća u čijem su sastavu članovi koje imenuju trojica premijera i stručnjaci iz triju ministarstava financija i Direkcije za financije Brčko distrikta.

GOFBP pokriva predstojeće trogodišnje razdoblje i sadrži sažet prikaz predloženih fiskalnih politika za institucije BiH, entitete i Brčko distrikt, na temelju čega Ministarstvo financija i trezora (MFT) BiH izrađuje srednjoročne budžetske okvire s naznakom ukupnih fiskalnih projekcija kao i ekonomskim i organizacijskim klasifikacijama za pojedinačne prijedloge budžeta.

U FBiH, preprema i izrada prijedloga budžeta temelji se na dokumentu okvirnog budžeta (DOB) koji sadrži makroekonomske projekcije i prognoze budžetskih sredstava i izdataka za sljedeće tri godine. Na prijedlog Federalnog MFIN-a, Vlada do 31. svibnja/maja usvaja smjernice ekonomske i fiskalne politike za trogodišnji period koje sadrže:

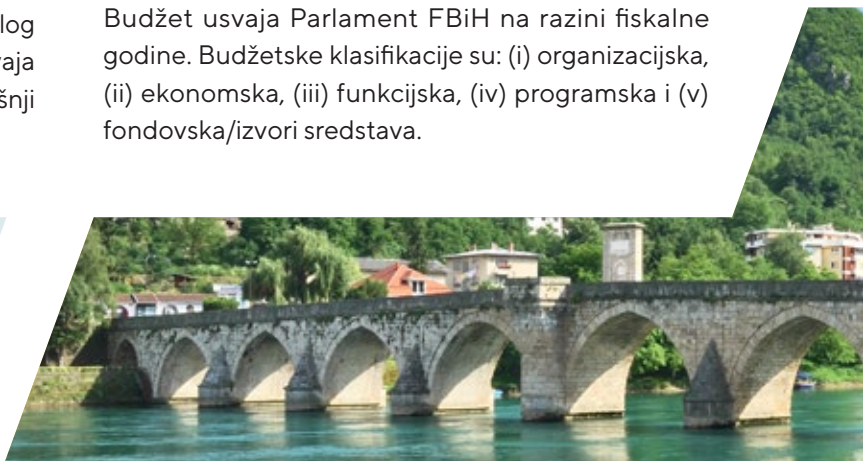
- ◆ Strateške ciljeve ekonomske i fiskalne politike Federacije.
- ◆ Osnovne makroekonomske indikatore Federacije.
- ◆ Osnovne indikatore ekonomske i fiskalne politike Federacije.
- ◆ Pretpostavke socijalnog i ekonomskog razvoja za budžetsku godinu i sljedeće dvije godine.
- ◆ Procjenu budžetskih prihoda i prognoze o promjenama javnog duga i strategiju upravljanja javnim dugom.

Na temelju smjernica fiskalne politike, Federalni MFIN budžetskim korisnicima dostavlja upute o načinu i elementima izrade prijedloga budžeta za narednu godinu. Federalni MFIN u obzir uzima procjene prihoda i zahtjeve za odobrenje izdataka budžetskih korisnika te, nakon konzultacija i pregovora s budžetskim korisnicima, predlaže visinu sredstava za svakog budžetskog korisnika.

Budžet se sastoji od općeg i posebnog dijela i kapitalnog budžeta:

- ◆ Opći dio budžeta čini račun prihoda i rashoda, račun kapitalnih primitaka i izdataka i račun financiranja.
- ◆ Poseban dio budžeta sastoji se od plana rashoda i izdataka budžetskih korisnika, iskazanih po vrstama, raspoređenih u tekuće izdatke i kapitalne investicije.
- ◆ Kapitalni budžet čine izdvajanja za kapitalne investicije po godinama i izvorima financiranja.

Budžet usvaja Parlament FBiH na razini fiskalne godine. Budžetske klasifikacije su: (i) organizacijska, (ii) ekonomska, (iii) funkcijska, (iv) programska i (v) fondovska/izvori sredstava.



### 3.1 Nadležna tijela

Budžetska tijela se sastoje od sljedećih subjekata:

#### ◆ MFT

MFT je nadležan za cjelokupnu budžetsku politiku u institucijama BiH i koordinaciju svih korisnika unutar budžetskog procesa u svim fazama budžetskog procesa. Ključni sektori za planiranje i izvršenje budžeta su Sektor za budžet i Sektor za trezor. Vijeće ministara BiH donosi nacrt budžeta institucija BiH, koji potom odobrava predsjednik te se upućuje Parlamentarnoj skupštini BiH na usvajanje.

#### ◆ Federalni MFIN

MFIN FBiH (Federalni MFIN) također je nadležan za izradu nacrt zakona u finansijskom sektoru, uključujući budžetske propise. MFIN je glavno središnje tijelo u FBiH u pogledu budžetskog procesa. Vlada Federacije odobrava nacrt budžeta, koji se potom upućuje Parlamentu Federacije na usvajanje.

#### ◆ MFIN RS BiH

MFIN RS BiH koordinira sve budžetske faze budžetskog procesa u vezi sa svim direktnim i indirektnim budžetskim korisnicima. MFIN RS BiH također je nadležan za zakone koji se odnose na budžetski proces. Vlada RS BiH odobrava nacrt budžeta, koji se potom upućuje Narodnoj skupštini na usvajanje.

#### ◆ Direkcija za finansije Brčko distrikta

Direkcija za finansije Brčko distrikta nadležna je za budžetsku politiku, proces i zakone. Direkcija je finansijska institucija koja priprema godišnji budžet, prati njegovo izvršenje i sastavlja kvartalne i godišnje izvještaje.

U FBiH, svi budžetski korisnici, tj. ministarstva i druga upravna tijela, odgovorni su za planiranje, donošenje i izvršenje budžeta. Budžete odobrava Parlament FBiH, kantonalna zakonodavna tijela te gradska i općinska vijeća.

MFT Vladi upućuje nacrt budžeta za sljedeću fiskalnu godinu do 15. listopada/oktobra tekuće godine. Do 1. studenoga/novembra Vlada utvrđuje Nacrt budžeta i upućuje ga na usvajanje Parlamentu, koji budžet usvaja do 31. prosinca/decembra tekuće godine.

Za nadzor izvršenja budžeta nadležni su Federalni MFIN, kantonalni MFIN te gradska i općinska vijeća, sukladno Zakonu o izvršenju budžeta na razini Federacije, kantona i LSU-a.

U RS BiH, proces pripreme i donošenja budžeta odvija se prema budžetskom kalendaru utvrđenom u skladu sa Zakonom o budžetskom sistemu.<sup>16</sup> Budžetski sistem čine sljedeći budžeti: (i) Republike, (ii) opština i gradova i fondova obavezne socijalne sigurnosti.

Postupak pripreme budžeta RS BiH za sljedeću godinu započinje u veljači/februaru tekuće godine, kada MFIN RS BiH osniva radnu grupu za izradu DOB-a. Budžetski korisnici potom dobivaju upute za utvrđivanje prioritetne potrošnje budžetskih sredstava i upućuju svoje budžetske zahtjeve za tri naredne godine. Na temelju zaprimljenih zahtjeva i njihove



<sup>16</sup> "Službeni glasnik RS BiH", br. 121/12, 52/14, 103/15 i 15/16.

detaljne analize, MFIN izrađuje DOB, koji potom usvaja Vlada RS BiH. MFIN budžetskim korisnicima dostavlja početne budžetske limite utvrđene DOB-om za tri naredne godine.

Nakon toga budžetski korisnici MFIN-u upućuju budžetske zahtjeve na temelju kojih se priprema nacrt/prijedlog osnovnog budžeta RS BiH za narednu godinu<sup>17</sup> i potom upućuje Vladi na razmatranje i donošenje. Nacrt/prijedlog budžeta RS BiH koji je donijela Vlada upućuje se Narodnoj skupštini na razmatranje i usvajanje. Prije rasprave u skupštini, o dokumentima raspravljaju odgovarajući odbori. Narodna skupština donosi odluku o usvajanju budžeta za narednu fiskalnu godinu. Potom se usvojeni budžet upućuje Vijeću naroda na razmatranje i odobrenje, u cilju utvrđivanja mogućeg kršenja vitalnih nacionalnih interesa RS BiH. Nakon provođenja svih postupaka u okviru nadležnosti zakonodavne vlasti, Odluka o usvajanju budžeta i Zakon o izvršenju budžeta RS BiH objavljuju se u Službenom glasniku RS BiH.

Nakon usvajanja i objave DOB-a, upravna tijela JLSU-a zadužena za financije (odjeli za financije/privredu) svojim budžetskim korisnicima šalju upute za izradu nacrt budžeta. Budžetski korisnici dostavljaju budžetske zahtjeve za narednu fiskalnu godinu u skladu s dostavljenim uputama. Nacrt budžeta utvrđuju nadležna izvršna tijela JLSU-a, koji upućuju MFIN-u. MFIN analizira dostavljene nacрте budžeta i izdaje svoje preporuke.

Na temelju dostavljenih preporuka, nadležna izvršna tijela JLSU-a nacrt budžeta upućuju opštinskoj ili gradskoj skupštini na razmatranje, a potom izvršno tijelo JLSU-a utvrđuje prijedlog budžeta koji upućuje MFIN-u na odobrenje. Nakon dobivanja suglasnosti od MFIN-a, opštinska ili gradska skupština razmatra prijedlog budžeta i donosi odluku o usvajanju budžeta i odluku o izvršenju budžeta za narednu fiskalnu godinu, koje se objavljuju u lokalnim službenim glasnicima.

Odjeli za financiranje fondova obaveznog socijalnog osiguranja analiziraju DOB, izrađuju nacrt budžeta za narednu fiskalnu godinu, koji upućuju MFIN-u na davanje mišljenja. Vlada RS BiH daje svoju suglasnost na prijedlog budžeta, a nadležno tijelo fonda (upravni odbor) donosi odluku o usvajanju budžeta za narednu fiskalnu godinu.

Izvršenje budžeta odvija se u skladu s odlukama Zakona o budžetskom sistemu i Zakona o izvršenju budžeta RS BiH, kao i Odlukama o izvršenju budžeta opštine ili grada za narednu fiskalnu godinu. Svake godine tijekom usvajanja budžeta priprema se i donosi zakon/odluka o izvršenju budžeta..

## 3.2 Proračunska osnovica i pristup

U skladu sa Zakonom o financiranju institucija BiH, proračun institucija BiH priprema se i izvršava na temelju modificirane obračunske osnove nastanka događaja (prihodi se planiraju i evidentiraju u razdoblju u kojem postaju raspoloživi i mjerljivi, a rashodi se priznaju u momentu nastanka obaveze). Proračun se planira po organizacijskoj, ekonomskoj, funkcijskoj i programskoj klasifikaciji. Entitetski i kantonalni proračuni također se pripremaju i izvršavaju na temelju modificirane obračunske osnove.

U FBiH, budžet se sastoji od općeg i posebnog dijela i kapitalnog budžeta. Trenutačno se koristi linijski budžet (po stavkama), koji se planira zamijeniti programskim budžetom u kojem je raspodjela sredstava temeljena na definiranim ciljevima i očekivanim rezultatima programa. Programski budžet će budžetskim korisnicima omogućiti grupiranje aktivnosti u niz programa, a svaki će program imati definirane operativne ciljeve i željene rezultate.

<sup>17</sup> Za razliku od DOB-a, godišnji budžet je budžet u užem smislu riječi, i ne pokriva sve segmente, tj., zasebne računovodstvene fondove, koji su sadržani u KFI-jevima.



Planiranje i izvršenje budžeta RS BiH, JLSU-a i fondova obaveznog socijalnog osiguranja temeljeno je na modificiranoj obračunskoj osnovi. Za potrebe budžeta, planiraju se i evidentiraju samo naplaćeni prihodi (novac ili novčani ekvivalenti, nenovčani transferi sredstava na bankovni račun, ili plaćanje prijebom ili namirama), a rashodi se priznaju temeljem preuzetih/obračunanih obaveza. Budžet ne uključuje troškove amortizacije ili troškove temeljene na ispravljenoj vrijednosti imovine jer ne zahtijevaju odljev novčanih sredstava u budućem razdoblju. Primici od financijske

imovine i izdaci za financijsku imovinu te primici od nefinancijske imovine prate se na temelju gotovinske osnove, a izdaci za nefinancijsku imovinu na temelju preuzetih obaveza.

Budžetski korisnici dostavljaju budžetske zahtjeve u obliku programa, ali za sada se budžet RS BiH usvaja i objavljuje u Službenom glasniku RS BiH u linijskom formatu (po stavkama) prema organizacijskoj, ekonomskoj i funkcijskoj klasifikaciji, bez programske klasifikacije.

## 4

## Računovodstveni sustav

### 4.1 Nadležna tijela

#### 4.1.1 Tijela za utvrđivanje standarda/regulator

Računovodstvena funkcija u institucijama BiH propisana je Zakonom o financiranju institucija BiH, u skladu s kojim MFT donosi pravilnik o računovodstvu i financijskom izvještavanju do primjene međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor. MFT je donio Pravilnik o računovodstvu za institucije BiH. I u drugim je entitetima slična situacija jer je MFT regulator računovodstva za cjelokupni javni sektor.

Za FBiH, Vlada donosi Uredbu o računovodstvu budžeta u Federaciji. Federalni MFIN je nadležan za provedbu jedinstvenih računovodstvenih postupaka i donosi računovodstvene propise, te propisuje sadržaj

i način financijskog izvještavanja za sve budžetske korisnike i izvanproračunske fondove.

U skladu sa Zakonom o računovodstvu i reviziji RS BiH, financijski izvještaji pravnih lica i DP-a u RS BiH pripremaju se na temelju propisa iz oblasti računovodstva i revizije, koji uključuju:<sup>18</sup>

- ◆ IFRS-e.
- ◆ IFRS za MSP-ove.
- ◆ Međunarodne revizijske standarde (ISA).
- ◆ IPSAS-e.
- ◆ Međunarodne standarde vrednovanja/procjene vrijednosti (IVS).
- ◆ Međunarodne standarde za profesionalnu praksu interne revizije/profesionalno obavljanje unutarnje revizije.

<sup>18</sup> "Službeni glasnik RS BiH", br. 94/15 i 78/20.

- ◆ Konceptualni okvir za finansijsko izvještavanje.
- ◆ Kodeks etike za profesionalne računovođe.
- ◆ Prateća uputstva, objašnjenja i smjernice koje donosi Odbor za međunarodne računovodstvene standarde (IASB).
- ◆ Sva prateća uputstva, objašnjenja i smjernice koje donosi IFAC.

Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o računovodstvu i reviziji RS BiH, koji je stupio na snagu 1. siječnja/januara 2021., predviđene su preciznije odredbe o primjeni propisa iz oblasti računovodstva i revizije. Finansijski izvještaji pripremaju se u skladu s prevedenim propisima, kojima prethodi odluka o datumu njihove primjene. Za prijevode propisa mjerodavno je nadležno profesionalno udruženje – Savez računovođa i revizora RS BiH – u skladu s potpisanim ugovorom i nadležnostima. Savez donosi odluku kojom se utvrđuje datum primjene propisa, koji se zajedno s tekstom prijevoda, objavljuje na njihovim i MFIN-ovim službenim internetskim stranicama.

#### 4.1.2 Sastavljač finansijskih izvještaja

Izvještaje priprema svaka institucija ili budžetski korisnik u skladu s Pravilnikom o finansijskom izvještavanju institucija BiH, a zbirne ili konsolidirane izvještaje institucija BiH sastavlja MFT. Na isti se način sastavljaju i izvještaji na razini entiteta.

U FBiH, budžetski korisnici Federalnom MFIN-u dostavljaju periodične kvartalne izvještaje u roku 30 dana po isteku obračunskog perioda. Kantonalni MFIN-ovi konsolidiraju finansijske izvještaje na kantonalnoj razini, a Federalni MFIN na federalnoj.

Federalni MFIN Vladi na razmatranje dostavlja periodične konsolidirane finansijske izvještaje za sve razine vlasti u roku 40 dana po isteku obračunskog perioda, kao i za period od 1. siječnja/januara do 31. prosinca/decembra do 25. travnja/aprila tekuće godine.

U RS BiH obaveza pripremanja i prezentiranja KFI-ja utvrđena je sukladno Zakonu o računovodstvu i reviziji i Zakonu o budžetskom sistemu.<sup>19</sup> Format, sadržaj, način pripreme i prezentiranje finansijskih izvještaja budžetskih korisnika detaljno su propisani Pravilnikom o finansijskom izvještavanju budžetskih korisnika.<sup>20</sup> Propisani finansijski izvještaji predstavljaju standardizirani, strukturirani i konsolidirani prikaz informacija o: (i) imovini, (ii) obavezama, (iii) prihodima i primicima, (iv) rashodima i izdacima i (v) izvršenju službeno usvojenog budžeta. Pravilnikom je propisano i pripremanje finansijskih izvještaja na mjesečnoj, kvartalnoj i godišnjoj osnovi.

U skladu s Pravilnikom propisane su dvije vrste GFI-ja: za pojedinačne budžetske korisnike i za određene jedinice vlasti. Pojedinačni budžetski korisnici imaju drukčije obaveze godišnjeg finansijskog izvještavanja ovisno o stupnju uključenosti u sistem trezorskog poslovanja. Propisani formati godišnjih izvještaja pojedinačnih budžetskih korisnika nisu finansijski izvještaji opće namjene ili bilans stanja nego finansijski izvještaji u kojima su sadržane informacije o imovini i obavezama, prihodima i primicima, rashodima i izdacima i svim odstupanjima od finansijskog plana.

U skladu s odredbama Pravilnika, definirane su sljedeće razine jedinica vlasti: (i) RS BiH, (ii) lokalna i (iii) fondovi obaveznog socijalnog osiguranja. Stoga se pripremaju sljedeći GFI-ji:



<sup>19</sup> "Službeni glasnik RS BiH", br. 121/12, 52/14, 103/15 i 15/16; „Službeni glasnik RS BiH“, br. 94/15 i 78/20.

<sup>20</sup> "Službeni glasnik RS BiH", br. 15/17.

- ◆ Konsolidirani GFI-ji za korisnike budžeta RS BiH.
- ◆ Konsolidirani GFI-ji za korisnike budžeta opštine ili grada (64 jedinice).
- ◆ GFI-ji za fondove obaveznog socijalnog osiguranja (4 fonda).

Na središnjoj i lokalnoj razini vlasti, kao i za obavezne fondove socijalne sigurnosti, GFI-ji se pripremaju kao finansijski izvještaji opće namjene propisani na temelju IPSAS-a. Ti GFI-ji, osim standardnog skupa, sastavljaju se u vidu kategorija priznatih na obračunskoj osnovi, što uključuje finansijske izvještaje budžeta i finansijske izvještaje po obračunu sredstava. MFIN RS BiH sastavlja sveobuhvatan konsolidirani GFI budžetskih korisnika, opština, gradova i fondova.

#### 4.1.3 Ovjerovitelj finansijskih izvještaja

(Godišnje i polugodišnje) izvještaje o izvršenju proračuna institucija BiH koje sastavlja MFT odobravaju Vijeće ministara BiH, predsjednik i Parlamentarna skupština, a kvartalne izvještaje Vijeće ministara BiH.

U FBiH, Federalni MFIN Vladi pravovremeno upućuje izvještaj o izvršenju budžeta za prethodnu godinu, koja ga potom upućuje Parlamentu na usvajanje u roku šest mjeseci po isteku fiskalne godine na federalnoj razini. Na kantonalnoj razini finansijske izvještaje odobravaju kantonalne skupštine, a na razini lokalne vlasti općinska i gradska vijeća.

U RS BiH, vjerodostojnost i točnost informacija prikazanih u GFI-jima, kao i pouzdanost i pravovremenost finansijskih izvještaja pojedinačnih budžetskih korisnika u nadležnosti je načelnika ili gradonačelnika opština, direktora fondova i osoba zaduženih za računovodstvo. Godišnje i periodične finansijske izvještaje potpisuje osoba mjerodavna za sastavljanje izvještaja i čelna osoba podnositelja izvještaja.

## 4.2 Računovodstvena osnova

Računovodstvena funkcija u institucijama BiH utvrđena je Zakonom o financiranju institucija BiH, kojim je propisana primjena modificirane obračunske osnove nastanka događaja (prihodi se evidentiraju u razdoblju u kojem postaju raspoloživi i mjerljivi, a rashodi se priznaju u momentu nastanka obaveze). Isti se princip također primjenjuje na entitetskoj razini.

U FBiH, obračunsko računovodstvo vodi se po principu dvojnog knjigovodstva prema rasporedu iz analitičkog RP-a/KP-a/KO-a. RP/KP/KO se pak sastoji od klasa, glavnih kategorija, potkategorija, glavnih grupa, podgrupa i analitičkih konta. Finansijske promjene, odnosno transakcije u budžetu, kontiraju se i knjigovodstveno evidentiraju na analitičkim kontima.

Priznavanje prihoda, primitaka, rashoda i izdataka temeljeno je na modificiranoj obračunskoj osnovi. Prihodi i primici priznaju se u razdoblju u kojem postaju raspoloživi i mjerljivi, tj. kada su uplaćeni na JRR/JRT. Rashodi i izdaci priznaju se u momentu nastanka poslovnog događaja (obaveze) i u izvještajnom razdoblju na koje se odnose neovisno o plaćanju.





U skladu s primjenjivim propisima budžetski korisnici u RS BiH financijske izvještaje pripremaju i prezentiraju primjenom obračunske osnove temeljene na IPSAS-ima. Budžetski korisnici obavezni su primjenjivati IPSAS-e u pripremi i prezentiranju financijskih izvještaja od 2006. Od izvještajne godine 2013., s primjenom IPSAS-a 23 „Prihodi od nerazmjenskih transakcija” (tj. porezi i transferi), financijski izvještaji RS BiH, opština, gradova i fondova sadrže i informacije o nastalim i podmirenim poreznim potraživanjima.

U skladu s IPSAS-ima povrh pripremanja i prezentiranja financijskih izvještaja opće namjene, vlasti u RS BiH također pripremaju i prezentiraju financijske izvještaje o izvršenju budžeta. Planiranje i izvršenje budžeta temeljeno je na primjeni modificirane obračunske osnove. Za potrebe izvještavanja o izvršenju budžeta, prikazuju se samo sljedeći stvarno naplaćeni prihodi: (i) novac ili novčani ekvivalenti, (ii) nenovčani transfer sredstava na bankovni račun, (iii) prijeboj ili (iv) druge vrste plaćanja namirom u skladu sa Zakonom o platnom prometu.

Rashodi se priznaju na temelju pretpostavljene/ obračunske osnove, a primici i izdaci za financijsku i nefinancijsku imovinu na gotovinskoj osnovi, dok se izdaci za nefinancijsku imovinu s pretpostavljenim obavezama planiraju i prate kroz budžet.

### 4.3 Integrirani informacijski sustav financijskog upravljanja

Informacijski sustav financijskog upravljanja (ISFU) institucija BiH temelji se na Oracle platformi, koja omogućuje povezanost s budžetskim korisnicima u stvarnom vremenu. Sustav ima dvije opće funkcije:

- ◆ Prva je osigurati financiranje budžetskih korisnika u skladu s utvrđenim alokacijama s propisanim ograničenjima.

- ◆ Druga se odnosi na upravljanje novcem i dnevno poravnanje bankovnih računa i evidentiranje svih prihodovnih i rashodovnih transakcija putem glavne knjige trezora (GKT).

Sustav trezora i pravila koja se odnose na informacijski sustav omogućuju strogu kontrolu novčanih tokova. Pravilima su utvrđeni zahtjevi za ovlaštene osobe koje imaju pristup sustavu i postupci odobravanja koji se moraju slijediti.

Uspostavljanje i razvoj trezorskog poslovanja u institucijama BiH odvijalo se kroz etape sukcesivnim proširenjem funkcionalnosti sustava. Do danas su uvedeni sljedeći sustavi:

- ◆ Oracle eBS MFT – pomoćne knjige za evidenciju i praćenje (izvještavanje) financijskih aktivnosti i poslovnih procesa budžetskih korisnika, uključujući (i) narudžbenice (nabavu) – (engl. Purchasing Order, PO), (ii) plaćanje obaveza prema dobavljačima – (engl. Accounting Payables, AP), (iii) platni promet – (engl. Cash Management, CM), (iv) potraživanja od kupaca – (engl. Accounting Receivables, AR), (v) dugotrajna imovina (stalna sredstva) – (engl. Fixed Assets, FA), (vi) Oracle Treasury (modul za upravljanje javnim dugom/ servisiranje javnog duga: evidencija kredita, državnih obveznica, trezorskih zapisa, deviznih ugovora, prihoda i troškova), (vii) zalihe – (engl. Inventory, INV), (viii) troškovi – (engl. Expenses, modul za upravljanje poslovanjem trezora) i (ix) GKT.

Sljedeći podsustavi nisu uključeni u sustav Oracle eBS:

- ◆ Informacijski sustav upravljanja planiranjem budžeta.
- ◆ Informacijski sustav za koordinaciju i praćenje međunarodne ekonomske pomoći.
- ◆ Informacijski sustav za evidenciju i praćenje sklopljenih međunarodnih ugovora (SOFI).
- ◆ Informacijski sustav za centralizirani obračun i isplatu plaća institucija BiH (COIP).

Uspostavljen je sustav za oporavak u slučaju katastrofe (engl. Disaster Recovery System, DRS) koji osigurava sigurnost, stabilnost i zaštitu podataka ISFU-a u institucijama BiH. Entitetski i kantonalni ISFU-i također su temeljeni na Oracle rješenjima.

Informacijski sustav upravljanja planiranjem budžeta, uveden u 2013., podupire cjelokupni ciklus pripreme budžeta, višegodišnje planiranje budžeta i pripremu godišnjeg federalnog budžeta FBiH. Budžetski korisnici unose svoje zahtjeve i upućuju ih MFIN-u, koji unutar iste aplikacije provjerava zaprimljene zahtjeve i odobrava sredstva. Na kantonalnoj razini, budžetski korisnici financijske planove izrađuju uz pomoć softvera „e-budžet“, koji je uveden uz potporu Američke agencije za međunarodni razvoj (USAID) u okviru projekta reforme fiskalnog sektora.

Izvršenje budžeta prati se putem računovodstvenog sustava temeljenog na Oracle softveru. Osim Oracle sustava, FBiH koristi i ISFU trezora i softver za centralizirani obračun plaća za zaposlenike koji rade s budžetskim korisnicima.

Parlament još uvijek razmatra Zakon o jedinstvenom registru taksi i naknada u FBiH (koji je donio Predstavnički dom Parlamenta FBiH), kojim bi se uspostavio i vodio registar taksi i naknada u FBiH. Registar će biti dostupan na službenoj internetskoj stranici Federalnog MFIN-a i redovito ažuriran u cilju poticanja fiskalne transparentnosti. Registar će voditi Federalni MFIN, koji planira razviti softversku platformu koja će omogućiti učinkovitiji način vođenja registra.

Okvir za vođenje računovodstva u budžetskom sektoru RS BiH je trezorski sistem poslovanja, poznat i kao program SUFI (sustav za upravljanje financijskim informacijama), koji je uveden na središnjoj i lokalnoj razini.<sup>21</sup> Budžetski korisnici RS BiH financijske transakcije unose u SUFI direktno ili putem lokalnih trezora. Trezorsko poslovanje uključuje:

- ◆ Otvaranje i vođenje računa koji su u sastavu JRR-a/JRT-a.
- ◆ Raspodjelu javnih prihoda u skladu sa Zakonom o bužetskom sistemu RS BiH ili drugim zakonima kojima je uređena pripadnost i raspodjela javnih prihoda.

- ◆ Prijenos javnih prihoda s računa javnih prihoda na transakcijske račune korisnika javnih prihoda.
- ◆ Upravljanje sredstvima u sustavu JRR-a/JRT-a, uključujući proračunske prihode, tekuće i kapitalne grantove iz zemlje i inostranstva, transfere primljene od drugih budžetskih jedinica, primitke od nefinancijske imovine, primitke od financijske imovine i zaduženja, i sredstva iz drugih financijskih transakcija.
- ◆ Upravljanje plaćanjem ili transferom sredstava u ime budžetskih korisnika.

Trezorski sistem poslovanja funkcioniра putem sljedećih pomoćnih knjiga ili modula:

- ◆ Modul nabave (koji se koristi za rezerviranje budžetskih sredstava/narudžbenice).
- ◆ Model (plaćanja) obaveza (prema dobavljačima) (ulazne fakture, tj. obaveze i plaćanja).
- ◆ Modul poravnanja (unos potvrda o uplatama).
- ◆ Modul potraživanja od kupaca (izlazne fakture).
- ◆ Glavna knjiga trezora.

GKT omogućuje evidenciju svih transakcija i poslovnih promjena, prihoda i rashoda, primitaka i izdataka, imovine i obaveza, u skladu s propisanim klasifikacijama.

## 4.4 Upravljanje imovinom

Temeljem Zakona o državnoj imovini koji će usvojiti Parlamentarna skupština BiH nastat će pravna osnova za uspostavljanje registra državne imovine. MFT vodi računovodstvenu evidenciju o imovini koju institucije BiH nabavljaju iz budžeta, primaju od donatora ili nabavljaju iz projektnih sredstava.

U prvom kvartalu 2021. započelo je uvođenje modula za dugotrajnu imovinu u FBiH unutar trezorske aplikacije ISFU/SUFI, koja se koristi za vođenje glavne knjige i druge računovodstvene evidencije. Modul će omogućiti upravljanje imovinom uz pomoć sljedećih funkcionalnosti:

<sup>21</sup> Mali dio korisnika državnog i lokalnog budžeta još uvijek funkcionira izvan trezora. U tijeku je proces uvođenja zdravstvenih institucija u trezorski sistem poslovanja.

- ◆ Potpune informacije o dugotrajnoj imovini: količina dugotrajne imovine, opis, inventarni broj, serijski broj, lokacija, zaposlenik, račun/konto, najam, garancija, proizvođač, narudžbenica, faktura, financijske informacije, police auto osiguranja itd.
- ◆ Masovna obrada transakcija: zbrajanje, usklađenja, transfer, amortizacija, otpis i ponovno stavljanje u upotrebu, reklasifikacija, ponovno vrednovanje.
- ◆ Praćenje vrijednosti imovine u pripremi.
- ◆ Uvoz transakcija u vezi s dugotrajnom imovinom iz vanjskih sustava (početna bilanca).

Očekuje se da će modul biti potpuno uveden i dostupan svim korisnicima do kraja 2021.

U RS BiH ne postoji samostalni ili integrirani sustav upravljanja imovinom. Svaki budžetski korisnik upravlja i evidentira stečenu imovinu. Strategijom PFM-a za period 2021. – 2025., koja se razvija unutar stupa IV, predviđene su aktivnosti za dobivanje i uvođenje jedinstvenog informacijskog sustava za evidentiranje nefinancijske imovine u javnom sektoru. To bi, osim toga, potaknulo donošenje posebnog akta o reformi računovodstvenog obuhvata dugotrajne nefinancijske imovine u javnom sektoru, što bi omogućilo unaprjeđenje obuhvata i kvalitete informacija o ukupnoj vrijednosti dugotrajne nefinancijske imovine kao i općenito učinkovitije upravljanje imovinom.

## 4.5 Izvještavanje o stanju duga

Temeljem Zakona o zaduživanju, dugu i garancijama BiH i Zakona o financiranju institucija BiH, MFT je mjerodavan za upravljanje i izvještavanje o vanjskom i unutarnjem dugu. Izvještaje o izvršenju vanjskog duga usvaja Parlamentarna skupština u okviru godišnjeg ili polugodišnjeg izvještaja o izvršenju budžeta institucija BiH, dok se izvještaj o vanjskom dugu sastavlja i objavljuje kvartalno.

Izvještaji o vanjskom dugu sadrže sljedeće informacije:

- ◆ Stanje vanjskog duga BiH.
- ◆ Kretanje vanjskog duga BiH i odnosa vanjskog duga BiH i BDP-a.

- ◆ Stanje vanjskog duga BiH po kreditorima.
- ◆ Stanje vanjskog duga BiH prema periodu nastanka obaveze.
- ◆ Valutna struktura vanjskog duga BiH.
- ◆ Struktura kamatnih stopa vanjskog duga BiH.
- ◆ Struktura servisiranih obaveza vanjskog duga BiH prema alokaciji obaveza.
- ◆ Servisirane obaveze vanjskog duga BiH po kreditorima i strukturi obaveza.
- ◆ Stanje duga po vanjskim državnim garancijama.
- ◆ Pokazatelji rizika vanjskog duga BiH.

U FBiH, Federalni MFIN upravlja, prati i planira nova zaduženja u Federaciji i nadležan je za vođenje postupaka zaduživanja i upravljanja dugom. Također uspostavlja i vodi registar duga i izdanih garancija Federacije. Izvještaj o dugu i garancijama u Federaciji objavljuje se jednom godišnje u „Službenim novinama FBiH“ najkasnije do 30. lipnja/juna.

Godišnji izvještaj o vanjskom i unutarnjem dugu sadrži:

- ◆ Ukupno stanje duga FBiH po godinama i postotni udio u BDP-u.
- ◆ Ukupno stanje duga na svim razinama vlasti (Federacija, kantoni, gradovi, općine, javna poduzeća) po godinama.
- ◆ Strukturu unutarnjeg i vanjskog duga.
- ◆ Informacije o garancijama FBiH.
- ◆ Dug i servisiranje duga za izvještajnu godinu.

U RS BiH, sve obaveze RS BiH i budžetskih korisnika evidentiraju se u GKT-u. Budžetski korisnici dužni su evidentirati i odobriti sve obaveze plaćanja u trezorskom sistemu poslovanja, uključujući: (i) obaveze po osnovi naknade troškova zaposlenih, (ii) druge obaveze koje proizlaze iz poslovanja, (iii) obaveze iz njihove oblasti (npr. fond za penzijsko i invalidsko osiguranje, Ministarstvo rada i boračko-invalidske zaštite, invalidska zaštita).

IPSAS-ima je pokriven obračun određenih oblika NPO-a, kao što su ugovori o koncesiji. Eurostat je objavio detaljnije upute o priznavanju raznih oblika



NPO-a (uključujući koncesije), koje nisu nužno u skladu s IPSAS-ima. To će zahtijevati razvoj dodatnih propisa na tu temu u budućnosti. Potencijalne obaveze se ne iskazuju u bilanci stanja nego se objavljuju u bilješkama uz financijske izvještaje. Sve se obaveze opština/ gradova i njihovih budžetskih korisnika evidentiraju u glavnoj knjizi lokalnih trezora.

U skladu sa Zakonom o budžetskom sistemu i Zakonom o zaduživanju, dugu i garancijama RS BiH, MFIN RS BiH dužan je Vladi dostaviti informacije o dugu za prethodnu godinu do 30. lipnja/juna svake fiskalne godine, a ti se izvještaji poslije dostavljaju i Narodnoj skupštini.



- ◆ Korisnici koji se financiraju iz budžeta fondova obavezne socijalne sigurnosti.

## 4.6 Konsolidacija

MFT priprema izvještaj o izvršenju budžeta institucija BiH, unutar kojeg sastavlja konsolidirani izvještaj u skladu s metodologijom MMF-a. Izvještaj o izvršenju budžeta prema istoj metodologiji sastavljaju i entiteti, a državni konsolidirani izvještaj priprema Centralna banka BiH.

U FBiH, kantonalni MFIN-ovi konsolidiraju financijske izvještaje na kantonalnoj razini, a Federalni MFIN na federalnoj. Federalni MFIN Vladi upućuje periodične konsolidirane financijske izvještaje za sve razine vlasti (Federacija, kantoni, općine i izvanproračunski fondovi) u roku 40 dana po isteku obračunskog razdoblja, a za razdoblje od 1. siječnja/prosinca do 31. prosinca/decembra do 25. travnja/aprila tekuće godine. Izvještaji ne uključuju DP-e, a konsolidacija se provodi ručno.

U RS BiH, konsolidirane GFI-je sastavljaju sljedeće jedinice vlasti u skladu sa Zakonom o budžetskom sistemu i Pravilnikom o finansijskom izvještavanju budžetskih korisnika:

- ◆ Korisnici koji se financiraju iz budžeta RS BiH na središnjoj razini.
- ◆ Korisnici koji se financiraju iz budžeta opština / gradova na podržavnoj razini.

KFI-ji određene jedinice vlasti sadrže financijske izvještaje svih zavisnih budžetskih korisnika (koji su u njihovoj nadležnosti). Osim toga, KFI-ji sadrže knjigovodstvenu vrijednost neto imovine drugih subjekata (financijski i nefinancijski subjekti javnog sektora koji nisu budžetski korisnici) koji su pod kontrolom ili značajnim utjecajem dotične jedinice vlasti. MFIN RS BiH posvećen je kontinuiranom unaprjeđenju obuhvata konsolidacije.<sup>22</sup>

Financijski izvještaji budžetskih korisnika objedinjuju se po linijskom principu („linija po linija“), u skladu s odredbama IPSAS-a 35 „Konsolidirani financijski izvještaji“. Postupak konsolidacije uključuje i eliminaciju učinaka transakcija provedenih između konsolidiranih subjekata kako bi se izbjeglo udvostručavanje.

Na financijske izvještaje drugih subjekata javnog sektora (profitna i neprofitna pravna lica osim budžetskih korisnika) ne primjenjuje se konsolidacija u okviru IPSAS-a 35. Ti se subjekti mogu uvrstiti u KFI-je pribrajanjem neto imovine/kapitala iz bilanci stanja dotičnih subjekata konsolidiranoj bilanci stanja jedinice vlasti pod čijom su kontrolom ili značajnim utjecajem.

<sup>22</sup> U cilju potpunog obuhvata u narednim godinama uložiti će se znatni naponi da se zdravstvene ustanove uključe u konsolidirane izvještaje RS BiH, opština, gradova i fondova. Taj se proces odvija u skladu s reformom zdravstvenog sektora, koja bi, između ostalog, trebala dovesti do uvođenja zdravstvenih ustanova u trezorski sistem poslovanja i konsolidaciju. Za sada šest zdravstvenih ustanova sudjeluje u pilot projektu.

U kontekstu pripreme godišnjih KFI-ja budžetskih korisnika, SUFI sadrži podatke o većini budžetskih korisnika (više od 90 posto). Za ostale budžetske korisnike i zavisne subjekte, podaci za KFI-je prenose se iz Excel tablica i istovremeno se unose u poseban modul SUFI-ja, pod nazivom „Glavna knjiga za konsolidaciju“. Sveobuhvatni godišnji KFI-ji korisnika koji se financiraju iz budžeta RS BiH, opština, gradova i fondova sastavljaju se uz pomoć Excel tablica.

## 4.7 Transparentnost i odgovornost

Svi financijski izvještaji (kvartalne odobrava Vijeće ministara, a polugodišnje i godišnje Parlamentarna skupština BiH) objavljuju se na službenim internetskim stranicama MFT-a. Na godišnji izvještaj o izvršenju budžeta institucija BiH, kao i pojedinačne izvještaje budžetskih korisnika primjenjuje se vanjska revizija koju obavlja Ured za reviziju institucija BiH. Entitetski uredi za reviziju obavljaju godišnju reviziju na razini entiteta, a kantonalne institucije u skladu s planom revizije.

Jačanje transparentnosti i odgovornosti PFM sustava odvija se uz pomoć sljedećih mjera:

- ◆ Budžet, rebalans budžeta i odluka o privremenom financiranju objavljuju se u Službenom glasniku/Službenim novinama u roku deset dana od usvajanja.
- ◆ Zakon o izvršenju budžeta objavljuje se u Službenom glasniku/Službenim novinama u roku deset dana od usvajanja.
- ◆ Sve odluke o korištenju sredstava tekuće rezerve koje odobrava Vlada objavljuju se u Službenom glasniku/Službenim novinama u roku deset dana od donošenja odluke Vlade.
- ◆ Periodični i godišnji izvještaji o izvršenju budžeta objavljuju se na službenim internetskim stranicama Federalnog MFIN-a u roku deset dana od podnošenja.
- ◆ Odluke o dugu i zaduživanju objavljuju se u Službenom glasniku/Službenim novinama u roku deset dana od donošenja.

Interna revizija u Federaciji obavlja se uspostavljanjem jedinica unutarnje revizije unutar organizacija koje ispunjavaju jedan od potrebnih uvjeta, i u skladu sa Zakonom o internoj reviziji u javnom sektoru FBiH. Za organizacije koje ne ispunjavaju uvjete, internu reviziju obavljaju jedinice interne revizije osnovane u ministarstvima financija, tj. odjeli za financije.

Korisnici koji se financiraju iz budžeta RS BiH dužni su do kraja veljače/februara svake izvještajne godine podnijeti godišnje izvještaje nadležnom ministarstvu ili MFIN-u RS BiH, ako nisu u nadležnosti ni jednog ministarstva. Nakon objedinjavanja podataka, nadležno ministarstvo sastavlja objedinjeni izvještaj i podnosi ga MFIN-u najkasnije do 10. ožujka/marta. MFIN sastavlja godišnje KFI-je korisnika koji se financiraju iz budžeta RS BiH za prethodnu godinu do 30. travnja/aprila i dostavlja ih u registar financijskih izvještaja (Registar) koji vodi Agencija za posredničke, finansijske i informatičke usluge i Glavna služba za reviziju javnog sektora, u svojstvu VRI-ja RS BiH.

Korisnici koji se financiraju iz budžeta JLSU-a nadležnom odjelu za financije dostavljaju propisane obrasce godišnjih izvještaja do kraja veljače/februara tekuće godine za prethodnu izvještajnu godinu. Odjeli JLSU-a MFIN-u RS BiH dostavljaju pripremljene godišnje (konsolidirane) financijske izvještaje za prethodnu godinu najkasnije do 5. travnja/aprila tekuće godine, uz obavezno dostavljanje istih izvještaja u registar Agencije za posredničke, finansijske i informatičke usluge do 30. travnja/aprila tekuće godine.

Mjerodavni odjeli za financije fondova obaveznog socijalnog osiguranja dužni su pripremiti obrasce godišnjih financijskih izvještaja, koje prethodno odobravaju upravni odbori fondova, te ih dostaviti u registar Agencije za posredničke, finansijske i informatičke usluge do kraja veljače/februara tekuće godine za prethodnu godinu (jer se ne smatraju konsolidiranim izvještajima). Fondovi obaveznog socijalnog osiguranja također su dužni MFIN-u dostaviti financijske izvještaje za prethodnu godinu najkasnije do 5. travnja/aprila tekuće godine.

Nadalje, u skladu sa Zakonom o budžetskom sistemu, MFIN RS BiH Vladi dostavlja kvartalne konsolidirane izvještaje o izvršenju budžeta, a Vlada Narodnoj skupštini upućuje polugodišnje i godišnje izvještaje.<sup>23</sup> Konsolidirani izvještaji o izvršenju budžeta RS BiH, koje usvoji Narodna skupština, objavljuju se na službenim internetskim stranicama MFIN-a.

U skladu s odredbama Zakona o reviziji javnog sektora RS BiH, VRI RS BiH ima obavezu obavljati financijske revizije, revizije učinka i druge specifične revizije.<sup>24</sup> Funkcija revizije VRI-obuhvaća:

- ◆ Narodnu skupštinu.
- ◆ Ured predsjednika.
- ◆ Vladu, ministarstva i druge organe RS BiH.
- ◆ Organizacije i institucije koje se financiraju iz budžeta.
- ◆ Fondove i druge vanbudžetske institucije osnovane zakonom.
- ◆ Budžete opština i gradova.
- ◆ Bilo koja sredstva koja su bilo kojoj instituciji obezbijeđena za realizaciju projekata od strane međunarodnih organizacija, kao zajam ili donacija za RS BiH.
- ◆ Sredstva dodijeljena iz budžeta institucijama ili organizacijama, kao i javnim ili drugim preduzećima u kojima država ima direktni ili indirektni vlasnički udio.

VRI primjenjuje međunarodne standarde vrhovnih revizijskih institucija (ISSAI), koje objavljuje Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI).

U skladu sa Zakonom o sistemu internih financijskih kontrola u javnom sektoru RS BiH uređeno je sljedeće: (i) sistem internih financijskih kontrola u javnom sektoru, (ii) interne revizije u javnom sektoru i (iii) financijsko upravljanje i kontrola, metodologija, standardi i druga pitanja koja se odnose na uspostavljanje, razvoj i primjenu internih financijskih kontrola.<sup>25</sup> U svojem radu interni revizori primjenjuju međunarodne standarde za profesionalno obavljanje interne revizije, koje objavljuje Institut internih revizora.

<sup>23</sup> Osim korisnika koji se financiraju iz budžeta RS BiH, konsolidirani izvještaj također sadrži neke budžetske korisnike koji posluju izvan GKT-a i imaju vlastite transakcijske račune.

<sup>24</sup> "Službeni glasnik RS BiH", br. 98/05 i 20/14

<sup>25</sup> "Službeni glasnik RS BiH", br. 91/16.



## 5

## Opis PSA reforme i stanje provedbe

U veljači/februaru 2021. Vijeće Ministara BiH usvojilo je Strategiju unapređenja PFM-a u institucijama BiH za period 2021. – 2025. Uz ostale mjere strategija uključuje mjeru „Unapređenja računovodstva i financijskog izvještavanja“ s aktivnostima koje uključuju pripremu smjernica za primjenu IPSAS-a, pripremu standarda za konsolidirano financijsko izvještavanje te razvoj i jačanje računovodstvene profesije u institucijama BiH.

U skladu s odlukom o osnivanju radne grupe za razvoj strategije, dotična je radna grupa zadužena za praćenje i Vijeću ministara podnosi godišnje izvještaje o aktivnostima u provedbi reforme.

U skladu sa strateškim okvirom reforme javne uprave (RJU) predviđeno je da svaka razina vlasti, u skladu s ustavnim nadležnostima, razvije vlastitu strategiju PFM-a u kojoj će utvrditi strateški okvir za reformu upravljanja javnim financijama u BiH.

To je druga reforma PFM-a u institucijama BiH, koja predstavlja nastavak aktivnosti iz perioda 2017. – 2020. U oblasti budžeta i računovodstva provodile su se sljedeće prethodne reforme i projekti:

- ◆ **Jačanje PFM-a.** Projekt se provodio u periodu 2005. – 2011. Reforma je uključivala uvođenje srednjoročnog planiranja budžeta, uvođenje metodologije u 10 koraka i izradu priručnika za pripremu budžeta.
- ◆ **Jačanje javnih financija.** U periodu 2013. – 2015. projekt se bavio redefiniranjem budžetskog programa i pokazatelja učinka, uvedena je klasifikacija funkcija države (COFOG) i ažuriran RP/KP/KO.

- ◆ **Sustav za planiranje budžeta i upravljanje informacijama.** Tijekom procesa reforme u MFT-u je stvorena centralizirana baza podataka koja budžetskim korisnicima omogućuje izravan pristup. Također unapređuje točnost i kvalitetu budžeta te skraćuje vrijeme njegove pripreme, smanjuje troškove upravljanja i koordinacije državnih financijskih poslova.

Mjerodavne institucije FBiH još nisu uvele IPSAS-e u računovodstvo i reviziju u okviru strategije reforme PFM-a u javnom sektoru za period 2021. – 2025., ali uvođenje i primjenu IPSAS-a planiraju u bliskoj budućnosti. Pri će korak u tom procesu biti analiza nedostataka, kojom će se dobiti preporuke za promjene koje je potrebno uvesti u zakonski okvir i računovodstvene politike koje će biti usklađene sa standardima. Potom može započeti usklađivanje s kompliciranijim standardima, kao i utvrđivanje preduvjeta za zakonske i softverske promjene.

U cilju uvođenja IPSAS-a planira se provedba sljedećih aktivnosti:

- ◆ Za 2021. planirane su sljedeće aktivnosti: provedba analize postojećih zakona, izrada analize nedostataka, razvoj smjernica za uvođenje IPSAS-a, prevođenje IPSAS-a i početak provedbe smjernica – to će se odvijati u prvoj fazi 2021. i prva dva kvartala 2022.
- ◆ Aktivnosti u drugoj fazi provedbe smjernica planiraju se u zadnja dva kvartala 2022., u 2023. i prva dva kvartala 2024.
- ◆ Aktivnosti u trećoj fazi provedbe smjernica planiraju se za zadnja dva kvartala 2024. i 2025.

Provedbu reforme PSA-a nadzire Federalni MFIN.

RS BiH odlučio se za izravnu primjenu IPSAS-a putem zakonskih odredbi. MFIN RS BiH igra ključnu ulogu u provedbi dugoročnog procesa reforme PSA-a.

Zakon o računovodstvu iz 1993. prvi je zakonski propis kojim je uređena ova oblast u RS BiH. Višegodišnji proces reforme u oblasti računovodstva započeo je usvajanjem narednog zakona u 1999., kojim je prvi put uvedena primjena međunarodnih računovodstvenih standarda (IAS), koje objavljuje IASB, i međunarodnih revizijskih standarda (ISA), koje objavljuje IFAC. Prvi praktični korak prema obračunskom računovodstvu bilo je uvođenje trezorskog sistema poslovanja u 2002.

Zakon o računovodstvu i reviziji iz 2005. podupire i omogućuje daljnje jačanje obaveze nastavljanja primjene IAS-a u RS BiH, uključujući IFRS-e, objašnjenja i smjernica koje objavljuje IASB, i svih pratećih uputa, objašnjenja i smjernica koje objavljuje IFAC. Osim toga, zakon prvi put spominje IPSAS standarde, čija je primjena postala obavezna od 2006.

Glavne i značajne promjene u oblasti računovodstva i finansijskog izvještavanja u RS BiH uvedene su u 2011., donošenjem propisa kojima je osigurana značajna razina usklađenosti s pravnom stečevinom EU-a, kao i međunarodnim računovodstvenim standardima i standardima statističkog izvještavanja koje je donio EU. Na taj je način osigurana usporedivost finansijskih izvještaja opće namjene koje sastavljaju i prezentiraju subjekti javnog sektora s izvještajima koje prezentiraju drugi podnosioci izvještaja. Međutim, izmjena u priznavanju prihoda ostala je na snazi do 2013., kada je započela primjena IPSAS-a 23. U 2017. MFIN RS BiH objavio je nove propise kojima se uređuje sistem računovodstva i finansijskog izvještavanja budžetskih korisnika u cilju usklađivanja: (i) računovodstvenih praksi sa zahtjevima novih i izmijenjenih IPSAS-a i (ii) analitičkog RP-a/KP-a/KO-a s klasifikacijama prema GFS-u 2014 i Europskom sustavu nacionalnih i regionalnih računa (ESA) 2010.



## 6

## Utjecaj provedbe PSA reforme na druge sustave

Provedbom Strategije unapređenja PFM-a u institucijama BiH (2021. – 2025.), na kojoj će se temeljiti primjena međunarodnih računovodstvenih standarda u praksi, stvorit će se uvjeti za odgovarajuće fiskalne i financijske izvještaje koje će direktno koristiti statističke i druge institucije. Osigurat će se sveobuhvatnost i usporedivost podataka te uključivanje podataka za pripremu konsolidiranih fiskalnih i financijskih izvještaja na nacionalnoj razini.

Reforma PSA-a imat će utjecaj na sve aspekte PFM-a, a detaljniji utjecaji bit će definirani u izradi analize nedostataka i smjernica za uvođenje IPSAS-a.

Računovodstveni sustav će: (i) biti integriran s drugim sustavima, (ii) pružiti potporu planiranju i izvršenju budžeta, evidentirati naplatu poreza i porezna potraživanja i (iii) osigurati čvrst temelj za prikupljanje podataka potrebnih za GFS, izvještavanje o stanju duga i upravljanju javnim investicijama. Jedinstveni

integrirani RP/KP/KO, dovoljno detaljno i na odgovarajući način strukturiran kako bi se ispunili višestruki zahtjevi za informacijama, još je jedan alat koji općenito direktno utječe na razne komponente sustava PSA-a i PFM-a.

Revizijom financijskih izvještaja ocjenjuje se pouzdanost i usklađenost s IPSAS-ima. Preporuke revizije pridonose dosljednijoj primjeni IPSAS-a, kao i unapređenju cjelokupnog PSA sustava.



# 7

## Izazovi i lekcije naučene u provedbi PSA reforme

Osnovna reforma javnih financija u BiH provedena je u periodu 2000. – 2005. kada je uveden trezorski sistem poslovanja na svim razinama vlasti u javnom sektoru i proveden prijelaz na modificiranu obračunsku osnovu u računovodstvu. Iskustvo je pokazalo da su reforme javnih financija znatno uspješnije ako se provode uz pomoć odgovarajućih IT rješenja.

Primjena IPSAS-a je složen proces koji će zahtijevati određenu razinu znanja o IPSAS-ima, tj. izobrazbu kadrova i učenje iz iskustava zemalja koje su tu reformu provele. Zbog visokih troškova provedbe reforme, pretpostavljamo da će biti potrebna međunarodna finansijska pomoć.

RS BiH primjenjuje pristup kontinuiranog unapređenja PSA-a i ima praktično iskustvo u provedbi IPSAS-a. Na temelju tog iskustva, ostvarenih postignuća i proizašlih poteškoća, može se zaključiti da je reforma PSA-a dugotrajan proces. Međutim, moguće je uštedjeti na vremenu uz odgovarajući strateški pristup i integriranu reformu svih PFM elemenata. Treba razmisliti o sinkronizaciji jer će u protivnom rezultati ostvareni napretkom u samo jednom segmentu imati ograničenu iskoristivost.

MFIN RS BiH igra ključnu ulogu u procesu reforme. Primjena IPSAS-a vrlo je kompleksna i ne treba očekivati da će računovođe u malim institucijama budžetskog sektora u potpunosti razumjeti sve zahtjeve IPSAS-a. Stoga je primjenu IPSAS-a nužno operacionalizirati putem propisa, uputa i postupaka te osigurati kontinuirano jačanje kapaciteta računovođa u budžetskom sektoru.

Drugi je preduvjet uspjeha odgovarajući IT sustav, i jedinstveni integrirani RP/KP/KO za budžetske korisnike čija strukture može ispuniti zahtjeve IPSAS-a. Bez obzira na to koliko je važna primjena obračunske osnove, ne treba zanemariti evidenciju temeljenu na gotovinskoj osnovi jer se potpuni podaci mogu dobiti samo kombinacijom izvještaja koji se temelje na objema osnovama.

## 8

**Sljedeći koraci u provedbi PSA reforme**

Kako je prethodno navedeno, pripremljena je Strategija unaprjeđenja PFM-a u institucijama BiH za period 2021. – 2025., a jedna je od aktivnosti priprema odgovarajućih standarda za konsolidirano fiskalno izvještavanje kao i jačanje kapaciteta i unapređenje fiskalne konsolidacije na svih razinama vlasti BiH, na koji način će se stvoriti uvjeti za cjelokupno fiskalno izvještavanje na nacionalnoj razini.

Prvi je korak u provedbi PSA reforme izrada analize nedostataka, u kojoj će se dobiti jasne preporuke o potrebnim izmjenama i dopunama zakonskog okvira i računovodstvenih politika koje je potrebno uskladiti s IPSAS-ima. Analiza se planira za 2021.

Bit će potrebno nastaviti razvoj i unapređenje računovodstva i financijskog izvještavanja u javnom sektoru uz pomoć kvalitetnije primjene IPSAS-a. Kako bi se taj cilj postigao, bit će potrebno održati kontinuirano prevođenje IPSAS-a i revidiranje postojećih propisa u oblasti PSA-a i financijskog izvještavanja, uključujući primjenu novih IPSAS-a. Također je potrebno aktivno raditi na prevladavanju slabih karika između različitih modula postojećeg sustava. Usvajanjem Strategije PFM-a za period 2021. – 2025. RS BiH utvrđene su konkretne aktivnosti i mjere za unapređenje PSA-a.



## 9

## Primljena međunarodna pomoć

U tijeku je europski projekt „Nastavak podrške PFM-u“, čiji su korisnici ministarstva financija na državnoj i entitetskoj razini. Jedna je od aktivnosti revidiranje i izrada zakonskih propisa namijenjenih prijelazu na potpunu primjenu obračunske osnove, tj. primjenu IPSAS-a.

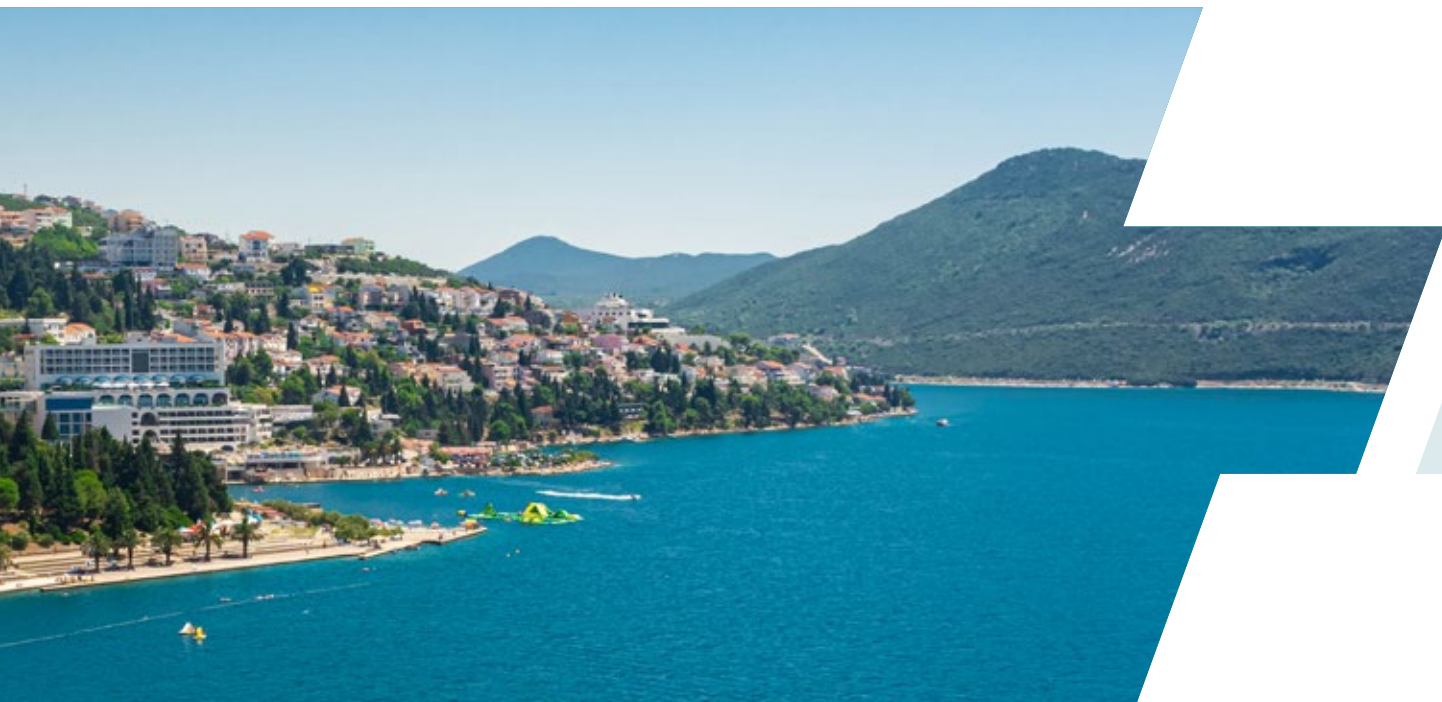
U okviru ovog projekta planira se izrada smjernica za prijelaz na potpuno obračunsko računovodstvo, koje će također uključivati preporuke o dinamici, odabiru i primjeni IPSAS-a.

Neke od ostalih aktivnosti koje se ne odnose na standarde su:

- ◆ Priprema metodologije integriranog budžetskog sistema povezane s javnom politikom i

- ◆ Priprema i provedba akcijskih planova za definiranje budžetskih programa temeljenih na politici i drugih aktivnosti u vezi s programskim budžetom.

Federalni MFIN trenutačno pregovara s međunarodnim financijskim institucijama o osiguravanju donatorskih sredstava za provedbu reforme. Od travnja/aprila 2017. i u dvije naredne godine, u suradnji s misijom tehničke pomoći MMF-a, izvještajni obrasci za sve razine vlasti FBiH uspješno su usklađeni s klasifikacijama MMF-a i ESA-e 2010. MFIN RS BiH nije koristio međunarodnu pomoć za primjenu IPSAS-a.







# GRUZIJA



|                                                     |     |
|-----------------------------------------------------|-----|
| 1. Uvod                                             | 90  |
| 2. Struktura i funkcioniranje javnog sektora        | 90  |
| 3. Proračunski sustav                               | 92  |
| 4. Računovodstveni sustav                           | 93  |
| 5. Opis PSA reforme i stanje provedbe               | 96  |
| 6. Utjecaj provedbe PSA reforme na druge sustave    | 98  |
| 7. Izazovi i lekcije naučene u provedbi PSA reforme | 99  |
| 8. Sljedeći koraci u provedbi PSA reforme           | 100 |
| 9. Primljena međunarodna pomoć                      | 101 |



# 1

## Uvod

Republika Gruzija (RG) smještena je u jugozapadnom dijelu Kavkaza, na istočnoj obali Crnog mora. Glavni je grad Gruzije Tbilisi, a službeni jezik gruzijski. Površina zauzima 69.700 četvornih kilometara, a nacionalna valuta je lari (GEL). Na sjeveru RG graniči s Rusijom, na jugu s Turskom i Armenijom, a na jugoistoku s Azerbajdžanom.

Ostali opći podaci o RG-u su sljedeći:

- ◆ Stanovništvo: 3,7 milijuna.
- ◆ BDP, izražen u tekućim dolarima: 15,9 milijardi.
- ◆ BDP po stanovniku, izražen u tekućim dolarima: 4.275.
- ◆ Očekivana životna dob od rođenja: 74,1.

# 2

## Struktura i funkcioniranje javnog sektora

### 2.1 Politički sustav, upravno-teritorijalno i fiskalno uređenje

RG je demokratska republika. Najviše zastupničko tijelo RG-a je Parlament, koji obnaša zakonodavnu vlasti. RG ima predsjednika koji osigurava funkcioniranje zemlje u okviru ovlasti koje su mu dodijeljene Ustavom RG-a. Najviše tijelo izvršne vlasti je Vlada, koja provodi unutarnju i vanjsku politiku. Vlada se sastoji od premijera i ministara i odgovorna je Parlamentu.

Temelji upravno-teritorijalnog uređenja RG-a utvrđeni su Ustavom. Vlada ima ovlast imenovati državne povjerenike (guvernere) koji zastupaju upravno-teritorijalne jedinice RG-a. Građani RG-a rješavaju pitanja od lokalnog značaja putem predstavnika LSU-a i izvršnih tijela.

RG ima šest vrsta poreza, od kojih je pet namijenjeno za državu, a jedan za LSU (porez na promet nekretnina), a svima upravlja i naplaćuje ih Porezna uprava (PU) MFIN-a. Prihodi koji se naplaćuju u vidu poreza na promet nekretnina dostavljaju se pripadajućim općinama. U skladu sa Zakonom o proračunu, u



proračune autonomnih republika prenosi se određeni dio prihoda ostvarenih u vidu poreza na dohodak. Općine su mjerodavne za uvođenje lokalnih poreza i postavljanje stopa u skladu sa zakonom.

Općine su samoupravne jedinice i javnopravna tijela. Na prijedlog Vlade Parlament donosi odluku o osnivanju, ukidanju ili izmjeni granica samoupravne jedinice. Državna vlast i samoupravne jedinice imaju zasebne ovlasti. Samoupravne jedinice imaju vlastite, potpune i isključive ovlasti, utvrđene organskim zakonom. Imaju svoju imovinu i financije te samostalno određuju svoj organizacijski ustroj u skladu s organskim zakonom.

RG ima jedanaest ministarstava, jedan Ured državnog ministra, 69 općina, dvije autonomne republike – Abzahija i Adžarija – i 352 DP-a. 179 DP-a je u vlasništvu državne vlade, a preostalih 173 u vlasništvu LSU-a. DP-i su osnovani za učinkovito obavljanje osnovnih funkcija države. Njihova prisutnost može značajno odrediti stabilnost raznih privrednih sektora i pridonijeti održivom razvoju zemlje, a razlikuju se ovisno o području svoje djelatnosti. Neki su od najvažnijih sektora: (i) promet, (ii) logistika, (iii) komunikacije, (iv) zdravlje, (v) graditeljstvo i (vi) turizam.

PU – javnopravno tijelo koje upravlja porezima i pristojbama, kao i poreznim i carinskim kontrolama – ustrojbeni je dio MFIN-a. Sastoji se od ustrojbenih jedinica koje sačinjavaju jedinstveni centralizirani sustav usluga, a svoje dužnosti obavlja diljem RG-a. Međunarodni ugovori koje ratificira Parlament nakon čega stupaju na snagu imaju veću pravnu snagu od nacionalnih poreznih zakona.



## 2.2 Aktualne PFM reforme

Prioriteti gruzijskog programa PFM reforme su unaprjeđenje upravljanja proračunom, trezorskih aktivnosti i cjelokupnog financijskog sustava njihovim usklađivanjem s IPSAS-ima.

U različitim PFM područjima ostvaren je znatan napredak:

- ◆ U 2005. uspostavljen je JRR/JRT koji je znatno unaprijeđen u 2015. i od tada pokriva lokalne subjekte i druge institucije.
- ◆ Od 2008. koristi se priručnik statistike državnih financija MMF-a koji je ažuriran u 2019.

- ◆ Uvedene su jedinstvene trezorske brojčane oznake za poreze.
- ◆ Državni ured za reviziju, u svojstvu VRI-ja, pretvoren je u modernu ustanovu koja obavlja financijsku reviziju, reviziju usklađenosti i reviziju učinka u skladu s ISSAI-jima.
- ◆ Uspostavljena je zakonska i metodološka osnova za unutarnje revizije, koja se provodi na državnoj razini, uključujući općine.
- ◆ Unaprjeđen je sustav unutarnjih kontrola i računovodstva, s potpuno funkcionalnim elektroničkim modulima za proračun, riznicu, dug i druga srodna područja.
- ◆ Nabava na razini države i općina provodi se putem elektroničkog sustava javne nabave RG-a.
- ◆ Riznica MFIN-a prešla je na aktivno upravljanje novčanim sredstvima (izrada projekcija i investicije) u 2017., zbog čega je došlo do priljeva na stotine milijuna dodatnih prihoda u larima u državni proračun.
- ◆ Aktivno se razvija proces primjene IPSAS-a.

Navedene aktivnosti zajedno s drugim važnim reformama na državnoj i lokalnoj razini pridonijele su financijskoj stabilnosti i razvoju privrede RG-a.

## 3

## Proračunski sustav

### 3.1 Nadležna tijela

Zakonom o proračunu definirani su i uređeni principi oblikovanja proračunskog sustava, kao i pravila pripreme, revidiranja, usvajanja i izvršenja proračuna te proračunskog izvještavanja.

Sljedeća su tijela nadležna za pripremu, revidiranje, usvajanje i izvršenje proračuna, kao i proračunsko izvještavanje:

- ◆ Za državni (središnji) proračun – Vlada.
- ◆ Za proračune autonomnih republika – najviše izvršno tijelo dotičnih republika.
- ◆ Za proračune JLSU-a – izvršno tijelo mjerodavnog LSU-a.

Državni ured za reviziju zadužen je za nadzor izvršenja svih proračuna i potrošnje proračunskih alokacija.

### 3.2 Proračunska osnovica i pristup

Izvršenje proračuna središnje države, autonomnih republika, JLSU-a, kao i proračuna javnopravnih tijela i nepoduzetničkih (neprofitnih) pravnih osoba predviđenih Zakonom o proračunu temeljeno je na gotovinskoj osnovi.

Planiranje i izvršenje proračuna temelji se na programskoj klasifikaciji. U programskom proračunu sredstva se raspoređuju po prioritetima i programima/potprogramima. Alokacije sadrže informacije o programima/potprogramima, njihovim očekivanim rezultatima i pokazateljima procjene učinka, te informacije o kapitalnim projektima. Metodologiju potrebnu za izradu programskog proračuna odobrava ministar financija u suglasnosti s parlamentarnim Odborom za financije i proračun.

## 4.1 Nadležna tijela

### 4.1.1 Tijela za utvrđivanje standarda/regulator

U 2005. Uprava za riznicu MFIN-a dobila je mandat za vođenje reformi računovodstva i izvještavanja u javnom sektoru, u koju je svrhu unutar Državne riznice ustrojen Odjel za računovodstvenu metodologiju. U skladu sa Zakonom o proračunu, odjel je odgovoran za razvoj metodologije financijskog računovodstva i izvještavanja u skladu s međunarodnim računovodstvenim standardima i standardima financijskog izvještavanja.<sup>26</sup> U cilju olakšavanja reforme računovodstva u javnom sektoru osnovan je Odbor za gruzijske računovodstvene standarde za javni sektor (engl. Georgian Public Sector Accounting Standards Bord, GPSASB), kao vladino savjetodavno tijelo s predstavnicima subjekata javnog sektora, nadležno za davanje preporuka u oblasti PSA-a i izvještavanja.

### 4.1.2 Sastavljač financijskih izvještaja

Na razini središnjeg proračuna, subjekti javnog sektora sastavljaju godišnje financijske izvještaje u skladu s onim IPSAS-ima koji su već direktno usvojeni putem nacionalnih propisa. Po isteku izvještajne godine, potrošačke jedinice moraju MFIN-u dostaviti svoje godišnje KFI-je do 1. travnja/aprila sljedeće godine.<sup>27</sup> Na temelju tih informacija, MFIN sastavlja KFI-je korisnika središnjeg proračuna do 1. srpnja/jula, koji se objavljuju na službenim internetskim stranicama riznice.<sup>28</sup>

Korisnici lokalnih proračuna sastavljaju izvještaje koji sadrže računovodstvene informacije u skladu s njihovim računovodstvenim smjernicama/smjernicama za izvještavanje, temeljenima na GFS okviru MMF-a i proračunskim klasifikacijama. Zavisni subjekti te izvještaje prezentiraju maticama, tj. subjektima u čijoj su nadležnosti. Od 2021. na razini središnje i lokalne države primjenjuju se standardi računovodstva i izvještavanja temeljeni na IPSAS-ima.



### 4.1.3 Ovjerovitelj financijskih izvještaja

Financijske izvještaje subjekata javnog sektora na središnjoj i lokalnoj razini odobravaju direktori, a potom se dostavljaju maticama, odnosno subjektima u čijoj su nadležnosti. Na razini središnjeg proračuna, KFI-je sastavljaju potrošačke jedinice, potpisuju ih direktori i potom se dostavljaju riznici. Na razini lokalnog proračuna, potrošačke jedinice sastavljaju KFI-je koje odobravaju državni povjerenici

<sup>26</sup> U Zakonu o proračunu nije točno navedeno koje standarde riznica treba koristiti pri izradi propisa o računovodstvu i izvještavanju. U propisima, koje odobrava MFIN, naznačeno je da se temelje na obračunskim IPSAS-ima.

<sup>27</sup> Potrošačke jedinice su proračunske organizacije navedene na prvoj razini programske proračunske klasifikacije.

<sup>28</sup> Korisnici koji se financiraju iz središnjeg proračuna su: (i) potrošačke jedinice i druge tipične proračunske organizacije, kojima nije dopušteno obavljati privredne djelatnosti, (ii) javnopravna tijela koja imaju pravo na ostvarivanje dobiti i (iii) nepoduzetničke, neprofitne pravne osobe.



(guverneri) ili rukovoditelji dotičnih jedinica i potom se dostavljaju riznici.<sup>29</sup> Na temelju tih informacija riznica priprema KFI-je korisnika koji se financiraju iz središnjeg proračuna, koji sadrže financijske informacije o korisnicima lokalnog proračuna. KFI-je odobrava čeona osoba riznice, koji se, za potrebe transparentnosti i odgovornosti, objavljuju na službenim internetskim stranicama riznice svake godine.

## 4.2 Računovodstvena osnova

Okvir računovodstva i izvještavanja subjekata središnje države temelji se na potpunoj primjeni obračunske osnove. RP/KP/KO je u skladu sa svim zahtjevima primjene IPSAS-a temeljenih na obračunskoj osnovi, uzimajući u obzir relevantnost dotičnih standarda u gruzijskom kontekstu.<sup>30</sup>

Okvir računovodstva i izvještavanja subjekata lokalne države temelji se na djelomičnoj primjeni obračunske osnove, u skladu s kojom se rashodi od razmjenskih transakcija evidentiraju na obračunskoj osnovi, a prihodi i rashodi od nerazmjenskih transakcija na gotovinskoj osnovi. RP/KP/KO obuhvaća račune koji su usklađeni s klasifikacijama temeljem MMF-ovog GFSM-a, pa se transakcije mogu evidentirati na temelju djelomične primjene obračunske osnove. Počevši od 2021. za okvir računovodstva i izvještavanja (uključujući RP/KP/KO) subjekata lokalne države također se u potpunosti primjenjuje obračunska osnova.

## 4.3 Integrirani informacijski sustav financijskog upravljanja

Uspostavljen je centralizirani informacijski sustav financijskog upravljanja u javnom sektoru (engl. PFMIS), koji uključuje sve subjekte javnog sektora na razini središnjeg i lokalnog proračuna (osim javnih škola i vrtića). Cilj je sustava osigurati transparentnost i odgovornost u oblasti javne potrošnje, povećati

učinkovitost i efikasnost subjekata javnog sektora te pripremiti informacije koje će biti korisne za potrebe donošenja odluka.

Kako bi sve informacije koje se odnose na financije javnog sektora bile na jednom mjestu, sustav objedinjuje sljedeće module: (i) priprema i izvršenje proračuna, (ii) JRR/JRT, (iii) upravljanje dugom, (iv) računovodstvo i izvještavanje s djelomično razvijenim GKT-om, (v) nabava i (vi) elektronički sustav upravljanja ljudskim resursima (engl. eHRMS).

U svrhu daljnjeg razvoja informacijskog sustava predviđena je provedba sljedećih aktivnosti:

- ◆ Proširenje sustava u cilju obuhvata onih subjekata javnog sektora, koji su za sada izvan PFMIS-a (javne škole i vrtići).
- ◆ Unaprjeđenje i pojednostavljenje poslovnih procesa i modernizacija funkcionalnosti.
- ◆ Uvođenje GKT-a na potpuno funkcionalnoj obračunskoj osnovi, iz kojeg će se dobiti informacije na obračunskoj osnovi na centraliziranim i decentraliziranim razinama vlasti.

GKT će omogućiti dobivanje obračunskih informacija o imovini, obavezama, neto imovini/vlastitim izvorima (kapitalu), prihodima i rashodima subjekata javnog sektora u stvarnom vremenu, uz pomoć RP-a/KP-a/KO-a temeljenog na IPSAS-ima. U ovom je trenutku GKT djelomično razvijen i obuhvaća sve rashode i porezne prihode na obračunskoj osnovi. Čim sustav bude potpuno razvijen, dobit će se obračunske informacije temeljene na IPSAS-ima o svim pojedinačnim subjektima i državi u cjelini.

## 4.4 Upravljanje imovinom

Ne postoji samostalni ili integrirani sustav upravljanja imovinom. Subjekti javnog sektora vode evidenciju o imovini u vlastitim sustavima računovodstva i izvještavanja. Neki imovinu evidentiraju u vlastitom računovodstvenom softveru, a neki knjigovodstvene podatke unose ručno. Subjekti javnog sektora obično vode evidenciju o imovini koju koriste za vlastite potrebe. Evidencija o nefinancijskoj imovini na

<sup>29</sup> Tim izvještajima najviše su obuhvaćene informacije o izvršenju proračuna, a ne toliko informacije o financijskom izvještavanju.

<sup>30</sup> U primjeni su sljedeći IPSAS-i: IPSAS 1, 2, 3, 4, 5, 9, 12, 13, 14, 16, 17, 19, 20, 21, 23, 24, 26, 31, 32, 34, 35, 36, 37 i 39.

državnoj i lokalnoj razini vodi se u raznim registrima javne imovine, u kojima je evidencija o raznim vrstama dugotrajne imovine, kao što su građevinski objekti, zemljište, mineralni resursi, energetske resursi, imovina kulturne baštine (umjetnička djela, spomenici itd.) ili infrastrukturna imovina (mostovi, ceste itd.).

Vlada vodi evidenciju o udjelima u svim kategorijama financijske imovine, koja se prvenstveno priznaje po visini plaćenih doprinosa (trošak stjecanja), a u rijetkim slučajevima po fer (tržišnoj) vrijednosti. Ta financijska imovina priznaje se u financijskim izvještajima MFIN-a i drugih agencija u čijem je posjedu.

## 4.5 Izvještavanje o stanju duga

MFIN je zadužen za potpune, usklađene informacije o inozemnom dugu države (bilateralni i multilateralni zajmovi, euroobveznice koje izdaje Vlada), državnim garancijama i unutarnjem dugu države (trezorski zapisi, trezorske obveznice, državne obveznice i slične transakcije). U skladu sa Zakonom o javnom dugu, MFIN Gruzijskoj narodnoj banci dostavlja informacije o javnom dugu i zajmovima za koje su izdane državne garancije. Jednom mjesečno MFIN Parlamentu, Vladi i Gruzijskoj narodnoj banci dostavlja informacije o statistici javnog duga (bilanca stanja, isplate, grantovi itd.). Izvještaji o izvršenju državnog proračuna koji se podnose Parlamentu sadrže informacije o javnom dugu (odnosno stanju javnog duga), promjenama u obavezama, isplatama i zbirne podatke o plaćanjima za servisiranje unutarnjeg i inozemnog duga. Financijski izvještaji MFIN-a također sadrže unutarnji i inozemni dug države.

Podaci o većini projekata JPP-a iskazani su u izvještaju o fiskalnom riziku u vidu potencijalnih obaveza. Ostale vrste potencijalnih obaveza i garancija evidentiraju se u godišnjim financijskim izvještajima proračunskih organizacija na razini državnog proračuna, u skladu s IPSAS-om 19 – *Rezerviranja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina*. Za potrebe iskazivanja potencijalnih obaveza i garancija, uputa sadrži relevantno „utvrđena salda“. Te se informacije obavezno moraju objaviti u bilješkama s objašnjenjima uz financijske izvještaje. Financijski izvještaji organizacija koje se financiraju iz središnjeg proračuna sadrže i druge obaveze, kao što su rezerviranja, primanja zaposlenih i leasing.

## 4.6 Konsolidacija

Još nije razvijen automatizirani sustav konsolidacije. Subjekti javnog sektora konsolidiraju se po fiskalnim aranžmanima na središnjoj i lokalnoj razini (potrošačke jedinice središnjeg proračuna obuhvaćaju sve zavisne subjekte), proračunskim organizacijama, javnopravnim tijelima i neprofitnim pravnim osobama.

Općine i autonomne republike upravljaju svim zavisnim subjektima u njihovoj nadležnosti uključujući javnopravna tijela i neprofitne pravne osobe. Zavisni subjekti dotičnim maticama u čijoj su nadležnosti dostavljaju svoje financijske i druge izvještaje, koje pak sastavljaju KFI-je i dostavljaju ih MFIN-u. Mali broj subjekata javnog sektora koristi računovodstveni softver, a većina te informacije konsolidira ručno.

MFIN sastavlja KFI-je korisnika središnjeg proračuna, koji u dodatku sadrže i financijske informacije općina i autonomnih republika.



## 4.7 Transparentnost i odgovornost

Subjekti koji se financiraju iz lokalnog proračuna izvještaje o računovodstvenim informacijama sastavljaju u skladu sa svojim računovodstvenim smjernicama/smjernicama za izvještavanje, koje se temelje na GFSM okviru, te ih prezentiraju općinama i autonomnim republikama u vremenskom roku koji određuju dotične matice u čijoj su nadležnosti.

GFI-ji proračunskih organizacija na razini središnjeg proračuna dostavljaju se Državnom uredu za reviziju na vanjsku reviziju.<sup>31</sup> Nema godišnje revizije godišnjih izvještaja o računovodstvenim informacijama općina i autonomnih republika. U cilju postizanja usporedivosti između okvira računovodstva i izvještavanja na razini cijelog javnog sektora, od 2021. primjena okvira računovodstva i izvještavanja temeljenog na IPSAS-ima postaje obavezna i za korisnike lokalnog proračuna.

## 5

### Opis PSA reforme i stanje provedbe

Reforma temeljem IPSAS-a u RG-u je započela u 2005., u koju je svrhu u Državnoj riznici osnovan Odjel za računovodstvenu metodologiju. U prijelaznom razdoblju reforme, uspostavljena je jedinstvena metodologija računovodstva i izvještavanja i RP/KP/KO za korisnike središnjeg i lokalnog proračuna. U drugoj fazi, RP/KP/KO je povezan s proračunskim klasifikacijama, koje se temelje na MMF-ovoj metodologiji.

U 2009. uz potporu Vlade RG-a i međunarodnih institucija, kao što je Svjetska banka, u gruzijskom javnom sektoru pokrenut je proces primjene IPSAS-a temeljenih na obračunskoj osnovi. Cilj reforme bio je: (i) jačanje PFM-a, (ii) uvođenje učinkovitijeg i transparentnijeg sustava računovodstva i izvještavanja u javnom sektoru i (iii) podizanje kvalitete financijskih izvještaja u skladu s IPSAS-ima.

Okvir obračunskog računovodstva i izvještavanja ima nekoliko prednosti, najvažnije od kojih su

transparentnost i razumljivost. Imajući to u vidu, u okviru projekta reforme PFM-a, Ukazom MFIN-a br. 701 od 3. studenoga/novembra 2009. izrađena je i odobrena Strategija primjene IPSAS-a. Strategijom je predviđena etapna primjena IPSAS-a temeljenih na obračunskoj osnovi do 2020. i objava revidiranih KFI-ja za to razdoblje. Prvotno je strategija bila namijenjena za korisnike središnjeg proračuna, a poslije je revidirana kako bi obuhvatila i lokalne razine vlasti (Ukaz MFIN-a br. 485 od 29. prosinca/decembra 2017.).

Od stupanja strategije na snagu, provedeno je nekoliko aktivnosti. U skladu sa službenim Memorandumom o razumijevanju između riznice i IFAC-a, IPSAS-i su prevedeni na gruzijski i objavljeni na službenim internetskim stranicama riznice gdje su dostupni svim zainteresiranim stranama. Sljedeći je korak bio uspostavljanje zakonskog okvira i tijela za utvrđivanje standarda unutar javnog sektora. U tu je svrhu osnovan GPSASB, kao savjetodavno tijelo

<sup>31</sup> Prema važećem Zakonu o Državnom uredu za reviziju, ta institucija još nije obavezna obavljati financijsku reviziju KFI-ja korisnika središnjeg proračuna.



Vlade s predstavnicima subjekata javnog sektora, mjerodavno za donošenje preporuka o problematici koja se tiče računovodstva i izvještavanja u javnom sektoru.

Provotno je donesena odluka o indirektnoj primjeni IPSAS-a u vidu nacionalnih propisa u skladu s ukazima MFIN-a. Taj je pristup omogućio povećanje kapaciteta računovođa u javnom sektoru te razvoj okvira računovodstva i izvještavanja na temelju IPSAS-a u cilju sastavljanja kvalitetnih financijskih izvještaja u javnom sektoru.

Do kraja 2019., nakon intenzivnih konzultacija i razgovora s međunarodnim stručnjacima i institucijama, donesena je odluka o direktnoj primjeni IPSAS-a bez izmjena ili odstupanja. U 2020. usvojeni su zakonski propisi o računovodstvu i izvještavanju, koji obuhvaćaju 24 IPSAS-a temeljenih na obračunskoj osnovi i odabranih po njihovoj relevantnosti za gruzijski javni sektor. Na temelju istih standarda također je razvijen RP/KP/KO. U skladu s navedenim standardima sastavljat će se KFI-ji za korisnike središnjeg proračuna, koji će također sadržavati konsolidirane financijske informacije korisnika lokalnog proračuna, na temelju njihove metodologije računovodstva i izvještavanja.

Za korisnike lokalnog proračuna primjena navedenih standarda i novog RP-a/KP-a/KO-a postala je obavezna od 2021. U okviru iste reforme, predviđeno je i sastavljanje KFI-ja, koji će sadržavati financijske informacije o središnjoj i lokalnoj razini vlasti.

Za potrebe odgovornosti i transparentnosti, od 2012. KFI-ji korisnika središnjeg proračuna

sastavljaju se i objavljuju jednom godišnje na službenim internetskim stranicama riznice, uzimajući u obzir zahtjeve za postupnu primjenu IPSAS-a temeljenih na obračunskoj osnovi.

U cilju podupiranja procesa primjene IPSAS-a u gruzijskom javnom sektoru, provedeno je nekoliko edukacija i programa jačanja kapaciteta za zaposlenike riznice i računovođe u javnom sektoru, uz tehničku pomoć međunarodnih organizacija i potporu Akademije MFIN-a. Odabrani edukatori također su održali edukacije o IPSAS-ima za računovođe u javnom sektoru. Riznica, zajedno s Akademijom MFIN-a, neprestano provodi edukacije i programe jačanja kapaciteta računovođa i financijskih stručnjaka u javnom sektoru u oblasti računovodstva i izvještavanja u javnom sektoru, u koju su svrhu razvijeni vrlo intenzivni tečajevi o teoriji i praksi IPSAS-a.

Neke informacije o napretku praćenja i evaluacije reformi sadržane su u izvještajima o reformi PFM-a, koji se dostavljaju u vidu dvaju dokumenata:

- ◆ Prvi dokument odnosi se na aktualni godišnji plan, koji pokriva sve potrebne aktivnosti, zadatke i mehanizme koje riznica planira provesti u okviru reforme primjene IPSAS-a tijekom godine.
- ◆ Drugi dokument prikazuje stanje provedbe planiranih aktivnosti i procjenu o predstojećim aktivnostima. U glavne funkcije GPSASB-a također se ubrajaju praćenje i evaluacija.



## 6

## Utjecaj provedbe PSA reforme na druge sustave

Provedba reforme u oblasti računovodstva i izvještavanja i prijelaz na primjenu međunarodnih standarda je širok i složen proces. Provedbi takve reforme treba pristupiti sistematično i dosljedno, što zahtijeva političku volju, široku uključenost zainteresiranih strana i tehničko znanje.

U slučaju RG-a, unaprjeđenje računovodstva i prijelaz na međunarodne standarde jedna je od najvažnijih tema u PFM programu i kako je navedeno u opisu reforme, jedan od prioriteta RG-a. Paralelno s reformom računovodstva, bilo je važno razviti izvještavanje o proračunu na osnovi učinka kao i tehničku i sadržajnu funkcionalnost upravljanja dugom.

U okviru gruzijskih reformi PFM-a, u tu je svrhu u nekim područjima ostvaren znatan napredak:

- ◆ Uvođenje GFSM-a 2001 i potom primjena GFSM-a 2014.
- ◆ Uspostavljanje i unaprjeđenje JRR-a/JRT-a.
- ◆ Pojednostavljenje upravljanja porezima putem jedinstvenih trezorskih brojčanih oznaka za poreze.
- ◆ Reforma unutarnje i vanjske revizije, službi za javnu nabavu i softvera za upravljanje dugom.



## 7

## Izazovi i lekcije naučene u provedbi PSA reforme

Tijekom procesa provedbe reforme PSA-a dogodili su se sljedeći glavni izazovi:

- ◆ Odnos i nepodudarnosti između međunarodnih standarda i gruzijskih zakona.
- ◆ Postupci konsolidacije nisu uspostavljeni u potpunosti, što znači da nedostaje potpuno objedinjavanje financijskih podataka i nema svih potrebnih konsolidacijskih usklađenja, kao što je eliminacija svih internih salda i transakcija između organizacija.
- ◆ Premda su sve gotovinske transakcije iskazane u PFMIS-u, GKT je još uvijek u procesu razvoja i stoga trenutačno nisu dostupne obračunske informacije o svim prihodima.

- ◆ RG-u ne provodi certificiranje i/ili programe kontinuiranog profesionalnog razvoja računovođa u javnom sektoru, što izravno utječe na kvalitetu računovodstvenih informacija i informacija u financijskim izvještajima.

Aktivnosti u vezi s primjenom IPSAS-a zahtijevaju znatnu količinu resursa i ulaganje proaktivnih napora u uključivanje primarnih zainteresiranih strana u taj proces. Stoga je glavna naučena lekcija da je u provedbi sveobuhvatnih reformi računovodstva i izvještavanja važno imati međunarodnu podršku. Bez donatorskih sredstava i potpora međunarodnih institucija, primjena IPSAS-a u javnom sektoru bila bi mnogo kompliciranija.





## 8

## Sljedeći koraci u provedbi PSA reforme

Za provedbu reforme PSA-a bit će potrebne sljedeće buduće aktivnosti:

- ◆ Primjena IPSAS-a u autonomnim republikama i JLSU-ima.
- ◆ Sastavljanje KFI-ja za sektor opće države i njegovo objavljivanje na službenim internetskim stranicama Državne riznice s revizijskim mišljenjima.
- ◆ Razvoj potpuno funkcionalnog GKT-a s prikazom svih transakcija i drugih događaja na obračunskoj osnovi, u stvarnom vremenu, u skladu s RP-om/ KP-om/KO-om temeljenim na IPSAS-ima. Čim se

potpuno razvije, GKT će postati točan, usklađen i pravovremeni sustav izvještavanja s prikazom prihoda, rashoda, imovine i obaveze na razini cijele države.

- ◆ Razvoj procesa certificiranja i/ili kontinuiranog profesionalnog razvoja računovođa u javnom sektoru.



# 9

## Primljena međunarodna pomoć

Reformu PSA-a podupiru mnogi donatori i međunarodne institucije kao što su SB, EU, MMF, Njemačko društvo za međunarodnu suradnju (GIZ) i drugi, koji svojim potporama i tehničkom pomoći

olakšavaju proces primjene IPSAS-a u javnom sektoru od samog početka pokretanja reformi računovodstva u gruzijskom javnom sektoru.







# Republika **KOSOVO**





|                                                     |     |
|-----------------------------------------------------|-----|
| 1. Uvod                                             | 104 |
| 2. Struktura i funkcioniranje javnog sektora        | 104 |
| 3. Proračunski sustav                               | 106 |
| 4. Računovodstveni sustav                           | 109 |
| 5. Opis PSA reforme i stanje provedbe               | 112 |
| 6. Utjecaj provedbe PSA reforme na druge sustave    | 113 |
| 7. Izazovi i lekcije naučene u provedbi PSA reforme | 114 |
| 8. Sljedeći koraci u provedbi PSA reforme           | 114 |
| 9. Primljena međunarodna pomoć                      | 115 |



# 1

## Uvod

Republika Kosovo (RK) smještena je u jugoistočnoj Europi, ima 1,9 milijuna stanovnika i površinu od 10.887 četvornih kilometara. Granicu dugu 702 kilometara dijeli sa Srbijom, Sjevernom Makedonijom, Albanijom

i Crnom Gorom. U 2019. BDP RK-a izražen u tekućim cijenama iznosio je 8,29 milijardi dolara, realni rast 4,94 posto, a BDP po stanovniku 4.653 dolara.

# 2

## Struktura i funkcioniranje javnog sektora

### 2.1 Politički sustav, upravno-teritorijalno i fiskalno uređenje

RK je demokratska republika utemeljena na principu diobe vlasti i uspostavljanju sustava provjere i ravnoteže. Vlast je strukturirana na sljedeći način:

- ◆ Skupština RK-a obnaša zakonodavnu vlast.
- ◆ Predsjednik RK-a predstavlja državu u zemlji i inozemstvu te osigurava demokratsko funkcioniranje institucija RK-a.
- ◆ Vlada RK-a mjerodavna je za provedbu zakona i državnu politiku, a njezino je djelovanje pod nadzorom Skupštine.

- ◆ Sudstvo je zasebna i neovisna grana vlasti, koje svoje ovlasti provodi putem sudova.
- ◆ Ustavni sud je neovisno tijelo koje čuva ustavnost i daje konačno tumačenje Ustava.
- ◆ RK ima vlastite institucije koje štite ustavni poredak, teritorijalnu cjelovitost, javni red i sigurnost, koje djeluju temeljem ustavnih ovlasti demokratskih institucija RK-a.

Interakcija između navedenih grana vlasti osigurava se putem odgovornosti između izvršne i zakonodavne vlasti. Opća država sastoji se od 90 proračunskih organizacija, koje su podijeljene u dvije razine:

- ◆ Središnja razina (52 proračunske organizacije).

- ◆ Lokalna razina (38 proračunskih organizacija za općine).

Vlada ima ovlasti za sljedeće:

- ◆ Predlaganje i provođenje domaće i vanjske politike.
- ◆ Omogućavanje ekonomskog razvoja zemlje.
- ◆ Podnošenje prijedloga zakona i drugih akata Skupštini.
- ◆ Donošenje zakonskih akata ili pravila potrebnih za provedbu zakona.
- ◆ Predlaganje proračuna RK-a.
- ◆ Davanje uputa i nadziranje rada upravnih tijela.
- ◆ Davanje uputa za djelovanje i razvoj javnih službi.
- ◆ Predlaganje predsjedniku kandidata za imenovanje i razrješenje šefova diplomatskih misija RK-a.
- ◆ Predlaganje izmjena i dopuna Ustava.
- ◆ Upućivanje predmeta Ustavnom sudu.
- ◆ Obnašanje drugih izvršnih funkcija koje nisu dodijeljene drugim tijelima središnje ili lokalne vlasti.

Ministarstva i druga izvršna tijela osnivaju se, prema potrebi, za obavljanje funkcija unutar Vlade. Broj članova Vlade utvrđuje se internim propisima.

LSU provodi se putem predstavničkih jedinica koje se biraju na općim, pravednim, slobodnim i izravnim izborima tajnim glasanjem. Djelovanje JLSU-a utemeljeno je na Ustavu i zakonima RK-a te usklađeno s Europskom poveljom o LSU-u.

Osnovni JLSU u RK-u je općina. Općine imaju visok stupanj LSU-a i potiču aktivno sudjelovanje svih građana u procesu donošenja općinskih odluka. Osnivanje općina, njihove granice, nadležnosti te načini uređenja i poslovanja uređeni su zakonom. Općine su dužne poštovati Ustav, zakone i sudske presude te mogu utvrditi, odrediti, naplaćivati i trošiti vlastite prihode te primati sredstva iz središnjeg proračuna u skladu sa zakonom.



## 2.2 Aktualne PFM reforme

U okviru planiranog RJU-a, RK namjerava osigurati moderan PFM sustav u skladu s međunarodnim standardima i najboljom praksom, što će dovesti do učinkovitijeg i efikasnijeg rada u svim PFM fazama.

U okviru zajedničkog dijaloga između Vlade RK-a i Europske komisije tijekom sastanaka radne grupe za RJU, osigurana je financijska pomoć u vidu sektorske proračunske potpore unutar sredstava instrumenta pretprijetne pomoći (IPA) EU-a, a Vlada je usvojila Strategiju reforme PFM-a RK-a, zajedno s akcijskim planom provedbe.



U strategiji su usvojena četiri stupa i dvanaest prioriteta kako slijedi:

1. Fiskalna disciplina, koja uključuje: (i) točne projekcije makroekonomskih i prihodovnih pokazatelja, (ii) učinkovite kontrole preuzetih obaveza, (iii) održivu naplatu prihoda.
2. Učinkovitost raspodjele sredstava, koja uključuje: (i) razvoj SOR-a, (ii) pouzdanost i kontrole izvršenja godišnjeg proračuna i (iii) kvalitetu podataka o kapitalnom proračunu.
3. Operativna učinkovitost, uključujući: (i) javnu nabavu, (ii) povećanu sposobnost obavljanja unutarnjih revizija i (iii) povećanu sposobnost obavljanja vanjskih revizija.
4. Pitanja koja se odnose na PFM, koja uključuju: (i) unaprjeđenje IT sustava, (ii) proračunsku transparentnost i (iii) održivo jačanje PFM kapaciteta.

### 3

## Proračunski sustav

SOR je alat za upravljanje resursima koji ima sljedeći cilj:

- ◆ Povećanje proračunske predvidljivosti pomoću povećane mobilizacije domaćih resursa, proširene integracije donatorskih potpora u proračunski okvir i osigurane usklađenosti s dogovorenim alokacijama na temelju prioriteta.
- ◆ Povećanje održivosti proračuna osiguravanjem ostvarivih troškova provedbe aktivnosti u okviru srednjoročnog paketa resursa.

- ◆ Osiguravanje usmjeravanja donatorskih potpora prema podupiranju općeg proračuna u cilju povećanja fleksibilnosti u investicijskim alokacijama i drugim izdacima.
- ◆ Jačanje proračuna temeljenog na rezultatima u kojem je naglasak na poboljšanju pružanja usluga.

SOR se sastoji od najmanje trogodišnjeg planiranja prioriteta i provedbe strateškog plana, i stoga je spona između dugoročnog strateškog planiranja i godišnjeg proračunskog procesa. Mora biti u skladu s višegodišnjim makroekonomskim okvirom, koji uključuje zbirne procjene državnih prihoda i rashoda. Od SOR-a se očekuje procjena tekućih izdataka i izdataka kapitalnih investicija tijekom relevantnog razdoblja.

Na početku SOR-a je pregled učinka prethodne godine i procjena tekućeg srednjoročnog proračuna. Uključuje sve dostupne domaće i inozemne resurse i troškove, kao i provedbene aktivnosti, te utvrđivanje zadataka i srednjoročnih ciljeva. Provedba SOR-a započinje po njegovom



usvajanju od strane Vlade i Skupštine, a izrada SOR-a u RK-u je obaveza utvrđena Zakonom o PFM-u.

Proračun RK-a obuhvaća sve proračunske organizacije, koje uključuju sve institucije na središnjoj ili lokalnoj razini kojima se dodjeljuju sredstva temeljem Zakona o dodjeli proračunskih sredstava. Pripremi proračuna prethodi SOR, kao glavni dokument na temelju kojeg se priprema godišnji proračun. Glavni je cilj SOR-a dati utemeljenu analizu makroekonomskog okruženja u zemlji i postaviti temelje za planiranje proračuna u narednim godinama u skladu sa strateškim prioritetima Vlade.

Podaci i dokumenti sadržani u proračunu RK-a su sveobuhvatni i transparentni, i u skladu s MMF-ovim sustavom GFS klasifikacije na gotovinskoj osnovi.

### 3.1 Nadležna tijela

U nastavku je prikazano planiranje proračuna raščlanjeno po vremenskim okvirima i nadležnim tijelima (tablica 4.), te proces planiranja proračuna koji uključuje korake prikazane u tablici 5.

**Tablica 4.** Planiranje proračuna raščlanjeno po vremenskim okvirima i nadležnim tijelima

| Vremenski okvir                             | Nadležno tijelo                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|---------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. siječnja/januara – 31. prosinca/decembra | U cilju učinkovitog izvršavanja odgovornosti dodijeljenih Zakonom o financijskom upravljanju i odgovornostima u javnom sektoru (LMFPP), proračunske organizacije trebaju uspostaviti kontinuirani proces planiranja, budžetiranja i procjene. Stoga proračunske organizacije trebaju započeti planiranje godišnjih proračuna što je ranije moguće tijekom godine. |
| 15. travnja/aprila                          | MFIN razvija SOR, uključujući makroekonomske procjene za tri naredne kalendarske godine.                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| 30. travnja/aprila                          | MFIN objavljuje proračunske okružnice s gornjim granicama proračuna, te smjernicama i rokovima za godišnji proračunski ciklus.                                                                                                                                                                                                                                    |
| 1. siječnja/januara – 15. lipnja/juna       | Proračunske organizacije pripremaju nacрте proračuna na temelju prioriteta SOR-a, gornjih granica proračuna i svojih potreba, u konzultacijama sa zaposlenicima MFIN-a.                                                                                                                                                                                           |
| 15. lipnja/juna                             | Krajnji rok za dostavljanje proračunskih podnesaka proračunskih organizacija.                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| 15. lipnja/juna – 31. listopada/oktobra     | MFIN pregledava proračunske podneske, savjetuje se s proračunskim organizacijama i održava rasprave o proračunu s proračunskim organizacijama (srpanj/jul – kolovoz/august).                                                                                                                                                                                      |
| 15. lipnja/juna – 31. listopada/oktobra     | MFIN čeonim osobama proračunskih organizacija dostavlja prijedloge izvorno dodijeljenih proračunskih sredstava.                                                                                                                                                                                                                                                   |
| 15. lipnja/juna – 31. listopada/oktobra     | MFIN sastavlja izjavu o proračunu i nacrt prijedloga konsolidiranog proračuna RK-a u skladu s propisanim zahtjevima.                                                                                                                                                                                                                                              |
| 31. listopada/oktobra                       | MFIN Vladi upućuje nacrt prijedloga konsolidiranog proračuna RK-a, Nacrt prijedloga Zakona o dodjeli proračunskih sredstava i ažurirani SOR.                                                                                                                                                                                                                      |
| 31. listopada/oktobra                       | Vlada Skupštini upućuje prijedlog Zakona o dodjeli proračunskih sredstava i prijedlog konsolidiranog proračuna.                                                                                                                                                                                                                                                   |
| 31. prosinca/decembra                       | Skupština održava čitanja i rasprave o prijedlogu Zakona o proračunu i prijedlogu konsolidiranog proračuna.                                                                                                                                                                                                                                                       |
| 31. prosinca/decembra                       | Krajnji rok do kojeg je Skupština dužna donijeti Zakon o dodjeli proračunskih sredstava za narednu fiskalnu godinu.                                                                                                                                                                                                                                               |

**Tablica 5.** Koraci u procesu planiranja proračuna

| Korak br. | Potrebna mjera                                                                                                               |
|-----------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1.        | Izraditi projekcije za proračunsko razdoblje u SOR-u.                                                                        |
| 2.        | Koordinirati preliminarne pokazatelje projekcija, uključujući stopu inflacije i tečaj za proračunsko razdoblje u SOR-u.      |
| 3.        | Pregledati kretanja raspodjele financijskih sredstava i procijeniti proračunske rashode po glavnoj ekonomskoj klasifikaciji. |
| 4.        | Pripremiti projekcije domaćeg duga za razdoblje obuhvaćeno SOR-om.                                                           |
| 5.        | Procijeniti sredstva potrebna za servisiranje domaćeg i inozemnog duga tijekom razdoblja obuhvaćenog SOR-om.                 |
| 6.        | Procijeniti kretanja i obujam kapitalnih investicija financiranih iz proračuna za razdoblje obuhvaćeno SOR-om.               |
| 7.        | Procijeniti poreznu politiku i upravljanje porezima te postaviti ciljeve u tim oblastima za razdoblje obuhvaćeno SOR-om.     |
| 8.        | Procijeniti prihode od privatizacije.                                                                                        |
| 9.        | Razviti pregled politike plaća za razdoblje obuhvaćeno SOR-om.                                                               |
| 10.       | Procijeniti kretanja u zapošljavanju i visinu plaća u javnom sektoru te utvrditi utjecaj reforme na politiku plaća.          |
| 11.       | Uskladiti politiku mase plaća s cjelokupnim okvirom sredstava kako bi se osigurala potrebna financijska potpora.             |
| 12.       | Razviti i predstaviti politiku socijalnog osiguranja za proračunsko razdoblje u SOR-u.                                       |

### 3.2 Proračunska osnovica i pristup

Proračun se vodi na gotovinskoj osnovi, a proračunske linije klasificiraju u skladu s MMF-ovim standardima. U proračunskom procesu RK-a koriste se dvije vrste planiranja proračuna: odozdo prema gore (od nižih razina naviše – proračun se povećava) i odozgo prema dolje

(od najviših razina nadolje – proračunska sredstva se ograničavaju). Proračunske organizacije moraju pripremati svoje proračune na osnovi metode odozdo prema gore, ali na njih se primjenjuju gornje granice proračuna na osnovi metode odozgo prema dolje.





## 4

## Računovodstveni sustav

Temeljem LMFPP-a, Vlada RK-a primjenjuje računovodstvo na gotovinskoj osnovi, u skladu s kojom su u financijskim izvještajima iskazane informacije o novčanim primicima, plaćanjima i novčanim tokovima. Gotovinom se upravlja unutar JRR-a/JRT-a, odnosno sustava bankovnih računa koji se koriste za naplatu prihoda i plaćanje rashoda. Za upravljanje i kontrolu JRR-a/JRT-a zadužena je riznica unutar MFIN-a.

Primici se priznaju kada dođu pod kontrolu države, što znači: (i) novac doznačen na račun riznice u Središnjoj banci RK-a, (ii) novac na računima u poslovnim bankama do prijenosa na račun riznice i (iii) novac koji su prikupili službenici proračunskih organizacija do prijenosa na račun riznice. Plaćanja se priznaju kada su isplaćena s JRR-a/JRT-a.

Odljevi novca u vidu predujmova za robu i usluge (npr. novac u blagajni i službena putovanja) evidentiraju se kao zahtjevi za isplatu sredstava i priznaju kao odljevi novca. Troškovi isplaćeni iz novca u blagajni i predujmova za službena putovanja priznaju se po pravdanju prethodno navedenih zahtjeva za isplatu sredstava. U skladu sa zakonom, depoziti (novac koji se čuva u dobroj vjeri) se iskazuju u neto iznosu primitaka i uplata iz prethodne godine.

Za rashode se koristi ekonomska i funkcijska klasifikacija predviđena Zakonom o proračunu na temelju MMF-ova GFSM-a. U tu svrhu pojam „opća država“ obuhvaća institucije, tj. proračunske korisnike, na središnjoj i lokalnoj razini.

### 4.1 Nadležna tijela

#### 4.1.1 Tijela za utvrđivanje standarda/regulator

Riznica RK-a osnovana je unutar MFIN-a i nadležna za upravljanje konsolidiranim računima RK-a te osiguravanje postupanja u skladu sa svim ovlastima koje su joj dodijeljene temeljem LMFPP-a. U skladu s podzakonskim aktima u kojima su zahtjevi iz nacionalnih zakona usklađeni s IPSAS-ima, riznica je regulator računovodstvenih procesa proračunskih organizacija.

#### 4.1.2 Sastavljač financijskih izvještaja

Proračunske organizacije (na središnjoj i lokalnoj razini) sastavljaju pojedinačne godišnje financijske izvještaje, u skladu s financijskim pravilom o godišnjim izvještajima proračunskih organizacija, a također i financijske izvještaje za sve zavisne jedinice u svojoj nadležnosti.

Riznica RK-a priprema, a MFIN donosi, pravila o izvještavanju proračunskih organizacija, kojima se utvrđuju obaveze, način i oblik izvještavanja proračunskih organizacija sukladno organskom LMFPP-a i IPSAS standardima iz 2017. temeljenima na obračunskoj osnovi (stupili na snagu u 2020.). Međutim, financijsko izvještavanje i dalje se u biti temelji na gotovinskoj računovodstvenoj osnovi.

MFIN sastavlja, a Vlada odobrava KFI-je koji se podnose Skupštini RK-a na usvajanje i reviziju.

#### 4.1.3 Ovjerovitelj financijskih izvještaja

U decentraliziranim organizacijama na središnjoj i lokalnoj razini, glavni financijski direktor proračunske organizacije vodi evidenciju svih transakcija i računovodstvene knjige u skladu s mjerodavnim propisima, a kopije računovodstvenih knjiga potom dostavljaju MFIN-u.

Glavni financijski i izvršni direktor (upravitelj) proračunske organizacije moraju glavnom državnom rizničaru u roku 30 dana po isteku fiskalne godine dostaviti sljedeće dokumente:

- ◆ Nerevidirane financijske izvještaje proračunske organizacije za predmetnu fiskalnu godinu.
- ◆ Pisanu potvrdu (izjavu) o istinitosti i poštenom prikazu financija i financijskih transakcija u financijskim izvještajima proračunske organizacije za dotičnu fiskalnu godinu.

## 4.2 Računovodstvena osnova

RK je usvojio IPSAS-e temeljene na gotovinskoj osnovi u 2004. U nekim slučajevima, financijski izvještaji moraju sadržavati:

- ◆ Potpuni izračun imovine u posjedu proračunske organizacije na kraju fiskalne godine.
- ◆ Procjenu svih potencijalnih obaveza, uključujući procjenu pripadajućih rizika.
- ◆ Sve dospjele nepodmirene obaveze svake proračunske organizacije u kojoj se računovodstvo vodi na djelomičnoj primjeni obračunske osnove.

## 4.3 Integrirani informacijski sustav financijskog upravljanja

Informacijski sustav financijskog upravljanja RK-a (SIMFK) je softver koji omogućuje učinkovito upravljanje proračunom, a drugi naziv mu je računovodstvena knjiga. Uspostavljen je unutar riznice RK-a, koja je zadužena za upravljanje tim sustavom.

SIMFK je integrirani sustav planiranja i izvršenja proračuna, kao i izvještavanja. Koristi ga oko 2.000 službenika proračunskih organizacija na središnjoj i lokalnoj razini, kojima je pristup omogućen temeljem dodijeljenih ovlasti. SIMFK sadrži i jedinstveni RP/KP/KO koji je usvojen sukladno propisima i ažurira se u skladu s izmjenama međunarodnih računovodstvenih standarda i MMF-ovih klasifikacija. Proračun se, nakon usvajanja u Skupštini, evidentira u SIMFK-u i na drugim kontrolnim razinama.

Trenutačno se u RK-u provode kontrole sljedećih rashoda: (i) proračunskih alokacija, (ii) preuzetih obaveza, (iii) narudžbenica (nabave), (iv) primitka robe, (v) troškova i (vi) potvrda o troškovima.

Financijsko izvještavanje također se obavlja putem SIMFK-a, unutar kojeg se izrađuju izvještaji o: (i) priljevima, (ii) odljevima, (iii) financijskoj imovini, (iv) nefinancijskoj kapitalnoj imovini, (v) depozitima povjerenima na čuvanje i (vi) javnom dugu.



## 4.4 Upravljanje imovinom

Za sada se putem SIMFK-a upravlja samo dugotrajnom imovinom, što osigurava povezanost s obračunskim računovodstvom unutar proračunskih organizacija na središnjoj i lokalnoj razini. Za razliku od nefinancijske imovine, financijska imovina nije objedinjena jer se vodi zasebno u posebnom sustavu koji se zove „e-Pasuria“. Upravljanje nefinancijskom imovinom uređeno je podzakonskim aktima. Proračunske organizacije nefinancijskom imovinom upravljaju na isti način na koji bi vodile evidenciju i računovodstvene knjige.

## 4.5 Debt reporting

Državni dug podijeljen je na domaći i inozemni. Domaći dug sadrži državni dug na koji se primjenjuju zakoni RK-a, dok inozemni dug uključuje dug na koji se primjenjuju sporazumi s: (i) vladama inozemnih država, (ii) vladinim agencijama, (iii) međunarodnim financijskim institucijama ili (iv) drugim organizacijama temeljem sporazuma, međunarodnih ugovora ili konvencija koje nisu u nadležnosti zakona RK-a. SIMFK sadrži računovodstvene knjige o priljevima i odljevima duga, koje se potom uključuju u financijske izvještaje. U posebnom je prilogu prikazana ukupna visina duga, iznosi glavnice, obračunane kamate i dospijeca duga.

## 4.6 Konsolidacija

Gotovinom se upravlja putem JRR-a/JRT-a. JRR/JRT je sustav bankovnih računa koji se koriste za naplatu prihoda i plaćanje rashoda, za čije je upravljanje i kontrolu nadležna riznica.

U skladu s podzakonskim aktima koje usvaja MFIN, proračunske organizacije podnose izvještaje riznici, koja konsolidira proračunske i financijske informacije o općoj državi, prvenstveno putem automatiziranog procesa u SIMFK-u. Konsolidacija izvan SIMFK-a obuhvaća potraživanja, obaveze, potencijalne obaveze i broj zaposlenih. U principu, konsolidacija pokriva samo proračunske organizacije, a ne DP-e, koji podnose zasebne izvještaje u skladu s IFRS-ima.

Godišnji financijski izvještaj koji konsolidira riznica upućuje se Vladi na usvajanje i potom Skupštini najkasnije do 31. ožujka/marta. Državni ured za reviziju obavlja reviziju izvještaja najkasnije do 30. kolovoza/ augusta.

## 4.7 Transparentnost i odgovornost

U skladu sa Zakonom o PFM-u GFI-je mora odobriti Vlada, a potom se upućuju Skupštini najkasnije 90 dana po isteku fiskalne godine. Nakon dobivanja suglasnosti od Vlade, GFI-ji se moraju pravovremeno objaviti i dostaviti Državnom uredu za reviziju na pregled, a nakon revizije Skupštini na postupak usvajanja.

U skladu sa zakonom proračunske organizacije moraju riznici dostaviti svoje pojedinačne GFI-je najkasnije 30 dana po isteku fiskalne godine, a potom se GFI-ji upućuju Državnom uredu za reviziju, koji objavljuje izvještaj o reviziji financijskih izvještaja za svaku jedinicu. Nakon revizije, pojedinačni financijski izvještaji dostavljaju se općinskim vijećima na odobravanje. Svi se izvještaji o reviziji objavljuju na službenim internetskim stranicama Državnog ureda za reviziju.





## 5

## Opis PSA reforme i stanje provedbe

Vlada RK posvećena je postizanju dobrog PFM-a uz daljnje jačanje sustava, na koji način će osigurati: (i) fiskalnu disciplinu, (ii) funkcijsku efikasnost i (iii) učinkovitu raspodjelu javnih sredstava u RK-u. S obzirom na važnost proračunskih sredstava za pružanje javnih usluga, jačanje sustava PFM-a utjecat će na sve uslužne oblasti i koristiti svim građanima.

Dugoročno gledano (sljedećih 10 godina) glavni je cilj prijelaz na obračunsko računovodstvo. U okviru PULSAR programa osposobljena je i certificirana prva grupa edukatora za IPSAS-e, koji će nastaviti s izobrazbom javnih službenika u okviru srednjoročnog plana, jačajući profesionalne kapacitete financijskih službenika.

U okviru strategije PFM reforme detaljno će se izraditi plan, u kojem će se utvrditi potrebe za izobrazbu zaposlenih u institucijama RK-a u cilju uspješnog prijelaza na obračunsko računovodstvo. Strategija će ujedno sadržavati i plan reforme upravljanja proračunskim procesom, uključujući: (i) strateško planiranje i pripremu proračuna, (ii) izvršenje proračuna, (iii) računovodstvo i izvještavanje te (iv) reviziju i nadzor.



## 6

## Utjecaj provedbe PSA reforme na druge sustave

Porezna uprava koristi informacijski sustav koji omogućuje praćenje aktivnosti, koje se temelje na primjeni jedinstvenog RP-o/KP-o/KO-a. To znači da je računovodstvena klasifikacija usklađena sa SIMFK-om, u kojem se evidentiraju i porezni primici proračunskih organizacija.

Standardizacija i klasifikacija temeljem MMF-ovih standarda omogućila je primjenu istovjetne računovodstvene klasifikacije u svim javnim institucijama RK-a. Neki podsustavi PFM-a sadrže detaljnije strategije, uključujući: (i) strategiju sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru, (ii)

strategiju nabave te (iii) strategiju integracije porezne i carinske uprave u poreznu agenciju, čija je provedba u tijeku. S obzirom na njihovu važnost za cjelokupan PFM sustav, dijelovi navedenih strategija uvršteni su u strategiju PFM reforme.



## 7

### Izazovi i lekcije naučene u provedbi PSA reforme

Za sada nisu utvrđeni posebni izazovi ili lekcije, jer još nije započeo prijelaz na IPSAS-e temeljene na obračunskoj osnovi.

## 8

### Sljedeći koraci u provedbi PSA reforme

Aktualne reforme uključuju sljedeće korake:

- ◆ Izmjene i dopune zakona i pravila koje će omogućiti prijelaz s gotovinskog na obračunsko računovodstvo.
- ◆ Osposobljavanje stručnih kadrova koji će omogućiti daljnju provedbu reformi.
- ◆ Uspostavljanje SIMFK-a i RP-a/KP-a/KO-a na principima primjene obračunskog računovodstva, što će omogućiti pripremu i izvršenje proračuna, kao i proračunsko izvještavanje.
- ◆ Osposobljavanje i certificiranje financijskih službenika proračunskih organizacija za primjenu IPSAS-a.



## 9

## Primljena međunarodna pomoć

U okviru projekta PULSAR programa provedena je izobrazba tima iz riznice RK-a, koji će omogućiti provedbu PFM reformi. Za sada je certificirana prva grupa edukatora za primjenu IPSAS-a, MMF i SECO

također su pružili pomoć riznici RK-a u razvoju izvještavanja na temelju MMF-ovih standarda i objavljivanja podataka temeljem GFS-a.







Republika  
**MOLDAVIJA**





|                                                     |     |
|-----------------------------------------------------|-----|
| 1. Uvod                                             | 118 |
| 2. Struktura i funkcioniranje javnog sektora        | 119 |
| 3. Proračunski sustav                               | 121 |
| 4. Računovodstveni sustav                           | 122 |
| 5. Opis PSA reforme i stanje provedbe               | 126 |
| 6. Utjecaj provedbe PSA reforme na druge sustave    | 128 |
| 7. Izazovi i lekcije naučene u provedbi PSA reforme | 129 |
| 8. Sljedeći koraci u provedbi PSA reforme           | 130 |
| 9. Primljena međunarodna pomoć                      | 131 |





# 1

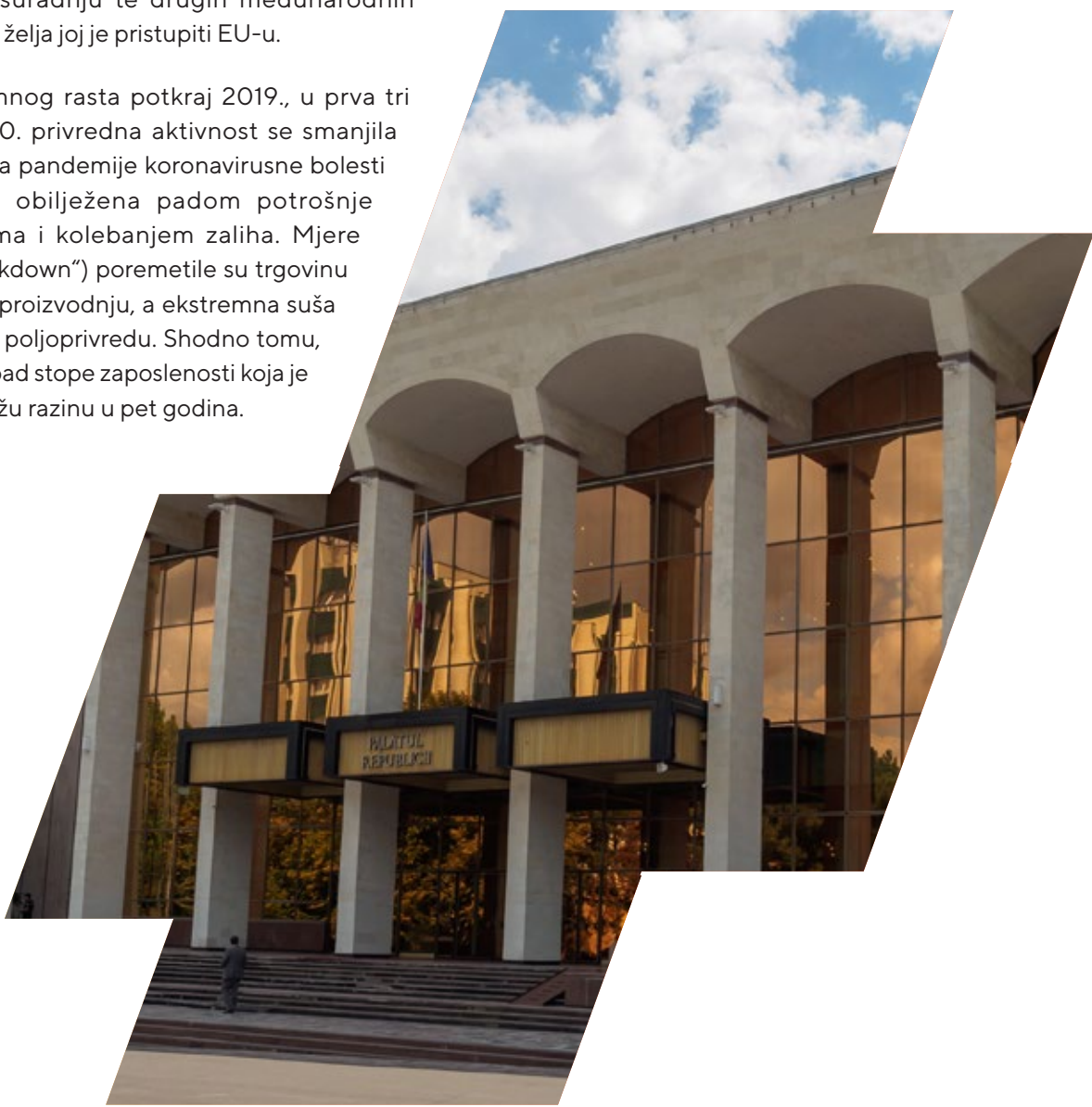
## Uvod

Republika Moldavija (RM) smještena je u istočnoj Europi, a graniči s Rumunjskom i Ukrajinom. U 2020. imala je 2,6 milijuna stanovnika, a BDP je iznosio 8,8 milijardi dolara.

RM je parlamentarna republika s predsjednikom na čelu države i premijerom na čelu Vlade. Članica je Ujedinjenih Naroda, Vijeća Europe, Partnerstva za mir, Svjetske trgovinske organizacije, Organizacije za europsku sigurnost i suradnju, Organizacije za demokraciju i ekonomski razvoj – GUAM, Zajednice neovisnih država, Organizacije za crnomorsku ekonomsku suradnju te drugih međunarodnih organizacija, i želja joj je pristupiti EU-u.

Nakon skromnog rasta potkraj 2019., u prva tri kvartala 2020. privredna aktivnost se smanjila kao posljedica pandemije koronavirusne bolesti (COVID-19), obilježena padom potrošnje u kućanstvima i kolebanjem zaliha. Mjere izolacije („lockdown“) poremetile su trgovinu i industrijsku proizvodnju, a ekstremna suša utjecala je na poljoprivredu. Shodno tomu, zabilježen je pad stope zaposlenosti koja je dostigla najnižu razinu u pet godina.

Javni su se rashodi povećali zbog uvođenja državnih mjera za ublažavanje pandemije, a prioritet su imali socijalni rashodi. Po završetku mjera izolacije („lockdown“), započeo je postupni oporavak privrede, ali većina je kratkoročnih pokazatelja i dalje negativna.



## 2.1 Politički sustav, upravno-teritorijalno i fiskalno uređenje

RM je parlamentarna država s jednodomnim parlamentom u čijem je sastavu 101 član koji se bira prema popisima na razdoblje od četiri godine. Narod odabire predsjednika u dva kruga izbora. Državne ovlasti obnašaju sljedeće institucije:

- ◆ Parlament, kao političko-pravna institucija koja je nositelj zakonodavne vlasti.<sup>32</sup>
- ◆ Predsjednik države i predsjednik Vlade, koji su nositelji izvršne vlasti.<sup>33</sup>

Teritorij RM-a podijeljen je u upravno-teritorijalne jedinice koje čine distrikte, gradove i sela. Lokalni sektori razvijaju se na temelju okvirnog statusa koji je odobrio Parlament, i koji odobravaju lokalna vijeća. Upravno-teritorijalno uređenje RM-a obuhvaća dvije razine:

- ◆ 902 sela (komune), sektora i grada (općine).
- ◆ 32 distrikta općine Kišinjev i Balti.

Iz prethodno navedenog slijedi da je RM podijeljen u 32 distrikta, 5 općina i 2 regije (autonomne jedinice) koje imaju poseban status. Sela tvore regionalne distrikte i stoga predstavljaju proračun prve razine, a distrikti druge.

Javni nacionalni proračun sastoji se od: (i) državnog proračuna, (ii) proračuna državnog socijalnog osiguranja, (iii) fondova obaveznog zdravstvenog osiguranja i (iv) lokalnih proračuna.

Državni proračun, proračun državnog socijalnog osiguranja i fondovi obaveznog zdravstvenog osiguranja čine središnji konsolidirani proračun. Lokalni proračuni sastoje se od proračuna prve razine (902 ureda gradonačelnika koji predstavljaju sela i općine, s izuzetkom općine Kišinjev i Balti) i druge razine (proračuni 32 distrikta, središnji proračun autonomne teritorijalne jedinice Gagauzije i općinski proračuni Baltija i Kišinjeva), koji zajedno čine konsolidirani lokalni proračun.

U RM-u država svoje funkcije također vrši putem samoupravnih javnih institucija, državnih i općinskih poduzeća i dioničkih društava čiji su osnivači i dioničari tijela središnje ili lokalne javne vlasti.

Djelatnosti se također financiraju putem subvencija i alokacija za izvršavanje državnih naloga u granicama proračunskih alokacija predviđenih Zakonom o godišnjem proračunu. Tim novčanim sredstvima upravlja se putem JRR-a/JRT-a.

Strukovne i visokoškolske ustanove su pravne osobe, koje alokacijama dodijeljenim iz državnog proračuna upravljaju prema planu (državnom nalogu) izobrazbe stručnih kadrova po stručnim područjima, koji svake godine odobrava Vlada, a imaju i sljedeće izvore prihoda:

- ◆ Pružanje usluga ili proizvodnja.
- ◆ Prodaja didaktičke, znanstvene i umjetničke literature, metodičkih radova, udžbenika i nastavnih planova i programa.
- ◆ Školarine, uključujući inozemne, za studij, daljnje stručno usavršavanje i stručnu prekvalifikaciju na temelju ugovora.
- ◆ Plaćanja za najam prostora, građevine ili opreme.

<sup>32</sup> Članak 60. Ustava.

<sup>33</sup> Članci 84. – 88., 96. i 104. – 108. Ustava.

- ◆ Donacije, uključujući one dobivene iz međunarodne suradnje.
- ◆ Drugi zakoniti izvori.

Javne zdravstveno-sanitarne ustanove ostvaruju sva prava koja im daje njihov pravni status. Novčanim sredstvima primljenim iz komponenti javnog nacionalnog proračuna upravljaju putem JRR-a/JRT-a, a drugim novčanim sredstvima putem vlastitih bankovnih računa, uključujući devizne račune. Obavljaju neprofitne djelatnosti po principu samofinanciranja neprofitnih organizacija u skladu s postojećim zakonima.

Lokalnim proračunima upravljaju lokalne izvršne vlasti. Odnosi između državnog i lokalnih proračuna ostvaruju se putem općih i posebnih odredišnih transfera.

Na ugovornoj osnovi potrošačke jedinice mogu uzimati zajmove iz javnog nacionalnog proračuna ili od financijskih institucija u svrhu pokrivanja privremenog manjka sredstava, koji dospijevaju na naplatu u istoj proračunskoj godini.

- ◆ Zakon o javnim financijama i fiskalnoj odgovornosti.
- ◆ Proračunske klasifikacije.
- ◆ Metodološke norme za novčano izvršenje proračuna, koje se koriste za komponente javnog nacionalnog proračuna i izvanproračunskih fondova putem trezorskog sustava MFIN-a.
- ◆ Jedinствeni RP/KP/KO i metodološke norme za računovodstvo i financijsko izvještavanje u proračunskom sustavu.
- ◆ Struktura polugodišnjeg izvještaja o izvršenju javnog nacionalnog proračuna i njegovih komponenti, kao i sastav i format izvještajnih obrazaca.
- ◆ Razvoj PFMIS-a, integriranog sustava koji upravlja svim procesima planiranja, donošenja i izvršenja proračuna, financijskog izvještavanja i računovodstvenog praćenja poslovanja.
- ◆ Izmjene i dopune sustava javne nabave.
- ◆ Uspostavljanje sustava financijskog upravljanja, unutarnjih kontrola i unutarnjih revizija u javnom sektoru u skladu s najboljom međunarodnom praksom.

Reforme su provedene u okviru projekta „PFM“ MFIN-a, koji je financirao SB.

## 2.2 Aktualne PFM reforme

RM je u procesu provedbe reforme proračunskog sustava, uključujući unaprjeđenje PFM sustava, računovodstva i financijskog izvještavanja.

Svrha je reforme jačanje učinkovitosti i transparentnosti PFM sustava u RM-u. U proteklih nekoliko godina, u cilju unaprjeđenja PFM-a, usvojeni su sljedeći zakonski i normativni akti temeljeni na zahtjevima MMF-a:





### 3.1 Nadležna tijela

Sukladno odredbama Zakona o javnim financijama i fiskalnoj odgovornosti, uloge i odgovornosti u oblasti javnih financija raspodijeljene su na sljedeći način:

- ◆ Parlament donosi: (i) zakone o godišnjem proračunu, (ii) zakone o pojašnjenju proračuna i (iii) godišnje izvještaje o izvršenju državnog proračuna, proračuna državnog socijalnog osiguranja i fondova obaveznog zdravstvenog osiguranja.
- ◆ Vlada: (i) donosi srednjoročni proračunski okvir, (ii) usvaja i Parlamentu predstavlja prijedlog Zakona o godišnjem proračunu i prijedlog Zakona o pojašnjenju proračuna, kao i (iii) izvještaje o izvršenju javnog nacionalnog proračuna i njegovih komponenti.
- ◆ MFIN: (i) izrađuje srednjoročni proračunski okvir, nacrt prijedloga Zakona o godišnjem proračunu i nacrt prijedloga Zakona o pojašnjenju državnog proračuna, (ii) ispituje nacrt prijedloga Zakona o godišnjem proračunu državnog socijalnog osiguranja, fondova obaveznog zdravstvenog osiguranja i sažetke nacrta prijedloga lokalnih proračuna i (iii) nadležan je za izvršenje proračuna putem trezorskog sustava i izvještaje o izvršenju državnog i lokalnih proračuna.
- ◆ Ministarstvo zdravlja, rada i socijalne zaštite nadležno je za izradu Zakona o proračunu državnog socijalnog osiguranja i fondova obaveznog zdravstvenog osiguranja te podnosi izvještaje o izvršenju dotičnih proračuna.
- ◆ Proračunski subjekti i institucije nadležni su za dostavljanje prijedloga proračuna MFIN-u i podnose izvještaje o programima u skladu s odobrenim poreznim pokazateljima i pokazateljima učinka.

### 3.2 Proračunska osnovica i pristup

Komponente javnog nacionalnog proračuna razvijaju se na gotovinskoj osnovi. Sukladno zakonu, izrada i donošenje proračuna te izvještavanje o proračunu odvija se prema programima temeljenima na rezultatima, u skladu s proračunskim klasifikacijama.

Proračunske klasifikacije sadrže: (i) organizacijsku, (ii) funkcijsku i (iii) ekonomsku klasifikaciju, te (iv) klasifikaciju po programima i izvorima financiranja. Pokazatelji učinka sastavni su dio strategija proračunskih subjekata i odobravaju se u okviru procesa izrade prijedloga proračuna.



## **4.1 Nadležna tijela**

### **4.1.1 Tijela za utvrđivanje standarda/regulator**

MFIN je središnje specijalizirano tijelo javne uprave koje razvija i potiče jedinstvenu politiku javnih financija i primjenu financijskih poluga sukladno ekonomskim zahtjevima. U tom se svojstvu MFIN rukovodi Ustavom i zakonima RM-a, ukazuje predsjednika, odlukama Parlamenta, te presudama, odlukama i rezolucijama Vlade.

MFIN je također nadležan za izvršenje proračunskog procesa, kao i za razvoj metodološkog okvira potrebnog za njegovu provedbu. Jedna je od glavnih ingerencija MFIN-a izrada regulatornog okvira računovodstva u proračunskom i korporativnom sektoru, koji osigurava kontinuirani razvoj računovodstvenih pravila i normi te ostvarivanje boljeg financijskog izvještavanja.

### **4.1.2 Sastavljač financijskih izvještaja**

Odjeli za računovodstvo ustrojeni unutar proračunskih subjekata i institucija sastavljaju i prezentiraju financijske izvještaje u utvrđenim rokovima. Rukovoditelj proračunske institucije nadležan je za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja sukladno zahtjevima MFIN-a, ali i drugih izvještaja i izjava drugih tijela javne vlasti.

Centralizirani odjeli za računovodstvo ustrojeni unutar ureda gradonačelnika na općinskoj razini upravljaju računovodstvom lokalnih proračuna i zavisnih institucija u svojoj nadležnosti. Gradonačelnik i glavni

računovođa centraliziranog odjela za računovodstvo upravljaju obračunom i kontrolom naplate prihoda, izvršenjem proračuna institucija koje se financiraju iz lokalnog proračuna i sastavljanjem izvještaja o izvršenju proračuna.

### **4.1.3 Ovjerovitelj financijskih izvještaja**

Rukovoditelji javnih institucija i drugih potrošačkih jedinica sastavljaju i prezentiraju financijske izvještaje specijaliziranim središnjim tijelima javne uprave kao i tijelima lokalnih javnih uprava.

Specijalizirana središnja tijela javne uprave, tijela lokalnih javnih uprava i autonomne institucije sastavljaju i MFIN-u prezentiraju financijske izvještaje sukladno usvojenim standardima. Godišnje izvještaje o izvršenju lokalnih proračuna za zaključenu proračunsku godinu sastavljaju lokalne izvršne vlasti, a odobravaju ih lokalna vijeća u roku predviđenom proračunskim kalendarom.

MFIN utvrđuje rok za prezentiranje financijskih izvještaja središnjim tijelima javne vlasti, financijskim upravama upravno-teritorijalnih jedinica, državnoj agenciji za socijalno osiguranje i državnom zavodu za zdravstveno osiguranje. Jednom godišnje MFIN također objavljuje KFI-je središnje države na svojim službenim internetskim stranicama.

Vladi se prezentiraju godišnji izvještaji o izvršenju državnog proračuna, proračuna državnog socijalnog osiguranja i proračuna fondova zdravstvenog osiguranja, a potom se, nakon upućivanja na pregled koji obavlja Revizorski sud, dostavljaju Parlamentu na odobravanje.

## 4.2 Računovodstvena osnova

Proračunski rashodi obračunavaju se putem trezorskog sustava na gotovinskoj osnovi. Obračun proračunskih prihoda i plaćanja putem trezorskog sustava odvijaju se preko trezorskih računa temeljenima na proračunskim klasifikacijama i RP-u/KP-u/KO-u.

Naplatu primanja i drugih prihoda odobrenih u komponentama javnog nacionalnog proračuna osiguravaju upravitelji prihoda, a uspostavljena je temeljem normativnih dokumenata kojima su ti prihodi utvrđeni. U procesu izvršenja proračuna, proračunske institucije vrše plaćanja u granicama odobrenih proračunskih alokacija i sukladno projekcijama o likvidnosti.

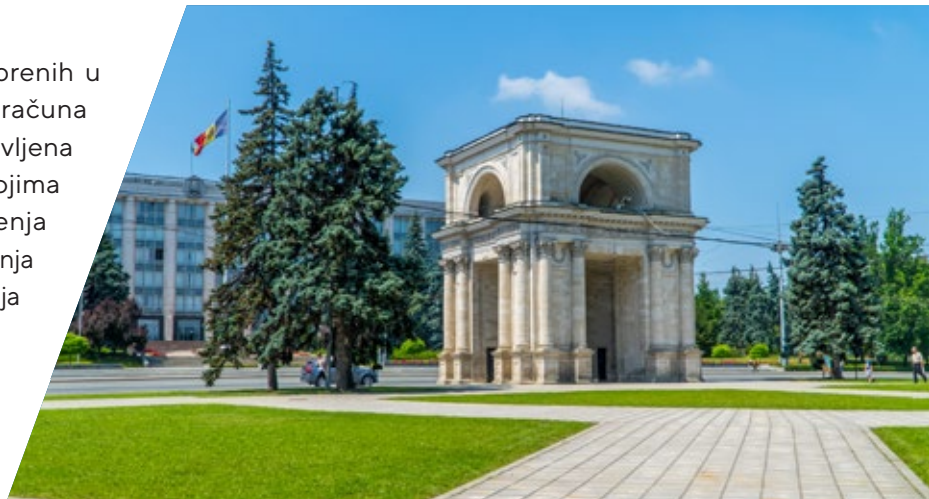
Državna riznica i područne riznice MFIN-a vode računovodstvo o gotovinskom izvršenju državnog proračuna. Proračunski prihodi obračunavaju se u trenutku njihove uplate na tekuće račune, a proračunski rashodi u trenutku isplate s tekućih računa. Operacije s nefinancijskom imovinom, financijskom imovinom i dugom obračunavaju se u trenutku uplate ili isplate.

Efektivni prihodi i rashodi proračunskih institucija, financijska i nefinancijska imovina, dug i rezultati obračunavaju se na temelju obračunske metode.

## 4.3 Integrirani informacijski sustav financijskog upravljanja

Javna ustanova „Centar za informacijske tehnologije u financijama“ (CITF), koja je integrirana s PFMIS-om i osnovana početkom 2016., osigurava pripremu, donošenje i izvršenje proračuna te proračunsko izvješćavanje. Informacijski sustav razvijen je u okviru projekta „PFM“ koji je financirao SB. Ovlašteni korisnici informacijskog sustava su MFIN, tijela središnje javne vlasti, tijela lokalne javne vlasti na prvoj i drugoj razini i proračunske institucije.

U cilju unaprjeđenja računovodstva i financijskog izvješćavanja, MFIN u suradnji s CITF-om ispituje mogućnost razvoja, testiranja, pilotiranja i uvođenja novih jedinstvenih računovodstvenih informacijskih sustava koji bi se naknadno mogli integrirati s PFMIS-om.



## 4.4 Upravljanje imovinom

U RM-u evidencija o javnoj imovini vodi se u registru javne imovine. Agencija za javnu imovinu, temeljem svojih ovlasti utvrđenih zakonom, vrši funkciju vođenja registra javne imovine. Do 15. travnja/aprila tijela javne vlasti Agenciji za javnu imovinu prezentiraju godišnje izvještaje o javnoj imovini te načinima i rezultatima njezina korištenja od početka svake godine.

Agencija za javnu imovinu:

- ◆ Nadležna je za obradu informacija iz prezentiranih izvještaja i unosi odgovarajuće stavke u registar javne imovine, prema pravilima vođenja registra.
- ◆ Do 1. svibnja/maja svake godine Vladi prezentira informacije o tijelima javne uprave koja u utvrđenom roku nisu prezentirala izvještaje o javnoj imovini kojom upravljaju.
- ◆ Do 15. lipnja/juna Vladi prezentira godišnju bilancu stanja javne imovine na početku svake godine.



Državna i općinska poduzeća, javna ili javno-privatna dionička društva i društva koja su u izravnom posjedu javne državne imovine koja se koristi u privredne svrhe ovlaštenim tijelima središnje ili lokalne vlasti prezentiraju GFI-je i podatke o svojoj javnoj imovini te načinima i rezultatima njezina korištenja.

## 4.5 Izvještavanje o stanju duga

Dug javnog sektora uključuje: (i) ukupan državni dug, (ii) dug upravno-teritorijalnih jedinica, (iii) dug Moldavske narodne banke, (iv) dug koji proizlazi iz domaćih i inozemnih zajmova državnih i općinskih poduzeća i (v) dug trgovačkih društava s potpunim ili većinskim javnim kapitalom.

Državni dug uključuje: (i) tekuće i dospjele ugovorne obaveze države i (ii) neplaćene kamate koje proizlaze iz statusa dužnika ili jamaca države, koje je u ime RM-a ugovorila Vlada putem MFIN-a.

Vlada, koju zastupa MFIN, ovlaštena je:

- ◆ Zaduživati se na domaćem ili inozemnom tržištu, u nacionalnoj ili bilo kojoj stranoj valuti.
- ◆ Izdavati državne garancije na domaćem i inozemnom tržištu izražene u nacionalnoj ili bilo kojoj stranoj valuti.
- ◆ Izdavati državne vrijednosne papire za plasman na domaćem ili inozemnom tržištu.

Ugovore o zaduživanju na inozemnom tržištu i odluke o izdavanju državnih garancija odobrava Parlament.

MFIN je jedino tijelo ovlašteno za sve direktne i uvjetovane obaveze RM-a, uključujući sredstva dobivena zaduživanjem države na domaćem ili stranom tržištu, koje može sastavljati sljedeće izvještaje:

- ◆ Izvještaj o državnom dugu.
- ◆ Izvještaj o državnim garancijama.
- ◆ Izvještaj o kreditiranju.

Državna i općinska poduzeća i trgovačka društva s potpunim ili većinskim javnim kapitalom odgovorna su za upravljanje dugom ugovorenim u svoje ime. Upravno-teritorijalne jedinice odgovorne su za upravljanje dugom ugovorenim u svoje ime i izdanim garancijama.

Kao instrumenti za stvaranje duga u javnom sektoru koriste se financijski instrumenti uređeni zakonima RM-a, što uključuje financijske instrumente koji se primjenjuju na međunarodnim financijskim tržištima, uključujući zajmove i financijski najam, vrijednosne papire, depozite, dodjelu posebnih prava vučenja i garancije.

Na ugovornoj osnovi potrošačke jedinice mogu uzimati zajmove od financijskih institucija u svrhu pokrića privremenog manjka sredstava, koji dopijevaju na naplatu u istoj proračunskoj godini.

## 4.6 Konsolidacija

Izvještaji o izvršenju proračuna, kao i financijski izvještaji proračunskih subjekata i institucija u RM-u konsolidiraju se odozdo prema gore.

Izvještaj o izvršenju državnog proračuna sastavlja se u informacijskom sustavu objedinjavanjem svih subjekata i institucija koje se financiraju iz državnog proračuna i eliminacijom, izuzimajući transfere na strani prihoda i rashoda između njih.

Izvještaj o izvršenju lokalnog proračuna također se sastavlja objedinjavanjem izvještaja na razini distrikta, izuzimajući transfere i zajmove unutar i između distrikta.

Izvještaj o izvršenju javnog nacionalnog proračuna, koji se sastoji od državnog proračuna, proračuna državnog socijalnog osiguranja, fondova obaveznog zdravstvenog osiguranja i lokalnih proračuna sastavlja se ručno. Na ovoj razini konsolidiraju se transferi i zajmovi između proračuna.

U skladu s normativnim okvirom, tijela i institucije sastavljaju i prezentiraju financijske izvještaje specijaliziranim središnjim tijelima javne uprave i tijelima lokalne javne uprave, u roku koji su dotični utvrdili. Specijalizirana središnja tijela javne uprave, tijela lokalne javne uprave i samostalne javne ustanove sastavljaju i MFIN-u prezentiraju KFI-je u skladu s usvojenim normama i zadanim rokovima. Izvještaji se dostavljaju putem informacijskog sustava pomoću zasebnog modula.

Ako proračunska institucija vrši transfer sredstava ili prijenos imovine na druge proračunske institucije u okviru istog matičnog ministarstva, pri sastavljanju konsolidiranog izvještaja ministarstvo ručno eliminira te iznose na strani prihoda i rashoda. Ako proračunske institucije imaju različita matična ministarstva, konsolidaciju vrši MFIN tijekom sastavljanja konsolidiranog izvještaja o državnom proračunu.

Tijela lokalne javne uprave i proračunske institucije koje se financiraju iz proračuna druge razine prezentiraju svoje financijske izvještaje financijskoj upravi distrikta uz pomoć istog prethodno navedenog modula. Financijske uprave sastavljaju KFI-je uz ručnu eliminaciju transfera, zajmova i međusobno prenesene imovine. Ti se izvještaji prezentiraju MFIN-u, koji sastavlja konsolidirani financijski izvještaj o lokalnom proračunu.

## 4.7 Transparentnost i odgovornost

MFIN, državna agencija za socijalno osiguranje i državni zavod za zdravstveno osiguranje na svojim službenim internetskim stranicama objavljuju izvještaje o izvršenju državnog proračuna, izvršenju proračuna državnog socijalnog osiguranja i izvršenju proračuna fondova obaveznog zdravstvenog osiguranja. Nakon njihova odobrenja u Parlamentu, izvještaji se objavljuju u Službenom glasniku.

Sukladno odredbama normativnog okvira (metodološke norme o računovodstvu i financijskom izvještavanju), ministarstva, državna agencija za socijalno osiguranje, državni zavod za zdravstveno osiguranje i drugorazinska tijela lokalne javne uprave moraju imati jedinicu za unutarnju reviziju. Istim je normativnim okvirom predviđeno da najmanje jednom u tri godine jedinica za unutarnju reviziju treba obaviti reviziju visokorizičnih oblasti, uključujući financijsko-računovodstvene procese. Trenutačno ne postoji posebna odredba o obavezi obavljanja unutarnje revizije financijskih izvještaja. Za 2019., jedinice unutarnje revizije (51 ukupno) podnijele su izvještaj o 26 misija financijske revizije koje su obavile tijela središnje i lokalnih vlasti.

Revizorski sud je VRI RM-a, koji nadzire formiranje, upravljanje i korištenje javnih financijskih sredstava i javne imovine obavljanjem vanjske javne revizije prema međunarodnim standardima.

Revizorski sud jednom godišnje obavlja financijsku reviziju sljedećih izvještaja:

- ◆ Vladinog izvještaja o izvršenju državnog proračuna po zaključenju proračunske godine.
- ◆ Vladinog izvještaja o izvršenju proračuna državnog socijalnog osiguranja po zaključenju proračunske godine.
- ◆ Vladinog izvještaja o izvršenju proračuna fondova obaveznog zdravstvenog osiguranja po zaključenju proračunske godine.
- ◆ Izvještaja resornih ministarstava o izvršenju proračuna po zaključenju proračunske godine.

Izvještaji se objavljuju na službenim internetskim stranicama Revizorskog suda i u Službenom glasniku.

## 5

## Opis PSA reforme i stanje provedbe

Jedan od ključnih elemenata PFM reforme u RM-u je usklađivanje PSA i financijskog izvještavanja s IPSAS-ima. Jedan od ciljeva predloženih u Strategiji razvoja PFM-a za razdoblje 2013. – 2020. je unaprjeđenje PSA sustava. Ta je aktivnost bila uključena i u matricu reformske politike kao jedan od uvjeta za unaprjeđenje financijskih kontrola i izvještavanja na temelju financijskog sporazuma između Vlade RM-a i Europske komisije.

Za ocjenu učinka reformi, u prosincu/decembru 2015. MFIN je osnovao Vijeće za nacionalne standarde PSA-a – savjetodavno tijelo koje će se pobrinuti za razvoj rečenih standarda.

MFIN je utvrdio da će se nacionalni računovodstveni standardi za javni sektor (NPSAS) izraditi na temelju IPSAS-a i uvesti u RM-u (korišteći indirektnu primjenu IPSAS-a), pri čemu će se u obzir uzeti specifičnosti RM-a i fiskalne politike koje promiče te odmah reagirati na promjene.

Odabir računovodstvene metode temeljno je pitanje u reformi sustava računovodstva i izvještavanja. U proračunskom sustavu računovodstvo i izvještavanje temeljeno je na obračunskoj metodi uz korištenje nekih elemenata gotovinske metode. U trezorskom sustavu, računovodstvo je temeljeno na gotovinskoj osnovi, a u proračunskim subjektima i institucijama na obračunskoj osnovi.

NPSAS-i će se temeljiti na modificiranoj obračunskoj metodi, osim u iskazivanju nekih prihoda i rashoda koji će ostati na gotovinskoj osnovi, kao što su: (i) proračunski porezni i carinski prihodi, (i) doprinosi

državnog socijalnog osiguranja i premije obaveznog zdravstvenog osiguranja i (iii) međuproračunski transferi. Evidentiranje tih računovodstvenih elemenata na gotovinskoj osnovi najrazumniji je način srednjoročnog mjerenja ekonomskih operacija te vrste. NPSAS-i će obuhvatiti sve proračunske subjekte i institucije koje se financiraju iz javnog nacionalnog proračuna.

Reforma ima sljedeće opće ciljeve:

- ◆ Razvoj i usvajanje mjerodavnog normativnog okvira.
- ◆ Ažuriranje integriranog informacijskog sustava PSA-a.
- ◆ Jačanje kapaciteta za primjenu NPSAS-a.

Na provedbu reformi mogu utjecati sljedeći utvrđeni rizici:

- ◆ Nedovoljno znanje o primjeni IPSAS-a unutar MFIN-a.
- ◆ Politički rizik od neusvajanja normativnog okvira.
- ◆ Kašnjenja u razvoju RP-a/KP-a/KO-a.
- ◆ Kašnjenja u razvoju IISFU-a.
- ◆ Potkapacitiranost za razvoj metodologije PSA-a.
- ◆ Izobrazba koja će biti potrebna za velik broj računovođa u proračunskim subjektima i institucijama.
- ◆ Manjak potrebne inozemne potpore za razvoj institucionalnih kapaciteta MFIN-a.



U razdoblju 2017. – 2019. trebalo je izraditi i usvojiti 30 nacrt standarda. Uz tehničku pomoć EU-a, u razdoblju 2017. – 2018. izrađena su 22 nacrt standarda, usklađena s IPSAS-ima i objavljena na službenim internetskim stranicama MFIN-a. Radi se o sljedećim standardima:

1. Prezentiranje financijskih izvještaja.
2. Izvještaji o novčanom toku.
3. Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške.
4. Troškovi zaduživanja.
5. Ugovori o izgradnji.
6. Zalihe.
7. Najmovi.
8. Nekretnine, postrojenja i oprema.
9. Rezerviranja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina.
10. Nematerijalna imovina.
11. Učinci promjena tečaja stranih valuta.
12. Prihodi od razmjenskih transakcija.
13. Događaji nakon datuma bilance.

14. Investicijske nekretnine.
15. Umanjenje imovine koja ne stvara novac.
16. Prihodi od nerazmjenskih transakcija (porezi i transferi).
17. Prezentiranje proračunskih informacija u financijskim izvještajima.
18. Primanja zaposlenih.
19. Umanjenje imovine koja stvara novac.
20. Poljoprivreda.
21. Financijski instrumenti.
22. Ugovori o koncesiji za usluge.

Svim standardima slijedi daljnji razvoj, a usvajati će se i primjenjivati postupno u skladu s utvrđenim prioritetima, uz osiguravanje razvoja pripadajućih informacijskih sustava i izobrazbe računovođa u javnom sektoru.



## 6

## Utjecaj provedbe PSA reforme na druge sustave

Usvajanje i stupanje na snagu Zakona o javnim financijama i fiskalnoj odgovornosti br. 181 od 25. srpnja/jula 2014. označilo je velik korak u poticanju, modernizaciji i jačanju nacionalnog PFM sustava.

U skladu s MMF-ovim standardima u proračunskom je sustavu razvijen RP/KP/KO i integriran s ekonomskim proračunskim klasifikacijama. Razvijen je PFMIS, koji osigurava formalizaciju procesa pripreme i izvršenja proračuna te povećava brzinu i učinkovitost transakcija.

Reforma PSA-a utjecala je na Glavnu upravu za unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru, jedinicu nadležnu za politike u oblasti unutarnjih kontrola i revizija, koji se smatraju produženim ograncima ključnih PFM procesa unutar države.

Novi pravci strateškog razvoja posebno su usmjereni na integraciju unutarnjih kontrola u procese koji se odnose na računovodstvo, proračune, financije i imovinu. Bit će potrebno revidirati pristup i stav rukovoditelja o unutarnjim kontrolama, kao i stav unutarnjih revizora o važnosti ocjenjivanja tih procesa.

U skladu sa standardima EU-a uspostavljen je moderan sustav javne nabave.



# 7

## Izazovi i lekcije naučene u provedbi PSA reforme

Uprava državne riznice, koja je zadužena za razvoj NPSAS-a, sučava se s nekoliko izazova:

- ◆ Manjak kvalificiranih kadrova u dotičnoj domeni.
- ◆ Kontinuirano obavljanje dnevnih zadataka, što znatno skraćuje vrijeme potrebno za razvoj NPSAS-a.
- ◆ Manjak tehničke pomoći.
- ◆ Promjena režima rada zbog pandemije koronavirusne bolesti (COVID-19).
- ◆ Nedostatak izobrazbe kadrova za primjenu IPSAS-a.

Zbog spomenutih izazova i manjka projekata uz inozemnu tehničku pomoć, razvoj sljedećih osam NPSAS-a tek predstoji:

1. Izvještavanje po segmentima.
2. Prezentiranje informacija o povezanim osobama.
3. Objavljivanje financijskih informacija o PSA-u.
4. Zasebni financijski izvještaji.
5. Konsolidirani financijski izvještaji.
6. Investicije u pridružene subjekte i zajedničke pothvate.
7. Zajednički aranžmani.
8. Objavljivanje udjela u drugim subjektima.

Problemi koji se odnose na nekvalitetnu i neučinkovitu izobrazbu stručnjaka u oblasti računovodstva mogu se riješiti osposobljavanjem edukatora uz doprinos i podršku inozemnih stručnjaka.





## 8

## Sljedeći koraci u provedbi PSA reforme

Računovodstvo i izvještavanje sastavni su dijelovi proračunskog procesa, analogni pripremi, usvajanju i izvršenju proračuna. Sve se komponente proračunskog procesa odvijaju unutar PFMIS-a, a računovodstvo u pojedinačnim proračunskim subjektima i institucijama unutar raznih informacijskih sustava koji se nabavljaju na temelju ugovora. Za unaprjeđenje financijskog izvještavanja u proračunskom sustavu i usklađivanje s IPSAS-ima bit će potrebno promijeniti računovodstveni sustav proračunskih subjekata i institucija.

Proračunsko i financijsko izvještavanje, kao i osiguravanje transparentnosti i pouzdanih informacija za donošenje upravljačkih odluka iziskuje potpunost i usklađenost računovodstvenog sustava. I stoga svi proračunski subjekti i institucije trebaju osigurati odgovarajuće računovodstvo i financijsko izvještavanje uz obavezno korištenje informacijskih sustava MFIN-a.

MFIN će, zajedno s CITF-om, ispitati mogućnost razvoja jedinstvenog informacijskog sustava proračunskog računovodstva temeljenog na platformi 1C, s jedinstvenim zahtjevima i pravilima, koji bi se naknadno mogao integrirati s PFMIS-om.

NPSAS-e će biti moguće primijeniti tek nakon uvođenja tog sustava u svim proračunskim subjektima i institucijama. CITF je odgovoran za održavanje i usklađivanje informacijskog sustava s izmjenama normativnog okvira, uključujući pravila NPSAS-a.



## 9

**Primljena međunarodna pomoć**

Uz tehničku pomoć EU-a, u razdoblju 2017. – 2018. izrađena su 22 od 30 planiranih standarda u

skladu s IPSAS-ima, koji su objavljeni na službenim internetskim stranicama MFIN-a.







# CRNA GORA



|                                                     |     |
|-----------------------------------------------------|-----|
| 1. Uvod                                             | 134 |
| 2. Struktura i funkcioniranje javnog sektora        | 135 |
| 3. Proračunski sustav                               | 136 |
| 4. Računovodstveni sustav                           | 137 |
| 5. Opis PSA reforme i stanje provedbe               | 140 |
| 6. Utjecaj provedbe PSA reforme na druge sustave    | 142 |
| 7. Izazovi i lekcije naučene u provedbi PSA reforme | 143 |
| 8. Sljedeći koraci u provedbi PSA reforme           | 144 |
| 9. Primljena međunarodna pomoć                      | 145 |



# 1

## Uvod

Crna Gora smještena je u jugoistočnoj Europi i proteže se na 13.812 četvornih kilometara površine. Na zapadu graniči s Hrvatskom, na sjeveru s BiH, na istoku sa Srbijom, na jugu s Albanijom, a Jadransko more dijeli je od Italije. Prema zadnjem popisu stanovništva iz 2011. Crna Gora ima 620.029 stanovnika.

Crna Gora je upravno podijeljena na glavni grad Podgoricu, staru prijestolnicu Cetinje i 24 općine. Od 2002. u Crnoj Gori koristi se valuta euro (Centralna banka Crne Gore nije u eurosustavu, ali zemlja jednostrano koristi euro kao svoju valutu).

U 2019. crnogorski BDP iznosio je 5,78 milijardi dolara, godišnja stopa rasta 4,1 posto, a BDP po stanovniku 9.296 dolara. U 2020. Crna Gora imala je negativnu stopu inflacije koja je iznosila 0,03 posto.

Na kraju 2019. državni je dug iznosio 4,33 milijarde dolara ili 74,91 posto BDP-a. U 2020. agencija Standard & Poor's ocijenila je kreditni rejting Crne Gore oznakom B+.

Vodeća industrija Crne Gore je turizam, jer se zemlja nalazi na Jadranskom moru. Po broju od ukupno 1,6 milijuna posjetitelja godišnje, Crna Gora zauzima 36. mjesto na ljestvici najposjećenijih europskih zemalja (od 47).

Crna Gora je članica Ujedinjenih naroda, Sjevernoatlantskog saveza, Svjetske trgovinske organizacije, Organizacije za europsku sigurnost i suradnju, Vijeća Europe i Srednjoeuropskog ugovora o slobodnoj trgovini. Zemlja je osnivačica Unije za Mediteran i u procesu je pristupanja Europskoj uniji.



## **2.1 Politički sustav, upravno-teritorijalno i fiskalno uređenje**

Crna Gora je neovisna i suverena država, s republičkim oblikom vlasti. Parlamentarna je demokracija temeljena na vladavini prava.

Vlast je uređena po principu diobe vlasti na zakonodavnu, izvršnu i sudsku. Nositelj zakonodavne vlasti je Skupština, izvršne vlasti Vlada, a sudske sudovi. Vlast je ograničena Ustavom i pravom te se temelji na ravnoteži i uzajamnoj kontroli.

Zadaće državne uprave obavljaju ministarstva i druga upravna tijela. LSU se provodi u opštinama, opštini unutar glavnog grada, staroj prijestolnici (u daljnjem tekstu: Opština Cetinje) i JLSU-ima.

Opština Cetinje je samostalna u obavljanju aktivnosti LSU-a i njezina se prava ne mogu uskratiti ili ograničiti aktima državnih tijela, osim u slučajevima utvrđenima zakonom, u skladu s Ustavom. Odnosi između opštinskih tijela, državnih tijela i tijela državne uprave temeljeni su na principu uzajamne suradnje, u skladu sa zakonom. Zajednica opština Crne Gore nacionalna je asocijacija lokalnih zajednica.

Opština Cetinje financira se iz: (i) neovisnih prihoda, (ii) prihoda dodijeljenih zakonom, (iii) fonda za izravnane i (iv) državnog budžeta. Ima pravo prikupljati lokalne poreze, koji su u njezinoj nadležnosti.

Opštine mogu uzimati dugoročne kredite i davati garancije uz prethodnu suglasnost Vlade, koja se daje na prijedlog Ministarstva finansija i socijalnog staranja (MFSS). Poduzeća i pravne osobe u većinskom vlasništvu države ili opštine mogu se dugoročno zaduživati uz prethodnu suglasnost Vlade.

## **2.2 Aktualne PFM reforme**

Aktualne PFM reforme su sljedeće:

- ◆ Budžetiranje (unaprjeđenje srednjoročnog planiranja, stvaranje učinkovitog sustava mjerenja utjecaja budžetskih programa, unaprjeđenje modela za izradu makroekonomskih projekcija).
- ◆ Izvršenje budžeta (unaprjeđenje sustava naplate prihoda u poreznoj i carinskoj upravi).
- ◆ Javne nabavke (uvođenje elektroničkog sustava javnih nabavki).
- ◆ Upravljanje dugom (nadgradnja sustava s nekim novim funkcionalnostima u oblasti kontrole i izvještavanja).
- ◆ Obračun plaća (uvođenje novog softvera za centralizirani obračun i kontrolu obračuna plaća u javnom sektoru).
- ◆ Razvoj sustava unutarnjih finansijskih kontrola u javnom sektoru (jačanje upravljačkih odgovornosti na svim organizacijskim razinama).
- ◆ Prijelaz s gotovinskog na obračunsko računovodstvo u javnom sektoru.
- ◆ Jačanje Državne revizorske institucije i Revizorskog tijela (jačanje ljudskih kapaciteta za vanjske revizije i tijela osnovanog za reviziju sustava upravljanja i kontrole korištenja fondova EU-a).



Planiranje državnog budžeta temeljeno je na ekonomskoj i fiskalnoj politici, smjernicama fiskalne politike, projekcijama privrednog rasta i projekcijama makroekonomske stabilnosti. Planiranje i izvršenje budžeta odvija se u skladu sa sljedećim kriterijima:

- ◆ Novčani deficit budžeta opće države ne smije biti veći od 3 posto BDP-a u tržišnim cijenama.
- ◆ Javni dug ne smije biti veći od 60 posto BDP-a u tržišnim cijenama.

Glavni strateški dokument je fiskalna strategija koju je Vlada usvojila na početku svog mandata. U fiskalnoj strategiji utvrđeni su glavni srednjoročni fiskalni ciljevi i predstavlja osnovu za planiranje srednjoročnih i godišnjih politika. Na temelju fiskalne strategije Vlada, na prijedlog MFSS-a, donosi smjernice fiskalne politike do kraja ožujka/marta. Smjernice se donose jednom godišnje za trogodišnje razdoblje, i sadrže: (i) srednjoročne strateške ciljeve ekonomske i fiskalne politike, (ii) osnovne makroekonomske i fiskalne pokazatelje i projekcije te (iii) gornje granice rashoda.

Na temelju smjernica fiskalne politike, u svibnju/maju tekuće fiskalne godine, MFSS izdaje stručno uputstvo za pripremanje budžeta potrošačkih jedinica i budžeta opština za sljedeću fiskalnu godinu. Sukladno smjernicama fiskalne politike i dostavljenim zahtjevima, MFSS predlaže rashode potrošačkih jedinica te, u slučaju deficita, utvrđuje izvore njegova financiranja.

Budžet sadrži tekući budžet, transakcije financiranja izdataka, kapitalni budžet, budžet državnih fondova i budžetske rezerve (tekuće i stalne), a izdaci i primici prikazani su po izvorima iz kojih potječu.

### 3.1 Nadležna tijela

MFSS priprema nacrt prijedloga Zakona o budžetu Crne Gore koji u listopadu/oktobru dostavlja Vladi. Nacrt prijedloga Zakona o budžetu Crne Gore utvrđuje Vlada i do 15. studenoga/novembra ga dostavlja Skupštini. Ako se Zakon o budžetu Crne Gore ne donese do 31. prosinca/decembra tekuće godine, za narednu fiskalnu godinu, MFSS, do njegova donošenja, potrošačkim jedinicama mjesečno odobrava do iznosa jedne dvanaestine stvarnih izdataka u prethodnoj fiskalnoj godini.

Izvršenje budžeta nadzire Odjel državnog trezora, na temelju zahtjeva za plaćanje koje dostavljaju budžetske potrošačke jedinice. Potrošačke jedinice dužne su sredstva koristiti unutar limita utvrđenih Zakonom o budžetu Crne Gore. Za zakonito korištenje sredstava odobrenih potrošačkoj jedinici odgovoran je budžetski izvršilac. Izvršenje budžeta je centralizirano



i stoga je trezor, kao takav, odgovoran za izvršenje budžeta države u cjelini. Potrošačke jedinice također su odgovorne za izvršenje vlastitih budžeta. Državni trezor upravlja glavnim računom trezora, a budžetske potrošačke jedinice podnose zahtjeve za plaćanje s glavnog računa.

### 3.2 Proračunska osnovica i pristup

Planiranje budžeta Crne Gore temeljeno je na gotovinskoj osnovi u skladu s ekonomskim, funkcijskim, programskim i organizacijskim klasifikacijama.

Zakon o budžetu Crne Gore sadrži opći i posebni dio. Opći dio sadrži:

- ◆ Procjenu tekućih primitaka i tekućih izdataka i transfera, i primarnog budžetskog gotovinskog suficita.

- ◆ Procjenu primitaka i izdataka iskazanih po ekonomskoj klasifikaciji.
- ◆ Normativni dio budžeta kojim se bliže uređuje njegovo izvršenje.
- ◆ Upotrebu budžetskog gotovinskog suficita i pokriće deficita.
- ◆ Tekuću i stalnu budžetsku rezervu.

Posebni dio sadrži izdatke potrošačkih jedinica po organizacijskoj, funkcijskoj, ekonomskoj, programskoj i projektnoj klasifikaciji.

Procjena primitaka i izdataka iskazanih po ekonomskoj klasifikaciji, kao i posebni dio budžeta, sadrži maksimalnu razinu budžetske potrošnje koja je obvezujuća za budžet države za prvu godinu, a indikativna za drugu i treću fiskalnu godinu.

## 4

### Računovodstveni sustav

#### 4.1 Nadležna tijela

##### 4.1.1 Tijela za utvrđivanje standarda/ regulator

Računovodstvo subjekata javnog sektora propisuje MFSS. RP/KP/KO, računovodstvena metoda i financijsko izvještavanje uređeni su podzakonskim aktima.

Zakon o PSA-u usvojen je 22. studenoga/novembra 2019., a provedba je planirana od 1. siječnja/januara 2022. Do njegove provedbe primjenjuju se njegove odredbe koje obuhvaćaju računovodstvo i financijsko izvještavanje, kao i podzakonski akti doneseni temeljem Zakona o budžetu i fiskalnoj odgovornosti, kojim se uređuje računovodstvo i financijsko izvještavanje.

#### 4.1.2 Sastavljač finansijskih izvještaja

Budžetske potrošačke jedinice na središnjoj razini sastavljaju finansijske izvještaje i dostavljaju ih MFSS-u, koji, na temelju dostavljenih izvještaja, priprema nacrt prijedloga Zakona o završnom računu budžeta Crne Gore i dostavlja ga Vladi na usvajanje. Nakon Vladina usvajanja, prijedlog zakona dostavlja se Skupštini, a Skupština ga usvaja kao zakon.

Na lokalnoj razini, prijedlog Zakona o završnom računu budžeta opštine utvrđuje gradonačelnik, dostavlja se skupštini opštine, koja potom usvaja završni račun opštine. Završni račun se dostavlja MFSS-u na uvid.

#### 4.1.3 Ovjerovitelj finansijskih izvještaja

Na središnjoj razini Skupština usvaja Zakon o završnom računu budžeta Crne Gore, a završne račune na lokalnoj razini usvajaju skupštine opština.

### 4.2 Računovodstvena osnova

Računovodstvo budžeta Crne Gore i JLSU-a temeljeno je na modificiranoj gotovinskoj osnovi, što znači da se osim gotovinske evidencije primitaka i izdataka vodi i evidencija o imovini i obavezama. Planiranje se odvija po klasi, kategoriji, grupi i sintetici, dok se izvršavanje budžeta iskazuje po razini analitike i subanalitike, tj. ekonomskoj klasifikaciji. Stanje imovine i obaveza iskazuje se po klasi, kategoriji, grupi i sintetici.

Stanje imovine i obaveza može se pratiti po analitici i subanalitici prema potrebi budžeta Crne Gore i opština.

### 4.3 Integrirani informacijski sustav finansijskog upravljanja

Na razini budžeta Crne Gore i JLSU-a ne koristi se isti ISFU i ne postoji zajedničko sučelje. Na središnjoj razini, ISFU se sastoji od nekoliko komponenti:

- ◆ Informacijski sustav za obračun plaća, koji je djelomično centraliziran. U tijeku je potpuna centralizacija sustava obračuna plaća i njegova integracija s drugim dijelovima ISFU-a.
- ◆ Informacijski sustav za planiranje budžeta. U tijeku je projekt njegove integracije s drugim komponentama ISFU-a.
- ◆ Računovodstveni informacijski sustav državnog trezora, temeljen na SAP softverskom rješenju, u kojem su integrirani moduli za izvršavanje budžeta, upravljanje javnim dugom i prihodima koji se odnose na informacijske sustave institucija za naplatu prihoda (Porezna uprava, Carinska uprava i Ministarstvo unutrašnjih poslova).
- ◆ Informacijski sustav javnih nabavki. Radi se o softveru koji se koristi na portalu javnih nabavki, koji omogućuje e-obavijesti i elektroničko objavljivanje natječajne dokumentacije (koja sadrži poziv za javno nadmetanje) kao i objavljivanje svih





drugih obavijesti o javnim nabavkama u skladu sa zakonom. To uključuje: (i) planove javnih nabavki, (ii) odluke o odabiru napovoljnije ponude, (iii) odluke o obustavi ili poništenju postupka javne nabavke i (iv) ugovore o javnim nabavkama. Uvođenje elektroničkog sustava javnih nabavki u Crnoj Gori još je u tijeku.

- ◆ Registar državne imovine.

## 4.4 Upravljanje imovinom

Jedinstveni registar državne imovine i nekretnina u Crnoj Gori za sve razine vlasti vodi Uprava za katastar i državnu imovinu. Budući da su u tijeku PSA reforme, očekuje se da će državni registar biti povezan s računovodstvenim informacijskim sustavom za računovodstvo temeljeno na obračunskoj osnovi.

## 4.5 Izvještavanje o stanju duga

U skladu s odredbama Zakona o budžetu i fiskalnoj odgovornosti, državnim i javnim dugom upravlja MFSS, koji također vodi evidenciju o dugu države, uzetim dugoročnim i kratkoročnim pozajmicama i datim garancijama.

MFSS priprema i objavljuje izvještaj o javnom dugu do 31. ožujka/marta za prethodnu fiskalnu godinu, a izvještaj o državnom dugu objavljuje se kvartalno tijekom izvještajne godine.

Izvještaj o javnom dugu sadrži informacije o:

- ◆ Stanju duga, kretanjima i promjenama u stanju javnog duga Crne Gore u apsolutnim iznosima i kao udio u BDP-u.
- ◆ Iznosu depozita, u apsolutnom iznosu i kao udio u BDP-u.
- ◆ Valutnoj strukturi i strukturi kamatnih stopa duga.
- ◆ Odnosu između spoljnog i domaćeg duga.
- ◆ Zaključenim aranžmanima i stanju nepovučениh sredstava u okviru kreditnih aranžmana.
- ◆ Strukturi otplate duga rezidentima i nerezidentima.
- ◆ Strukturi i kretanju duga lokalnih samouprava.
- ◆ Strukturi i kretanju duga temeljem izdatih državnih garancija.

Izvještaj o stanju državnog duga sadrži informacije o:

- ◆ Iznosu i kretanju državnog duga, u apsolutnim iznosima i kao udio u BDP-u.
- ◆ Depozitima u apsolutnim iznosima i kao udio u BDP-u.
- ◆ Valutnoj strukturi i strukturi kamatnih stopa duga.
- ◆ Odnosu između spoljnog i domaćeg duga.
- ◆ Strukturi otplate duga rezidentima i nerezidentima.
- ◆ Zaključenim aranžmanima u izvještajnom razdoblju.

## 4.6 Konsolidacija

U skladu sa Zakonom o završnom računu budžeta Crne Gore, MFSS sastavlja i objavljuje konsolidirani izvještaj o javnim prihodima i rashodima, koji obuhvaća središnju i lokalne razine vlasti. Izvještaj ne uključuje DP-e, a konsolidacija se obavlja ručno.



## 4.7 Transparentnost i odgovornost

Prijedlog Zakona o završnom računu budžeta Crne Gore dostupan je na službenim internetskim stranicama MFSS-a i Vlade Crne Gore na dan njegova usvajanja na sjednici Vlade. Nakon usvajanja u Skupštini, zakon se objavljuje u „Službenom listu Crne

Gore“. Vanjsku reviziju finansijskih izvještaja Crne Gore i prijedloga Zakona o završnom računu budžeta Crne Gore neovisno obavlja Državna revizorska institucija. Revizije prijedloga završnih računa opština obavljaju neovisni revizori. Unutarnje revizije obavljaju jedinice unutarnje revizije osnovane u opštinama i potrošačkim jedinicama budžeta Crne Gore, u skladu sa Zakonom o upravljanju i unutrašnjim kontrolama u javnom sektoru.

### 5

## Opis PSA reforme i stanje provedbe

U ožujku/martu 2015. Vlada Crne Gore usvojila je Strategiju za prelazak javnog sektora na obračunsko računovodstvo. Strategijom su definirana tri ključna smjera reforme:

1. Obuka kadrova.
2. Razvoj legislative.
3. Razvoj informacionih sistema.

U 2016. u suradnji s Centrom izvrsnosti u financijama, uz pomoć metodologije CIPFA-e, MFSS je započeo izobrazbu i certificiranje računovođa u javnom sektoru kako bi započeli s primjenom IPSAS-a. U razdoblju 2016. – 2020. organizirana su tri ciklusa izobrazbe, u kojima je sudjelovalo 120 računovođa.

U 2015. MFSS je osnovao radnu grupu, koja je nastavila s radom u narednim godinama, baveći se pitanjima mjerodavnima za lokalizaciju projekta (npr. provedba projekta s domaćim resursima), kako bi tijelo

za upravljanje ljudskim resursima istu izobrazbu moglo održavati u budućnosti. Radna grupa zadužena je za izradu prijedloga o institucionalnim odgovornostima i legislativi koja se odnosi na lokaliziranu izobrazbu računovođa.

Osim izobrazbe o primjeni standarda, MFSS je organizirao i radionice i konferenciju o prednostima i izazovima PSA reforme.

Na temelju strategije za prelazak javnog sektora na obračunsko računovodstvo, Vlada je donijela akcijski plan provedbe, u kojem su detaljnije definirane aktivnosti utvrđene strategijom i određeni rokovi njihove provedbe.

Jedna od ključnih aktivnosti utvrđenih u akcijskom planu je donošenje Zakona o PSA-u, koji je izradio MFSS i usvojila Skupština u studenom/novembru 2019. Zakonom se uvodi obračunski princip za PSA.

Vlada Crne Gore donijela je odluku da IPSAS-e neće primijeniti direktno, nego indirektno, tj. da će Crna Gora izraditi vlastiti računovodstveni okvir, usklađen s međunarodnim standardima.

S obzirom da su računovodstvene politike, do usvajanja Zakona o PSA-u, bile definirane Zakonom o budžetu i fiskalnim odgovornostima i podzakonskim aktima usvojenima temeljem navedenog zakona, MFSS je dao do znanja da se odredbe prethodnog zakona prestaju primjenjivati po stupanju na snagu Zakona o PSA-u.

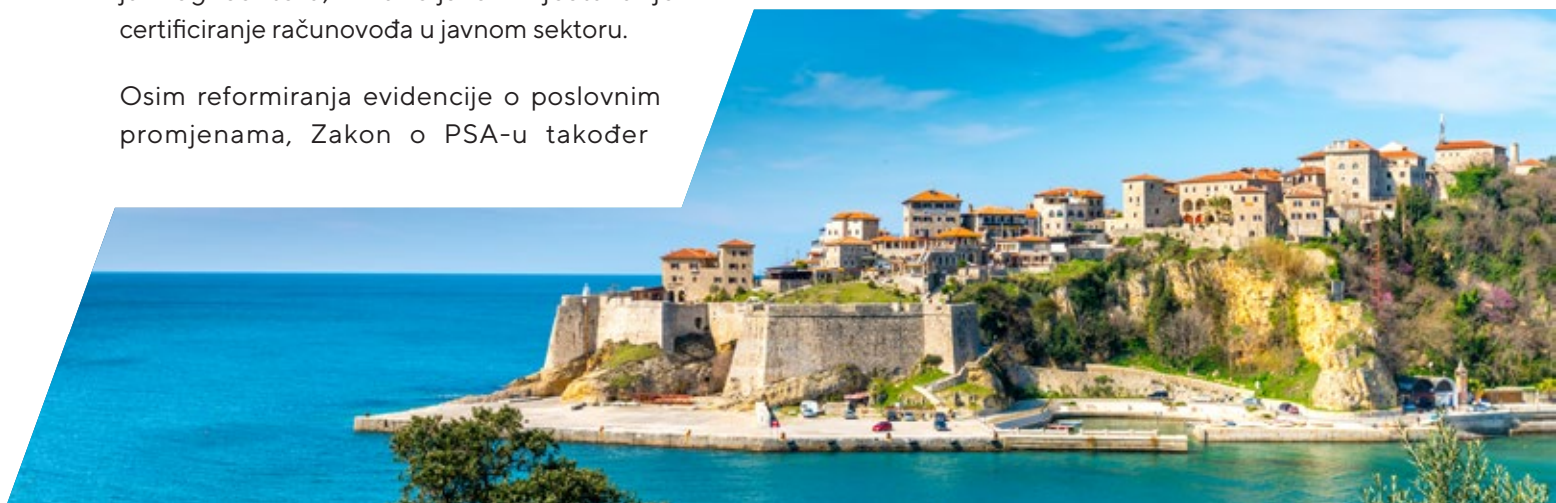
Nakon usvajanja Zakona o PSA-u, u studenom/novembru 2019. MFSS je pripremio niz podzakonskih akata potrebnih za provedbu predmetnog zakona u 2020., a koji se odnose na RP/KP/KO, nove računovodstvene metodologije, registar subjekata javnog sektora, financijsko izvještavanje i certificiranje računovođa u javnom sektoru.

Osim reformiranja evidencije o poslovnim promjenama, Zakon o PSA-u također

reformira uspostavljanje registra subjekata javnog sektora, definiranje i priznavanje zvanja i certificiranje računovođa u javnom sektoru.

Provedbu PSA reforme nadzire MFSS, koji tijekom procesa reforme ima pristup domaćoj i inozemnoj stručnoj pomoći.

Projektom upravlja MFSS, uz potporu Vlade. Skupština je usvojila Zakon o PSA-u, kojim se službeno uvodi obračunsko računovodstvo u javni sektor.





## 6

### Utjecaj provedbe PSA reforme na druge sustave

PSA reforma prožima sve sfere javnog sektora i utječe na sve aspekte PFM-a. Izvršavanje budžeta neće se mijenjati jer je prethodno navedenim zakonom predviđen nastavak izvještavanja o izvršavanju budžeta na gotovinskoj osnovi. Reforme će također pozitivno utjecati na GFS, koji se dosta oslanja na

računovodstvene podatke, a i na evidenciju koju vodi porezna uprava i na evidenciju o javnom dugu. Reforma će donijeti izazove u unutarnjoj i vanjskoj reviziji, koji se tiču složenosti, većeg obujma posla i ljudskih kapaciteta.



## 7

## Izazovi i lekcije naučene u provedbi PSA reforme

PSA reforma je složen i zahtjevan proces, koji prožima razne aspekte javnih financija i zahtijeva poseban pristup. Jedan od ključnih elemenata je izobrazba kadrova, a pristup koji je Crna Gora odabrala u tom smislu za sada se pokazao dobrim. Trenutačno je obuka usmjerena na primjenu IPSAS-a. Čim se izrade

nacionalne računovodstvene politike, računovođama će biti omogućena dodatna izobrazba i o njihovoj primjeni. S obzirom na složenost procesa, potrebna je međunarodna pomoć i saznanja zemalja koje su uspješno provele slične reforme.



## 8

## Sljedeći koraci u provedbi PSA reforme

U narednom razdoblju provedbe računovodstvenih reformi težište će biti na unaprjeđenju računovodstvenog informacijskog sustava koji će poduprijeti provedbu Zakona o PSA-u i podzakonskih akata koji će biti doneseni temeljem dotičnog zakona. Sljedeći koraci uključuju i rad na izradi novog okvira PSA-a, uključujući izradu priručnika i uputa.

Razvoj informacijskog sustava obuhvaća dvije faze:

1. Prva se faza odnosi na: (i) analizu nedostataka između funkcionalnosti računovodstvenog informacijskog sustava i funkcionalnosti predviđenih novim Zakonom o PSA-u i podzakonskim aktima te (ii) analizu računovodstvenih procesa u javnom sektoru i procesa koji će uslijediti nakon stupanja predmetnog zakona na snagu. Prva je faza završena.
2. Druga se faza odnosi na razvoj projektnog zadatka na temelju analize, objavu javnog poziva za dostavljanje prijedloga i unošenje izmjena u IT sustav.

Nakon unaprjeđenja informacijskog sustava, provest će se izobrazba za računovođe u javnom sektoru o primjeni novih funkcionalnosti sustava, i to putem radionica za računovođe u javnom sektoru, koje će voditi stručnjaci koji su radili na izradi računovodstvenog okvira i informacijskih sustava.

U bliskoj budućnosti težište će se staviti na izobrazbu za računovođe u javnom sektoru o primjeni novih računovodstvenih politika. Te aktivnosti je MFSS planirao u okviru projekta „Inovacije u borbi protiv siromaštva“ (engl. Innovations for Poverty Action). U tu svrhu razvit će se poseban modul obuke koji će voditi stručnjaci koji se radili na izradi računovodstvenog okvira.





## 9

## Primljena međunarodna pomoć

Tijekom procesa reforme računovodstva u javnom sektoru, MFSS je imao potporu UNDP-a, slovačkog MFIN-a, slovenskog Centra izvrsnosti u financijama i financijsku potporu u okviru projekta „Inovacije u

borbi protiv siromaštva“ za konzultantske usluge. Osim toga, Zakon o PSA-u je prije usvajanja dostavljen SB-u i MMF-u na davanje mišljenja i komentara.







Republika

# **SJEVERNA MAKEDONIJA**

|                                                     |     |
|-----------------------------------------------------|-----|
| 1. Uvod                                             | 148 |
| 2. Struktura i funkcioniranje javnog sektora        | 149 |
| 3. Proračunski sustav                               | 151 |
| 4. Računovodstveni sustav                           | 152 |
| 5. Opis PSA reforme i stanje provedbe               | 155 |
| 6. Utjecaj provedbe PSA reforme na druge sustave    | 156 |
| 7. Izazovi i lekcije naučene u provedbi PSA reforme | 157 |
| 8. Sljedeći koraci u provedbi PSA reforme           | 158 |
| 9. Primljena međunarodna pomoć                      | 159 |





# 1

## Uvod

Sjeverna Makedonija, službeno Republika Sjeverna Makedonija (RSM) prethodno poznata kao Bivša Jugoslavenska Republika Makedonija, zemlja je u jugoistočnoj Europi. Postala je neovisna u 1991. kao jedna od država sljednica bivše Jugoslavije. Sjeverna Makedonija je zemlja bez izlaza na more čija ukupna površina zauzima 25.713 četvornih kilometara, a graniči s Kosovom, Srbijom, Bugarskom, Grčkom i Albanijom. U Skopju, glavnom i najvećem gradu, živi jedna četvrtina od ukupnog broja stanovnika, tj. 2,06 milijuna.

Makedonija je mala privreda s BDP-om koji iznosi 4,6 milijarde dolara, što predstavlja 0,01 posto ukupne svjetske proizvodnje. Ujedno je i otvorena privreda, dosta integrirana u međunarodnu trgovinu, s ukupnim udjelom trgovine u BDP-u u iznosu 79,5 posto.

RSM je zemlja u razvoju, na 82. mjestu indeksa ljudskog razvoja, a svojim građanima pruža socijalnu sigurnost, univerzalni sustav zdravstvene skrbi te besplatno osnovno i srednje obrazovanje.

Makedonska privreda tradicionalno se temelji na poljoprivredi. Udio sektora poljoprivrede u BDP-u iznosi 7,2 posto, a zapošljava 16 posto aktivnog stanovništva. Obradivo poljoprivredno zemljište zauzima polovicu ukupnog teritorija, od čega je oko dvije trećine kategorizirano

kao pašnjaci, a ostatak kao obradivo poljoprivredno zemljište. Kapitalne investicije kao postotak BDP-a doseglye su svoju najvišu razinu od 34,54 posto u 2019.

Prema izvještaju o svjetskim ulaganjima Konferencije Ujedinjenih naroda o trgovini i ulaganjima iz 2020., neto tokovi izravnih stranih ulaganja u RSM-u znatno su se smanjili na 365 milijuna dolara u 2019., u usporedbi sa 725 milijuna u 2018. Ukupno stanje izravnih stranih ulaganja procijenjeno je na 6,4 milijarde dolara u 2019.



## 2

## Struktura i funkcioniranje javnog sektora

### 2.1 Politički sustav, upravno-teritorijalno i fiskalno uređenje

RSM je parlamentarna demokracija, s jednodomnim Parlamentom. Predsjednik republike je šef države, a na čelu Vlade je premijer. RSM je unitarna država koja se sastoji od središnje i općinske razine upravljanja, ali je prije toga u bivšoj Jugoslaviji bila decentralizirana.

Trenutačno RSM ima 84 općine i grad Skopje. Gradu Skopju priznat je poseban status i obuhvaća deset općina (koje su ubrojene u ukupan broj od 84 općine). Osim toga, RSM ima 8 statističkih regija za potrebe planiranja. U okviru općina mogu se osnivati mjesne zajednice. Glavni je cilj zajednica omogućiti zabrinutim stanovnicima da se pozabave rješavanjem problema, da zauzmu stavove i pripreme prijedloge od trenutačne i svakodnevne važnosti za općine.

Načelo LSU-a sadržano je u Ustavu. Središnje vlasti vrše pravni nadzor nad općinskim aktima. Općine imaju pravo žalbe Ustavnom sudu u slučaju zadiranja državnih organa u njihove povlastice.

Prihodi općina proizlaze iz njihovih vlastitih izvora prihoda (uključujući lokalne poreze, naknade, pristojbe i kazne), koji čine oko 40 posto ukupnih prihoda, i iz potpora, koji čine oko 60 posto. Samo 15 posto prihoda koriste za razvojne inicijative, a preostalih 85 posto utroše na administrativne troškove. Ti podaci pokazuju visok stupanj centralizacije i manjak financijske održivosti na lokalnoj razini. Općine se mogu zaduživati na domaćem i stranom tržištu, uz suglasnost MFIN-a.

Fiskalna decentralizacija započela je u srpnju/julu 2005. Zakonom o financiranju jedinica lokalne

samouprave nastao je dvofazni proces fiskalne decentralizacije. U prvoj su fazi JLSU-i postali vlasnici funkcija socijalnog sektora i dobili namjenske potpore za troškove održavanja predmetnih objekata.

Druga faza fiskalne decentralizacije započela je 1. srpnja/jula 2007. Da bi ušle u drugu fazu, u kojoj su predviđene nadležnosti u oblasti kulture, socijalne zaštite, osnovnog i srednjeg obrazovanja i primarne zdravstvene zaštite, općine su morale ispuniti određene kriterije, kao što su kadrovanje i jačanje financijskih kapaciteta. U drugu fazu ušle su sve općine, osim jedne ruralne.

U odnosu na 2005., kada je započeo proces prijenosa nadležnosti i potaknuta fiskalna decentralizacija, nominalna vrijednost općinskih prihoda narasla je za više od šest puta. U istom su se razdoblju više nego udvostručili prihodi od poreza koje općine mogu autonomno naplaćivati. S tako postavljenim parametrima, RSM je ušao u grupu srednje velikih decentraliziranih zemalja.

### 2.2 Aktualne PFM reforme

U tijeku je provedba Programa PFM reformi za razdoblje 2018. – 2021., u kojem su reforme strukturirane u okviru sedam prioriteta usmjerenih na unaprjeđenje učinkovitosti i efikasnosti javnih rashoda pomoću fiskalne discipline, održivost duga i učinkovitog, transparentnog i modernog upravljanja. Za stabilan, održiv razvoj i dobrobit građana RSM-a nužno je provesti sljedeće korake:

1. Unaprijediti fiskalni okvir, s težištem na uvođenje fiskalnih pravila i jačanje nadzora nad njihovom provedbom i izvještavanjem.

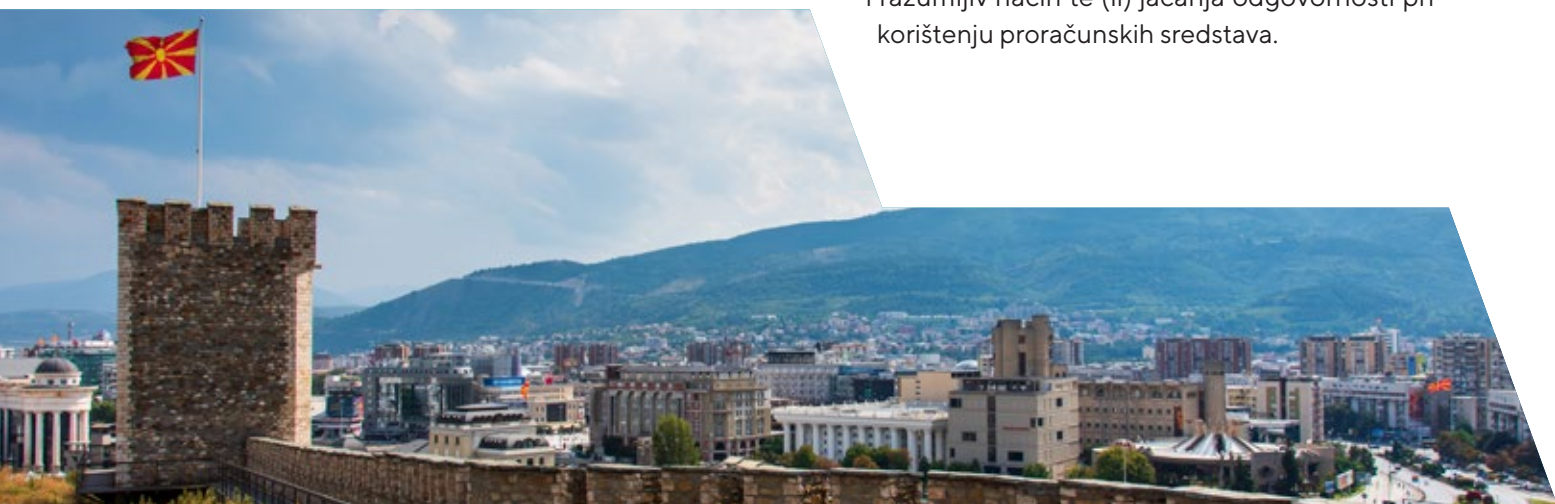
2. Mobilizirati prihode, u cilju unaprjeđenja naplate prihoda u zemlji i osiguravanja stabilnosti IT sustava PFM-a u slučaju krize.
3. Planiranje i budžetiranje, s naglaskom na jačanje pristupa planiranju proračuna na temelju programa i srednjoročnog planiranja proračuna.
4. Izvršenje proračuna, u cilju unaprjeđenja efikasnosti izvršenja proračuna i jačanja financijske discipline.
5. Transparentno izvještavanje na razini države, s glavnim ciljem jačanja razine transparentnosti u PFM-u.
6. Unutarnje kontrole, s težištem na jačanje sustava financijskog upravljanja i kontrola.
7. Vanjske kontrole i parlamentarni nadzor, u cilju jačanja upravljanja javnim sredstvima i osiguravanja odgovornosti i transparentnosti u njihovu korištenju.

U protekle dvije godine provedbe programa, uloženi naponi bili su usmjereni na unaprjeđenje zakonskih propisa u nekoliko bitnih oblasti: (i) planiranje i budžetiranje, (ii) javna nabava, (iii) unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru i (iv) upravljanje javnim dugom. U području izvršenja proračuna, ključni je prioritet primjena IISFU-a i unaprjeđenje transparentnosti u upravljanju javnim financijama. U području mobilizacije prihoda, težište je na provedbi nove Strategije reforme poreznog sustava za razdoblje 2021. – 2025.

S druge strane, jedan je od prioriteta u Programu Vlade RSM-a za razdoblje 2020. – 2024. nastavak procesa decentralizacije u cilju veće demokratizacije, boljih javnih usluga i intenzivnijeg lokalnog razvoja. Cilj je prenijeti nadležnosti na upravljačku razinu najprikladniju za građane. U narednom razdoblju nastaviti će se provedba politika razvoja općina, tj. fiskalna decentralizacija i pravedan regionalni razvoj, u svrhu jačanja izvora financiranja općina, uz istodobno jačanje odgovornosti i transparentnosti njihova poslovanja.

Reforma fiskalne decentralizacije sadrži tri sljedeća stupa:

1. Unaprjeđenje fiskalnog kapaciteta i povećanje općinskih prihoda provodit će se putem aktivnosti kojima je predviđeno povećanje sredstava koja se dodjeljuju općinama po osnovi naplaćenih naknada u središnjem proračunu, povećanje vlastitih prihoda općina i uspostavljanje fondova za poticanje dobrog učinka.
2. Jačanje fiskalne discipline namijenjeno je za jačanje financijske discipline općina, plaćanje dospjelih neplaćenih obaveza i troškovno učinkovito poslovanje.
3. Transparentnost i odgovornost imaju za cilj jačanje državnog nadzora, posebice Odjela za financijsku inspekciju javnog sektora u skladu sa Zakonom o izvještavanju i evidentiranju obaveza i prijavljivanjem neusklađenosti sa Zakonom o financijskoj disciplini, donošenjem mjera u pogledu: (i) jačanja transparentnosti općina objavom financijskih izvještaja na transparentan i razumljiv način te (ii) jačanja odgovornosti pri korištenju proračunskih sredstava.





## 3

## Proračunski sustav

## 3.1 Nadležna tijela

Proračun RSM-a sastoji se od proračuna središnje države i proračuna fondova (mirovinskog fonda, zdravstvenog fonda i agencije za zapošljavanje), koji, zajedno s proračunima općina, sačinjavaju konsolidirani proračun.

Proces planiranja i izvršenja proračuna uređen je važećim Zakonom o proračunu, u skladu s kojim se odvija po sljedećem kalendaru (tablica 6.).

Proračun se planira u skladu s: (i) organizacijskim klasifikacijama (proračunski korisnici prve i druge razine), (ii) programskim klasifikacijama (proračunski programi i potprogrami unutar svakog proračunskog korisnika), (iii) ekonomskim klasifikacijama (kategorije i stavke na strani prihoda i rashoda) i (iv) klasifikacijama funkcija države.

Proračun, kao dokument, sastoji se od tri dijela: općeg, posebnog i razvojnog. Premda se razvojnim dijelom utvrđuje osnova srednjoročnog proračunskog plana, taj je dio samo indikativan i usmjeren na razvoj proračunskih programa i potprograma.

Proračunski proces uključuje sljedeća nadležna tijela:

- ◆ Vlada – donosi proračun i upućuje ga Parlamentu.
- ◆ Parlament – usvaja proračun u obliku zakona.
- ◆ Proračunski korisnici – utvrđuju prioritete u područjima svoje nadležnosti.
- ◆ MFIN – koordinira cjelokupni proračunski proces i priprema proračun.

**Tablica 6.** Kalendar procesa planiranja i izvršenja proračuna

| Datum                              | Mjera                                        |
|------------------------------------|----------------------------------------------|
| 15. travnja/aprila                 | Vlada donosi strateške prioritete.           |
| 31. svibnja/maja                   | Donošenje fiskalne strategije.               |
| 15. lipnja/juna                    | Proračunska okružnica.                       |
| 1. rujna/septembra                 | Zahtjevi za dodjelu sredstava iz proračuna.  |
| 1. studenoga/novembra              | Nacrt proračuna upućuje se Vladi.            |
| 15. studenoga/novembra             | Nacrt proračuna upućuje se Parlamentu.       |
| 31. prosinca/decembra              | Rasprava i usvajanje proračuna u Parlamentu. |
| 31. svibnja/maja (sljedeće godine) | Završni račun.                               |

### 3.2 Proračunska osnovica i pristup

Proračunski sustav RSM-a uređen je važećim Zakonom o proračunu iz 2005. (s nekim dodatnim izmjenama i dopunama i pojašnjenjima), koji obuhvaća postupke pripreme, donošenja i izvršenja središnjeg proračuna, proračuna JLSU-a i proračuna grada Skopja. Zakonom su također utvrđene smjernice za izvještavanje o izvršenju proračuna. Državni proračun priprema se na gotovinskoj osnovi.

Budući da važeći Zakon o proračunu nije u skladu s najnovijim trendovima, preporukama međunarodnih institucija i direktivama EU-a, izrađen je novi Zakon o proračunu koji je trenutačno u postupku usvajanja u

Parlamentu. Novi Zakon o proračunu sadrži odredbe koje se odnose na:

- ◆ Fiskalna pravila.
- ◆ Osnivanje fiskalnog vijeća.
- ◆ Osnivanje registra subjekata javnog sektora.
- ◆ Unaprjeđenje procesa srednjoročnog planiranja.
- ◆ Unaprjeđenje upravljanja javnim investicijama.
- ◆ Pripremu početnih scenarija i novih inicijativa.
- ◆ Redovito praćenje izvršenja proračuna.
- ◆ Povećanje transparentnosti.
- ◆ Uspostavljanje integriranog informacijskog sustava PFM-a.



## 4

### Računovodstveni sustav

#### 4.1 Nadležna tijela

Način vođenja proračunskog računovodstva i računovodstva prororačunskih korisnika u RSM-u propisan je: (i) Zakonom o proračunskom računovodstvu i računovodstvu proračunskih korisnika, (ii) Pravilnikom o računskim planovima za proračun i proračunske korisnike, (iii) Zakonom o proračunu, (iv) Zakonom o izvršenju proračuna, (v) Pravilnikom o klasifikaciji prihoda i (vi) Pravilnikom o klasifikaciji rashoda.

Zakonom o proračunskom računovodstvu i računovodstvu proračunskih korisnika uređeno je računovodstveno postupanje za:

- ◆ Proračun RSM-a.
- ◆ Proračune JLSU-a.
- ◆ Proračunske fondove.
- ◆ Proračunske korisnike.
- ◆ Druge pravne osobe.

Na proračune i proračunske korisnike primjenjuju se IPSAS-i, a informacije objavljuje MFIN u Službenom listu RSM-a ako nisu u suprotnosti sa zakonima ili drugim propisima. MFIN propisuje oblik i način vođenja računovodstvenih knjiga za proračune i proračunske korisnike. U skladu sa Zakonom o proračunskom računovodstvu i računovodstvu proračunskih korisnika, završni računi moraju se



dostaviti Državnom uredu za reviziju i središnjem registru do kraja veljače/februara.

U skladu sa Zakonom o proračunu, MFIN je dužan Vladi dostaviti završne račune za prethodnu proračunsku godinu, zajedno s izvještajem o reviziji Državnog ureda za reviziju do 31. svibnja/maja. Uz suglasnost Vlade, završni računi moraju se dostaviti Parlamentu najkasnije do 30. lipnja/juna.

Proračunski subjekti i proračunski korisnici dužni su sastavljati osnovne financijske izvještaje, uključujući bilance stanja i račune dobiti i gubitka. Financijski izvještaji sastavljaju se za fiskalnu godinu koja počinje 1. siječnja/januara i završava 31. prosinca/decembra svake kalendarske godine.

Konsolidirana bilanca stanja potpuni je pregled prihoda i rashoda pojedinačnih korisnika u sastavu proračunskog subjekta i ne izrađuje se kao zbroj zasebnih proračunskih računa istog korisnika.

Za svaki proračunski fond izrađuju se konsolidirani završni računi. Svaki korisnik fonda izrađuje završni račun i dostavlja ga upravitelju proračunskog fonda u čijem je sastavu, najkasnije do 1. ožujka/marta tekuće godine za prethodnu fiskalnu godinu. Na temelju završnih računa korisnika, upravitelj proračunskog fonda izrađuje i MFIN-u dostavlja konsolidirani godišnji račun, najkasnije do 31. ožujka/marta tekuće godine za prethodnu fiskalnu godinu.

Završni račun izrađuje se u skladu s klasifikacijom prihoda i rashoda koju je usvojio MFIN. Rashodi na svim računima proračuna RSM-a uspoređuju se s

procjenama proračunskih prihoda i odobrenim rashodima. Također se sastavlja objašnjenje za glavna odstupanja i detaljan pregled izdataka iz proračunske rezerve i garancija zaduženih u fiskalnoj godini.

Općinsko vijeće odobrava završne račune proračuna JLSU-a najkasnije do 15. ožujka/marta i dostavlja MFIN-u najkasnije do 31. ožujka/marta.

Vlada Parlamentu dostavlja završni račun o izvršenju planiranih prihoda i rashoda proračuna RSM-a na usvajanje, zajedno sa završnim računima proračuna JLSU-a i fondova, najkasnije do 30. lipnja/juna tekuće godine za prethodnu fiskalnu godinu.

## 4.2 Računovodstvena osnova

U RSM-u proračuni i proračunski korisnici dužni su voditi računovodstvo i sastavljati financijske izvještaje temeljem modificirane gotovinske računovodstvene osnove.

Prihodi i rashodi, sadržani u glavnoj knjizi proračuna i proračunskih korisnika, priznaju se u skladu s gotovinskom osnovom, odnosno u trenutku nastanka stvarnih priljeva i odljeva sredstava.

## 4.3 Integrirani informacijski sustav financijskog upravljanja

Primjena najsuvremenijeg sustava IISFU-a glavni je prioritetni projekt MFIN-a u programu PFM reforme. IISFU je uređen novim organskim Zakonom o proračunu, u kojem je utvrđena pravna osnova njegove primjene. Provedba organskog Zakona o proračunu i primjena IISFU-a znatno će unaprijediti dobro upravljanje i obavljanje glavnih funkcija MFIN-a, uključujući: (i) planiranje i izvršenje proračuna, (ii) upravljanje javnim dugom, (iii) praćenje javnih investicija i (iv) podatkovnu analitiku i poslovnu inteligenciju.



Organskim Zakonom o proračunu postaviti će se fiskalni mehanizmi i osigurati razborito upravljanje novcem poreznih obveznika. Vlada je Zakon revidirala i usvojila u siječnju/januaru 2021., nakon čega je ušao u parlamentarni postupak.

Trenutačno je u tijeku više aktivnosti u vezi s IISFU-om čija je dinamika postojana. MFIN provodi opsežne aranžmane za izradu mjerodavnih podzakonskih akata (u okviru twinning projekta EU-a i uz potporu SB-a), ažuriranje funkcionalnih zahtjeva za IISFU i planiranje osnivanja jedinice koja će biti nadležna za IISFU unutar ministarstva.

U siječnju/januaru 2021. tim SB-a proveo je misiju prethodnog utvrđivanja oblasti i aktivnosti povezanih s IISFU-om u RSM-u. Očekuje se potpora za ovaj projekt od SB-a i iz IPA fondova EU-a.

U skladu s programom PFM reformi, uz pomoć IISFU-a uspostaviti će se sustavi potrebni za procjenu jesu li proračunski korisnici na odgovarajući način raspodijelili dovoljno sredstava za plaćanje obaveza prije datuma dospelosti. Na taj će se način omogućiti točno financijsko planiranje i evidentiranje obaveza na temelju obračunskog računovodstva.

## 4.4 Upravljanje imovinom

Trenutačno ne postoji jedinstveni registar imovine. Svaki proračunski korisnik vodi zaseban registar imovine. Jednom godišnje ovlaštene organizacije ažuriraju i poravnavaju podatke u svojim registrima imovine na temelju inventure imovine, koju provodi posebno osnovana komisija za inventuru imovine na razini svakog korisnika.

U skladu sa Zakonom o proračunskom računovodstvu i računovodstvu proračunskih korisnika, korisnici su

dužni uskladiti svoja potraživanja, obaveze, imovinu i izvore financiranja do 31. prosinca/decembra.

## 4.5 Debt reporting

Trenutačno MFIN ne priprema bilancu stanja, uključujući informacije o obavezama podmirivanja duga na nacionalnoj razini. MFIN priprema i objavljuje informacije sastavljene u skladu s MMF-ovom metodologijom posebnih standarda za diseminaciju podataka o obavezama podmirivanja domaćeg i inozemnog duga na razini središnje države, kao i visinu duga za koji jamči središnja država.

## 4.6 Konsolidacija

Konsolidirane računovodstvene izvještaje sastavljaju upravitelji proračunskih fondova na temelju izvještaja zavisnih organizacija u svojoj nadležnosti i to automatski uz pomoć specijaliziranog softverskog proizvoda, ali eliminaciju konsolidiranih stavki obavljaju ručno. Uz pomoć posebnog softvera KFI-ji se potom dostavljaju financijskim tijelima na daljnju konsolidaciju pojedinačnih pokazatelja.

Trenutačno se na nacionalnoj razini sastavlja samo izvještaj o izvršenju konsolidiranog proračuna sektora javne uprave, u kojem su iskazani prihodi i rashodi na gotovinskoj osnovi, izvori financiranja proračunskog deficita i upute za korištenje suficita.

Ne izrađuje se bilanca stanja, koja bi sadržavala konsolidirane informacije o cjelokupnoj imovini i obavezama proračunskih organizacija, kao i imovini i



obavezama Vlade te lokalnih izvršnih i upravnih tijela. Informacije o nefinancijskoj imovini svih proračunskih organizacija dobivaju se sastavljanjem konsolidiranih izvještaja o kretanju dugotrajne imovine, kretanju materijalne imovine, te potraživanjima i obavezama.

## 4.7 Transparentnost i odgovornost

Proračuni i proračunski korisnici dužni su dostaviti svoje godišnje račune u registar godišnjih računa u središnjem registru i Državnom uredu za reviziju do

kraja veljače/februara naredne godine (u roku 60 dana od datuma promjene stanja).

Proračuni i proračunski korisnici dužni su objaviti završne račune na svojim službenim internetskim stranicama u roku 15 dana od dana dostave završnih računa u registar godišnjih računa.

Vlada Parlamentu dostavlja završni račun izvršenja planiranih prihoda i rashoda proračuna RSM-a na usvajanje, zajedno sa završnim računima proračuna JLSU-a i fondova, najkasnije do 30. lipnja/juna tekuće godine za prethodnu fiskalnu godinu.

## 5

### Opis PSA reforme i stanje provedbe

U tijeku je program CIPFA-e za certificiranje računovođa u javnom sektoru, koji, u suradnji s MFIN-om, provodi Centar izvrsnosti u financijama iz Ljubljane, Slovenija. Program se sastoji od tri modula: (i) financijsko računovodstvo, (ii) upravljačko računovodstvo i (iii) nacionalni modul (koji pokriva nacionalni porezni, proračunski i trezorski sustav).

U okviru twinning projekta, kojemu je cilj jačanje planiranja i izvršenja proračuna i funkcija unutarnje kontrole, izrađen je prijedlog Zakona o osnivanju Akademije za javne financije. Svrha nove akademije bit će održavanje izobrazbe u oblasti javnih financija i organiziranje ispita za izdavanje certifikata/licenci ovlaštenim dužnosnicima i stručnjacima u oblasti javnih financija. Usvajanje predmetnog zakona očekuje se koncem godine.



## 6

### Utjecaj provedbe PSA reforme na druge sustave

Utjecaj provedbe PSA reforme na druge sustave nije primjenjiv, jer se trenutčno ne provode velike reforme povezane s PSA-om.





# 7

## Izazovi i lekcije naučene u provedbi PSA reforme

Slično prethodno navedenom, izazovi u provedbi PSA reforme utvrdit će se po završetku njezine provedbe.



## 8

**Sljedeći koraci u provedbi PSA reforme**

Do kraja 2022. MFIN planira započeti reformu i prijelaz javnog sektora s postojećeg računovodstva na gotovinskoj osnovi na modificirano obračunsko računovodstvo. U skladu s „modificiranim obračunskim računovodstvom“, rashodi će se iskazivati u trenutku nastanka poslovnog događaja u izvještajnom razdoblju, a ne u trenutku isplate, a prihodi će se i dalje priznavati u trenutku stvarne uplate sredstava. Ovakav koncept evidentiranja omogućit će realnije i ažurnije praćenje nepodmirenih preuzetih obaveza i obaveza iz proračuna i proračunskih korisnika.

Očekuje se da će predložena reforma biti provedena u okviru sustava državne riznice i uvođenja novog IISFU-a. PSA reforma bit će uključena u novu Strategiju PFM reforme za razdoblje 2022. – 2025., koja je u izradi s očekivanim donošenjem do konca 2021.

U okviru pripreme provedbe reforme, MFIN je utvrdio sljedeće rizike, koji će biti na vrijeme temeljito analizirani i ublaženi:

- ◆ Donošenje novog predmetnog zakona, podzakonskih akata i uputa za primjenu modificirane obračunske računovodstvene osnove za proračune i proračunske korisnike.
- ◆ Prihvaćanje IPSAS-a.
- ◆ Provedba izobrazbe o primjeni IPSAS-a za velik broj računovođa.
- ◆ Ograničeni ljudski i IT resursi.
- ◆ Manjak kontinuirane izobrazbe za računovođe u javnom sektoru u okviru Akademije za javne financije, koja je u postupku osnivanja.
- ◆ Lokalizacija programa izobrazbe za certificiranje računovođa u javnom sektoru (engl. Public Accountants Certification Training, PACT) te korištenje međunarodnog iskustva i tehničke pomoći.



# 9

## Primljena međunarodna pomoć

RSM je članica PULSAR programa i povremeno sudjeluje u aktivnostima jačanja kapaciteta i razmjene znanja u organizaciji dotične mreže.







Republika  
**SRBIJA**



|                                                     |     |
|-----------------------------------------------------|-----|
| 1. Uvod                                             | 162 |
| 2. Struktura i funkcioniranje javnog sektora        | 163 |
| 3. Proračunski sustav                               | 164 |
| 4. Računovodstveni sustav                           | 165 |
| 5. Opis PSA reforme i stanje provedbe               | 167 |
| 6. Utjecaj provedbe PSA reforme na druge sustave    | 168 |
| 7. Izazovi i lekcije naučene u provedbi PSA reforme | 169 |
| 8. Sljedeći koraci u provedbi PSA reforme           | 170 |
| 9. Primljena međunarodna pomoć                      | 171 |



# 1

## Uvod

Republika Srbija (RS) smještena je u jugoistočnoj Europi, u južnom dijelu Panonske nizine i u sredini Balkanskog poluotoka. Na sjeveroistoku graniči s Rumunjskom, na istoku s Bugarskom, na jugu sa Sjevernom Makedonijom, na jugozapadu s Albanijom i Crnom Gorom, a na zapadu s Hrvatskom i BiH.

RS ima ukupno 8,8 milijuna stanovnika, a prema popisu stanovništva iz 2016. glavni grad, Beograd, ima 1,4 milijuna stanovnika.

RS se ubraja u zemlje s gornjim srednjim dohotkom, s istaknutim uslužnim, industrijskim i poljoprivrednim sektorom. Zemlja ulaže znatne napore u izgradnju tržišne privrede, unatoč kolebljivom rastu BDP-a

od finansijske krize u 2008. Od 2019. do 2020. rast BDP-a pao je sa 4,5 posto na -1 posto. U 2020. javni dug Srbije iznosio je 30,1 milijardu dolara, odnosno oko 58 posto BDP-a.





## 2

## Struktura i funkcioniranje javnog sektora

### 2.1 Politički sustav, upravno-teritorijalno i fiskalno uređenje

Politički sustav RS-a određen je Ustavom RS-a. U skladu s Ustavom, RS je država srpskog naroda i svih građana koji u njoj žive, zasnovana na vladavini prava i socijalnoj pravdi, načelima građanske demokracije, ljudskim i manjinskim pravima i slobodama i pripadnosti europskim principima i vrijednostima. Politika RS-a funkcionira u okviru parlamentarne demokracije, točnije parlamentarne republike. Uređenje vlasti počiva na podjeli vlasti na zakonodavnu, izvršnu i sudsku, a odnos između triju grana vlasti zasniva se na međusobnom provjeravanju i ravnoteži. RS održava jedinstven i neovisan pravosudni sustav.

Broj korisnika javnih sredstava uređen je Pravilnikom o spisku korisnika javnih sredstava, u okviru kojeg su posebno evidentirani direktni i indirektni korisnici sredstava budžeta RS-a: (i) budžeti lokalne vlasti, (ii) korisnici sredstava organizacija za obavezno socijalno osiguranje, (iii) javne agencije, (iv) organizacije na koje se primjenjuju propisi o javnim agencijama ili su kontrolirane od strane države, (v) drugi korisnici javnih sredstava koji su uključeni u sistem konsolidovanog računa trezora, na osnovi podataka Agencije za privredne registre i (vi) korisnici javnih sredstava koji nisu uključeni u sistem konsolidovanog računa trezora, a pripadaju javnom sektoru.

U skladu s Pravilnikom o spisku korisnika javnih sredstava iz prosinca/decembra 2016., RS ima 11.040 korisnika, od kojih je 3.769 korisnika na razini središnje

države, a 7.271 korisnik na podnacionalnoj razini vlasti (uključujući javna preduzeća). Indirektni budžetski korisnici nemaju pravo na zaduživanje, ali imaju pravo na transfere.

### 2.2 Aktualne PFM reforme

Vlada RS-a usvojila je Program PFM reformi za period 2016. – 2020. s popratnim akcijskim planom za dotični period 28. studenoga/novembra 2015., koji je predstavljao osnovu za pokretanje reformi u oblasti PFM-a na strukturirani način. Redovito praćenje i izvještavanje o provedbi planiranih rezultata omogućilo je pravovremeno ukazivanje na najveće izazove u provedbi reformskih aktivnosti. Program je ocijenjen kao adekvatan okvir za unapređenje PFM-a.

Glavni ciljevi programa su postizanje bolje ravnoteže i održivosti budžeta, smanjenje visine javnog duga, jačanje financijskog upravljanja i kontrole te unapređenje procesa revizije i kontrole. Program prati budžetski ciklus, u svrhu pridonosa provedbi izvršenja budžeta na najbolji mogući način za razne vladine politike, čime se pridonosi povećanju transparentnosti.

Revizijom programa u 2019. znatno su poboljšane aktivnosti, pokazatelji i procjene troškova reformskih aktivnosti. Revidirani program usvojen je u rujnu/septembru 2019. za period srpanj/jul 2019. – prosinac/decembar 2020. i sadrži pažljivo formulirane aktivnosti s razvijenim pokazateljima i utvrđenim izvorima provjere, kao i detaljnom analizom troškova.

# 3

## Proračunski sustav

### 3.1 Nadležna tijela

Budžetski sistem sastoji se od budžeta RS-a, budžeta lokalne vlasti i finansijskih planova organizacija za obavezno socijalno osiguranje.

Narodna skupština usvaja Zakon o budžetu RS-a, a skupštine JLSU-a donose odluku o budžetima lokalne vlasti. Finansijske planove organizacija za obavezno socijalno osiguranje usvaja ovlašteni organ dotične organizacije u skladu sa zakonom i drugim propisima, uz suglasnost Narodne skupštine.

Za izvršenje državnog budžeta Vlada je odgovorna Narodnoj skupštini. Za izvršenje lokalnih budžeta ovlašteni izvršni organ JLSU-a odgovara skupštini JLSU-a. Za izvršenje finansijskog plana organizacije za obavezno socijalno osiguranje dotična organizacija obaveznog socijalnog osiguranja odgovorna je Vladi.

### 3.2 Proračunska osnovica i pristup

Zakonom o budžetskom sistemu i Uredbom o budžetskom računovodstvu propisana je gotovinska osnova za računovodstvo i sastavljanje finansijskih izvještaja, u skladu s kojom se transakcije i drugi događaji priznaju u trenutku naplate (prijema) ili isplate sredstava, kako je definirano gotovinskom osnovom u skladu s IPSAS-ima.

Pravilnikom o standardnom klasifikacionom okviru i RP-u/KP-u/KO-u za budžetski sistem propisana je jedinstvena klasifikacija budžetskih informacija, uključujući organizacijsku, ekonomsku, funkcijsku i programsku klasifikaciju te klasifikaciju rashoda i izdataka prema izvoru financiranja.

Evidencija o svim plaćanjima vodi se u glavnoj knjizi trezora za budžet RS-a, i to prema organizacijskoj, funkcijskoj i šestocifrenoj ekonomskoj klasifikaciji, kao i prema izvorima financiranja.



# 4

## Računovodstveni sustav

### 4.1 Nadležna tijela

#### 4.1.1 Tijela za utvrđivanje standarda/regulator

Vlada uređuje budžetsko računovodstvo i način vođenja konsolidovanog računa trezora. MFIN uređuje način vođenja budžetskog računovodstva te sadržaj i način finansijskog izveštavanja za direktne i indirektne budžetske korisnike, korisnike fondova organizacija za obavezno socijalno osiguranje i budžetskih fondova RS-a i lokalne vlasti, a može izdati i posebna uputstva o finansijskom izveštavanju za određena tijela državne uprave.

Ministar određuje način izveštavanja o ukupnim prihodima i primanjima te ukupnim rashodima i izdacima za trezore lokalne vlasti. Oni ujedno uređuju način pripreme, sastavljanja i dostavljanja finansijskih izveštaja direktnih i indirektnih budžetskih korisnika, korisnika fondova organizacija za obavezno socijalno osiguranje te budžetskih fondova RS-a i lokalne vlasti.

#### 4.1.2 Sastavljač finansijskih izvještaja

Finansijski izveštaji sastavljaju se za:

- ◆ Budžet RS-a.
- ◆ Budžete autonomnih pokrajina i JLSU-a.
- ◆ Direktne i indirektne budžetske korisnike, uključujući: Republički fond za zdravstveno osiguranje i njegove korisnike, (ii) Republički fond za penzijsko i invalidsko osiguranje, (iii) Fond za socijalno osiguranje vojnih osiguranika i (iv) Nacionalnu službu za zapošljavanje.

#### 4.1.3 Ovjerovitelj finansijskih izvještaja

Direktni budžetski korisnici odgovorni su za obračun vlastitih transakcija u okviru svoje nadležnosti i za obračun transakcija indirektnih budžetskih korisnika koji su u njihovoj nadležnosti. S druge strane, indirektni budžetski korisnici i korisnici fondova organizacija za obavezno socijalno osiguranje odgovorni su za obračun vlastitih transakcija.

Visoki savet sudstva i Državno veće tužilaca odgovorni su za obračun vlastitih transakcija, kao i za obračun transakcija pravosudnih organa unutar svog budžetskog razdela.

MFIN je, u ime Vlade, odgovoran za obračun primljenih zajmova i dugova.

### 4.2 Računovodstvena osnova

Zakonom o budžetskom sistemu i Uredbom o budžetskom računovodstvu propisana je gotovinska osnova za vođenje bužetskog računovodstva i sastavljanje finansijskih izveštaja, u skladu s kojom se transakcije i drugi događaji priznaju u trenutku naplate (prijema) ili isplate sredstava.

Taj oblik računovodstva mora biti u skladu sa Zakonom o godišnjem budžetu. Prednost se daje gotovinskoj računovodstvenoj osnovi zbog jednostavnosti i većeg stupnja objektivnosti, uz poduzimanje određenih mjera da se računovodstveni podaci nadopune negotovinskim podacima.



#### 4.3 Integrirani informacijski sustav financijskog upravljanja

U RS-u je u 2008. uveden informacijski sustav izvršenja budžeta (ISIB), koji se svake godine dodatno razvija i unaprjeđuje. Taj sustav uključuje sve direktne budžetske korisnike i 529 indirektnih budžetskih korisnika, a broj indirektnih budžetskih korisnika uključenih u sustav svake godine neprestano raste. Organizacije za obavezno socijalno osiguranje i JLSU-i imaju vlastite informacijske sisteme.

#### 4.4 Upravljanje imovinom

Republička direkcija za imovinu RS-a vodi jedinstvenu evidenciju o nekretninama i zajedničku evidenciju o pokretninama u svojini RS-a. Evidencija se vodi na temelju zaprimljenih izveštaja o strukturi i vrijednosti imovine korisnika resursa u svojini RS-a.



#### 4.5 Konsolidacija

U RS-u se konsolidacija vrši na razini središnje države i lokalne vlasti, uključujući fondove za socijalno osiguranje. Javna preduzeća nisu uključena u konsolidovane izveštaje. Pravilnikom o standardnom klasifikacionom okviru i RP-u/KP-u/KO-u za budžetski sistem uređene su ekonomske klasifikacije koje olakšavaju proces konsolidacije. Prvenstveno se radi o

ekonomskim klasifikacijama administrativnih transfera za potrebe utvrđivanja pozicija za eliminaciju prihoda i rashoda između direktnih i indirektnih budžetskih korisnika, kao i o klasifikacijama i izvorima financiranja za potrebe utvrđivanja prihoda i rashoda korisnika na raznim nivoima vlasti. Te stavke RP-o/KP-o/KO-a olakšavaju proces, koji se još uvijek prvenstveno obavlja ručno.

#### 4.6 Transparentnost i odgovornost

Indirektni budžetski korisnici dužni su dostaviti kvartalni izveštaj o izvršenju budžeta svojoj nadležnoj matici u roku deset dana po isteku razdoblja. Direktni budžetski korisnik usklađuje te izveštaje s podacima iz GKT-a i svojom evidencijom, konsolidira podatke i dostavlja ih MFIN-u u roku 20 dana po isteku kvartala. GFI-ji se dostavljaju Vladi i Državnoj revizorskoj instituciji u srpnju/julu naredne godine.

Ministar ili organ lokalne vlasti odgovoran za finansije dužni su redovito pratiti izvršenje budžeta i obavještavati nadležni lokalni izvršni organ barem dva puta godišnje, i u roku petnaest dana po isteku šestomesečnog ili devetomesečnog perioda.

Nadležni ministri dužni su redovito pratiti izvršenje finansijskih planova organizacija za obavezno socijalno osiguranje i obavještavati Vladu i MFIN barem dva puta godišnje, i u roku petnaest dana po isteku šestomesečnog ili devetomesečnog perioda.

U roku petnaest dana po dostavljanju izveštaja, nadležni izvršni organ lokalne vlasti dužan je usvojiti i dostaviti izveštaje mesnoj i Narodnoj skupštini. U izveštajima treba ukazati na odstupanja između usvojenog budžeta i njegova izvršenja, kao i dati objašnjenja za velika odstupanja. Svi usvojeni finansijski izveštaji objavljuju se u Službenom glasniku.

Program PFM reformi za period 2016. – 2020. izraz je predanosti Vlade provedbi sveobuhvatnog niza međusobno povezanih i vremenski usklađenih reformi u oblasti PFM-a u najširem smislu, kojima je svima cilj povećati odgovornost, unaprediti finansijsko upravljanje i osigurati dobro upravljanje. To će se postići unapređenjem učinkovitosti i efikasnosti upravljanja javnim resursima u RS-u, u cilju osiguravanja neometanog prelaska javnog sektora na europski upravni okvir.

Akcijski plan programa PFM reformi za period od srpnja/jula 2019. do prosinca/decembra 2020. uključuje pet širih stupova delovanja:

- ◆ Planiranje i budžetiranje javnih rashoda.
- ◆ Učinkovito i efikasno izvršenje budžeta.
- ◆ Učinkovita finansijska kontrola.
- ◆ Računovodstvo u javnom sektoru.
- ◆ Vanjski nadzor nad javnim finansijama.

Četvrti stup revidiranog programa PFM reformi odnosi se na PSA u nadležnosti trezora.

Došlo je do poboljšanja opsega i kvalitete izvršenja budžeta i fiskalnog izveštavanja. Uključivanjem budžetiranja temeljem poticaja omogućena je sveobuhvatna kontrola podmirivanja obaveza, što je jedan od ključnih ciljeva Programa PFM reformi za period 2016. – 2020.

Praćenje i izveštavanje o dospjelim nepodmirenim obavezama također je unapređeno proširenjem registra neplaćenih novčanih iznosa, koji uključuje obaveze javnog sektora.

Trezor je uspostavio i centralni registar faktura, što je pridonijelo učinkovitijem praćenju preuzetih obaveza i neplaćenih obaveza u zakonski utvrđenim rokovima. To je dovelo do smanjenja broja zakašnjelih plaćanja, bolje kontrole nad izmirenjem finansijskih obaveza i unapređenja planiranja i upravljanja javnim sredstvima.

Dugoročni cilj PSA reforme u RS-u je postupni prelazak s gotovinskog na obračunsko računovodstvo i finansijsko izveštavanje, kao i primena IPSAS-a do 2030. Jedna je od aktivnosti u procesu prelaska izrada komparativne analize o primeni IPSAS standarda u zemljama koje su prešle na obračunsko računovodstvo.

Paralelno s planovima uvođenja IPSAS-a, MFIN prati aktivnosti koje se odnose na razvoj EPSAS-a.



## 6

## Utjecaj provedbe PSA reforme na druge sustave

U većini podoblasti PFM-a strategija PFM reforme podržana je detaljnijim planskim dokumentima koje su izradili merodavni organi, a koji uključuju:

- ◆ Program transformacije Poreske uprave.
- ◆ Strategija za rešavanje i prevenciju kašnjenja u plaćanjima.
- ◆ Nacionalna strategija za borbu protiv korupcije.
- ◆ Strategija razvoja javnih nabavki.
- ◆ Strategija razvoja interne finansijske kontrole u javnom sektoru.
- ◆ Strategija za borbu protiv prevara i upravljanje nepravilnostima u postupanju sa finansijskim sredstvima EU-a u RS-u za period 2017. – 2020.

Zbog važnosti vanjskih revizija u PFM-u, navedeni dokument uključuje i reforme u ovoj oblasti. Tijekom provedbe i revidiranja Programa PFM reformi za period 2016. – 2020. posebna je pozornost posvećena međusobnoj povezanosti i komplementarnosti tih strateških dokumenata, ali i obavezama u procesu pristupanja EU-u.





## 7

## Izazovi i lekcije naučene u provedbi PSA reforme

Ograničeno poznavanje IPSAS standarda može biti prepreka u procesu usklađivanja. Potencijalni dugoročni izazovi su sposobnost zaposlenih da razumiju i primene nove standarde. Stoga je u narednom periodu potrebna kontinuirana izobrazba i unapređenje kompetencija državnih računovođa.

Za provedbu PSA reforme, prvo je potrebno jačati kapacitete i resurse MFIN-a kao i korisnika javnih sredstava. Javni sektor zapošljava oko 14.000

računovođa, što ukazuje da je potrebno osigurati odgovarajuće vremenske okvire i ljudske resurse za jačanje kapaciteta. Potrebno je, na teritorijalnoj i institucionalnoj osnovi, odabrati odgovarajući broj glavnih računovođa za program izobrazbe i certificiranja s mogućnošću prenosa znanja. Ne ispune li se ti preduvjeti, manjak kvalificiranih stručnih kadrova može biti ozbiljna prepreka za unapređenje PSA-a.



## 8

## Sljedeći koraci u provedbi PSA reforme

Prelazak na obračunsko računovodstvo zahteva dugoročan period razvoja. Da bi rezultati reforme bili adekvatni, potrebno je jačanje računovodstvenog sustava temeljenog na gotovinskoj osnovi u skladu s IPSAS-standardima. U narednom periodu, bit će potrebno usmeriti se na jačanje postojećeg računovodstvenog sistema zasnovanog na gotovinskoj osnovi u skladu s IPSAS-ima.

Ne postoje jasni i usklađeni zakonski zahtevi u pogledu stručnog obrazovanja računovođa, glavnih računovođa ili voditelja računovodstvenih odjela. Jedna će od prvih aktivnosti za jačanje ljudskih resursa računovođa u javnom sektoru biti donošenje

nacionalnog standarda obrazovanja za profesionalne računovođe, kojim će se urediti: (i) stručna zvanja računovođa u javnom sektoru, (ii) obrazovni programi za sticanje stručnog zvanja, (iii) kvalifikacije za certifikaciju i (iv) pravo i obaveza kontinuiranog obrazovanja.

Sudjelovanje u međunarodno priznatom programu izobrazbe i certificiranja bio bi poželjan korak prema održivom jačanju administrativnih kapaciteta. Modernizacija i institucionalno jačanje trezora visoko su na listi prioriteta PSA reforme.



## 9

## Primljena međunarodna pomoć

RS-u je korisno sudelovati u inicijativama za učenje i razmenu znanja uz pomoć kolega, kao što su mreže u okviru Inicijative za upravljanje javnim rashodima u

suradnji s kolegama (PEMPAL) i PULSAR programa, uključujući pilot provedbu prvog programa reforme računovodstva u javnom sektoru na državnoj razini.







# UKRAJINA





|                                                     |     |
|-----------------------------------------------------|-----|
| 1. Uvod                                             | 174 |
| 2. Struktura i funkcioniranje javnog sektora        | 175 |
| 3. Proračunski sustav                               | 176 |
| 4. Računovodstveni sustav                           | 178 |
| 5. Opis PSA reforme i stanje provedbe               | 182 |
| 6. Utjecaj provedbe PSA reforme na druge sustave    | 184 |
| 7. Izazovi i lekcije naučene u provedbi PSA reforme | 185 |
| 8. Sljedeći koraci u provedbi PSA reforme           | 186 |
| 9. Primljena međunarodna pomoć                      | 187 |



# 1

## Uvod

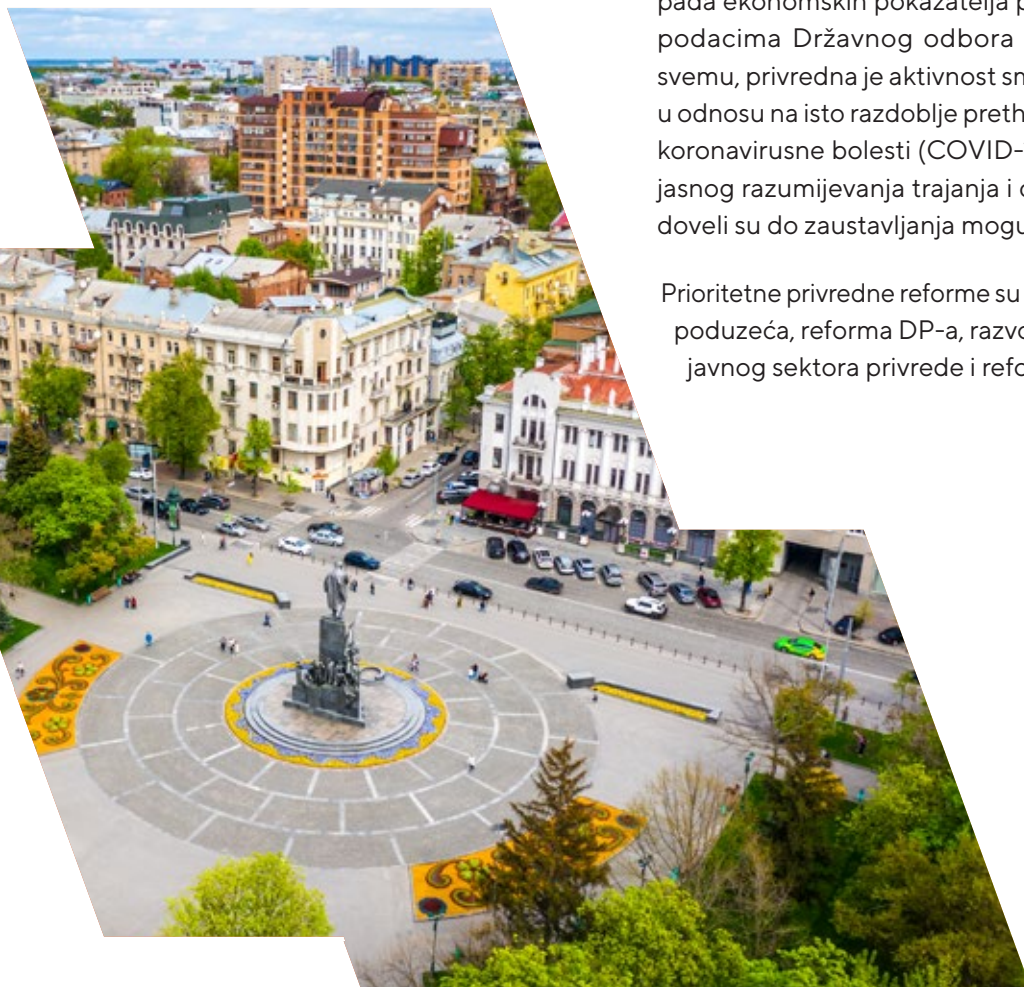
Ukrajina je smještena u istočnoj i središnjoj Europi, u jugozapadnom dijelu Istočnoeuropske nizine. Ukupna površina iznosi 603.550 četvornih kilometara. U 2019. Ukrajina je imala 41,9 milijuna stanovnika, od kojih je 18,1 milijun ekonomski aktivan. Službeni jezik je ukrajinski, a službena valuta ukrajinska grivnja.

Ukrajina je država s razvijenom znanstvenom i industrijskom bazom i članica je Svjetske trgovinske organizacije od 16. svibnja/maja 2008. U 2020. bila je na 64. mjestu na svjetskoj ljestvici SB-a po povoljnom poslovnom okruženju.

U 2019. nominalni BDP iznosio je 150 milijardi dolara, a 3.556 dolara po stanovniku. Ukrajina je agrarno-industrijska zemlja u kojoj prevladava proizvodnja sirovina i privreda koja se temelji na raznim industrijskim, poljoprivrednim i uslužnim sektorima. Jedan je od vodećih izvoznika određenih poljoprivrednih i prehrambenih proizvoda. Od industrija ima rudarsku (ugljen, plin i nafta, željezna i manganska ruda), neke grane strojarstva te crnu i obojenu metalurgiju. Ukrajina je veliki proizvođač električne energije, a uspostavljena je i proizvodnja satelita i opreme za istraživanje svemira.

U 2020., uslijed širenja svjetske pandemije koronavirusne bolesti (COVID-19) i uvođenja strogog režima karantene u Ukrajini, došlo je do pada ekonomskih pokazatelja prema preliminarnim podacima Državnog odbora za statistiku. Sve u svemu, privredna je aktivnost smanjena za 11,4 posto u odnosu na isto razdoblje prethodne godine. Širenje koronavirusne bolesti (COVID-19), kao i nedostatak jasnog razumijevanja trajanja i dubine nastale krize, doveli su do zaustavljanja mogućih investicija.

Prioritetne privredne reforme su razvoj malih i srednjih poduzeća, reforma DP-a, razvoj izvoza, privatizacija javnog sektora privrede i reforma tržišta rada.





## 2

## Struktura i funkcioniranje javnog sektora

### 2.1 Politički sustav, upravno-teritorijalno i fiskalno uređenje

Ukrajina je parlamentarna predsjednička republika i unitaristička država. Sustav ukrajinskog upravno-teritorijalnog uređenja sastoji se od 24 regije, gradova, oblasti unutar gradova, i općina.

U 2014. Ukrajina je započela reformu decentralizacije i regionalnog razvoja, u cilju davanja lokalnim samoupravama više ovlasti za pružanje javnih usluga u oblastima kao što su zdravstvo, obrazovanje, poljoprivreda, okoliš i prirodni resursi te lokalne komunalne usluge. U to su doba Vlada i Parlament odlučili ukinuti tadašnjih 490 oblasti i osnovati novih 136 oblasti unutar tadašnjih regija. Na dan 1. listopada/oktobra 2020. osnovano je 907 objedinjenih teritorijalnih zajednica. Završetak procesa objedinjavanja planira se do kraja 2021., do kada će biti osnovano ukupno oko 1.450 zajednica u skladu s vladinim planom. Objedinjene teritorijalne zajednice su upravno-teritorijalne jedinice koje obavljaju funkciju općina, a mogu objединiti nekoliko susjednih naselja, sela i gradova.

U skladu s Ustavom Ukrajine, državna vlast sastoji se od zakonodavne, izvršne i neovisne sudske vlasti. Parlament – Vrhovno vijeće (Verkhovna Rada na ukrajinskom) – jedini je nositelj zakonodavne vlasti u Ukrajini. Općine putem odluka usvajaju proračune odgovarajućih upravno-teritorijalnih jedinica te utvrđuju lokalne poreze i naknade. Sudska vlast u Ukrajini je u isključivoj nadležnosti sudova.

Sustav središnjih tijela izvršne vlasti sastoji se od ministarstava i drugih središnjih tijela. Najviše tijelo u sustavu izvršne vlasti je Kabinet ministara Ukrajine. Od listopada 2020. Ukrajina ima 19 ministarstava i 62 središnja tijela izvršne vlasti. Ministarstva su nadležna za oblikovanje i provedbu državne politike u jednoj ili više oblasti, dok druga središnja tijela izvršne vlasti obavljaju određene funkcije u cilju provedbe državne politike. Država sudjeluje u formiranju proračuna lokalnih samouprava i financijski ih podupire.

Izvršnu vlast u regijama i oblastima obnašaju lokalne državne uprave. Objedinjenim teritorijalnim zajednicama upravlja izvršni odbor, koji svakih pet godina biraju stanovnici zajednice i kojima je odgovoran.

Teritorijalne zajednice sela, naselja ili grada direktno ili putem JLSU-a: (i) upravljaju imovinom u komunalnom vlasništvu, (ii) odobravaju programe socioekonomskog i kulturnog razvoja i nadziru njihovu provedbu, (iii) odobravaju proračune mjerodavnih upravno-teritorijalnih jedinica i nadziru njihovo izvršenje i (iv) utvrđuju lokalne poreze i namete u skladu sa zakonom. Vijeća zajednica imaju direktan proračunski odnos sa središnjom državom, što znači da se subvencije središnje države za zdravstvo, obrazovanje i druge troškove dogovaraju i dodjeljuju direktno zajednicama umjesto da se prenose putem regionalne i oblasne razine, kao što je to nekad bilo.

## 2.2 Aktualne PFM reforme

U Ukrajini se nastavlja postupna modernizacija PFM sustava u okviru reforme javne uprave, u skladu s odlukama Vlade. Provedba PFM reforme predviđena je cjelokupnom strategijom RJU-a.

Moderna faza reforme započela je donošenjem PFM strategije (Ukaz Kabineta ministara Ukrajine br. 142-p od 8. veljače/februara 2017.) i odobrenjem akcijskog plana za njezinu provedbu (Ukaz Kabineta ministara Ukrajine br. 415-p od 24. svibnja/maja 2017.).

U razdoblju 2017. – 2020. aktivnosti tijela u PFM sustavu bile su namijenjene postizanju ciljeva i prioriteta utvrđenih strategijom. Stvorena je zakonodavna osnova za reforme u proračunskoj domeni, kojom je predviđeno uvođenje srednjoročnog planiranja proračuna.

Nekoliko je važnih politika provedeno u oblasti poreza i carina. Osigurana je otvorenost i dostupnost informacija o državnom proračunu i drugim aspektima

PFM sustava te stvoreni uvjeti za učinkovito funkcioniranje sustava državnih unutarnjih financijskih kontrola. Provedena je revizija IT-a, koja je postala osnova za centralizaciju IT-a u PFM sustavu. Uvedene su i nove elektroničke usluge za porezne obveznike i nova IT rješenja u oblasti porezne uprave i kontrole carinskih plaćanja.

Pozitivni rezultati postignuti u razdoblju 2017. – 2019. u reformiranju većine komponenti PFM sustava stvorili su čvrst temelj za nastavak utvrđenih zadataka i utvrđivanje novih prioriteta.

U 2019. stručnjaci iz SB-a, zajedno s europskim i drugim međunarodnim partnerima, ocijenili su stanje PFM-a, koristeći okvir za ocjenjivanje javnih rashoda i financijske odgovornosti (PEFA). Računovodstvena komora Ukrajine provela je reviziju provedbe mjera reforme PFM sustava. Na temelju njihovih rezultata i uzimajući u obzir preporuke MMF-a, stručnjaka iz Potpore unaprjeđenju upravljanja i rukovođenja (SIMGA), i interesnih strana, objavljena je ažurirana PFM strategija za razdoblje 2020. – 2024.

### 3

## Proračunski sustav

### 3.1 Nadležna tijela

Pravna osnova za funkcioniranje ukrajinskog proračunskog sustava i temelji proračunskog procesa utvrđeni su Zakonom o proračunu Ukrajine. Taj je zakon jedan od nacionalnih zakonskih propisa koji usvaja Parlament i služi kao osnova za planiranje proračuna, korištenje proračunskih sredstava i izvještavanje.

U proračunskom procesu sudjeluju tijela, institucije i dužnosnici s proračunskim ovlastima. Kao najviše tijelo u sustavu izvršnih tijela, Kabinet ministara Ukrajine izrađuje nacrt prijedloga Zakona o proračunu Ukrajine, osigurava njegovu provedbu po usvajanju u Parlamentu i Parlamentu dostavlja izvještaj o njegovu izvršenju.

U oblasti proračuna Parlament ima ovlast donijeti državni proračun i unijeti izmjene i dopune, kontrolirati izvršenje proračuna i donositi odluke o izvještaju o izvršenju proračuna. U ime Parlamenta za kontrolu primitaka sredstava u državni proračun i njihovo korištenje zadužena je Računovodstvena komora. Predsjednik Ukrajine, kao šef države, potpisuje Zakon o proračunu Ukrajine za dotičnu godinu.

U skladu sa Zakonom o proračunu Ukrajine, proračunski sustav sastoji se od državnog proračuna i lokalnih proračuna. Popis poreza i pristojbi, koji čine osnovicu za prihode državnih i lokalnih proračuna, utvrđen je predmetnim zakonom. Jedan izvor prihoda lokalnih proračuna mogu biti transferi iz državnog proračuna. Svake godine, lokalne samouprave donose odluku o proračunu upravno-teritorijalnih jedinica u svojoj nadležnosti.

Lokalne državne uprave osiguravaju pripremu i izvršenje regionalnih i oblasnih proračuna na svojem teritoriju. Teritorijalne zajednice, direktno ili putem svojih JLSU-a, donose proračune svojih upravno-teritorijalnih jedinica, kontroliraju njihovo izvršenje te utvrđuju lokalne poreze i namete.

### 3.2 Proračunska osnovica i pristup

Na državnoj i lokalnoj razini u proračunskom procesu koristi se planiranje proračuna prema programima. Posebne komponente planiranja proračuna prema programima u proračunskom procesu uključuju: (i) proračunske programe, (ii) odgovorne izvršitelje proračunskih programa, (iii) tablice s podacima i (iv) pokazatelje učinka. Odgovorni izvršitelji proračunskih fondova su bilo glavni upravitelj proračunskih fondova bilo niža razina upravitelja fonda koje je ovlastio glavni upravitelj.

Programsko planiranje omogućuje korištenje srednjoročnog planiranja proračuna, tj. okvira u skladu s kojim se sastavlja proračunska deklaracija (projekcije lokalnih proračuna). U proračunskoj deklaraciji definirana je osnova proračunske politike i pokazatelji državnog proračuna te osnova za sastavljanje državnog proračuna. Srednjoročno proračunsko planiranje uključuje planirano razdoblje i dva naredna proračunska razdoblja.



Proračun se priprema na temelju projekcije pokazatelja makroekonomskog i društvenog razvoja Ukrajine za srednjoročno razdoblje, kao i analize izvršenja proračuna u prethodnom i tekućem proračunskom razdoblju.

Pri pripremi proračuna u obzir se uzimaju zahtjevi koje sastavljaju glavni upravitelji proračunskih fondova. Upravitelji proračunskih fondova, u skladu s člankom 22. Zakona o proračunu Ukrajine, ovlašteni su upravljati relevantnim proračunskim alokacijama. Ti zahtjevi uključuju opseg dugoročnih obaveza i pokazatelje proračunskih programa, koji osiguravaju provedbu investicijskih projekata tijekom nekoliko godina.



# 4

## Računovodstveni sustav

### 4.1 Nadležna tijela

#### 4.1.1 Tijela za utvrđivanje standarda/regulator

Pravna osnova za uređivanje, organiziranje i vođenje računovodstva, kao i sastavljanje financijskih izvještaja u Ukrajini utvrđena je Zakonom o računovodstvu i financijskom izvještavanju Ukrajine. Metodologiju računovodstva i financijskog izvještavanja uređuje MFIN, središnje tijelo izvršne vlasti koje provodi državnu računovodstvenu politiku, donosi nacionalne računovodstvene standarde i utvrđuje druge relevantne regulatorne i pravne akte.

#### 4.1.2 Sastavljač financijskih izvještaja

U skladu sa Zakonom o proračunu Ukrajine, upravitelji proračunskih fondova podijeljeni su u glavne upravitelje proračunskih fondova i niže razine upravitelja proračunskih fondova. Glavni upravitelji imenuju se jednom godišnje u skladu sa Zakonom o proračunu Ukrajine, u kojem se utvrđuju proračunske alokacije za koje će biti zaduženi.

Glavni upravitelji proračunskih fondova u suglasnosti s MFIN-om određuju odgovornog izvršitelja proračunskih programa. Provedbu proračunskih

programa osiguravaju zaposlenici izvršitelja ili niža razina upravitelja proračunskog fonda, koji osiguravaju provedbu proračunskih programa u sustavu glavnog upravitelja.

Upravitelji proračunskih fondova na svim razinama, uključujući trezorska tijela i fondove programa obaveznog državnog socijalnog i mirovinskog osiguranja, dužni su sastaviti financijske izvještaje na temelju računovodstvenih podataka. Riznica i njezini područni uredi odgovorni su za informacije, sastavljanje i podnošenje izvještaja o izvršenju državnog i lokalnih proračuna Ukrajine.

Riznica sastavlja opće KFI-je subjekata javnog sektora kako bi dobila informacije o cjelokupnom stanju imovine i učinku subjekata i proračuna javnog sektora.

#### 4.1.3 Ovjervitelj financijskih izvještaja

Financijske izvještaje proračunskih fondova i fondova obaveznog državnog socijalnog i mirovinskog osiguranja, odobrava čeona osoba organizacije. Financijske izvještaje o izvršenju lokalnih proračuna odobrava čeona osoba dotičnog područnog ureda riznice.

U skladu sa Zakonom o proračunu Ukrajine, područni uredi riznice ovlašteni su za obračun, sastavljanje i



odobranje finansijskih izvještaja o izvršenju lokalnih proračuna. Kvartalne finansijske izvještaje o izvršenju državnog proračuna potpisuje čelna osoba riznice ili zamjenik.

GFI-je o izvršenju državnog proračuna odobrava ministar finansija i čelna osoba riznice te se dostavljaju Parlamentu, predsjedniku i Računovodstvenoj komori. Računovodstvena komora priprema i Parlamentu dostavlja zaključak o godišnjem izvještaju o izvršenju državnog proračuna, s ocjenom učinkovitosti upravljanja državnim proračunskim sredstvima. Ujedno dostavlja i prijedloge za rješavanje prekršaja utvrđenih u izvještajnom razdoblju i za unaprjeđenje proračunskog procesa u cjelini.

## 4.2 Računovodstvena osnova

Računovodstvo o izvršenju državnog proračuna i lokalnih proračuna vodi se na temelju modificirane gotovinske osnove uz primjenu obračunske metode za određene transakcije (obračun javnog duga i obaveza upravitelja proračunskih fondova). Prihodovne i rashodovne transakcije iskazuju se u računovodstvenoj evidenciji u trenutku nastanka odgovarajućih uplata/isplata. Transakcije financiranja iz proračuna iskazuju se u trenutku kretanja sredstava, uz istovremeno iskazivanje aktivnih transakcija ili duga. Trezorski uredi koriste gotovinsku metodu za pripremu informacija o rezultatima državnog proračuna, a za lokalne proračune koriste iznose naplaćenih ili isplaćenih sredstava.

Proračunske institucije i fondovi obaveznog državnog socijalnog i mirovinskog osiguranja računovodstvo

vode na obračunskoj osnovi, u skladu s kojom se transakcije i događaji priznaju u trenutku nastanka neovisno o datumu naplate ili isplate sredstava.

Prijelaz na primjenu nacionalnih standarda i obračunskog računovodstva u proračunskim institucijama doveo je do ocjenjivanja svih obaveza u nadležnosti dotičnih institucija. Posebice je modificirana obračunska metoda omogućila objektivno ocjenjivanje finansijskih rezultata aktivnosti javnog sektora, kao i optimizaciju obračuna troškova njihovih usluga.

## 4.3 Integrirani informacijski sustav finansijskog upravljanja

Proračunski upravitelji (upravitelji koji upravljaju fondovima na razini jedinice) za računovodstvo koriste softverske proizvode nekoliko dobavljača, koji su ekskluzivno razvijeni u Ukrajini. Na nižim razinama i u lokalnim samoupravama, koriste se jednostavniji sustavi koji omogućuju automatizaciju računovodstva.

Otkako se pripojila sustavu elektroničkog platnog prometa Ukrajinske narodne banke, riznica je razvila i upravlja programom „AS Riznica“, koji obuhvaća sljedeće sustave i podsustave:

- ◆ Dan transakcije.
- ◆ Prihodi.
- ◆ Rashodi.
- ◆ Izvještavanje.
- ◆ Računovodstvo proračunskih organizacija.
- ◆ Formiranje i podnošenje povrata poreza.
- ◆ Obrada režija i drugih plaćanja.



Primjena sustava „AS Riznica“ pomoći će učinkovitim obavljanju funkcija upravljanja proračunom unutar trezorskog sustava. Operacije u izvršenju proračuna obavljaju se brzo na automatizirani način, pri čemu se uklanjaju pogreške u obradi informacija.

Uspostavljen je i sustav „AS e-Izveštavanje“ za elektroničko izvještavanje upravitelja, primatelja proračunskih sredstava i primatelja sredstava iz državne zaklade. Taj sustav upraviteljima omogućuje da sastave i riznici dostave financijske ili proračunske izvještaje na mjestu usluge, a također omogućuje jedinstveni format izvješavanja po klijentima riznice. Primjena ovog sustava važan je korak u modernizaciji PSA sustava. Sustav „AS e-Izveštavanje“ sadrži obrasce financijskog izvješavanja koji su odobreni u skladu s NPSAS standardom 101: „Prezentiranje financijskih izvještaja“.

Otvoreni e-podatkovni portal „Jedinstveni web portal za korištenje javnih sredstava“ službeni je izvor državnih informacija, koji je dostupan na internetu sa slobodnim pristupom. Portal daje mogućnost javnosti da ispituje postupke kontroliranja, formiranja, raspodjele i korištenja javnih sredstava te omogućuje potpunu transparentnost javnih financija.

## 4.4 Upravljanje imovinom

Pravna osnova za upravljanje državnom imovinom utvrđena je ukrajinskim Zakonom o upravljanju državnom imovinom i Ustavom. U skladu s nacionalnim zakonodavstvom, imovinom u državnom vlasništvu upravljaju državne agencije ili, u slučajevima predviđenima predmetnim zakonom, drugi proračunski subjekti. Pravo državnog vlasništva obilježeno je pluralitetom jedinica zbog njegove višeslojne naravi.

Lokalne samouprave su vlasnici komunalne imovine. U skladu s dotičnim zakonom, na plenarnim sjednicama vijeća teritorijalne zajednice mogu odobriti odgovarajuće postupke i propise o otuđenju, otpisu, privatizaciji i najmu komunalne imovine.

Prijenos državne imovine u komunalno vlasništvo sela, naselja, gradova ili gradskih oblasti kao i prijenos prava jedinica na komunalnu imovinu u državno vlasništvo uređeno je ukrajinskim zakonima. Na isti je način uređeno otuđenje i otpis državne imovine.

Od uvođenja novog konceptualnog okvira i nacionalnih PSA standarda, informacije o raspoloživosti i vrijednosti imovine subjekata javnog sektora iskazane su u financijskim izvještajima na obračunskoj osnovi. Javna imovina uvrštena je u jedinstveni registar državne imovine, kojim upravlja Ukrajinski fond državne imovine.

## 4.5 Izvještavanje o stanju duga

Primjena NPSAS-a osigurava obračunsko računovodstvo, evidentiranje svih financijskih obaveza te omogućuje točniju i ažurniju procjenu imovine i obaveza javnog sektora.

Informacije o obavezama formiraju se u skladu sa zahtjevima NPSAS-a 128: „Obaveze“. Međutim, taj standard ne uključuje iskazivanje zaliha i kolaterale zbog ograničenja propisanih proračunskim zakonodavstvom.

U financijskim izvještajima subjekata javnog sektora, obaveza se iskazuje ako se njezina vrijednost može pouzdano utvrditi i ako je vjerojatno smanjenje buduće ekonomske koristi ili korisnosti zbog njezine otplate. Informacije su raščlanjene prema dugoročnim i tekućim obavezama. Obaveza koja ne ispunjava kriterije priznavanja klasificira se kao „nepredvidljiva obaveza“ i subjekt javnog sektora je ne priznaje. Umjesto toga, evidentira se u izvanbilančnim zapisima u visini očekivane otplate.

Godišnji izvještaji vlade uključuju obrasce financijskog i proračunskog izvješavanja. Financijski izvještaji o izvršenju proračuna sastavljaju se u skladu s NPSAS-ima. Proračunsko izvješavanje, uključujući izvješavanje o stanju duga, sastavlja se u kontekstu proračunskih klasifikacija u skladu s MMF-ovim standardima. Godišnji izvještaj o rezultatima javnog duga i javno garantiranom upravljanju dugom sastavlja MFIN, koji provodi državnu proračunsku politiku u oblasti upravljanja javnim dugom i izvještaj objavljuje na svojim službenim internetskim stranicama.



## 4.6 Konsolidacija

U javnom sektoru, KFI-je sastavljaju glavni upravitelji proračunskih fondova, što uključuje: (i) upravitelje proračunskih fondova, (ii) fondove obaveznog državnog socijalnog i mirovinskog osiguranja i (iii) riznicu Ukrajine. KFI-ji uključuju financijske izvještaje matice i zavisnih subjekata u njezinoj nadležnosti.

Ministarstva i druga izvršna tijela koja upravljaju subjektima javnog sektora i njihovom imovinom, osim vlastitih izvještaja, sastavljaju i dostavljaju KFI-je za poduzeća koja su u njihovoj nadležnosti.

Riznica je nadležna za konsolidaciju izvještaja na nacionalnoj razini putem sastavljanja KFI-ja o cjelokupnoj imovini i financijskim rezultatima subjekata javnog sektora i proračuna. To uključuje izvještaje o državnom i lokalnim proračunima kao i fondovima obaveznog socijalnog i mirovinskog osiguranja.

KFI-ovi se sastavljaju u skladu s NPSAS-om 102: „KFI-ji” pomoću analize financijskih izvještaja. Program „AS e-Izvještavanje” automatski konsolidira sve obrasce financijskih i proračunskih izvještaja na svakoj razini. Za pokazatelje financijskih izvještaja DP-ova i subjekata općinskog sektora konsolidacija se primjenjuje u skladu s navedenim standardom.

KFI-ovi poduzeća u državnom i općinskom vlasništvu, kojima u javnom sektoru upravlja matica, sastavljaju se zasebno i dostavljaju kao dio cjelovitog KFI-ja. U računovodstvenim i financijskim izvještajima matice, udjeli u temeljnom kapitalu poduzeća u državnom ili općinskom vlasništvu iskazuju se kao financijske investicije.

## 4.7 Transparentnost i odgovornost

Zakon o proračunu Ukrajine sadrži načelo javnosti i transparentnosti, osiguravajući javne informacije o: (i) proračunskoj politici, (ii) pripremi proračuna, (iii) razmatranju, donošenju i izvršenju državnog i lokalnih proračuna te (iv) kontroli nad izvršenjem državnog i lokalnih proračuna.

Upravitelji proračunskih fondova dužni su svoje GFI-je i KFI-je dati na uvid objavljivanjem na svojim službenim internetskim stranicama. Riznica objavljuje mjesečne, kvartalne i godišnje izvještaje o izvršenju državnog proračuna, kao i godišnje KFI-je o ukupnom stanju i financijskim rezultatima subjekata javnog sektora i proračuna na svojim službenim internetskim stranicama.

Za objavljivanje informacija o lokalnim proračunima nadležni su Parlament i Vijeće ministara Autonomne Republike Krim, lokalne državne uprave i JLSU-i. Pristup informacijama o proračunima i drugim aspektima PFM sustava uređen je Zakonom o javnom pristupu informacijama. Javnost se informira putem javnih internetskih stranica, društvenih medija, prezentacija, kolumni, članaka i intervjua.

Zakonom o reviziji financijskih izvještaja i revizijskim aktivnostima definirani su principi revizije financijskih izvještaja u privatnom sektoru u kojem država ima svoje udjele. U cilju obavljanja unutarnjih kontrola i revizija, unutar svakog subjekta javnog sektora neovisno se osniva strukturna jedinica unutarnje revizije.

Funkcije kontrole također provode državna tijela financijske kontrole (ukrajinska državna služba za reviziju, Računovodstvena komora Ukrajine), osnovana za provođenje neovisne ocjene izvršenja proračuna i proračunskih rashoda. Državna služba za reviziju upravlja: (i) državnim kontrolama nad državnim financijskim revizijama, (ii) revizijama javnih nabava, (iii) inspekcijom i praćenjem nabave, (iv) procjenom upravljanja proračunskih fondova, (v) politikama štednje te (vi) učinkovitošću i efikasnošću aktivnosti koje obavljaju zavisne institucije.

Računovodstvena komora Ukrajine, u ime Parlamenta, vrši kontrolu nad transferom sredstava u državni proračun i korištenjem sredstava.

Glavni je cilj PSA reforme unaprijediti kvalitetu, pouzdanost, usklađenost i usporedivost informacija o javnim financijama kako bi se osigurala njihova relevantnost i upotrebljivost.

Politička podrška reformi i modernizaciji računovodstva u Ukrajini proglašena je u okviru Vladinih direktiva o PSA reformama, posebice donošenjem PSA strategije za razdoblje 2007. – 2015. u 2007. i PSA strategije za razdoblje 2018. – 2025. u 2018.

Kao rezultat provedbe PSA strategije za razdoblje 2007. – 2015., poduzeto je nekoliko mjera za unaprjeđenje računovodstvenog sustava u javnom sektoru, uključujući:<sup>34</sup>

- ◆ NPSAS 20, koji je izrađen na temelju IPSAS-a. Uvedene su zasebne metodološke preporuke za nove standarde.
- ◆ Jedinstveni RP/KP/KO za PSA, razvijen u skladu s proračunskim klasifikacijama, koji sadrži podračune/podkonte na kojima su iskazane informacije o izvršenju proračuna, upravitelja proračunskih fondova i fondova obaveznog državnog socijalnog i mirovinskog osiguranja. Uvedeni su i postupci za njegovu primjenu.
- ◆ Uvođenje novih obrazaca financijskih izvještaja za upravitelje proračunskih fondova i fondove obaveznog državnog socijalnog i mirovinskog osiguranja.
- ◆ Uvođenje automatiziranog sustava elektroničkog izvještavanja po klijentima riznice, „AS e-Izvještavanje“.

PSA reforma u Ukrajini temelji se na indirektnoj primjeni IPSAS sustava. Utvrđeni u skladu s proračunskim zakonodavstvom, nacionalni standardi temeljeni na IPSAS-ima u obzir uzimaju nacionalne računovodstvene prakse u javnom sektoru i ograničenja financijskih aktivnosti proračunskih institucija. Prema međunarodnim stručnjacima, vrlo je visok stupanj usklađenosti s IPSAS-ima: 80 posto međunarodnih standarda uključeno je u ukrajinski regulatorni okvir i primjenjuje se u potpunosti ili djelomično.

S obzirom na rezultate ostvarene u prvim PSA reformama, Vlada je odobrila ažuriranu PSA strategiju za razdoblje do 2025., koja ima za cilj razviti učinkovit informacijski sustav za donošenje upravljačkih odluka.<sup>35</sup>

Da bi se taj cilj ostvario, bit će potrebno provesti niz zadataka u nekoliko prioritarnih oblasti, uključujući:

- ◆ Unaprjeđenje regulatorne računovodstvene osnove i modernizacija regulatornog računovodstvenog sustava u skladu s IPSAS-ima kako bi se osigurala pouzdanost i unaprijedila usporedivost financijskih izvještaja.
- ◆ Unaprjeđenje računovodstvenog sustava, uz pomoć kojeg će se uspostaviti jedinstveni metodološki okvir za računovodstvene sustave proračunskih organizacija i izvršenje proračuna na raznim razinama.
- ◆ Povećanje transparentnosti i kvalitete financijskog izvještavanja, omogućavanjem pristupa kvalitetnim financijskim izvještajima svim interesnim stranama.

<sup>34</sup> Rezolucija Kabineta ministara Ukrajine br. 34 od 16. siječnja/januara 2007.

<sup>35</sup> Ukaz Kabineta ministara br.437 od 20. lipnja/juna 2018.

- ◆ Nadgradnja kvalifikacija računovođa i revizora u javnom sektoru u cilju primjene konceptualnog okvira NPSAS-a i osiguranja optimalne ravnoteže između ovlasti i odgovornosti računovođa.
- ◆ Modernizacija informacijskih sustava, uz pomoć kojih će nastati jedinstveni informacijski prostor za PSA podatke u Ukrajini.

Provedba PSA strategije temelji se na akcijskim planovima za pojedine godine, koji uključuju zadatke za svaku oblast reforme. Ostvarenje definiranih ciljeva osigurava se provedbom konkretnih aktivnosti. Ključne oblasti reforme sadržane su u PFM strategiji za razdoblje 2017. – 2020., pratećem provedbenom

akcijskom planu i ažuriranoj verziji PFM strategije za razdoblje 2021. – 2024. koja će uskoro biti donesena.

Koraci za praćenje provedbe strategije i ocjenu njezina učinka uključuju:

- ◆ Izradu kvartalnog izvještaja o izvršenju provedbenog plana PFM strategije.
- ◆ Izradu godišnje ocjene glavnih postignuća i ocjene učinka, u skladu sa smjernicama u svakoj oblasti PFM sustava.





Glavni je cilj PSA reforme postići transparentnost i pouzdanost financijskog izvještavanja o subjektima javnog sektora, kao i mogućnost upravljanja državnim financijskim resursima. Donošenje nacionalnih standarda i primjena konceptualnog okvira, koji se temelji na obračunskom principu, omogućili su evidentiranje svih obaveza, svih potraživanja i prihoda od svih pruženih usluga.

Jedan od važnih elemenata upravljanja proračunskim sredstvima je mogućnost utvrđivanja planiranog iznosa prihoda i rashoda za nekoliko narednih razdoblja. Te informacije omogućuju srednjoročno i dugoročno planiranje proračuna, kao i neprestanu učinkovitu kontrolu namjenskog korištenja proračunskih sredstava. Sastavljanje financijskih izvještaja uz pomoć NPSAS-a, koji se temelje na IPSAS standardima, omogućuje formiranje statističkih informacija usporedivih s međunarodnim statistikama o javnim financijama.

Obračunska metoda povećava fleksibilnost u mehanizmu upravljanja javnim financijama s pouzdanijim i potpunijim informacijama, što omogućuje procjenu sposobnosti Vlade da:

- ◆ Financira svoje aktivnosti i ispuni svoje obaveze.
- ◆ Olakša proces planiranja i principe usklađenosti i dosljednosti u odlukama o javnim financijama.
- ◆ Dobije informacije o prihodima i rashodima, uključujući utjecaj plaćanja dugovanja dobavljačima i kupcima.
- ◆ Predvidi utjecaj poreza i drugih prihoda na svoj fiskalni položaj, kao i dostatnost tekućih rashoda za pokrivanje troškova tekućih programa i usluga.
- ◆ Procijeni točnost obračuna ukupnih troškova pruženih javnih usluga, povećavajući njihovu isplativost i kvalitetu.



Izgradnja političke potpore jedan je od važnih i bitnih aspekata računovodstvene reforme, koja se može ostvariti uz pomoć uvođenja obračunskog računovodstva, što zahtijeva metodološku, tehnološku i kadrovsku pomoć.

Računovodstvena reforma treba sadržavati provedbenu strategiju i smjernice s ključnim metodološkim pitanjima. Strategija treba uključivati donošenje niza standarda i kalendar aktivnosti s obračunom potrebnih resursa, infrastrukturnih elemenata i rezultata koji će osigurati prijelaz na obračunsko računovodstvo. U Ukrajini, svaka PSA strategija dopunjena je posebnim mjerama za modernizaciju PSA sustava. Za svaku je mjeru utvrđen konkretni rezultat i rok provedbe s ovlaštenim nadležnim izvršnim tijelom/osobom.

Računovodstvena reforma zahtijeva kvalitetnu zakonsku i regulatornu podršku na državnoj razini i upravitelja proračunskih fondova. Za potrebe modernizacije, razvijen je sustav regulatornih dokumenata koji uključuje računovodstvene standarde, metodološke preporuke za standarde i RP/KP/KO.

Integracija glavnih sustava javne uprave i PFM-a je važan korak. U Ukrajini je modernizacija računovodstvenog sustava sastavni dio dviju reformi

višeg reda: strategije RJU-a i PFM strategije, u kojima su utvrđena ključna pitanja u razvoju PSA-a.

Tijekom provedbe reformi, potrebno je razviti i uvesti integrirani sustav financijskog upravljanja za primjenu jedinstvenih principa planiranja, budžetiranja i izvršenja proračuna na temelju naplaćenih prihoda i nastalih rashoda. Takav informacijski sustav mora koristiti cijela mreža upravitelja proračunskih fondova za obračun, izradu i provedbu planova proračunskih prihoda, nakon čega slijedi izrada izvještaja. Ukrajina je razvila automatizirane sustave putem kojih je trezorskim tijelima omogućeno gotovinsko izvršenje proračuna i konsolidacija financijskih izvještaja. U PSA strategiji za razdoblje do 2025. predviđen je razvoj jedinstvenog digitalnog računovodstvenog proizvoda za upravitelje proračunskih fondova, kojim će se dobiti jedinstveni format za obradu računovodstvenih podataka na upravljačkoj razini, uz naknadnu sistematizaciju i generalizaciju.

Uspješnost reformi ovisi o kadrovima s odgovarajućim kvalifikacijama i dovoljnim znanjem o obračunskoj metodi te nacionalnim, političkim i tehničkim posebitostima njezine provedbe i primjene. PSA strategija za razdoblje do 2025. uključuje mjere za unaprjeđenje kvalifikacija zaposlenika koji se bave PSA-om kako bi se osigurala potpuna primjena novog konceptualnog okvira utvrđenog NSPSAS-ima. U pogledu opreme i financijske potpore, Ukrajini će trebati međunarodna pomoć za pravovremenu i sveobuhvatnu provedbu svih planiranih aktivnosti.

Reforme će možda ovisiti o financijskom pokriću troškova povezanih s provedbom prethodno navedenog popisa aktivnosti, uključujući nabavu tehničkih resursa i razvoj softverskih sustava koji će moći osigurati provedbu određenih zadataka.



## 8

## Sljedeći koraci u provedbi PSA reforme

Sveobuhvatan pristup PFM reformi omogućuje razvoj učinkovitih informacijskih sustava za računovodstveno upravljanje. Unaprjeđenje tog sustava, u skladu sa zahtjevima korisnika, pridonosi sustavnoj provedbi reformi u javnoj upravi, povećanju učinkovitosti kontrole nad korištenjem javnih sredstava i većoj brzini donošenja odluka.

Za ostvarenje cilja ažuriranja računovodstvenog sustava u javnom sektoru, potrebno je provesti zadatke u nekoliko prioritetnih oblasti, utvrđenih u PSA strategiji donesenoj za razdoblje do 2025.:

- ◆ Unaprijediti regulatornu računovodstvenu osnovu (modernizacija regulatornog računovodstvenog sustava u skladu s IPSAS-ima kako bi se osigurala pouzdanost i unaprijedila usporedivost financijskih izvještaja).
- ◆ Unaprijediti računovodstveni sustav (koji će činiti jedinstveni metodološki okvir za funkcioniranje računovodstvenog sustava proračunskih organizacija i izvršenje proračuna na raznim razinama).
- ◆ Povećati transparentnost i kvalitetu financijskog izvještavanja.
- ◆ Nadograditi kvalifikacije računovođa i revizora u javnom sektoru.
- ◆ Modernizirati informacijske sustave (omogućujući formiranje jedinstvenog informacijskog prostora za integraciju PSA podataka).

U proteklih 10 godina Ukrajina je poduzela značajne korake u modernizaciji PSA-a, ali potrebne su dodatne mjere u cilju razvoja pouzdane metodološke osnove financijskog izvještavanja, što uključuje konsolidirane financijske izvještaje, razvoj višeslojnog automatiziranog računovodstvenog sustava s transparentnim sustavom sažimanja informacija i visokostručnim kadrovima osposobljenim za računovodstveni proces.

Uvedeni NPSAS-i temelje se na IPSAS-ima, a doneseni su u 2012. Bit će potrebno prevesti ažurirane IPSAS-e i konceptualni okvir na ukrajinski kako bi se provela ažuriranja NPSAS-a, kao i donijela odluka o potpunom popisu NPSAS-a koje je potrebno izraditi.

U cilju osiguravanja izobrazbe računovodstvenih stručnjaka koji će imati vještine potrebne za primjenu novog konceptualnog okvira, uspostaviti će se sustav interakcije između MFIN-a i vodećih obrazovnih institucija u Ukrajini. Ta će suradnja dovesti do koordinacije nastavnog plana i programa za programe osposobljavanja stručnjaka za PSA unutar nadležnih odjela MFIN-a. Osim toga, potaknut će predavače iz vodećih specijaliziranih obrazovnih ustanova na provođenje izobrazbe za unaprjeđenje vještina računovodstvenih kadrova proračunskih institucija.



## 9

## Primljena međunarodna pomoć

U razdoblju 2017. – 2019. Ukrajina je primila međunarodnu tehničku pomoć od EU-a u okviru projekta „Jačanje upravljanja javnim resursima“ u cilju unaprjeđenja sposobnosti Ukrajine da osigura učinkovito i transparentno upravljanje svojim resursima. MFIN je projekt podržao razvojem ažurirane PSA strategije do 2025.

Dijagnoza aktualnog stanja PSA sustava provedena je uz pomoć stručnjaka SB-a. Osim toga, MFIN-u je predloženo da razvije strategiju za izobrazbu i stručno usavršavanje računovođa u javnom sektoru, kao i za provedbu nacrt programa e-učenja.

U razdoblju od 2017. – 2020. Ukrajina je također primila međunarodnu tehničku pomoć od EU-a za projekt „Jačanje sustava javnih financija u lokalnim samoupravama“. U okviru tog projekta proučavan je napredak reforme na lokalnoj razini te pripremljena

osnova za daljnju primjenu NPSAS-a prevođenjem cijelog paketa ažuriranih IPSAS standarda za 2018. Iznijeti su prijedlozi za unaprjeđenje regulatornih i pravnih akata o računovodstvu u javnom sektoru u cilju njihova usklađivanja s međunarodnim standardima.





# ZAKLJUČCI I PREPORUKE

## Ključne prednosti provedbe PSA reformi

Učinkoviti i efikasni PSA sustavi vladama omogućuju dobivanje informacija o ukupnom financijskom položaju subjekta, tekućem stanju imovine i obaveza te prihodima i rashodima dotičnog subjekta. Te informacije vladi i drugim korisnicima mogu biti

potrebne iz raznih razloga, uključujući primjerice za: (i) pokazivanje odgovornosti i transparentnosti, (ii) planiranje budućih potreba za financiranje održavanja ili zamjene imovine te otplate ili podmirenja postojećih obaveza. Razne studije potvrđuju različite prednosti povezane s PSA sustavima koji se temelje na obračunskoj osnovi, posebice u sljedećim oblastima (slika 1.).

**Slika 1.** Prednosti povezane s PSA sustavima koji se temelje na obračunskoj osnovi



### Transparentnost

- ◆ Potpuna slika javnih financija
- ◆ Bolja kvaliteta fiskalne statistike



### Financijsko upravljanje

- ◆ Unaprijeđena osnova za donošenje odluka
- ◆ Unaprijeđeno upravljanje fiskalnim rizicima
- ◆ Poboljšano upravljanje imovinom

### Odgovornost



- ◆ Objektivne financijske informacije
- ◆ Veće političko sudjelovanje i uključenost
- ◆ Veće povjerenje u vlade

Primjena PSA sustava na obračunskoj osnovi, koji se temelje na pouzdanom skupu međunarodnih standarda za javni sektor i dobroj međunarodnoj praksi, kao što su IPSAS-i, vladama daje mogućnost ne samo da povećaju transparentnost, kvalitetu i pouzdanost finansijskih informacija nego i da ostvare dodatne indirektno prednosti, primjerice:

- ◆ Unaprjeđenje kvalitete pruženih javnih usluga.
- ◆ Osiguravanje fiskalne stabilnosti i poticanje nacionalnog privrednog rasta.
- ◆ Unaprjeđenje prihvatljivosti i vjerodostojnosti vlada.

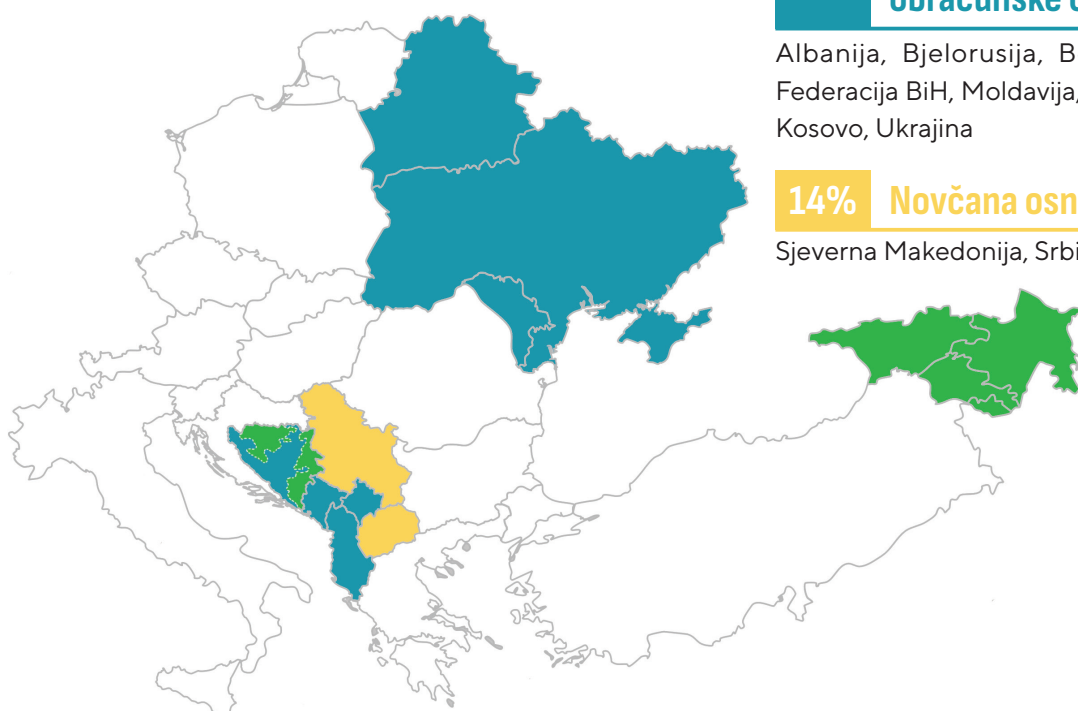
Postoji suglasnost da priprema za prijelaz s gotovinskog na obračunsko računovodstvo i za primjenu IPSAS-a zahtijeva razumijevanje odstupanja nacionalnog PSA-a od IPSAS-a.

## Sažeti prikaz stanja provedbe PSA reformi u zemljama članicama PULSAR programa

Osvrt na stanje provedbe PSA reformi ukazuje na određene sličnosti, ali i razlike u svim jurisdikcijama. Primjena IPSAS-a središnji je element u reformskim planovima svih jurisdikcija pri čemu se mogu uočiti direktni i indirektni pristupi.

Direktan pristup podrazumijeva primjenu IPSAS-a putem izmjena u zakonskom okviru. Taj su pristup primijenile Albanija, Azerbajdžan, RG i RS BiH. S druge strane, indirektna pristup uključuje izradu nacionalnih standarda u skladu s IPSAS-ima. Taj su pristup primijenili RB, RM, Crna Gora i Ukrajina. Dok su neke zemlje u potpunosti usvojile obračunske računovodstvene standarde, druge su usvojile modificiranu ili djelomičnu obračunsku osnovu (obračunsko i gotovinsko računovodstvo).

**Slika 2.** Osnova finansijskog izvještavanja



### 29% **Obračunska osnova**

Armenija, Azerbajdžan, Gruzija, Republika Srpska

### 57% **Djelomična primjena obračunske osnove**

Albanija, Bjelorusija, Bosna i Hercegovina, Federacija BiH, Moldavija, Crna Gora, Republika Kosovo, Ukrajina

### 14% **Novčana osnova**

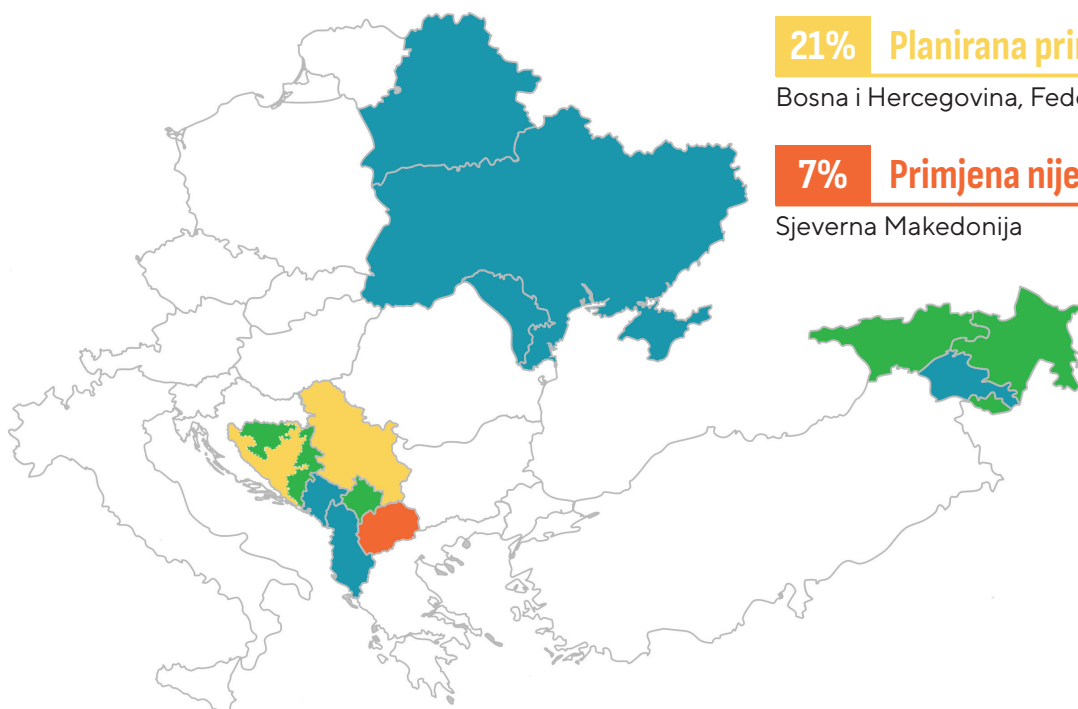
Sjeverna Makedonija, Srbija



Ukratko, mogu se uočiti dvije faze stanja provedbe reformi. Grupa koja je *u ranoj fazi* obuhvaća jurisdikcije koje trenutačno razvijaju smjernice i/ili akcijske planove za primjenu IPSAS-a i provode analize nedostataka u cilju prijelaza na obračunsko računovodstvo u budućnosti (BiH, FBiH, RSM i RS). Te smjernice i akcijski planovi uključuju vremenske okvire PFM i PSA reformi s raznim razinama pojedinosti u planiranim izmjenama nacionalnog zakonskog okvira.

Grupa zemalja koje su *u naprednoj fazi* provedbe uključuje one jurisdikcije koje su ili razvile jedinstveni RP/KP/KO i/ili obračunske financijske izvještaje u javnom sektoru sastavljaju na obračunskoj osnovi ili djelomičnoj primjeni obračunske osnove izvještavanja (Albanija, Armenija, Azerbajdžan, RB, RG, RM, Crna Gora, RK, RS BiH i Ukrajina). Te su jurisdikcije, na temelju podataka koje je dostavila svaka od njih, postigle značajan napredak u provedbi PSA reformi, uključujući, u nekim slučajevima, osnivanje Odbora za nacionalne računovodstvene standarde (npr. u Gruziji) ili sastavljanje KFI-ja.

**Slika 3.** Stanje primjene IPSAS-a



## Izazovi

Korištenje direktne ili indirektno primjene IPSAS-a predstavlja različite izazove. Zemlje koje IPSAS-e primjenjuju *indirektno*, tj. putem nacionalnih standarda, načelno se suočavaju s izazovom na početku pri izradi nacionalnih standarda, ali je potom primjena standarda jednostavnija. Nasuprot njima, zemljama koje IPSAS-e primjenjuju *direktno* relativno je jednostavno uvesti IPSAS-e, ali su izazovi vjerojatniji u kasnijim fazama, tj. kada se standardi moraju primijeniti. U oba scenarija, novi standardi zahtijevaju čvrstu pravnu osnovu, koju je, u nekim slučajevima, potrebno razviti, a u drugima barem ažurirati.

Zemlje također prijavljuju druge izazove koji nisu u funkciji pristupa primjeni IPSAS-a:

- ◆ **Potreba za jačanjem kapaciteta i izobrazbom kadrova:** Većina jurisdikcija ističe potrebu za jačanjem kapaciteta, uključujući izobrazbu i prekvalifikaciju financijskih i proračunskih službenika i stručnjaka o primjeni IPSAS-a.
- ◆ **Potreba za tehničkom pomoći:** Također je istaknuta ograničena raspoloživost stručnjaka za financijsko računovodstvo i izvještavanje u javnom sektoru i kako to utječe na kvalitetu financijskih informacija. Većina jurisdikcija naglasila je potrebu za tehničkom pomoći u procesu primjene IPSAS-a.
- ◆ **Nedostatak učinkovitog upravljanja programom provedbe reformi:** Postoji potreba za učinkovitim upravljanjem programom provedbe reformi. Većina jurisdikcija ovaj izazov pripisuje dugoročnoj naravi programa, međuovisnosti s drugim programima u javnom sektoru i riziku od novih promjena koje će utjecati na provedbu programa.
- ◆ **Nedostatak odgovarajuće IT infrastrukture:** Sve jurisdikcije naglašavaju nedostatak odgovarajuće IT infrastrukture i rješenja za prikupljanje i prezentiranje financijskih informacija u skladu s potrebnim standardima. Postoji potreba za jačanjem IT infrastrukture, uključujući softver i hardver, u cilju podupiranja uvođenja IISFU-a i konsolidacije financijskih izvještaja.
- ◆ **Visoki troškovi provedbe reforme:** Visoki troškovi provedbe reforme otežavaju uspješnu održivost krajnjih rezultata reforme, i stoga su jurisdikcije također istaknule potrebu za međunarodnom financijskom pomoći u cilju podupiranja provedbe PSA reformi.

### ◆ **Nepodudarnosti između međunarodnih standarda i lokalnog zakonodavstva i konteksta:**

U procesu usklađivanja dolazi do potencijalnih nepodudarnosti između lokalnog zakonodavstva i međunarodnih standarda. Stoga je u procesu provedbe PSA reforme ključno naći sredinu između korištenja najbolje međunarodne prakse i zahtjeva i potreba specifičnih za pojedinu zemlju.

### ◆ **Ograničena raspoloživost financijskih podataka:**

Nedostatak pouzdanih financijskih informacija za sastavljanje financijskih izvještaja predstavlja prepreku za proces reforme i konsolidaciju financijskih izvještaja na središnjoj i lokalnoj razini vlasti.

- ◆ **Institucionalni otpor:** Otpor prema promjenama u postojećoj praksi unutar organizacija javnog sektora čest je izazov u jurisdikcijama. Ta činjenica naglašava potrebu za razvojem učinkovite strategije upravljanja promjenama koja će pomoći u sustavnoj i strateškoj transformaciji računovodstvenog sustava unutar javnog sektora u zemljama članicama PULSAR programa.

## Naučene lekcije i preporuke

Iz detaljnih prikaza četrnaest jurisdikcija obuhvaćenih u ovoj knjizi i uzimajući u obzir dobru međunarodnu praksu, moguće je iznijeti neka vrijedna zapažanja, koja se mogu smatrati ključnim faktorima uspjeha, pokretačima i preduvjetima za proces reforme. Ta su zapažanja ujedno naučene lekcije, ali i preporuke drugima koji su u raznim fazama provedbe PSA reforme.

1. **Treba osigurati i zadržati političku potporu ključnih interesnih strana za pokretanje i provedbu reforme.** Pridobijte vidljivu političku potporu i predanost ključnih interesnih strana na najvišoj razini (kao što je MFIN i predstavnici zakonodavne vlasti), u cilju osiguravanja političke izvedivosti te ponudite inicijative za promjene i uspješnu provedbu PSA reformi.
2. **Treba razviti i dogovoriti strategiju reformi i izvediv vremenski okvir provedbe.** Zbog dugog trajanja tranzicije, postoji potreba za odgovarajućim planiranjem i upravljanjem programom kako bi se strategija reforme uskladila sa specifičnim dugoročnim ciljem reforme s

obzirom na kontekst dotične zemlje, međuovisnost s drugim programima PFM reforme i programskim rizikom. Osim toga, treba odrediti realni vremenski okvir za ostvarenje specifičnih reformskih ciljeva.

3. **Treba uspostaviti odgovarajuću koordinaciju i mehanizme upravljanja reformom.** Uspostavite različite razine i strukture za koordinaciju i provedbu reforme. Primjerice, postavljanje voditelja projekta na razini lokalne samouprave s koordinacijom i suradnjom među njima za učinkovito upravljanje i konsolidaciju financijskih informacija i podataka.
4. **Treba osigurati financijske i ljudske resurse potrebne za reformu.** Osigurajte odgovarajuće resurse, uključujući međunarodnu financijsku pomoć, tehničku pomoć, jačanje kapaciteta i prekvalifikaciju računovođa i financijskih stručnjaka u javnom sektoru kao i odgovarajuće investicije u IT rješenja i infrastrukturu za podupiranje procesa provedbe PSA reforme.
5. **Treba na vrijeme ažurirati regulatorni i pravni okvir.** Potrebno je pravovremeno uskladiti regulatorni i pravni okvir s međunarodnim standardima i zahtjevima u cilju osiguravanja jasnoće i izgradnje jakih institucija za održivost krajnjih rezultata reforme.
6. **Treba definirati strukturu novog PSA sustava.** Ključni faktor leži u definiranju i pojašnjavanju uloga MFIN-a, Odbora za nacionalne računovodstvene standarde, proračunskih i financijskih službenika u javnom sektoru, i drugih ključnih interesnih strana. To također treba uključivati i suglasnost oko strukture računovodstvene funkcije (centralizirana ili decentralizirana) i razvoj odgovarajućih smjernica.
7. **Treba definirati i uspostaviti mehanizme za upravljanje rizicima i njihovo ublažavanje.** Bitno je imati odgovarajuće upravljanje rizicima povezanima s PSA reformama. Primjerice, zbog dugotrajne naravi procesa reforme, potrebno je učinkovito pratiti nova događanja tijekom napredovanja reforme i nastajanja prethodno nepoznatih rizika.

8. **Treba na vrijeme razviti i provesti strategiju upravljanja promjenama i jačanja kapaciteta.** Institucionalni otpor i teška prilagodba na promjene unutar organizacija javnog sektora ključni je problem u svim jurisdikcijama. Postoji potreba za razvojem sustavne strategije upravljanja promjenama koja će dužnosnicima i organizacijama u javnom sektoru pomoći u provedbi reformi.
9. **Treba ocijeniti i provesti integraciju između raznih funkcija PFM-a i ažurirati postojeći ili razviti novi IISFU.** Budući da je PSA podskup unutar šireg PFM sustava, postoji potreba za osiguravanjem usklađenosti PSA reforme s drugim reformskim inicijativama u PFM sustavu. Ta se međupovezanost može postići usklađivanjem PSA-a s drugim PFM sustavima putem IISFU-a, kao i ažuriranjem IISFU-a kako bi se uvrstile promjene u PSA sustavu u skladu s reformom.
10. **Treba uspostaviti mehanizme praćenja i ocjenjivanja reforme.** U strategiju PSA reforme treba uvrstiti praćenje i ocjenjivanje. To će pomoći u osiguravanju kontinuiranog učenja i unaprjeđenja u procesu PSA reforme u skladu s ciljevima utvrđenima u strategiji reforme.

Sve u svemu, postoji međunarodni konsenzus da PSA reforme zahtijevaju jaku političku podršku i pokroviteljstvo. Posebice je ta potpora potrebna kako bi se osigurali dovoljni resursi u provedbi reforme i prevladali zastoji, koji su u javnoj upravi česti.

Pri donošenju odluke o pristupu primjeni IPSAS-a (tj. direktna ili indirektna primjena) u reformi, iskustvo PULSAR regije i globalno iskustvo pokazuje da su oba pristupa primjeni IPSAS-a izvediva. I jedan i drugi pristup imaju prednosti i nedostatke, koje treba riješiti u provedbenoj strategiji i akcijskom planu. Kod indirektno primjene, proces revidiranja regulatornog okvira zahtijeva više resursa, ali općenito se neka provedbena pitanja rješavaju u ranoj fazi. Nasuprot tome, direktna primjena je relativno jednostavna u ranoj fazi, ali potom zahtijeva neke dodatne resurse za provedbu.

U svakom slučaju, potrebno je analizirati i donijeti odluku o integraciji s drugim PFM funkcijama, posebice s planiranjem proračuna, poslovanjem

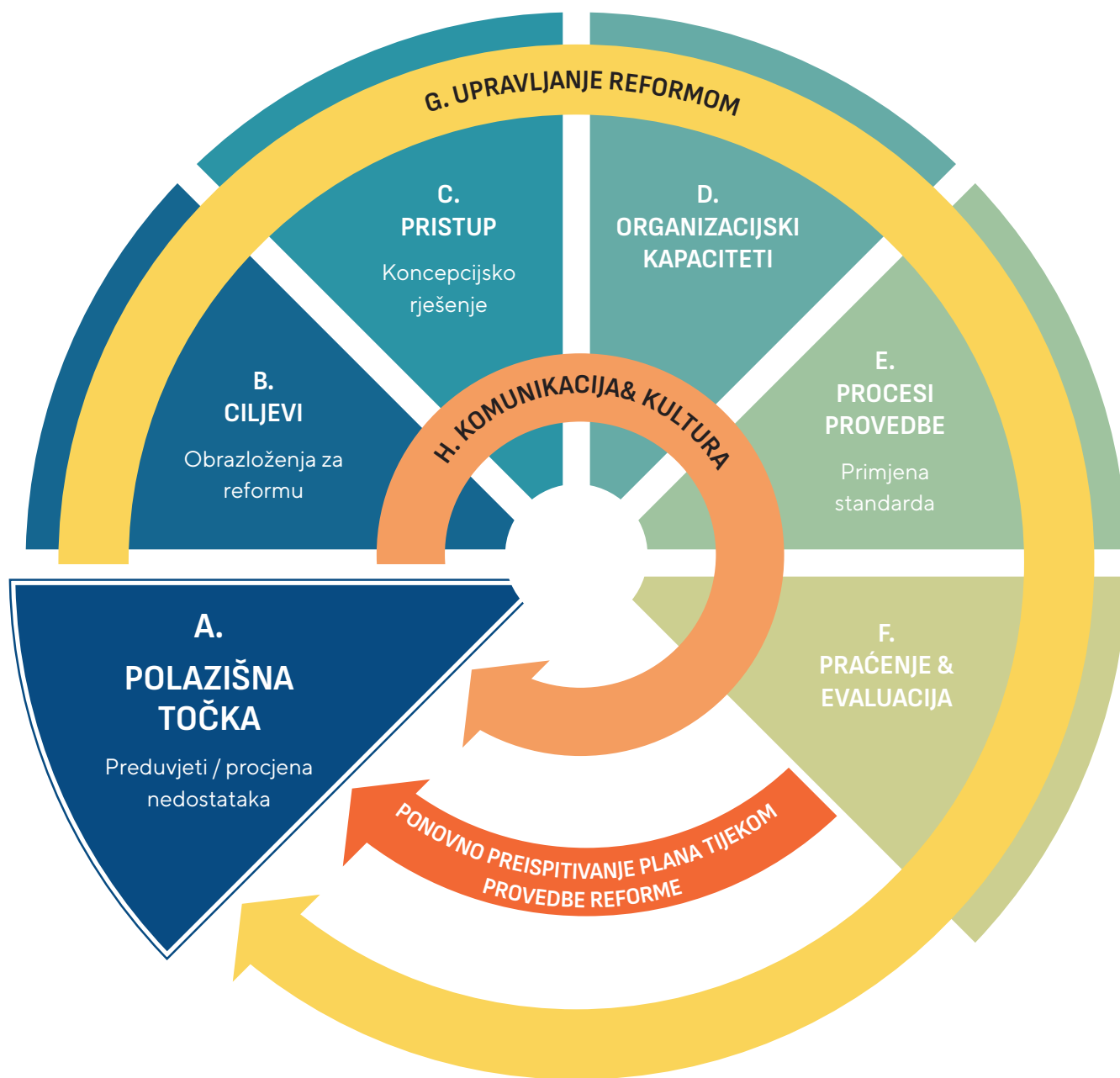


riznice i financijskom statistikom. To obično ima neke posljedice koje se odražavaju na dizajn IISFU-a, kao i RP-a/KP-a/KO-a. Kako bi se ublažio rizik od fluktuacije kadrova, treba razmotriti preciznu konfiguraciju IISFU-a usklađenu sa standardima. Naposljetku, potrebno je upotpuniti i provjeriti računovodstvene podatke i informacije koje se vode u IISFU-a u gotovo svim zemljama. Naslijeđeni sustavi često imaju neke, ali ne i sve potrebne podatke. To obično odrađuju subjekti javnog sektora, ali potrebna je neka vrsta nadzora i revizije.

## Definiranje sljedećih koraka

Sve su jurisdikcije obuhvaćene ovom knjigom započele proces reforme, ali su u različitim fazama provedbe. Kao opća smjernica, slika u nastavku prikazuje cjelokupan proces reforme podijeljen u šest različitih koraka i dvije glavne aktivnosti, koji je predložen u jednoj od prvih publikacija u okviru PULSAR programa: „Predložak dobre prakse izrade plana reformi računovodstva u javnom sektoru”.<sup>36</sup>

**Slika 4.** Arhitektura reforme



<sup>36</sup> Više informacija o napretku reforme potražite ovdje:

<https://cfr.worldbank.org/publications/roadmap-public-sector-accounting-reform-good-practice-template>

Razlike u aktualnom stanju reforme svake jurisdikcije direktno utječu na sljedeće korake koje bi svaka jurisdikcija mogla poduzeti. Sadržaj ove knjige, obogaćen najnovijim lokalnim saznanjima, trebao bi svakoj jurisdikciji omogućiti da utvrdi gdje se nalazi u procesu reforme i na taj način prepozna relevantne izazove. To se može učiniti i pomoću nove PULSE metodologije za ocjenjivanje računovodstva u javnom sektoru koju je razvio tim PULSAR programa, a za koju će se provesti pilot projekti u 2022.

Na temelju iskustava jurisdikcija u zemljama korisnicama PULSAR programa, najbolji je način rješavanja izazova utvrđenih na početku ovog poglavlja putem razvoja i održavanja četiriju sljedećih vrsta kapaciteta:

- ◆ **Politički kapaciteti** predstavljaju kapacitete vlade da osigura političku potporu, kao i potrebne resurse (tj. financijske i nefinancijske) koje će utrošiti i/ili uložiti u proces reformi. Politički kapaciteti također uključuju jasnu viziju i cilj reforme.
- ◆ **Institucionalni kapaciteti** predstavljaju sposobnost definiranja institucionalnih mehanizama, struktura i procesa koji će poduprijeti predviđenu reformu PSA-a i financijskog izvještavanja. To uključuje odgovarajuće upravljanje reformom i praćenje procesa reforme.

- ◆ **Tehnološki kapaciteti** predstavljaju sposobnost uspostavljanja odgovarajuće tehnološke infrastrukture i drugih oblika kapaciteta (tj. dostupnost IISFU-a i integracija RP-a/KP-a/KO-a itd.), koji će podržati proces reforme.

- ◆ **Ljudski kapaciteti** predstavljaju sposobnost razvoja održivog programa jačanja ljudskih kapaciteta, koji će kadrove pripremiti i osposobiti za obavljanje novih zadataka koji će proizaći iz predviđene reforme.

Rješavanjem, razvojem i održavanjem svih četiriju vrsta kapaciteta izgrađuju se čvrsti temelji, koji će omogućiti ne samo nastavak procesa reforme nego i održavanje reformskog napretka i krajnjih rezultata koji se postižu na svakom koraku reformskog procesa.



## PROGRAM PULSAR

VODE



**THE WORLD BANK**  
Europe & Central Asia • Governance

**CFRR»**  
**Centre for Financial  
Reporting Reform**



**WORLD BANK GROUP**

SUFINANCIRAJU



**Federal Ministry  
Republic of Austria  
Finance**



**Schweizerische Eidgenossenschaft  
Confédération suisse  
Confederazione Svizzera  
Confederaziun svizra**

**Swiss Confederation**

**Federal Department of Economic Affairs,  
Education and Research EAER  
State Secretariat for Economic Affairs SECO**