



SMERNICE

Dobre prakse finansijskog izveštavanja i transparentnosti u javnom sektoru

© 2025 International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank
1818 H Street NW
Washington DC 20433
Broj telefona: 202-473-1000
Internet adresa: www.worldbank.org

Ovaj rad je proizvod zaposlenih Svetske banke uz spoljne doprinose. Nalazi, tumačenja i zaključci izneti u ovom radu ne odražavaju nužno stavove Svetske banke, njenog Odbora izvršnih direktora ili vlada koje oni predstavljaju.

Svetska banka ne garantuje tačnost, potpunost ili ažurnost podataka korišćenih u ovom radu niti preuzima odgovornost za eventualne greške, propuste ili neslaganja u tim informacijama, kao ni materijalnu odgovornost u pogledu korišćenja ili nekorisćenja informacija, metoda, procesa ili zaključaka iznetih u ovom radu. Granice, boje, oznake i druge informacije koje su prikazane na bilo kojoj karti u ovom dokumentu ne podrazumevaju bilo kakvo mišljenje Svetske banke u vezi sa pravnim položajem bilo koje teritorije, niti potvrdu ili prihvatanje takvih granica.

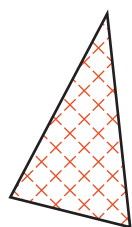
Ništa izneto u ovom radu ne predstavlja niti će se smatrati ograničenjem ili odricanjem od privilegija ili imuniteta Svetske banke, koji su svi pojedinačno pridržani

Prava i dozvole

Materijal sadržan u ovom radu zaštićen je autorskim pravima. Budući da Svetska banka podstiče slobodnu razmenu svojih znanja, ovaj dokument se može reprodukovati, u celini ili delimično, u nekomercijalne svrhe, sve dok je priznat i naveden kao izvor.

Sve upite u vezi sa pravima i dozvolama, uključujući i supsidijarna prava, treba uputiti na adresu World Bank Publications, The World Bank Group, 1818 H Street NW, Washington, DC 20433, USA; broj telefaksa: 202-522-2625; adresa elektronske pošte: pubrights@worldbank.org.

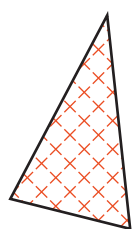
Dizajn korica: Kora Reichardt



SADRŽAJ

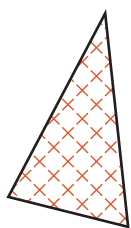
Skraćenice	3
Predgovor i izrazi zahvalnosti	4
Sažetak	5
UVOD	8
DOBRA PRAKSA 1: PRIPREMITI POTPUNE, TAČNE I UVERLJIVE FINANSIJSKE INFORMACIJE O KRATKOROČNOM I DUGOROČNOM UTICAJU ODLUKA O JAVNIM POLITIKAMA	10
Okvir za upravljanje javnim finansijama	11
Obračunsko računovodstvo	11
Upravljanje bilansima stanja	14
DOBRA PRAKSA 2: OSIGURATI TRANSPARENTNOST KONSOLIDOVANIH FINANSIJSKIH IZVEŠTAJA UZ CELISHODNI NADZOR I UVERAVANJE	17
Konsolidovani finansijski izveštaji	18
Parlamentarni nadzor	21
Nadzor koji vrše nezavisne fiskalne institucije	22
Zahtevi za državna preduzeća	25
DOBRA PRAKSA 3: SAOPŠTAVATI INFORMACIJE ZAINTERESOVANIM AKTERIMA NA OTVOREN, TRANSPARENTAN I PRISTUPAČAN NAČIN U CILJU IZGRADNJE POVERENJA I POUZDANJA U FINANSIJSKO IZVEŠTAVANJE	27
Fiskalna transparentnost	28
Godišnji izveštaj	29
Uključivanje građanskog društva i građana	30
DOBRA PRAKSA 4: PRIMENITI NOVE STANDARDE IZVEŠTAVANJA U JAVNOM SEKTORU	33
Izveštavanje o održivosti	33
Zeleno budžetiranje	35
Rodno osetljivo budžetiranje	38
Primena novih tehnoloških rešenja u javnom sektoru na finansijsko izveštavanje	39

ZAKLJUČAK: PRIMENA DOBRIH PRAKSI ZA FINANSIJSKO IZVEŠTAVANJE U JAVNOM SEKTORU	41
Prilog 1. Od gotovinskog do obračunskog računovodstva	43
Prilog 2. Estonija: Izvod iz Godišnjih finansijskih izveštaja države za 2022.	44
Prilog 3. Novi Zeland: finansijski izveštaji za godinu zaključno sa 30. junom 2023.	52
Prilog 4. Švajcarska: Finansijski izveštaji države za 2023.	58
Prilog 5. Primer izveštavanja o državnim preduzećima Novog Zelanda	62
Literatura	64



SKRAĆENICE

DP	Državno preduzeće
ESRS	<i>European Sustainability Reporting Standards</i> (Evropski standardi izveštavanja o održivosti)
EU	Evropska unija
IPSASB	<i>International Public Sector Accounting Standards Board</i> (Odbor za Međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor)
MMF	Međunarodni monetarni fond
MRS JS	Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor
MSFI	Međunarodni standardi finansijskog izveštavanja
NFI	Nezavisna fiskalna institucija
NZ	Novi Zeland
OBR	<i>UK Office for Budget Responsibility</i> (Kancelarija za budžetsku odgovornost Ujedinjenog Kraljevstva)
OECD	<i>Organisation for Economic Co-operation and Development</i> (Organizacija za ekonomsku saradnju i razvoj)
PULSAR	<i>Public Sector Accounting and Reporting Program</i> (Program računovodstva i izveštavanja u javnom sektoru)
PULSE	<i>Public Sector Accounting Assessment</i> (Ocena računovodstva u javnom sektoru)
SRS	<i>Sustainability Reporting Standard</i> (Standard izveštavanja o održivosti)
UJF	Upravljanje javnim finansijama
UK	Ujedinjeno Kraljevstvo



PREDGOVOR I IZRAZI ZAHVALNOSTI

Program računovodstva i izveštavanja u javnom sektoru (*Public Sector Accounting and Reporting Program*, PULSAR), pokrenut 2017, sprovodi se na regionalnom i nivou država u 11 zemalja korisnica ove inicijative iz Evrope i Centralne Azije. Njegov cilj je pružanje podrške za unapređenje okvira računovodstva i izveštavanja u javnom sektoru u skladu sa međunarodnim standardima i dobrim praksama radi povećanja odgovornosti, transparentnosti i učinka državnih organa.

Ciljeve i obim Programa PULSAR zajednički određuju partneri PULSAR-a – Austrija, Švajcarska i Svetska banka – koji takođe pružaju institucionalnu podršku za njegovo sprovođenje i mobilišu sredstva potrebna za njegove aktivnosti. Zemlje korisnice pomažu u oblikovanju Programa kroz platforme za regionalnu saradnju i doprinose dvema zajednicama prakse, koje se bave okvirima finansijskog izveštavanja odnosno obrazovanjem.

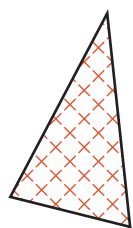
Dodatne informacija o Programu PULSAR, kao i njegove publikacije, mogu se naći na adresi

www.pulsarprogram.org

Ove Smernice o dobrim praksama finansijskog izveštavanja i transparentnosti u javnom sektoru predstavljaju priručnik Sektora Svetske banke za institucije koji je pripremljen u okviru Programa PULSAR.

Smernice je izradio tim Svetske banke pod rukovodstvom Edrijena Fozarda (Adrian Fozzard) i vođstvom Ivone Varzehe (Iwona Warzecha), čiji su članovi bili Sumita Šah (Sumita Shah), koja je pružila tehničke informacije, Suzan Šreder (Susan Schroeder), koja je dala značajan doprinos uređivanju teksta i Kora Rajhard (Kora Reichardt), koja je izradila grafički dizajn. Arman Vatjan (Arman Vatan) je usmeravao rad i pružao komentare tokom ključnih etapa pisanja ovog priručnika. Alat Svetske banke za analizu dokumenata uz pomoć veštačke inteligencije korišćen je tokom završne etape za predlaganje izmena sažetka koje su zatim odobrili zaposleni u Svetskoj banci.

Autori duguju posebnu zahvalnost Tehničkom savetodavnom odboru PULSAR-a koji čine Andreas Bergman (Andreas Bergmann), profesor/direktor za javni sektor na Fakultetu za menadžment i pravo Univerziteta primenjenih nauka u Cirihi (ZHAW); Ijan Karaders (Ian Carruthers), predsedavajući Odbora za Međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor; Sandro Fuhs (Sandro Fuchs), profesor upravljanja javnim finansijama na ZHAW; Tomas Miler-Markes Berger (Thomas Müller-Marqués Berger) iz konsultantske kuće MMB Consult; i Bernhard Šac (Bernhard Schatz) direktor PwC Austrija, koji je pružio perceptivne i korisne komentare tokom stručne recenzije teksta. Veoma smo im zahvalni na vremenu koje su odvojili i doprinosu koji su dali ovom radu.



SAŽETAK

U ovom radu se pružaju smernice radi podrške unapređenju finansijskog izveštavanja i fiskalne transparentnosti u javnom sektoru, u skladu sa međunarodnim standardima i uz praćenje dobrih praksi, kojima se povećavaju odgovornost, transparentnost i učinak državnih organa. Ovaj priručnik namenjen je širokom auditorijumu koji čine kako korisnici tako i kreatori javnih politika, odnosno državni službenici, političari, računovođe, investitori, razvojne organizacije, akademske institucije, organizacije građanskog društva i drugi akteri.

DOBRA PRAKSA 1: PRIPREMITI POTPUNE, TAČNE I UVERLJIVE FINANSIJSKE INFORMACIJE O KRATKOROČNOM I DUGOROČNOM FISKALNOM UTICAJU ODLUKA O JAVNIM POLITIKAMA

Uspešno sprovođenje reformi **upravljanja javnim finansijama (UJF)** koje su održive na duži rok zahteva:

- ▶ delotvoran plan za realizaciju tih reformi sa definisanim prioritetima;
- ▶ prave ljude koji poseduju odgovarajuće veštine i znanja i primenjuju pravi pristup za pokretanje i sprovođenje reformi;
- ▶ usvajanje međunarodno prihvaćenih standarda i politika;

- ▶ strukture za finansijsko upravljanje, među kojima su dobra uprava, sistemi i procesi za prikupljanje, obradu, analizu i izradu kvalitetnih i pravovremenih finansijskih informacija koje omogućavaju kreatorima politika da donose celishodne odluke i ostvaruju odgovarajuće ishode za svoju ekonomiju i građane.

Prelazak sa gotovinskog na **obračunsko računovodstvo u punom obimu** omogućava potpunije i korisnije informacije o stanju finansija u javnom sektoru. Međutim, put do obračunskog računovodstva u punom obimu može biti dug, a pojedine zemlje nailaze na teškoće kada pokušavaju da unesu obračunske informacije u svoje procese finansijskog izveštavanja. Njegova uspešna primena zavisi od unapređenja kapaciteta i sposobnosti država, ali i istovremenog povećanja pouzdanosti i integriteta njihovih budžetskih sistema i sistema za finansijsko izveštavanje. Obračunsko računovodstvo ne eliminiše potrebu za gotovinskim informacijama, ali, budući da se njima beleže kako gotovinske tako i negotovinske stavke, obračunski finansijski izveštaji pružaju sveobuhvatniji uvid u finansijsko stanje i performanse države i troškove aktivnosti.

Upravljanje bilansima stanja potrebno je kako za donošenje odluka, tako i za ostvarivanje odgovornosti u UJF. Bilansi stanja ukazuju na finansijski status jednog entiteta u određenom vremenskom trenutku, odnosno čega je on vlasnik (aktiva) i koja su mu dugovanja (pasiva). U javnom sektoru, bilansi stanja pomažu vladama država da steknu uvid u javne finansije i unaprede upravljanje fiskalnim rizicima. Oni su neophodni za dugoročno planiranje, održiv privredni rast i ostvarivanje međugeneracijske pravde,

ali i za sticanje uslova za prosperitet u budućnosti. Kvalitetno upravljanje bilansima stanja neophodan je preduslov za upravljanje javnim finansijama i ono može pomoći vladama da ostvare ciljeve javnih politika i pruže usluge povezane sa njima. Na duži rok, upravljanje bilansima stanja omogućava državama da upravljaju svojom aktivom i pasivom i razmotre mogućnosti za svođenje rizika na minimum uz istovremeno najveće moguće povećanje vrednosti za poreske obveznike.

DOBRA PRAKSA 2: OSIGURATI TRANSPARENTNOST KONSOLIDOVANIH FINANSIJSKIH IZVEŠTAJA UZ CELISHODNI NADZOR I UVERAVANJE

Vlade brojnih država vode pravilno uređene nacionalne statističke podatke koji jesu značajni, ali finansijsko izveštavanje služi sasvim drugim svrhama i nudi širi i sveobuhvatniji uvid u javne finansije. Za uspešno fiskalno upravljanje od presudnog su značaja kvalitetne makroekonomske politike zasnovane kako na statističkim podacima tako i na finansijskim izveštajima. Statistika i finansijsko izveštavanje zajedno unapređuju transparentnost, pružaju podršku za izradu kvalitetnih politika i doprinose celishodnom fiskalnom upravljanju u cilju predviđanja potencijalnih ekonomskih kriza i upravljanja njima.

Konsolidovani finansijski izveštaji pomažu da se ostvari transparentnost jer pružaju sveobuhvatan i jasan pregled javnih finansija jedne zemlje. Time se vladama pruža podrška za unapređenje upravljanja državnom imovinom, obavezama, prihodima i rashodima, što dovodi do boljeg i efikasnijeg pružanja javnih usluga. Pouzdani konsolidovani finansijski izveštaji daju vladama i drugim zainteresovanim akterima (kako domaćim tako i međunarodnim) korisne informacije za izradu javnih politika i omogućavaju poređenje sa međunarodnim reperima.

Snažne strukture za **nadzor** od presudnog su značaja za sprečavanje političke pristrasnosti ili propusta prilikom prikupljanja finansijskih informacija i izveštavanja o njima. Organi kao što su odbori za javne račune ili tela koja igraju istu ulogu, državne revizorske institucije i slične organizacije i drugi nezavisni mehanizmi (poput nezavisnih fiskalnih institucija (NFI)) doprinose pouzdanosti i tačnosti ovih informacija i pomažu da se umani rizik od nastanka mogućih budućih kriza.

Državna preduzeća (DP) moraju slediti načela korporativnog upravljanja UJF, među kojima su odgovornost, transparentnost i dobre finansijske prakse. U mnogim zemljama državna preduzeća igraju ključnu ulogu u pružanju javnih usluga. Ona mogu biti velike i složene organizacije sa višeslojnim odnosima i interesima. Bitno je da ona imaju delotvorne sisteme korporativnog upravljanja i mehanizme kojima se omogućava nadzor javnosti, kao i da pružaju informacije o svom učinku na osnovu sveobuhvatnih i doslednih finansijskih i operativnih podataka usklađenih sa sistemom UJF u celini. Modelom finansijskog izveštavanja za sektor DP trebalo bi obezbediti prihvatljive i adekvatne računovodstvene standarde.

DOBRA PRAKSA 3: SAOPŠTAVATI INFORMACIJE ZAINTERESOVANIM AKTERIMA NA OTVOREN, TRANSPARENTAN I PRISTUPAČAN NAČIN U CILJU IZGRADNJE POVERENJA I POUZDANJA U FINANSIJSKO IZVEŠTAVANJE

Sve što jedna država radi je u javnom interesu, što znači da građani i glavni zainteresovani akteri imaju značajan interes da budu upoznati sa njenim radom. Građani očekuju da imaju poverenje u javne finansije kojima doprinose i da se mogu pouzdati u njih. Pored

toga, oni očekuju i da ih vlasti transparentno informišu o fiskalnoj situaciji u njihovoj zemlji i korišćenju javnih sredstava (odgovornost, upravljanje i etičke norme).

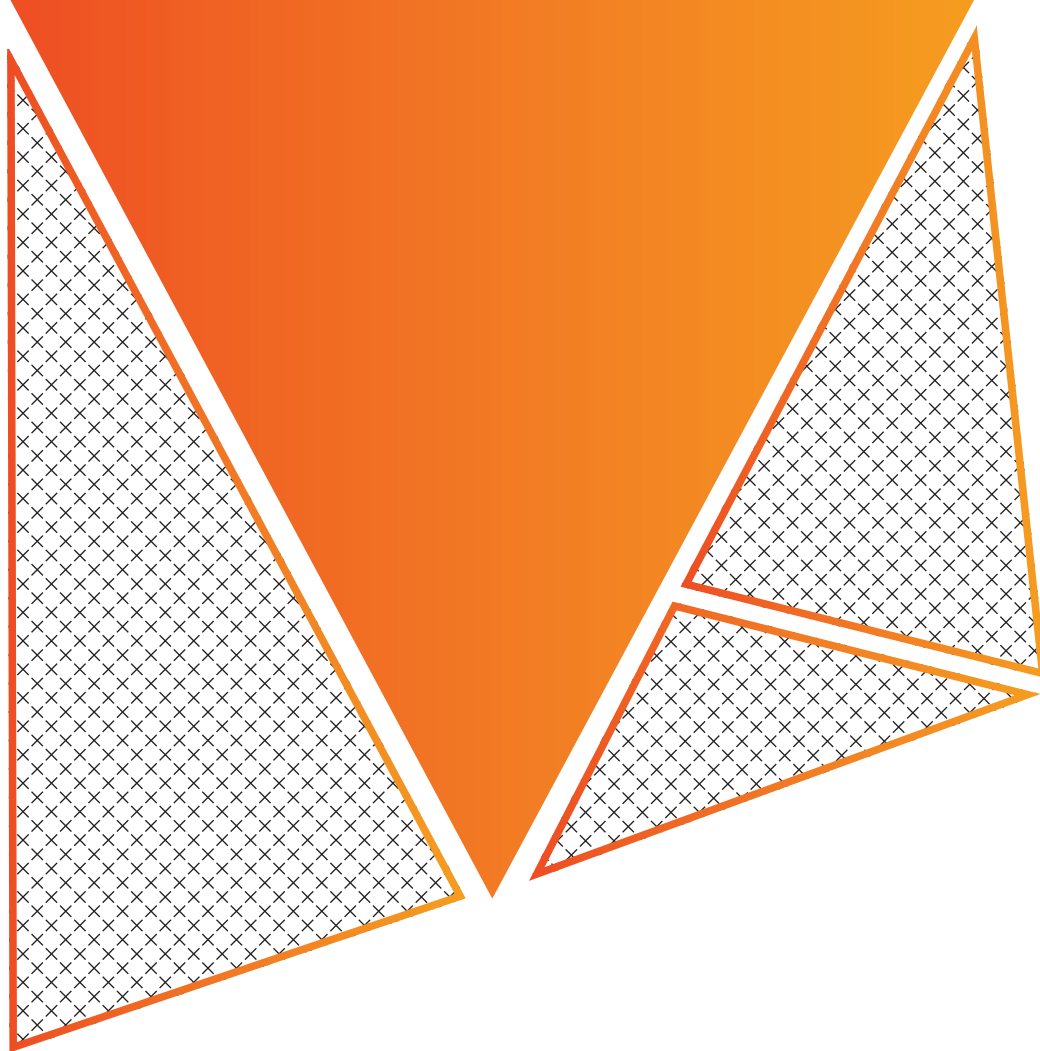
Fiskalna transparentnost je od presudnog značaja za celishodno fiskalno upravljanje i ostvarenje odgovornosti. Njome se može povećati uverljivost ekonomskih i fiskalnih planova jedne zemlje, čime se podstiče poverenje finansijskog tržišta i unapređuje njegova percepcija solventnosti. Da bi se fiskalna transparentnost ostvarila:

- ▶ neophodno je objavljivanje potpunih, pouzdanih (tačnih i robusnih), pravovremenih, relevantnih i kvalitetnih informacija (u skladu sa Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor) o javnim finansijama jedne zemlje, čime se doprinosi donošenju državnih odluka o javnim politikama;
- ▶ zahteva se dostupnost i razumljivost državnih informacija, čime se zainteresovanim akterima omogućava da pozovu vlade na odgovornost;
- ▶ informacije moraju biti u stanju da izdrže nezavisnu kontrolu i uveravanje.

Pri objavljivanju finansijskih informacija odnosno završnih računa, ciljevi treba da budu jasnoća, sveobuhvatnost i proaktivnost.

DOBRA PRAKSA 4: PRIMENITI NOVE STANDARDE IZVEŠTAVANJA U JAVNOM SEKTORU

Vlade moraju neprekidno da prate razvoj standarda i trendove finansijskog izveštavanja. To podrazumeva davanje primera u pogledu usvajanja i razvoja strategija, sistema i procesa za **zeleno budžetiranje i izveštavanje o održivosti**; korišćenje metoda **rodno odgovornog budžetiranja** radi jačanja budžeta i podrške države i bližeg usklađivanja sa ciljevima održivog razvoja; i korišćenje **tehnoloških rešenja u javnoj upravi (tzv. GovTech)** radi modernizacije javnog sektora i njegovog okretanja ka građaninu, čime će se doprineti pružanju pristupačnih usluga i osigurati holistički pristup digitalnoj transformaciji na nivou čitave javne uprave.



UVOD

Sveobuhvatno i tačno finansijsko izveštavanje u javnom sektoru vladama pruža finansijske informacije koje su im potrebne za pravilno informisano donošenje odluka. Ono može omogućiti veću fiskalnu transparentnost i objavljivanje informacija kako bi se unapredili odgovornost i učinak. Jedna oblast na koju se usredsređuje regionalni Program PULSAR jeste podizanje svesti o razlozima za reformu računovodstva u javnom sektoru, uključujući i ukazivanje na prednosti obračunskog računovodstva i podsticanje stvaranja konsenzusa među zainteresovanim akterima o programu reformi i njegovom sprovođenju.

Ocena održivosti javnih finansija od presudnog je značaja za ekonomsku stabilnost, rast i razvoj. To znači da vlade imaju dužnost da:

- ▶ pripremaju uverljive, tačne i potpune finansijske informacije kojima se u obzir uzimaju kako kratkoročni, tako i dugoročni uticaji odluka o javnim politikama;

- ▶ uspostavljaju strukture koje omogućavaju da se njihove odluke preispituju i budu podložne nadzoru i uveravanju;
- ▶ saopštavaju informacije zainteresovanim akterima na otvoren, transparentan i pristupačan način;
- ▶ grade poverenje i pouzdanje u finansijsko izveštavanje.

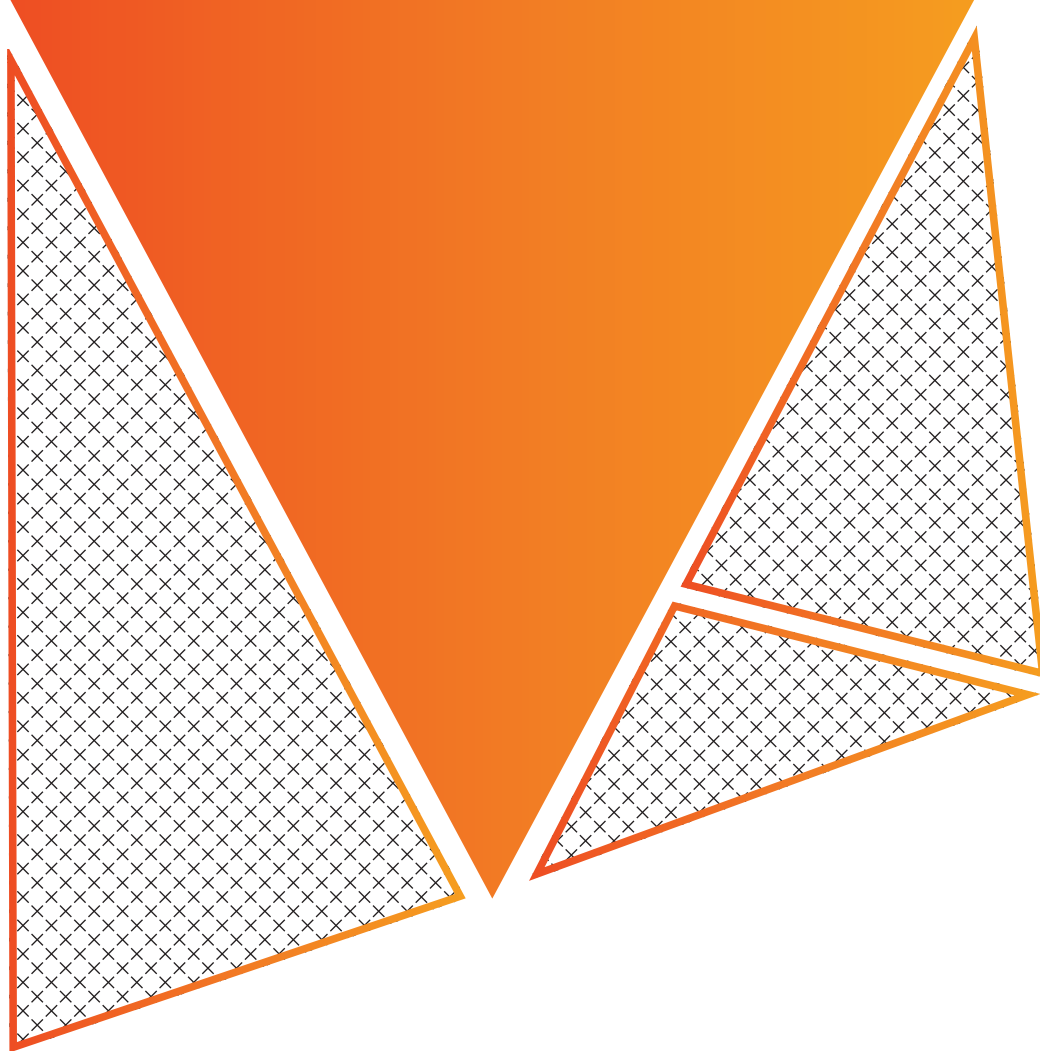
Ekonomске krize iz proteklih nekoliko decenija ukazale su na neadekvatno upravljanje finansijama i izveštavanje o njima u većem broju zemalja. Finansijske i ekonomske krize pogodile su devedesetih godina 20. veka Jugoistočnu Aziju, Rusiju i značajan deo Latinske Amerike, a kriza suverenog duga od 2008. do 2010. uticala je na države širom sveta. Da bi prebrodile ove teškoće, više evropskih zemalja (među kojima su bile Grčka, Portugalija i Kipar) moralo je da prihvati pomoć međunarodnih organizacija poput Međunarodnog monetarnog fonda (MMF), Evropske centralne banke i Evropske komisije.

Otkriveni su brojni dokazi o tome da su slabost UJF, i to naročito neadekvatnost finansijskog upravljanja i izveštavanja, doprineli finansijskoj krizi i produžili je i produbili. Pojedine zemlje su potcenile ili prikrivale svoje pozicije deficita i duga, čime su unele sumnju u sve finansijske informacije i povećale nepoverenje u vladu i ekonomiju u celini.

Posledica ovih kriza bila je tražnja za boljim upravljanjem finansijama, kako u javnom tako i u privatnom sektoru. U tom smislu, ciljevi su unapređenje mehanizama upravljanja i pozivanja na odgovornost, kao i otvoreno i transparentno izveštavanje zasnovano na kvalitetnim i dosledno primenjenim standardima računovodstva i revizije, uz podršku snažnog liderstva na polju finansija na najvišim nivoima vlasti. U današnjoj konkurentnoj svetskoj ekonomiji, države moraju pažljivo da upravljaju svojim finansijama, računovodstveno obuhvate svu aktivu i pasivu, prepoznaju i umanjuju rizike i pravovremeno donose odluke kako bi usvojile kvalitetne makroekonomske politike radi

ostvarivanja višestrukih ciljeva. Za sve to potrebne su tačne i relevantne informacije, kao i učešće svih zainteresovanih aktera (odnosno postojanje snažnih parlamentarnih struktura i organa za nadzor, pri čemu sve javne politike, budžeti i planovi rasta transparentno podležu kontroli).

Zemlje koje učestvuju u Programu PULSAR rešavaju izazove koje donosi povećanje obima finansijskog izveštavanja u javnom sektoru. Cilj ovih smernica je da pruže podršku u tom radu kroz identifikaciju četiri oblasti dobre prakse na koje bi zemlje učesnice u PULSAR-u trebalo da se usredsrede u svojim nastojanjima da unaprede upravljanje finansijama u javnom sektoru. One su namenjene širokom auditorijumu koji čine kako korisnici tako i kreatori javnih politika, odnosno viši državni službenici, političari, računovođe, građansko društvo i zabrinuti građani bez iskustva sa računovodstvom, jer je svima njima u interesu da javni sektor ostvaruje kvalitetne rezultate.



DOBRA PRAKSA 1: PRIPREMITI POTPUNE, TAČNE I UVERLJIVE FINANSIJSKE INFORMACIJE O KRATKOROČNOM I DUGOROČNOM UTICAJU ODLUKA O JAVNIM POLITIKAMA

Kvalitetan okvir za UJF pomaže pri upravljanju dugoročnom održivošću javnih finansija. U sklopu tog okvira trebalo bi se pozabaviti kako metodom računovodstva tako i upravljanjem bilansom stanja.

Iako vlade brojnih država vode pravilno uređene nacionalne statističke podatke, finansijsko izveštavanje služi drugim svrhama i pruža širi i sveobuhvatniji pogled. Statistika i finansijsko izveštavanje zajedno unapređuju transparentnost, pružaju podršku za izradu kvalitetnih politika i doprinose celishodnom fiskalnom upravljanju u cilju predviđanja potencijalnih ekonomskih kriza i upravljanja njima. Od presudnog su značaja kvalitetne makroekonomske politike

zasnovane kako na statističkim podacima tako i na finansijskom izveštavanju.

Pristup potpunijim informacijama može pomoći državama da bolje razumeju javne finansije i budu u stanju da prave bolje izbore i donose pravilnije odluke o poreskoj politici i javnoj potrošnji. Stoga je ključni korak izrada kvalitetnih **finansijskih izveštaja zasnovanih na obračunskom računovodstvu** u skladu sa Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor (MRS JS) ili uporedivim domaćim standardima. Obračunski finansijski izveštaji mogu pomoći da se utvrde sveobuhvatni pokazatelji i informacije o nivoima javnog deficita i duga, kao i

da se definišu i predvide javni prihodi i rashodi, što sa svoje strane može omogućiti da se otkriju fiskalni problemi koji nisu vidljivi u izveštajima izrađenim po metodi gotovinskog računovodstva.

Države moraju biti u stanju da koriste tehnike **upravljanja bilansima stanja** za ocenu dugoročne održivosti javnih finansija, primera radi tako što će razumeti i analizirati obaveze preuzete u pogledu aktive. Primera radi, država će možda želeti da prenese svoje neizmirene dugove u naredni period kako bi iskoristila prednosti niske kamatne stope. Tome, međutim, treba pristupiti izuzetno oprezno. Ako se država prekomerno usmeri na moguće uštede povezane sa velikim obimom kratkoročnog duga ili duga sa promenljivom kamatnom stopom, rizikuje da bude izložena fluktuacijama koje izazivaju tržišni uslovi i promene njene kreditne sposobnosti.

OKVIR ZA UPRAVLJANJE JAVNIM FINANSIJAMA

Sistemi, procesi i prakse koje države koriste za upravljanje javnim finansijama moraju omogućavati prikupljanje, obradu, analizu i upotrebu finansijskih informacija za kvalitetno i pravovremeno finansijsko izveštavanje. Ti okviri bi trebalo da zahtevaju primenu **međunarodno prihvaćenih standarda i politika**.

Postoji čitav niz **dijagnostičkih alata** koji se mogu koristiti za podršku reformama okvira za UJF.¹ Sekretarijat Programa za javne rashode i finansijsku odgovornost izradio je mapu dostupnih dijagnostičkih alata za UJF, među kojima je i okvir za ocenu računovodstva u javnom sektoru (PULSE) koji je razvila Svetska banka. Tim dijagnostičkim alatima pokriva se široka lepeza aspekata sistema UJF, a neki od njih usredsređuju se na pojedinačne funkcije, institucije ili podsisteme UJF, odnosno na konkretne sektore ili teme.

Pored toga, mora se razmotriti i **upravljanje promenama**, uključujući i ljudsku dimenziju, kako bi se obezbedile prave upravljačke strukture i kako bi zaposleni uključeni u pripremu ili korišćenje finansijskih informacija posedovali odgovarajuće veštine, znanja i sposobnosti.

OBRAČUNSKO RAČUNOVODSTVO

Računovodstvo se bavi evidentiranjem i analizom poslovnih promena i izveštavanjem zainteresovanih aktera o njima u monetarnim pojmovima. Iako privatni privredni subjekti često koriste obračunsko računovodstvo i primenjuju standarde kao što su Međunarodni standardi finansijskog izveštavanja (MSFI), u javnom sektoru je ustaljeno korišćenje gotovinskog računovodstva. Gotovinsko računovodstvo je jednostavno i lako razumljivo, ali ne odražava složenost savremenih država u pogledu poslovnih promena, preuzetih dugova i ukupne pasive i aktive.

Obračunsko računovodstvo, kod koga se poslovne promene i ekonomski događaji evidentiraju kada nastaju, a ne kada dolazi do razmene gotovine, pruža sveobuhvatniji uvid u finansijski učinak i položaj. Ovaj metod ima više prednosti kada je reč o izradi bilansa stanja i finansijskih izveštaja na kraju godine, jer se njime pruža podrška donošenju kvalitetnijih odluka i izradi projekcija i budžeta, ali i unapređuje finansijska kontrola primenom standardizovanih procesa. (Videti i PULSAR-ovu publikaciju „Prednosti obračunskog računovodstva u javnom sektoru”).²

Prelazak na obračunsko računovodstvo je postepen i, između ostalog, podrazumeva definisanje ciljeva, planiranje, realizaciju, unošenje ovog metoda računovodstva u proces donošenja odluka, obuku zaposlenih, uspostavljanje odgovarajućih informacionih sistema i usvajanje propisa. Uvođenje obračunskog računovodstva ne čini gotovinsko računovodstvo nepotrebnim, već predstavlja njegovu dopunu tako što omogućava stvaranje potpunije slike o stanju finansija. Države često radije biraju gotovinsko računovodstvo za izradu budžeta ali obračunski metod za pripremu finansijskih izveštaja kako bi odgovorili na zahteve zainteresovanih strana i građana koji zahtevaju uvid u informacije i pozivaju državne organe na odgovornost. Među dodatnim prednostima izrade budžeta u skladu sa obračunskim metodom su potpuna usklađenost za finansijskim izveštavanjem i veća transparentnost i odgovornost. (Videti **Prilog 1**).

Prednosti obračunskog računovodstva u odnosu na gotovinske modele predstavljene su na **Slici 1** u daljem tekstu.

¹ <https://www.pefa.org/node/5240>

² <https://cfrr.worldbank.org/publications/benefits-accrual-accounting-public-sector>

Slika 1. Prednosti obračunskog računovodstva u odnosu na gotovinske modele

ODGOVORNOST I TRANSPARENTNOST

- ▶ Potpunost informacija: obračunsko računovodstvo zasnovano na međunarodnim standardima potpunije je od gotovinskog računovodstva i njegovom primenom izrađuju se uporedive i transparentne finansijske informacije.
- ▶ Veća odgovornost: potpune, pouzdane, pravovremene, relevantne i kvalitetne informacije doprinose odgovornosti pred građanima.
- ▶ Dostupnost i razumljivost informacija koje se lako mogu podeliti sa građanima i drugim zainteresovanim akterima.



UNAPREĐENO UPRAVLJANJE FINANSIJAMA

- ▶ Bolje donošenje odluka: kvalitetne, tačne, objektivne i pravovremene informacije omogućavaju bolje kratkoročno i dugoročno upravljanje aktivom i pasivom, kao i bolje prepoznavanje rizika i upravljanje njima, što dovodi do unapređenog donošenja odluka i planiranja i raspodele resursa.
- ▶ Ocenjivanje finansijske otpornosti: objavljeni finansijski izveštaji omogućavaju korisnicima da predvide buduće tokove gotovine i ocene otpornost ili rizik. Ti izveštaji mogu da pruže pravičnu i uravnoteženu sliku prethodnog stanja i posluže kao putokazi budućeg učinka.
- ▶ Veća transparentnost budućih obaveza, koja omogućava unapređenu izradu budžeta pri čemu se u obzir uzimaju preuzete obaveze koje i dalje moraju da se plate na kraju godine.



UČINAK

- ▶ Dozvoljava merenje učinka: učinak se meri na osnovu sveobuhvatnih i doslednih finansijskih i operativnih podataka, što omogućava bolje korišćenje resursa i pružanje usluga.
- ▶ Podstiče opredeljenje za reforme: sprovođenje reformi UJF zahteva spremnost da se preduzmu značajne promene javnih politika i/ili uvedu odgovarajući finansijski podsticaji.

Okvir 1. Primeri modela računovodstva i finansijskog izveštavanja primenjeni u pojedinim zemljama**NOVI ZELAND³**

Novi Zeland je bio prva zemlja koja je na državnom nivou usvojila obračunsko računovodstvo. Finansijski izveštaji se izrađuju u skladu sa Zakonom o javnim finansijama iz 1989. i Opšteprihvaćenim računovodstvenim praksama Novog Zelanda koje su uređene Zakonom o finansijskom izveštavanju iz 2013. (a ti domaći standardi zasnivaju se na MRS JS). Ovi standardi se na Novom Zelandu koriste za izradu budžeta, upravljačko računovodstvo i definisanje fiskalnih ciljeva. Finansijske izveštaje revidira Državni revizor Novog Zelanda.

RAČUNOVODSTVO U ŠVAJCARSKOJ⁴

Model računovodstva⁵ u javnom sektoru podrazumeva razmatranje finansijskih procesa i odnosa iz dvojne perspektive (načelo dvojne kontrole), odnosno korišćenje pristupa učinka i finansiranja.

Ovaj model sledi pristup privatnog sektora uz korišćenje obračunskog računovodstva na osnovu standarda MRS JS. Usvajaju se bilans stanja, bilans uspeha, izveštaj o tokovima gotovine i napomene. Pored toga, izrađuje se i izveštaj o ulaganjima i dokaz o poštovanju ograničenja javnog duga (tzv. „kočnica za zaduživanje“). Stvarno stanje se u finansijskim izveštajima predstavlja što je tačnije moguće sa stanovišta aktive, finansija i prihoda. Time se osiguravaju transparentnost i kontinuitet finansijskog izveštavanja, ali se istovremeno omogućava i poređenje saveznih finansijskih izveštaja sa izveštajima drugih državnih organa i privatnog sektora. Sa svoje strane, kroz transparentnost i uporedivost pruža se podrška upravljanju finansijama i gradi poverenje kod građana. Član 126 Saveznog ustava, Zakon o finansijskom budžetu i Uredba o finansijskom budžetu čine pravnu osnovu računovodstvenog modela.

Primenom **pristupa učinka** pokazuju se rashodi (smanjenje vrednosti) i prihodi (povećanje vrednosti) ostvareni tokom realizacije zadataka. Vrednosti se pripisuju periodima u kojima su stvorene ili iskorišćene. U bilansu uspeha, rashodi za određenu poslovnu godinu prebijaju se sa prihodima ostvarenim u istom periodu, a bilans predstavlja suficit ili deficit za tu godinu. Radi veće efikasnosti, bilans stanja se dopunjuje troškovnim računovodstvom na nivou administrativnih jedinica. Dosledna decentralizacija za upravljanje kreditima i pripisivanje internih naknada za usluge saveznom nivou podstiču svest o rashodima i ekonomičnom korišćenju sredstava.

Pristup finansiranja je neophodna za upravljanje saveznom budžetom u celini na osnovu kočnice za zaduživanje. Svrha kočnice za zaduživanje je postizanje trajne ravnoteže između rashoda i prihoda i izbegavanje strukturne neravnoteže u saveznom budžetu.

Glavna razlika između pristupa učinka i pristupa finansiranja leži u obuhvatu investicija. Dok se pristupom učinka obuhvata samo godišnja potrošnja odgovarajućih fiksnih sredstava (amortizacija), kod pristupa finansiranja se odmah u obzir uzima ukupan iznos investicionih rashoda. To znači da su fiskalni efekti ulaganja neposredno vidljivi i podložni kontroli u trenutku nabavke a ne u trenutku potrošnje. Kod pristupa finansiranja relevantno je neto kreditiranje/zaduživanje, odnosno ukupni fiskalni bilans. To se vidi u dokazu o poštovanju kočnice za zaduživanje.

³ Izvor: Ministarstvo finansija Novog Zelanda.

⁴ Izvor: https://www.efv.admin.ch/efv/en/home/themen/finanzpolitik_grundlagen/rechnungsmodell.html

⁵ https://www.efv.admin.ch/efv/en/home/themen/finanzpolitik_grundlagen/rechnungsmodell.html

UPRAVLJANJE BILANSIMA STANJA

Svrha bilansa stanja je da ukaže na finansijski status jednog entiteta, odnosno čega je on vlasnik i šta duguje. Bilansi stanja javnog sektora ili određenog podsektora zahtevaju konsolidaciju zavisnih entiteta ili agregaciju podataka, i njih vlada može koristiti da stekne jasniju sliku javnih finansija države. Time

se omogućavaju delotvornije upravljanje fiskalnim rizicima, dugoročno planiranje i podsticanje međugeneracijske pravde, ali istovremeno i pruža podrška nastojanjima da se ostvare pravi preduslovi za prosperitet u budućnosti. Upravljanje bilansima stanja omogućava državama da upravljaju svojom aktivom i pasivom i razmotre mogućnosti za svođenje rizika na minimum uz istovremeno najveće moguće povećanje vrednosti za poreske obveznike.

Okvir 2. Korišćenje bilansa stanja u javnom sektoru⁷

Bilansima stanja se pruža podrška donošenju javnih politika. Njihovim korišćenjem se:

- ▶ u objedinjenim finansijskim izveštajima pružaju vredne informacije o aktivu, riziku, pasivi i finansijskoj poziciji vlade;
- ▶ ukazuje na finansijske posledice odluka koje donose kreatori politika;
- ▶ pruža podrška donošenju odluka zasnovanih na pravilnim informacijama;
- ▶ zainteresovanim akterima pružaju informacije koje im omogućavaju da pozovu donosiocima odluka na odgovornost;
- ▶ može pomoći unapređenje UJF.

Među ključnim informacijama sadržanim u bilansima stanja pojedinih zemalja koje imaju objedinjene finansijske izveštaje su aktiva i pasiva, infrastruktura i javna svojina, finansijska aktiva, obrtni kapital, finansijska pasiva, penzije i bilansni rizici.

Odgovori na sledeća pitanja mogu pomoći državama da utvrde da li finansijske informacije koriste na najbolji način:

- ▶ Koju imovinu poseduju i da li je koriste na najbolji način?
- ▶ Da li bi države trebalo da povećavaju ili smanjuju ulaganja?
- ▶ Koje su njihove obaveze i kako će ih izmiriti ili servisirati?
- ▶ Da li bi refinansiranje moglo da predstavlja priliku za uštedu novca?
- ▶ Koliko brzo se obaveze uvećavaju u odnosu na prihode i da li bi se njihov rast mogao usporiti?
- ▶ Koji je dugoročni uticaj odluka sa finansijskim posledicama na period duži od narednih godinu dana?

U Ujedinjenom Kraljevstvu (UK) primenjuje se pristup konsolidovanih finansijskih izveštaja državnog sektora u celini (*Whole of Government Accounts*). Na taj način se obezbeđuje potpuna evidencija o prihodima, rashodima, aktivu i pasivi u određenom vremenskom

trenutku i tokom višegodišnjeg perioda za sve nivoe vlasti u UK. Britanski proces analize bilansa stanja, koji se sprovodi od 2017, predstavlja dosada najvažniji način korišćenja ovih informacija. Utvrđeno je da je ovaj proces uspešan jer su njime obezbeđene

⁶ ICAEW (2016) *Managing the Public Balance Sheet* - Današnja pokolenja (koje su istovremeno i korisnici i čuvari ograničenih resursa) koriste prednosti onoga što su prethodna pokolenja izgradila i sakupila, a današnje odluke i upravljanje tim resursima značajno određuju njihovu dostupnost budućim generacijama. Međugeneracijska pravda može podrazumevati da svaka generacija mora da doprinese barem onoliko društvenog bogatstva koliko potroši. Ali kako izmeriti iznose koje svaka generacija doprinosi ili troši? <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/about-icaew/what-we-do/policy/public-finance/managing-the-public-balance-sheet.ashx>

⁷ Izvor: The Institute of Chartered Accountants in England and Wales *Managing the Public Balance Sheet* <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/about-icaew/what-we-do/policy/public-finance/managing-the-public-balance-sheet.ashx>

detaljne informacije o sva četiri vida računovodstvenih evidencija države (finansijskom izveštavanju države, statističkom računovodstvu, izradi budžeta i pripremi

projekcija o finansijskoj održivosti) uz unapređenje fiskalne transparentnosti koja je tako postala manje osetljiva na vođenje „kreativnog“ računovodstva.^{8,9}

Okvir 3. Analiza bilansa stanja u UK¹⁰

Ciljevi analize bilansa stanja su prepoznavanje prilika za otuđenje aktive koja više ne služi svrsi realizacije javnih politika, unapređenje prinosa na neraspoređenu aktivu i smanjenje rizika i troškova pasive.

PROCES

Od državnih institucija se zahteva da blisko sarađuju sa organima zaduženim za aktivu i pasivu radi utvrđivanja razlike između 1) osnovne aktive i pasive (odnosno onoga što treba da ostane u državnoj svojini jer je to od presudnog značaja za javne politike ili je u javnom interesu) i 2) sporedne aktive i pasive (onoga što više ne služi svrsi realizacije javnih politika).

Na taj način se utvrđuju izazovi sa kojima se državne institucije suočavaju u nastojanju da celishodno upravljaju svojim bilansima stanja, a vladi se omogućava da prepozna prepreke, izradi predloge reformi i sprovede promene kojima se donose sistemska unapređenja.

ISHODI

Analiza pokazuje koliko je vredno imati jasan okvir bilansa stanja u javnom sektoru za upravljanje aktivom i pasivom na duži rok. Ovaj proces je omogućio da se:

- ▶ prepoznaju prilike u kojima se nekretninama u javnom sektoru može upravljati bolje i/ili kada se mogu omogućiti njihova upotreba u druge svrhe ili otuđenje;
- ▶ eliminišu arbitrarni ciljevi otuđenja imovine, što znači da državne institucije ne moraju da sprovedu prodaje imovine kojima se ne postiže odgovarajuća vrednost;
- ▶ unapredi donošenje odluka o otuđenju imovine, odnosno opravdanje za njenu prodaju sa stanovišta javnih politika, kako je postupak prodaje objavljen i da li je prodajom postignuta odgovarajuća vrednost;
- ▶ poveća transparentnost;
- ▶ upravljanje bilansom stanja ugradi u analize javnih rashoda, što podstiče dugoročni pristup donošenju odluka; i
- ▶ naglasak stavi na unapređenje upravljanja postojećom aktivom i pasivom pre nego što se obezbede nova sredstva.

NAREDNI KORACI

Između ostalog, UK nastavlja da se usredsređuje na unapređenje upravljanja bilansom stanja tako što ocenjuje učinak radi povećanja efikasnosti u svim delovima javne uprave, podstiče državne zvaničnike da uzmu u obzir uticaj odluka o javnim rashodima na upravljanje bilansom stanja pre nego što ih donesu i pruža smernice o ovim pitanjima na svim nivoima javne uprave. Analiza bilansa stanja doprinosi i razmatranju izloženosti riziku od klimatskih promena i prelasku na zeleniju ekonomiju.

⁸ Izveštaj pod nazivom *The under-realised potential usefulness of the UK Whole of Government Accounts*, objavljen u decembru 2023.

⁹ Međutim, Nacionalna kancelarija za reviziju je nedavno dovela u pitanje buduću korist od ovog mehanizma napomenom da je došlo do „značajnog kašnjenja“ u revidiranju jedinica lokalne samouprave u Engleskoj tokom 2022. i 2023. Samo 10% jedinica lokalne samouprave dostavilo je pouzdane podatke, dok je 46% dostavilo nerevidirane informacije a 44% uopšte nije dostavilo podatke, tako da su neto pasiva i neto prihodi bili značajno precenjeni. Državna revizorska institucija naglasila je potrebu za pravovremenom i kvalitetnom revizijom podataka jedinica lokalne samouprave.

¹⁰ Izvor: *The Balance Sheet Review – improving public sector balance sheet management*, objavljeno u novembru 2020. https://assets.publishing.service.gov.uk/media/5fbd02dfe90e077ee6d17a26/The_Balance_Sheet_Review_report____.pdf

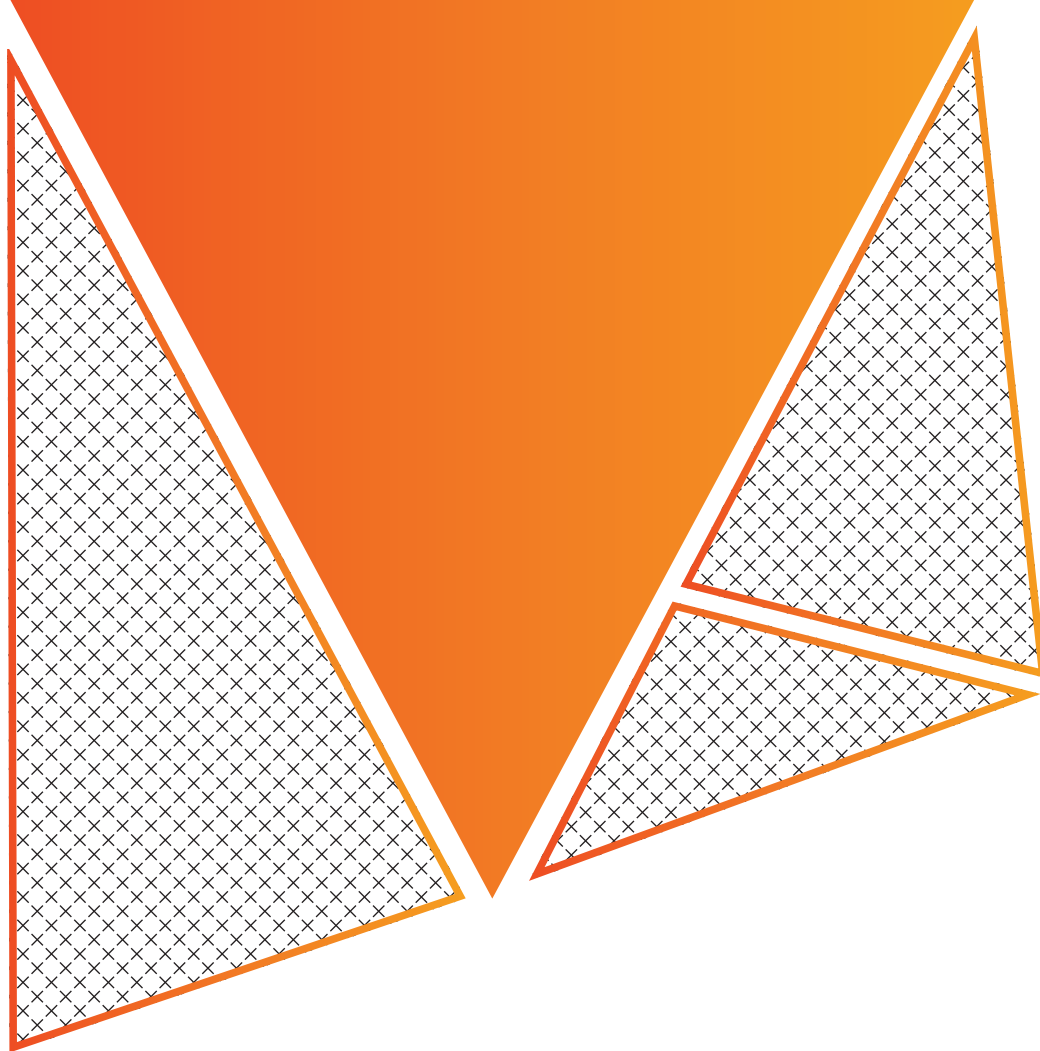
U bilansu stanja predstavljaju se jasne informacije koje se mogu koristiti za razumevanje finansijske pozicije države. Njime se pruža transparentan pregled aktive

i pasive koji se može upotrebiti pri donošenju odluka i izradi planova upravljanja rizikom i maksimizacije vrednosti. Videti **Okvir 4**.

Okvir 4. Aktiva i pasiva Novog Zelanda, 2019-2023.¹¹



¹¹ Izvor: Za podatke iz 2023. – strana 5 izveštaja na adresi <http://www.treasury.govt.nz/sites/default/files/2023-10/fsgnz-2023.pdf>



DOBRA PRAKSA 2: OSIGURATI TRANSPARENTNOST KONSOLIDOVANIH FINANSIJSKIH IZVEŠTAJA UZ CELISHODNI NADZOR I UVERAVANJE

Čak i uz postojanje dobro vođenih nacionalnih statističkih podataka, upotreba specifičnih i uskih statističkih podataka bez holističkog pregleda otežava predviđanje potencijalnih ekonomskih kriza i upravljanje njima. Korišćenje konsolidovanih finansijskih izveštaja pruža mnogo sveobuhvatniji pregled. Na taj način se ne samo unapređuje donošenje odluka o javnim politikama, već se omogućava i objavljivanje pristupačnih i uporedivih informacija u koje zainteresovani akteri mogu da ostvare uvid. Delotvorne strukture koje omogućavaju takav nadzor (kao što su odbori za javne račune ili tela koja igraju istu ulogu, državne revizorske institucije i drugi nezavisni mehanizmi (poput NFI) od značaja su za poštovanje računovodstvenih politika i umanjivanje rizika od nastanka ekonomskih i/ili finansijskih i dugovnih kriza na konsolidovanom nivou.

Budući da prikupljanje ovih informacija i izveštavanje o njima može biti podložno politizaciji i propustima (tako da pojedini značajni entiteti mogu biti izostavljeni iz konsolidacije), računovodstvenom politikom ugrađenom u pravni okvir trebalo bi jasno odrediti entitete čiji se finansijski izveštaji konsoliduju kako bi se osigurala potpunost informacija. U skladu sa standardima IPSAS, to se ostvaruje analizom i primenom načela kontrole, prema kome jedan entitet kontroliše drugi entitet ako su ispunjeni svi sledeći kriterijumi: (i) ako prvi entitet ima uticaj nad drugim entitetom; (ii) ako je prvi entitet izložen promenljivim koristima, ili ima prava na takve koristi, usled svoje povezanosti sa drugim entitetom; i (iii) ako prvi entitet ima mogućnost da koristi svoj uticaj nad drugim entitetom na utiče na prirodu ili iznos koristi od svoje povezanosti sa drugim entitetom (MRS JS 35, paragraf 20).

Državna preduzeća u mnogim zemljama igraju ključnu ulogu u pružanju javnih usluga. Bitno je da ove velike, složene organizacije, sa višeslojnim odnosima i interesima, slede načela UJF koja podrazumevaju odgovornost, transparentnost i dobro finansijsko upravljanje. Informacije o učinku bi trebalo da se zasnivaju na sveobuhvatnim i doslednim finansijskim i operativnim podacima kojima se identifikuje korišćenje resursa i pružanje javnih usluga i koje su usklađene sa sistemom UJF u celini. Na DP se mogu primenjivati zahtevi koji se odnose na korporativno upravljanje i javni nadzor. Trebalo bi da postoje adekvatni i jedinstveni računovodstveni standardi i politike i prihvatljiv model finansijskog izveštavanja za sektor DP. Ti se zahtevi mogu razlikovati prema delatnosti DP (preduzeća koja posluju na tržišnim osnovama trebalo bi da poštuju tržišne računovodstvene standarde poput MSFI, dok MRS JS mogu biti bolji izbor za preduzeća koja pružaju usluge). U praksi, države biraju različite modele za prikupljanje informacija o finansijskim rezultatima i održivosti DP i njihovo praćenje, a za to se njihovi finansijski izveštaji mogu konsolidovati sa izveštajima države ili holding kompanija, mogu se objediniti izveštaji svih ili pojedinih DP ili se u završnom računu mogu obelodanjavati dodatni podaci. Konačno, moguće je primeniti i određenu kombinaciju svih ovih pristupa.

KONSOLIDOVANI FINANSIJSKI IZVEŠTAJI

Cilj konsolidovanih finansijskih izveštaja jeste postizanje transparentnosti sticanjem jasne slike o javnom sektoru ili određenom podsektoru tako da se efikasno i celishodno može upravljati učinkom, fiskalnim rizicima, pasivom i aktivom. Na taj način bi izradom pristupačnih i razumljivih finansijskih informacija o javnom sektoru trebalo da se doprinese otvorenosti, transparentnosti i odgovornosti prema građanima.

Konsolidovani finansijski izveštaji pružaju pregled postojeće imovine i njene lokacije i raspodele (npr. u geografskom smislu). Ovi podaci se mogu koristiti za

razumevanje preuzetih rizika, zbirno i kumulativno, kako bi se procenilo da li bi i kako ti rizici mogli da se ublaže i da li se njima može upravljati ako nastanu. Tim izveštajima se gradi slika o ukupnom učinku čitave javne uprave (uključujući i njene zavisne entitete) kada je reč o ostvarenju političkih ciljeva i programa. Konsolidacijom se vlasništvo i odgovornost pripisuju entitetu najvišeg reda, koji bi trebalo da bude odgovoran za proces konsolidacije i pouzdanost finansijskih informacija koje dostavljaju zavisni entiteti, uključujući i konkretnu aktivu i pasivu.

U Analitičkoj podlozi PULSAR-a „Konsolidacija finansijskih izveštaja na različitim razinama države”¹² pružaju se informacije o različitim pristupima konsolidaciji i objedinjavanju finansijskih izveštaja, uključujući i iskustva različitih država i dobre uporedne prakse. U tom dokumentu navode se i izazovi sa kojima se države suočavaju u procesu usaglašavanja i načini na koje se oni prevazilaze.

U kratkom pregledu pristupa različitih država (videti **Tabelu 1** u daljem tekstu) prikazani su načini na koje države izveštavaju o finansijama svojih javnih sektora. Zemlje same biraju formate, metodologije i računovodstvene osnove u skladu sa svojim domaćim zakonima, propisima i javnim politikama. Standardima MRS JS mogu se pružiti jasne smernice o potpunosti entiteta čiji izveštaji treba da budu konsolidovani (korišćenjem načela kontrole), procesu konsolidacije, uključujući prikupljanje uporedivih podataka, i vršenju korekcija u toku konsolidacije. U ovoj analizi utvrđeno je da ne objavljuju sve države lako dostupne finansijske izveštaje na svojim zvaničnim internet stranicama; da iz pojedinih izveštaja nije uvek jasno na kom nivou je konsolidacija izvršena i da korisnik mora da pročitava veliku količinu informacija da bi saznao koji subjekti su predmet konsolidacije; u pojedinim slučajevima, iako građani i zainteresovani akteri mogu biti u stanju da razumeju ove informacije, međunarodna zajednica može tek uz teškoće pronaći smislene informacije uporedive sa inostranim podacima; i nije uvek bilo jasno da li su izveštaji revidirani u skladu sa međunarodnim ili domaćim standardima revizije. Konsolidovani finansijski izveštaji su takođe sažeti, jer se u njima ne ponavljaju detaljno obelodanjeni podaci koji su već predstavljeni na nivou pojedinačnih entiteta.

¹² <https://cfr.worldbank.org/publications/consolidation-financial-statements-different-levels-government>

Tabela 1. Pristup finansijskom izveštavanju u javnom sektoru u odabranim zemljama

Konsolidovani finansijski izveštaji u javnom sektoru	Australija	Kanada	Estonija	Francuska	Novi Zeland	Švajcarska	UK
Završni račun / finansijski izveštaji	Da	Da	Da	Da	Da	Da	Da
Godina za koju su analizirani finansijski izveštaji	2023.	2023.	2022.	2019.	2023.	2023.	2021.
Broj strana	177	41 (sažeto)	277	64	181	67	285
Entiteti koji su predmet konsolidovanog izveštavanja	Izvršna vlast („kruna“) i svi organi centralne vlasti, uklj. DP	Svi državni organi na centralnom / saveznom nivou, uklj. DP	Organi državne uprave i jedinice lokalne samouprave i drugi entiteti iz javnog sektora	Državni entiteti na centralnom nivou, uklj. DP	Konsolidovani finansijski izveštaji državnog sektora osim lokalnih samouprava ali uklj. DP	Centralna / savezna vlada i DP na nacionalnom nivou	Konsolidovani finansijski izveštaji državnog sektora osim DP
Revizorski izveštaj	Da	Da	Ograničeno na davanje mišljenje o tačnosti izveštaja i pravilnosti poslovanja	Da	Da	Ne za konsolidovane finansijske izveštaje koji ne podležu reviziji. Da za „državne“ finansijske izveštaje (u kojima su takođe konsolidovani izveštaji ministarstava i decentralizovanih entiteta).	Da
Opšte ekonomske informacije	Da	Da	Da	Da	Da	Da	Da
Finansijski učinak / pokazatelji	Da	Da	Da	Da	Da	Da	Da
Suficit / deficit	Da	Da	Da	Da	Da	Da	Da
Poslovni rezultat	Da	Da	Da	Da	Da	Da	Da
Rashodi	Da	Da	Da	Da	Da	Da	Da
Korišćenje državnog budžeta	Da	Da	Da	Da	Da	Da	Da
Korišćenje aktive i pasive	Da	Da	Da	Da	Da	Da	Da

Konsolidovani finansijski izveštaji u javnom sektoru	Australija	Kanada	Estonija	Francuska	Novi Zeland	Švajcarska	UK
Finansijski izveštaji							
Bilans stanja	Da	Da	Da	Da	Da	Da	Da
Bilans uspeha	Da	Da	Da	Da	Da	Da	Da
Izveštaj o tokovima gotovine	Da	Da	Da	Da	Da	Da	Da
Promena neto aktive / neto vrednost	Da	Da	Da	Da	Da	Da	Da
Računovodstveni modeli i načela procene vrednosti	Australijski računovodstveni standardi zasnovani na MSFI	Kanadski računovodstveni standardi za javni sektor	Estonski standardi finansijskog izveštavanja zasnovani na međunarodno prihvaćenim standardima finansijskog izveštavanja, uklj. MRS JS	Računovodstveni standardi javnog sektora Francuske (uz poređenje sa MRS JS / MSFI u slučajevima u kojima je to prikladno)	Opšterihvaćene računovodstvene prakse Novog Zelanda / MRS JS	MRS JS uz obuhvat poreskih prihoda na gotovinskoj osnovi i vojne opreme na troškovnoj osnovi	Opšterihvaćene računovodstvene prakse UK zasnovane na MSFI
Dodatne informacije	Da	Da	Da	Da	Da	Da	Da

Okvir 5. Primeri pristupa pojedinih zemalja konsolidovanom izveštavanju

ESTONIJA

U konsolidovanom izveštaju Estonije predstavlja se finansijska pozicija države u javnom sektoru i izvršenje njenih akcionih planova i evaluacija njenih unutrašnjih kontrola. Ministarstvo finansija najkasnije do 31. avgusta svake godine podnosi vladi i parlamentu konsolidovani izveštaj, koji sadrži izveštaj o poslovanju, godišnje izveštaje, informacije o jedinicama lokalne samouprave i druge informacije o javnom sektoru i organima centralne vlasti. Konsoliduju se informacije o jedinicama lokalne samouprave i organima centralne vlasti i drugim entitetima iz javnog sektora. U godišnjim izveštajima predstavlja se pregled konsolidovane i nekonsolidovane finansijske pozicije države, finansijskim performansama, tokovima gotovine i izvršenju državnog budžeta i pojašnjavaju se najznačajnije stavke. Informacije o javnom sektoru i sektoru opšte države, kao i informacije o jedinicama lokalne samouprave, sadrže konsolidovani pregled finansijske pozicije, finansijskih performansi i tokova gotovine ovih sektora. Finansijski izveštaji se pripremaju u skladu sa troškovnim metodom i na osnovu fer vrednosti. Izveštaj o reviziji konsolidovanog godišnjeg izveštaja koju vrši Nacionalna kancelarija za reviziju ograničava se samo na ocenu tačnosti završnog računa i pravilnosti poslovanja, a usvaja ga parlament. U **Prilogu 2** predstavljeni su odabrani delovi godišnjih izveštaja Estonije za 2022.

NOVI ZELAND

Vlada Novog Zelanda objavila je 5. oktobra 2023. svoje finansijske izveštaje za godinu zaključno sa 30. junom 2023, odnosno četiri meseca po završetku finansijske godine. Ovi izveštaji izrađeni su u skladu sa odredbama zakona NZ i u skladu su sa Opšteprihvaćenom računovodstvenom praksom NZ i Standardima za računovodstvo entiteta u javnom sektoru koji obavljaju delatnosti od opšteg interesa, zasnovanim na MRS JS. U završnom računu NZ predstavlja se i rezime ukupnih rashoda u poređenju sa iznosima predviđenim budžetom. Završni račun revidira Državni revizor NZ. Godišnji izveštaji počinju Fiskalnim pregledom, u kome se naglašavaju fiskalni učinak i otpornost, a primer tih informacija može se videti u **Prilogu 3**.

ŠVAJCARSKA

Finansijski izveštaji Švajcarske izrađuju se u skladu sa MRS JS. Od 2023, direktni savezni porezi priznaju u bilansu uspeha na obračunskoj osnovi po nastanku poreskog potraživanja (dok su ranije određene informacije prikazivane na osnovu priliva i plaćanja: primera radi, prihodi od direktnih saveznih poreza prikazivani su kao priznati po prijemu, a ne u trenutku nastanka potraživanja, a vojna oprema računovodstveno je obuhvatana na troškovnoj osnovi a ne u skladu sa svojim životnim vekom). Konsolidovani savezni finansijski izveštaji ne podležu reviziji, dok, na nižem nivou, Državne finansijske izveštaje, u kojima se konsoliduju informacije o ministarstvima i decentralizovanim entitetima, revidira švajcarska Savezna kancelarija za reviziju. U **Prilogu 4** dat je primer Državnih finansijskih izveštaja Švajcarske.

PARLAMENTARNI NADZOR

U mnogim zemljama parlament igra značajnu ulogu u razmatranju i preispitivanju finansijskih izveštaja i pozivanju ministara i državnih organa na odgovornost. U pojedinim državama postoje formalni procesi parlamentarnog nadzora i uveravanja u okviru kojih se predstavnicima izvršne vlasti mogu postavljati pitanja, a može se voditi debata o državnim politikama,

aktivnostima i rashodima i oni se mogu ispitivati i razmatrati. Ovaj proces podrazumeva i angažman skupštinskih odbora ili sličnih radnih tela za redovno vršenje nadzora nad politikama koje sprovode organi izvršne vlasti i trošenjem novca poreskih obveznika.

Širom sveta primenjuju se različiti mehanizmi za nadzor, uključujući i kontrolu koji vrše parlamenti. U **Tabeli 2** dat je pregled pristupa pojedinih država ovom nadzoru.

Tabela 2. Mehanizmi finansijskog nadzora

Strukture za nadzor	UK	Australija	Novi Zeland	Austrija	Estonija	Gruzija
Odbor za javne račune ili telo sa istom ulogom	✓	✓	✓	✓		
Skupštinski odbor ili telo sa istom ulogom zaduženo za nadzor nad javnim politikama	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Resorni odbori ili tela sa istom ulogom zaduženi za nadzor nad finansijama odnosno budžetom	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Finansijski nadzor (koji predvode zaposleni)	Jedinica za nadzor					
Nezavisna fiskalna institucija	✓	✓		✓	✓	✓

Strukture za nadzor	UK	Australija	Novi Zeland	Austrija	Estonija	Gruzija
Nacionalna kancelarija za reviziju ili državna revizorska institucija	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Interna revizija	Centralizovana	Po organima	Po organima	Centralizovana	Po organima	Ograničena, po organima
Zavod za statistiku	✓	✓	✓	✓	✓	✓

Okvir 6. Primer pristupa nadzoru¹³

U **UK**, Jedinica za nadzor deo je stručne službe donjeg doma parlamenta. U njoj rade pravnici, računovođe, specijalisti za javne politike, jedan ekonomista i jedan statističari ona parlamentarnim odborima pruža specijalizovanu podršku u pogledu pravnih i finansijskih pitanja.

Jedinica za nadzor pruža podršku pri ispitivanju nacrtu zakona, koordinira pismene i usmene podneske i priprema članove odbora za javna slušanja. Ona prati javne politike, pri čemu se bavi istraživanjima i analizama i pruža podršku za razmatranje pitanja koja mogu biti predmet potencijalnih istraga, vodi jednokratna javna slušanja ili elemente dužih istraga, priprema pitanja za zasedanja na kojima se raspravlja o predlozima zakona i prati realizaciju preporuka iz izveštaja. Ova jedinica takođe analizira finansijske informacije državnih organa kao što su iznosi sredstava predviđeni budžetom i rebalansima, godišnji izveštaji i završni računi, izveštaji o analizi javnih rashoda i sadržina budžeta i redovnih rebalansa. U okviru tih analiza, Jedinica za nadzor traži pismene odgovore od državnih organa i priprema članove za javna slušanja. Pored toga, njen zadatak je i da unapredi kvalitet finansijskih informacija izradom smernica i organizovanjem obuke (između ostalog i o primerima dobre prakse).

NADZOR KOJI VRŠE NEZAVISNE FISKALNE INSTITUCIJE

Formiranje NFI zadužene za analizu poreske politike i rashoda predstavlja još jedan način vršenja kontrole nad vladinim fiskalnim politikama i planovima rasta. Osnovna dužnost NFI jeste da vrši nezavisnu i stručnu analizu održivosti javnih finansija. Nezavisne fiskalne institucije mogu kritički da ocenjuju i ispituju održivost javnih finansija, uključujući i makroekonomske projekcije koje su deo procesa izrade budžeta, kao i da objektivno i transparentno prate poštovanje fiskalnih pravila dok istovremeno nadziru sprovođenje

fiskalnih politika. One mogu pružiti vanpartijske savete o fiskalnoj politici i učinku koji mogu biti ključni za donošenje kvalitetnih odluka o javnim finansijama u interesu građana. U pojedinim slučajevima, sporovi o budžetu bili su uzrok ozbiljnih tenzija između fiskalnog saveta i vlade (videti primer iz UK dat u **Okviru 7**). Ako sistem UJF podrazumeva finansijske izveštaje izrađene na obračunskoj osnovi, veoma je bitno da nadzorne institucije kao što su parlamenti i NFI izgrade neophodan kapacitet da zaista koriste te informacije i analiziraju ih. U mnogim slučajevima, organi koji vrše javni nadzor koriste samo statističke informacije o budžetu i javnim finansijama.

¹³ Izvor: Parlament UK, <https://www.parliament.uk>

Okvir 7. Primer postojeće nezavisne fiskalne institucije i neuspeha u njenom radu

Kancelarija za budžetsku odgovornost UK (OBR), formirana 2010, ima savetodavnu ulogu i nije zadužena za kreiranje javnih politika. Ona je nezavisna od vlade ali za svoj rad odgovara parlamentu i ministru finansija. Ovo telo analizira fiskalne rizike i ukazuje na pitanja vezana za njih, ocenjuje napredak u realizaciji fiskalnih ciljeva vlade (ekonomske i fiskalne izglede) i izrađuje ekonomske i fiskalne projekcije. Kancelarija po zakonu ima pravo da traži informacije i pomoć državnih organa i ima višegodišnji budžet koji je javan. Članove njenog Odbora za budžetsku odgovornost imenuje ministar finansija, ali i parlamentarni Pododbor za praćenje rada Ministarstva finansija ima pravo da uloži veto na bilo koju odluku o imenovanju. Nijedan drugi postupak imenovanja na javnu funkciju u UK ne podleže takvoj „dvostrukoј kontroli“. Članovi OBR odgovaraju za svoj rad političarima ali su nezavisni od njih.

Kancelarija za budžetsku odgovornost jedinstvena je među sličnim institucijama širom sveta jer ona izrađuje zvanične vladine projekcije i igra nadzornu ulogu, pri čemu može da preispituje način na koji je Ministarstvo finansija odredilo troškove sprovođenja javnih politika tokom izrade fiskalnih projekcija. Vlada UK obično na primedbe OBR odgovara izveštajem u kome se navodi kako namerava da upravlja fiskalnim rizicima i rešava pitanja koja pokreće OBR. Taj proces predstavlja komponente okvira fiskalnog rizika koje se odnose na obelodanjivanje tih rizika i upravljanje njima, a one su značajne jer omogućavaju parlamentu i građanima da ocene adekvatnost vladinih strategija za upravljanje rizicima i pozovu vladu na odgovornost za njihovu realizaciju.

U septembru 2022, vlada UK predstavila je rebalans budžeta (takozvani „mini-budžet“) koji je podrazumevao smanjivanje poreskih stopa, za šta je novac trebalo da se obezbedi povećanim zaduživanjem. Vlada se prethodno nije konsultovala sa OBR-om niti je pribavila njegovo mišljenje, što je bila uobičajena praksa, tako da stoga nije došlo do nezavisne kontrole predloženih mera. Mini-budžet je izazvao finansijsku krizu, a funta je naglo izgubila vrednost u odnosu na američki dolar usred krize troškova života. Međunarodni monetarni fond kritikovao je pristup UK, što je dovelo do negativnih reakcija na svetskim finansijskim tržištima i do povlačenja predložene politike. Londonska škola ekonomije razmatrala je ovaj incident i naglasila značaj transparentnosti i nadzora za buduće kreatore politika, i to naročito u razvijenim demokratskim zemljama.

Broj NFI značajno se povećao nakon globalne finansijske krize, a zatim još jednom u prethodnih nekoliko godina pošto je uveden uslov da države članice evrozone moraju osnovati takva tela (videti **Okvir 8** u daljem tekstu).

Godine 2014, Organizacija za ekonomsku saradnju i razvoj (OECD) objavila je izveštaj o načelima rada nezavisnih fiskalnih institucija, pod nazivom *Principles for Independent Fiscal Institutions*,¹⁴ kako bi državama pomogla da omoguće ovim telima da vrše autoritativnu, vanpartijsku analizu javnih finansija. Godine 2022. OECD je objavio izveštaj u kome se navodi da su ova načela široko usvojena i primenjena za osnivanje novih NFI ili reformu postojećih.

Ključna poruka analize koju je izvršila Jedinica Evropskog parlamenta za nadzor nad ekonomskim upravljanjem i ekonomskom i monetarnom unijom je da su „*nacionalne NFI značajan element okvira fiskalnog upravljanja u Evropskoj uniji (EU) i kao takve mogu da odigraju ulogu u predviđenim fiskalno-strukturnim planovima. Da bi se taj cilj ostvario, potrebni su minimalni standardi. Čak iako pojedinačne države mogu oklevati da ojačaju svoje NFI, u zajedničkom je interesu da širom EU postoji skup snažnih NFI. Za to će biti potrebna podrška Evropske komisije i Evropskog parlamenta, jer su to institucije koje 'internalizuju' eksternalije fiskalne politike.*“¹⁵

Direktiva EU 2011/85 o zahtevima za budžetske okvire država članica izmenjena je 2024.¹⁶ Njen cilj je dodatno jačanje uloge NFI povećanjem njihove nezavisnosti,

¹⁴ <https://www.oecd.org/gov/budgeting/OECD-Recommendation-on-Principles-for-Independent-Fiscal-Institutions.pdf>

¹⁵ Economic Governance and Economic and Monetary Union Scrutiny Unit. 2023. “Strengths and Weaknesses of IFIs in the EU Economic Governance Framework”

¹⁶ <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2024/1265/oj>

Okvir 8. Nezavisne fiskalne institucije u Evropi sa godinom osnivanja

- ▶ **Fiskalni savet Austrije (2002)**
<https://www.fiskalrat.at/en/>
- ▶ **Savezna kancelarija za planiranje Belgije (1959)**
<https://www.plan.be/en>
- ▶ **Povjerenstvo za fiskalnu politiku Hrvatske (2014)**
<https://www.sabor.hr/en/positions-fiscal-policy-commission>
- ▶ **Fiskalni savet Kipra (2014)**
<https://www.fiscalcouncil.gov.cy/en/>
- ▶ **Nacionalni odbor za budžet Češke (2017)**
<https://unrr.cz/>
- ▶ **Ekonomski savet Danske (1962)**
<https://dors.dk/english>
- ▶ **Fiskalni savet Estonije (2014)**
<https://eelarvenoukogu.ee/en>
- ▶ **Evropska komisija: baza podataka o nezavisnim fiskalnim institucijama**
http://ec.europa.eu/economy_finance/db_indicators/fiscal_governance/independent_institutions/index_en.htm
- ▶ **Fiskalni savet Bugarske (2015)**
<https://www.fiscalcouncil.bg/>
- ▶ **Fiskalni savet Mađarske (2009)**
<http://www.parlament.hu/web/koltsegyetesi-tanacs/in-english>
- ▶ **Fiskalni savet Francuske (2013)**
<https://www.hcfp.fr/en>
- ▶ **Parlamentarna kancelarija za budžet Gruzije (1997)**
http://pbo.parliament.ge/index_en.htm
- ▶ **Parlamentarna kancelarija za budžet Grčke (2010)**
<http://www.pbo.gr/en-gb/>
- ▶ **Nezavisni savetodavni odbor Saveta za stabilnost Nemačke (1963)**
<https://www.stabilitaetsrat.de/EN>
- ▶ **Fiskalni savet Irske (2011)**
<http://www.fiscalcouncil.ie/>
- ▶ **Parlamentarna kancelarija za budžet Italije (2014)**
<http://en.upbilancio.it/>
- ▶ **Fiskalni savet Letonije (2014)**
<http://fiscalcouncil.lv/council>
- ▶ **Nacionalna kancelarija za reviziju Litvanije (2015)**
<https://www.valstybeskontrole.lt/EN>
- ▶ **Nacionalni savet za javne finansije Luksemburga (2014)**
<https://cnfp.public.lu/en.html>
- ▶ **Fiskalni savet Malte (2015)**
<https://mfac.org.mt/>
- ▶ **Nacionalna kancelarija za reviziju Finske (2013)**
<https://www.vtv.fi/en/>
- ▶ **Kancelarija za analizu ekonomske politike Holandije (1945)**
<http://www.cpb.nl/en>
- ▶ **Holandski Državni savet (2014)**
<https://www.raadvanstate.nl/talen/artikel/>
- ▶ **Portugalski Savet za javne finansije (2012)**
<http://www.cfp.pt/?lang=en>
- ▶ **Kancelarija za makroekonomske analize i razvoj Republike Slovenije (2000)**
<https://www.umar.gov.si/en>
- ▶ **Fiskalni savet Rumunije (2010)**
<http://www.fiscalcouncil.ro/>
- ▶ **Fiskalna komisija Škotske (2017)**
<http://www.fiscalcommission.scot/>
- ▶ **Fiskalni savet Republike Srbije (2011)**
<https://www.fiskalnisavet.rs/>
- ▶ **Savet Republike Slovačke za budžetsku odgovornost (2012)**
<https://www.rrz.sk/en/>
- ▶ **Nezavisna agencija za fiskalnu odgovornost Španije (2014)**
<http://www.airef.es/?locale=en>
- ▶ **Savet za fiskalnu politiku Švedske (2007)**
<https://www.fpr.se/english/fiscal-policy-council.html>
- ▶ **Kancelarija za budžetsku odgovornost Ujedinjenog Kraljevstva (2010)**
<https://obr.uk/>

zaduženja i odgovornosti. Ovom direktivom propisana je obaveza uključivanja NFI u budžetski proces kako bi se osiguralo celishodno i pravovremeno praćenje poštovanja fiskalnih pravila, postojanje realnih godišnjih i višegodišnjih makroekonomskih projekcija i doslednih i celishodnih nacionalnih budžetskih okvira, kao i redovna komunikacija sa parlamentima i drugim zainteresovanim akterima.

ZAHTEVI ZA DRŽAVNA PREDUZEĆA

Državna preduzeća su najčešće državni entiteti sa posebnom pravnom formom koje osnivaju nacionalne ili regionalne vlasti, i to najčešće odlukom zakonodavnog tela. Njihova svrha može biti prvenstveno komercijalna, uz dodatne razvojne ili finansijske ciljeve (primera radi, ostvarivanje prihoda za državu); kontrola monopolskog stanja; sprovođenje javnih politika; i/ili snabdevanje građana dobrima koje proizvodi država ili pružanje javnih usluga, i to po nižim cenama ili na udaljenim lokacijama. Državna preduzeća su obično koncentrisana u mrežnim delatnostima, kao što su komunalne službe, kao i prirodnim monopolima poput železničkog saobraćaja i primarnih proizvoda.

Finansijske informacije DP su značajne jer su ona često veliki poreski obveznici, a prihodi od njihovih dividendi odlaze u budžet, odakle dolaze i njihove subvencije i dotacije. Države često definišu sopstvene politike prema DP – sa klasifikacijama, zakonskim definicijama, okvirima za upravljanje učinkom i politikama dividendi i investicija. Pojedina DP se definišu kao strateška i ne mogu se privatizovati. Slično tome, mogu postojati i ograničenja koja se odnose na nepokretnosti kojima upravljaju DP, te ona mogu biti zakonom zaštićena kao javna imovina u neposrednoj svojini države (tako da DP ne mogu da ih otuđuju).

Standardi MRS JS usmeravaju obuhvat DP u finansijskim izveštajima države. U praksi, države mogu primeniti pristupe koji se kreću od potpunog konsolidovanja ili konsolidovanje kapitala DP (što može da podrazumeva entitete pod potpunom ili delimičnom kontrolom države) u finansijskim izveštajima države ili državnog tela zaduženog za upravljanje imovinom; obelodanjivanja vrednosti učešća u kapitalu i drugih relevantnih informacija u finansijskim izveštajima države; objavljivanja posebnog objedinjenog godišnjeg izveštaja za DP; a mogu primeniti i kombinacija svih ovih pristupa.

U Smernicama OECD-a za korporativno upravljanje državnih preduzeća iz 2024. preporučuje se da DP koja su pod kontrolom države „*treba da slede visoke standarde transparentnosti, odgovornosti i integriteta i da podležu istim kvalitetnim standardima računovodstva, obelodanjivanja informacija, poštovanja propisa i revizije kao i preduzeća koja se kotiraju na berzi. Organ koji vrši vlasnička prava trebalo bi da izrađuje dosledne izveštaje o DP i objavljuje godišnji objedinjeni izveštaj o DP koji sadrži materijalna pitanja, uključujući informacije koje se odnose na održivost, aspekte korporativnog upravljanja i ostvarivanje ciljeva javnih politika. Te informacije bi trebalo da pružaju potpunu, jasnu i pouzdanu sliku portfolija DP i budu kvalitetne, uporedive, koncizne i dostupne građanima, uključujući i putem digitalnih kanala komunikacije.*”

Kao velike, složene organizacije sa višeslojnim odnosima i interesima, koji se u velikoj meri odnose na pružanje javnih usluga, DP bi trebalo da slede uobičajena načela UJF koja podrazumevaju:

- ▶ Odgovornost i transparentnost – uključujući i korišćenje međunarodnih standarda zasnovanih na obračunskoj osnovi kao što su MSFI, uz uporedive i transparentne finansijske informacije koje su potpune, pouzdane, pravovremene, relevantne i kvalitetne, ali i pristupačne i razumljive.
- ▶ Upravljanje finansijama – kojim se identifikuju tačne informacije o, primera radi, kratkoročnoj i dugoročnoj aktivni i pasivi, upravljanju rizicima i postupku donošenja odluka DP, kao i dovoljno informacija za utvrđivanje stepena njihove finansijske otpornosti.
- ▶ Informacije o učinku – zasnovane na sveobuhvatnim i doslednim finansijskim i operativnim podacima, kojima se identifikuje korišćenje resursa i pružanje usluga.

Naročito velika DP trebalo bi da se posmatraju kao subjekti od javnog interesa. Među zahtevima koji važe za njih trebalo bi da budu finansijsko izveštavanje, idealno u skladu sa MSFI, MRS JS (u slučaju DP više orijentisanih na pružanje usluga) ili relevantnim domaćim standardima; primena standarda za izveštavanje o održivosti; obaveza godišnje revizije i objavljivanja revidiranih finansijskih izveštaja; i primena standarda korporativnog upravljanja na istom nivou kao za uporediva preduzeća u privatnom sektoru, uključujući funkcionalne upravne odbore, nadzorne odbore i odbore za reviziju sa odgovarajućim stepenom stručnosti i autonomije.

Okvir 9. Primeri standarda finansijskog izveštavanja koji važe za DP**BUGARSKA**

U Bugarskoj posluje 265 javnih preduzeća u državnom vlasništvu (zaključno sa krajem 2021). Objavljuje se poseban godišnji izveštaj samo o DP¹⁷ čija je ukupna vrednost 26.850 miliona BGN.

ŠVEDSKA

Država je vlasnik ili suvlasnik 43 DP ukupne vrednosti portfolija od 850 milijardi SEK. Vlada Švedske objavljuje poseban godišnji izveštaj o DP.¹⁸

NOVI ZELAND

Finansijske informacije sa prihodima, rashodima, aktivom, pasivom i kapitalom segmenta DP (koje se odnose na kontrolisane entitete i entitete u kojima država ima manjinski udeo kao akcionar) uključene su u konsolidovane finansijske izveštaje države. Primer ovih izveštaja dat je u **Prilogu 5**.

UK

Entiteti u vlasništvu države konsolidovani su u završnim računima ministarstava čiji su deo: primera radi, *National Highways*, „Nacionalni autoputevi“ (zadužen za stratešku mrežu puteva) konsolidovan je u izveštaju Ministarstva saobraćaja.

KINA

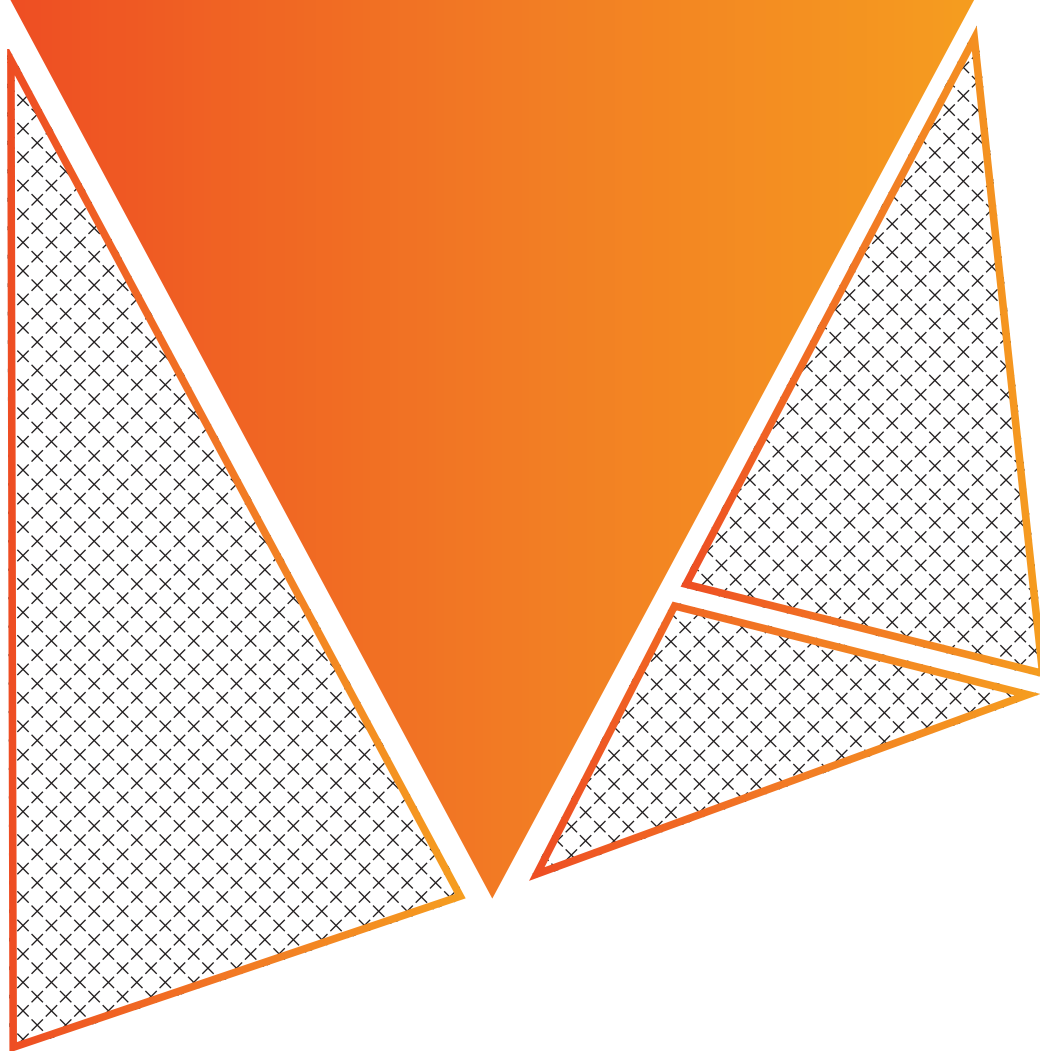
Nakon reforme DP i njihove konsolidacije, u Kini sada na nivou centralne vlasti i lokalnih samouprava posluje preko 200.000 DP, što uključuje zavisna društva i multinacionalna preduzeća koja ulažu u inostrana tržišta u razvoju. Najvidljivije je 98 DP na centralnom nivou i više hiljada njihovih zavisnih društava, a sva ona posluju u ključnim sektorima kao što su bankarstvo, energetika, saobraćaj, telekomunikacije, zdravstvo i poljoprivreda i proizvodnja hrane. Ovi sektori čine 70% prihoda DP na centralnom nivou. Nadležni državni organ, Komisija za nadzor i upravljanje državnom imovinom, vrši nadzor nad kineskim i multinacionalnim DP (i objavljuje infografike na engleskom jeziku sa ključnim informacijama o segmentima centralnih i lokalnih DP), pri čemu obraća naročitu pažnju na upravljanje rizicima i praćenje, uključujući:

Regulatorni rizik: Ovu vrstu rizika izazivaju nastojanja država da reše probleme nepovoljnih ekonomskih uslova i fiskalne osetljivosti, što dovodi do dugoročnih strukturnih promena sa ciljem povećavanja javnih prihoda kroz oporezivanje, pravila o ulaganju i ograničenja trgovine. Sve te promene povećavaju teret koji poštovanje propisa predstavlja za multinacionalna DP.

Digitalni rizik: Ovaj vid rizika odnosi se posebno na informacionu bezbednost i poštovanje propisa o bezbednosti podataka. Podela globalnih mreža na regionalne ili nacionalne arhitekture pod geopolitičkim i ekonomskim pritiscima komplikuje prekogranične zahteve vezane za bezbednost podataka i informacionu bezbednost. To je dovelo do usporavanja tempa usaglašavanja ovih standarda i primene strogih državnih ili regionalnih propisa o bezbednosti podataka.

¹⁷ <https://appk.government.bg/upload/6451/Annual+summary+report+2021.pdf>

¹⁸ <https://www.government.se/contentassets/c598db6fe50d4d01abdeae3b6b1496ce/annual-report-for-state-owned-enterprises-2022.pdf>



DOBRA PRAKSA 3: SAOPŠTAVATI INFORMACIJE ZAINTERESOVANIM AKTERIMA NA OTVOREN, TRANSPARENTAN I PRISTUPAČAN NAČIN U CILJU IZGRADNJE POVERENJA I POUZDANJA U FINANSIJSKO IZVEŠTAVANJE

Sve što jedna država trebalo bi da bude u javnom interesu, što znači da građani i glavni zainteresovani akteri imaju značajan interes da budu upoznati sa njenim radom. Vlade moraju da zarade poverenje građana i njihovo pouzdanje u javne finansije kojima doprinose. Građani očekuju i da ih vlade i druge odgovorne institucije, kao što su ministarstvo finansija, transparentno informišu o fiskalnoj situaciji njihove zemlje i korišćenju javnih sredstava (odgovornost, upravljanje i etičke norme).

Države bi trebalo i da podstaknu **aktivan odnos građanskog društva i građana** prema javnim finansijama. Za to je potrebno da se države staraju o pristupačnosti i razumljivosti finansijskih informacija i da ih otvoreno i proaktivno saopštavaju građanima i drugim zainteresovanim akterima. U „Vodiču za iznošenje podataka kroz priču u javnom sektoru”¹⁹ Svetske banke predstavljeni su mogući načini za saopštavanje informacija o UJF građanima, kao i primeri takve komunikacije.

FISKALNA TRANSPARENTNOST

Parlamenti, građani, investitori i kreditori sve glasnije zahtevaju veću fiskalnu transparentnost. Bez nje, države mogu biti osetljive na pojačano dejstvo reakcija tržišta u periodima učestalih eksternih šokova. Pored toga, ako ne postoje dobro osmišljena struktura i procesi za ostvarivanje transparentnosti, kojima se proširuje polje parlamentarnog nadzora i angažuju građane i građansko društvo, javni sektor neće čak ni u uobičajenim vremenima u potpunosti moći da ostvari poboljšanja efikasnosti koje donosi napredak informacionih tehnologija.

Savremeni standardi fiskalne transparentnosti zahtevaju obelodanjivanje potpunih, pouzdanih, pravovremenih, relevantnih i kvalitetnih informacija o javnim finansijama jedne države. Fiskalna transparentnost doprinosi javnoj odgovornosti tako što informacije o radu vlade čini dostupnijim i razumljivijim. Ona može doprineti i celishodnom i efikasnom upravljanju finansijama, a može i unaprediti kredibilitet ekonomskih i fiskalnih planova jedne

države, što opet može podstaći poverenje finansijskog tržišta i unaprediti njegovu percepciju solventnosti javnih finansija.

Transparentnost zahteva dvosmerno saopštavanje značajnih informacija. Države bi trebalo da izbegavaju puko „zatrpavanje“ podacima u nastojanju da pokažu da je transparentnost povećana ako će ti podaci biti uglavnom nerazumljivi ili nevidljivi velikom broju zainteresovanih aktera. Od presudnog su značaja način na koji se podaci prikazuju i trenutak u kome se to čini, kao i moguća korist od tih podataka. Budući da obrada i izveštavanje finansijskih informacija mogu biti podložni politizaciji ili propustima, moraju se uvesti nezavisni mehanizmi kako bi se ublažili rizici od nastanka ekonomskih i/ili finansijskih i dugovnih kriza.

U Kodeksu dobrih praksi fiskalne transparentnosti, koji je MMF objavio 2007, naglašava se potreba za pojašnjavanjem uloga i zaduženja, postojanjem otvorenog budžetskog procesa, javnom dostupnošću informacija i garancijama integriteta (videti **Sliku 2** u daljem tekstu).

Slika 2. Načela dobre prakse fiskalne transparentnosti²⁰

JASNA PODELA ULOGA I ZADUŽENJA

Jasno identifikovane i nedvosmislene uloge i zaduženja državnih organa - uloge vezane za javne politike i rukovođenje trebalo bi da budu jasne i javno saopštene

Jasan i otvoren pravni, regulatorni i administrativni okvir za fiskalno upravljanje

OTVOREN BUDŽETSKI PROCES

Pravovremena izrada budžeta u skladu sa pravilno definisanim ciljevima makroekonomske i fiskalne politike

Jasne procedure za izvršenje budžeta, njegovo praćenje i izveštavanje o njemu

JAVNO DOSTUPNE INFORMACIJE

Javno dostupne, sveobuhvatne informacije o prošlim, tekućim i projektovanim fiskalnim aktivnostima i značajnijim fiskalnim rizicima

Javno dostupne fiskalne informacije trebalo bi da omoguće analizu javnih politika i podstaku odgovornost

Pravovremeno objavljivanje fiskalnih informacija

GARANCIJE INTEGRITETA

Fiskalni podaci bi trebalo da zadovoljavaju standarde kvaliteta podataka

Fiskalne aktivnosti bi trebalo da podležu celishodnom internom nadzoru i sigurnosnim mehanizmima

Fiskalne informacije trebalo bi da podležu eksternoj kontroli

GODIŠNJI IZVEŠTAJ

Da bi se postigli transparentnost i odgovornost, bitno je objaviti godišnje finansijske izveštaje o javnom sektoru jer se time zainteresovanim akterima omogućava da razumeju kako je upotrebljen novac poreskih obveznika i koji su ishodi javne potrošnje. Iz tih detaljnih finansijskih informacija trebalo bi da se vidi da je uloženi napor da se odluke donose na osnovu pravih informacija i dokaza u cilju ostvarivanja strateških prioriteta. Godišnji izveštaj je prilika za evaluaciju učinka i njime se pokazuje odgovornost u upravljanju finansijama jer se ukazuje na nivoe duga i

finansijske rizike. Ovaj izveštaj se takođe može koristiti i za utvrđivanje referentnih vrednosti i poređenje.

U svojoj publikaciji o dobrim praksama pri izradi godišnjih izveštaja, pod naslovom *Good Practice in Annual Reports*,²¹ Nacionalna kancelarija za reviziju UK opisuje načela dobre prakse u sledećim organizacionim oblastima: strategija, rizici, poslovanje, merila uspeha, finansijski učinak i eksterni činioci. Ova načela su podeljena na četiri ključne oblasti: pružanje podrške za ostvarivanje odgovornosti, transparentnost, pristupačnost i razumljivost (videti **Okvir 10** u daljem tekstu).

Okvir 10. Načela dobre prakse za izradu godišnjeg izveštaja



U vodiču Nacionalne kancelarije za reviziju ukazuje se na primere kojima se ilustruje primena ovih načela kroz:

- ▶ **Celovito izveštavanje:** Nastojanje da godišnji izveštaji budu sažeti kako bi se održala pažnja čitaoca i korišćenje tehnika prezentacije kojima se narativna nit provlači kroz čitav izveštaj pomažu da se prenesu dosledne poruke.
- ▶ **Davanje iskrenih i uravnoteženih ocena:** Jasan narativ o upravljanju rizicima, njegovoj delotvornosti i ostvarivanju ciljeva organizacije može pomoći da se izgradi poverenje kod zainteresovanih aktera.

²¹ Good practice in annual reports, UK National Audit Office, February 2025

https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2021/02/Good_practice_in_annual_reporting.pdf

- ▶ **Pružanje razumljivih nefinansijskih informacija:** Zainteresovani akteri sve češće zahtevaju informacije koje prevazilaze puko finansijsko izveštavanje. Organizacije bi trebalo da jasno saopšte svoje odgovore na eksterne faktore koji utiču na njih.
- ▶ **Prikazivanje veza između finansijskih i nefinansijskih informacija:** Prikazivanje načina na koji se finansijske informacije odnose na poslovanje – i potkrepljivanje tih podataka izveštavanjem o pokazateljima učinka – uvodi čitaoca u kontekst ostvarenih rezultata i budućih ciljeva.
- ▶ **Pristupačnost:** Stavljanje izveštaja na raspolaganje korisnicima u različitim formatima i razmatranje potreba čitalaca pojednostavljuje pristup.

UKLJUČIVANJE GRAĐANSKOG DRUŠTVA I GRAĐANA

Građani žele da budu angažovaniji i da se i njihov glas čuje o tome kako se njihovi porezi naplaćuju i na šta se ta sredstva troše. Države bi trebalo da uključe i građane u UJF, naročito jer su upravo oni ti koji znaju šta se događa u lokalnim zajednicama. Uzevši u obzir napredak tehnologije i sve veću dostupnost digitalnih alata, države više ne mogu da se pravdaju da je pružanje informacija previše teško ili skupo. Građani i građansko društvo spremni su da odigraju svoju ulogu, a države bi trebalo da prepoznaju značaj tog trenutka. Pružanje tačnih i pravovremenih informacija, uz davanje prilike zainteresovanim akterima da učestvuju i dostave svoje komentare, može predstavljati ključni element donošenja odluka, izveštavanja i obezbeđivanja odgovornosti na nivou države.

Saopštavanje javnih finansijskih i nefinansijskih informacija građanima značajan je deo podrške otvorenijim i inkluzivnijim mehanizmima upravljanja. Sve više država uspostavlja procese za pospešivanje dijaloga i uključenosti građana kako bi se unapredili transparentnost i odgovornost.

U izveštaju OECD-a o komunikaciji sa građanima pod nazivom *Report on Public Communication*²²

naglašava se značaj razdvajanja i pravljenja razlike između političke i javne komunikacije (i to naročito u kontekstu sve prisutnijih dezinformacija i nepoverenja u informacije koje se percipiraju kao podložne manipulacijama ili uticaju političkih partija). Pružanje tačnih i proverenih informacija i pristup njihovim izvorima, zaključuje se u ovom izveštaju, od presudnog su značaja za omogućavanje demokratskog uključivanja građana i potrebni su nego ikada ranije.

U „Vodiču za iznošenje podataka kroz priču u javnom sektoru“²³ Svetske banke predstavljeni su mogući načini za saopštavanje informacija o UJF građanima. Predstavljanje podataka kroz priču, pri čemu se finansijske informacije kombinuju sa narativnim opisima i grafičkim elementima uz upotrebu lako razumljivog jezika omogućava celishodnu komunikaciju sa građanima u celini i publikom koja nije stručna za finansije. Iznošenje podataka kroz priču je „karika koja nedostaje“ da bi se finansijski podaci iz javnog sektora mogli bolje koristiti za donošenje odluka zasnovanih na dokazima i pružanje kvalitetnih javnih usluga. Nove tehnologije veštačke inteligencije mogu doprineti primeni takvih metoda u praksi.

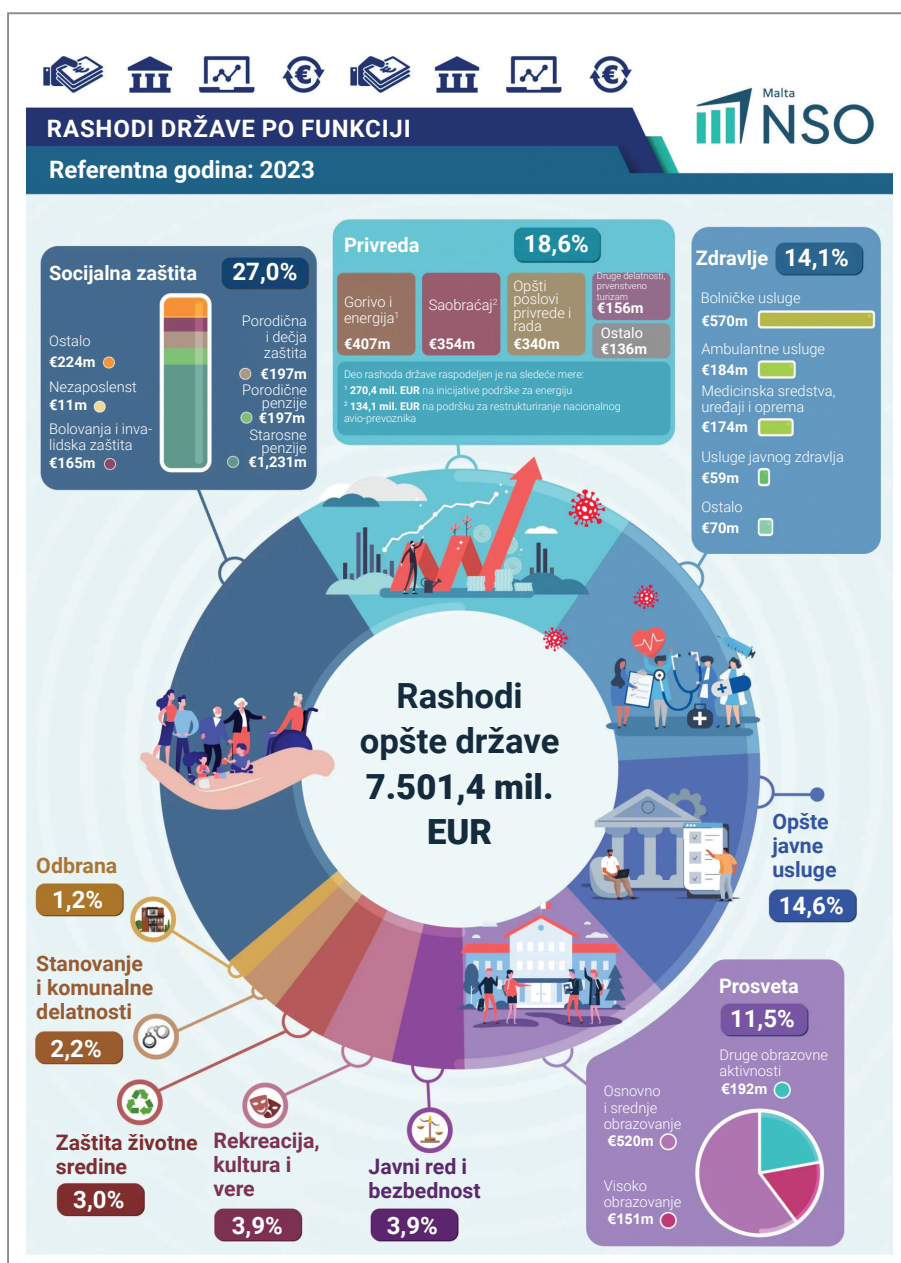
Brojne države ulažu napore u pružanje korisnih i pristupačnih finansijskih informacija građanima i građanskom društvu (videti primer u **Okviru 11** u daljem tekstu).

²² https://www.oecd.org/en/publications/oecd-report-on-public-communication_22f8031c-en.html

²³ <https://cfrr.worldbank.org/publications/data-guide>

Okvir 11. Primer načina za pružanje pristupačnijih finansijskih informacija**MALTA**

Nacionalna kancelarija za statistiku pruža finansijske informacije o rashodima sektora opšte države po funkciji.²⁴ Podaci se predstavljaju na više različitih načina na nekoliko „kartica“, a za građane je najkorisnija kartica sa vizuelnim prikazom informacija. Ovi podaci se mogu preuzeti i kao datoteka u formatu PDF.



24 <https://nso.gov.mt/public-finance/expenditure-of-general-government-sector-by-function-2023/>

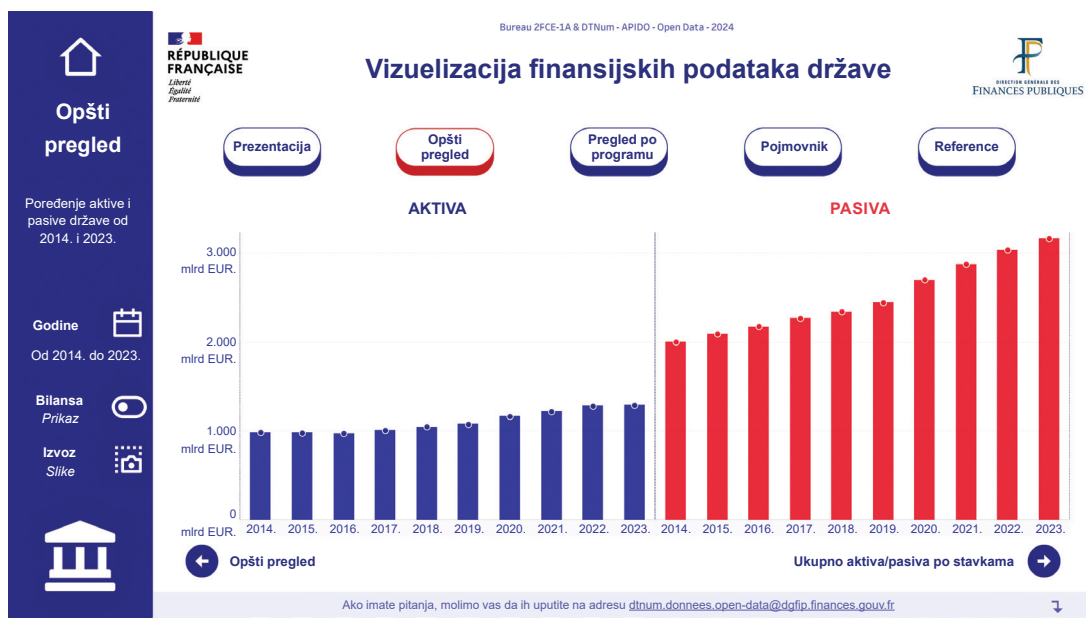
FRANCUSKA

U Francuskoj je u primeni digitalna platforma²⁵ koja omogućava građanima da pristupe informacijama o državnim finansijama grupisane po različitim kategorijama, kao što su organi državne uprave, rashodi jedinica lokalne samouprave i rashodi za socijalnu i zdravstvenu zaštitu (primera radi, bolnice, penzijsko i osiguranje za slučaj nezaposlenosti i drugi mehanizmi socijalnog osiguranja).

Putem ove platforme građani mogu dobiti detaljne informacije o javnim finansijama²⁶ (budžetsku dokumentaciju, završne račune i druge informacije o upravljanju javnim finansijama). Dostupna je detaljna dokumentacija o završnim računima za godine od 2006. do 2023. Podaci za 2023.²⁷ sadrže detaljne finansijske izveštaje i rezime od četiri stranice sa istaknutim ključnim informacijama.

Prikaz finansijskih podataka države²⁸

Opšte računovodstvo vodi se na obračunskoj osnovi, odnosno rashodi i prihodi se pripisuju finansijskoj godini u kojoj su nastali, bez obzira na datum plaćanja ili naplate. Opšte računovodstvo omogućava praćenje promena vrednosti imovine i obaveza države. Opšte računovodstvo već deset godina pomaže da se obezbedi tačan i ispravan uvid u aktivu i pasivu države. Ono pruža podršku budžetskom i nacionalnom računovodstvu i predstavlja njegovu dopunu, te na taj način doprinosi sveobuhvatnijoj analizi i transparentnosti finansijskog položaja države i njegovih promena sa protokom vremena.



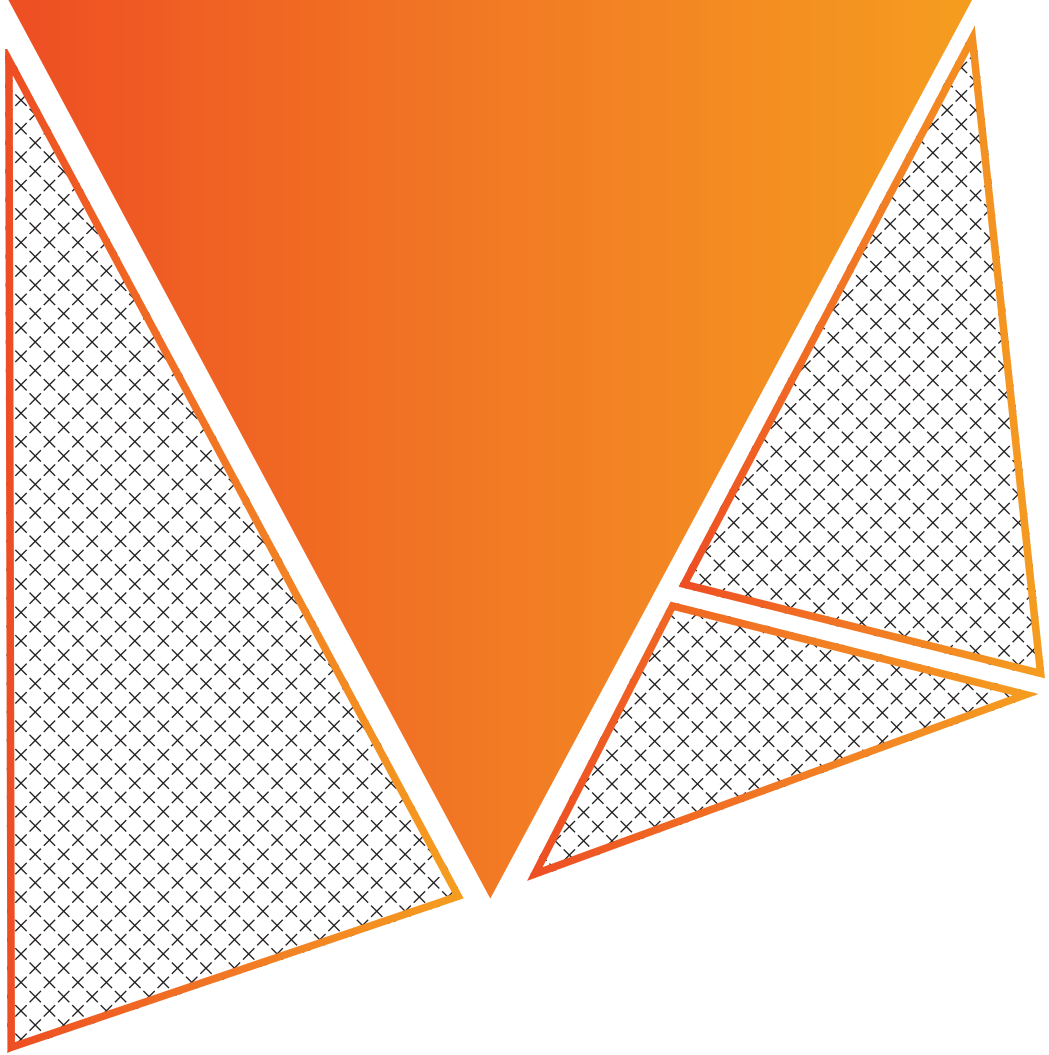
²⁵ https://www.budget.gouv.fr/reperes/comptes_etat/articles/comptes-de-letat-2023

²⁶ <https://www.budget.gouv.fr/budget-etat>

²⁷ <https://www.budget.gouv.fr/documentation/comptes-de-letat/comptes-de-letat-2023>

²⁸ Izvor: *Datavisualisation des comptes de l'Etat* | Tableau Public

<https://public.tableau.com/app/profile/dtinum.open.data/viz/DatavisualisationdescomptesdelEtat/Accueil>



DOBRA PRAKSA 4: PRIMENITI NOVE STANDARDE IZVEŠTAVANJA U JAVNOM SEKTORU

Pored unapređenja UJF i finansijskog izveštavanja za potrebe izrade prioriteta u tekućem budžetu, savremenim sistemom obračunskog računovodstva i fiskalne transparentnosti postaviće se i temelj za uvođenje najnovijih trendova i standarda na polju izveštavanja o finansijskom i nefinansijskom učinku. Među njima su:

- ▶ **Izveštavanje o održivosti i zeleno budžetiranje:** države moraju da usvoje strategije, sisteme i procese kako bi prepoznale izazove vezane za klimatske promene i odgovorile na njih.
- ▶ **Rodno odgovorno budžetiranje:** države moraju da osnaže centralne budžete i omoguće da se njima pruža bolja podrška ostvarivanju ciljeva socijalnog uključivanja.
- ▶ **Tehnološka rešenja u javnoj upravi:** države moraju da održe korak sa ubrzanim razvojem informacionih tehnologija i iskoriste prednosti koje one donose.

IZVEŠTAVANJE O ODRŽIVOSTI

Velika je verovatnoća da će pitanja održivosti imati značajan uticaj na javne finansije, što je u skladu sa interesom javnosti da se postignu transparentnost i odgovornost postupanja države. Povećana svest o ekološkim i socijalnim pitanjima dovodi do povećanja tražnje za informacijama o održivosti kod različitih aktera, uključujući kreditore, ulagače, kreatore politika, građane i akademsku zajednicu. Građani žele da znaju šta njihove države čine da bi smanjile emisije ugljendioksida, uložile u nove tehnologije, ublažavanje klimatskih promena i prilagođavanje njima, očuvale i ponovno uspostavile izvorni prirodni ambijent i unapredile energetske efikasnost i prakse upravljanja otpadom. Primera radi, može postojati interesovanje o tome kako se koriste prihodi po osnovu ekoloških taksi i naknada (kao što su sistemi za trgovanje emisijama), odnosno da li se upotrebljavaju za ekološki prihvatljive

zelene investicije ili pak za pokrivanje opštih tekućih budžetskih rashoda. Građani i aktivističke grupe mogu koristiti izveštaje o održivosti da prate napredak države u ostvarivanju ekoloških inicijativa i pozivaju je na odgovornost. Investitori mogu biti zainteresovani za održivost poslovanja subjekata iz javnog sektora kako bi mogli da procene dugoročnu isplativost državnih obveznica i kredita.

Izveštavanje o održivosti i zeleno budžetiranje u javnom sektoru od značaja su za rešavanje ekoloških i socijalnih izazova. Od subjekata iz javnog sektora očekuje se da pruže informacije o učinku u pogledu klimatskih promena i napretku u ostvarivanju Ciljeva održivog razvoja Ujedinjenih nacija. Primena međunarodnih smernica i usaglašavanje sa međunarodnim standardima omogućuje državama da pruže sveobuhvatne, transparentne i odgovorne informacije o održivosti.

I dalje ne postoji opšteprihvaćeni okvir za izradu i obelodanjivanje informacija o održivosti za javni sektor. To dovodi do nedoslednosti u izveštavanju i razvoju različitih okvira i praksi izveštavanja, čak i unutar pojedinačnih zemalja. Odbor za Međunarodne računovodstvene standarde u javnom sektoru (IPSASB) je prepoznao potrebu za hitnom izradom smernica za izveštavanje o održivosti u javnom sektoru, pa je stoga pripremio prvi Standard za izveštavanje o održivosti (Sustainability Reporting Standard, SRS). Nacrt ovog SRS 1, „Obelodanjivanja vezana za klimatske promene“, objavljen je u oktobru 2024. Njime se predlažu zahtevi za obelodanjivanja entiteta u javnom sektoru radi izveštavanja o (i) rizicima i prilikama koje klimatske promene predstavljaju za njihovo sopstveno poslovanje i (ii) programima javnih politika vezanim za klimatske promene i njihovim ishodima, što je korisno jer se time primarnim korisnicima finansijskih izveštaja opšte namene pruža podrška za donošenje odluka i obezbeđivanje odgovornosti. Cilj ovog standarda je da se entitetima iz javnog sektora pomogne da izveštavaju o svojim planovima koji se odnose na klimatske promene i njihovom ostvarivanju na dosledan, uporediv, transparentan i odgovoran način. Pored toga, informacije o održivosti omogućavaju zainteresovanim akterima da razumeju finansijske implikacije inicijativa i rizika vezanih za održivost, kao što su uštede po osnovu projekata unapređenja energetske efikasnosti i prepoznavanje klimatskih rizika. Uz to, IPSASB je primere održivosti

dodao svojim Smernicama preporučenih praksi za izveštavanje o dugoročnoj održivosti finansiranja entiteta i izveštavanje o informacijama o učinku pri pružanju usluga.

U prelaznom periodu do objavljivanja standarda SRS, javni sektori mogli bi da prilagode okvire za izveštavanje o održivosti iz privatnog sektora kojima se nudi strukturisani pristup izveštavanju o ekološkim, socijalnim i činiocima upravljanja, kao što su Globalna inicijativa za izveštavanje, smernice Odbora za međunarodne standarde održivosti ili Evropski standardi za izveštavanje o održivosti (ESRS) kako bi zadovoljili jedinstvene potrebe državnih subjekata i nacionalnih jurisdikcija.

U skladu sa Direktivom EU o korporativnom izveštavanju o održivosti, velike kompanije (uključujući DP) obavezne su da koriste standarde ESRS. Cilj tih zahteva je unapređenje transparentnosti, doslednosti i pouzdanosti informacija o održivosti na nivou čitave EU. Kompanije moraju da primenjuju načelo dvostruke materijalnosti i izveštavaju kako o uticaju svojih aktivnosti na životnu sredinu i društvo, tako i o uticaju pitanja održivosti na njihovo poslovanje. Standardi ESRS obuhvataju četiri stuba Akcione grupe za obelodanjivanja finansijskih informacija vezanih za klimatske promene (upravljanje, strategija, upravljanje rizikom i merila i ciljne vrednosti) kao obavezne elemente, a uz njih propisuje i sledeće dodatne zahteve, ako su materijalni:

► Ekološka pitanja

- Klimatske promene
- Zagađenje
- Voda
- Biološki diverzitet
- Resursi i cirkularna ekonomija

► Socijalna pitanja

- Sopstvena radna snaga
- Merila vezana za radnike u lancima vrednosti
- Merila vezana za potrošače i krajnje korisnike
- Merila vezana za zajednice na koje poslovanje utiče

► Upravljanje

- Postupanje u poslovanju

ZELENO BUDŽETIRANJE

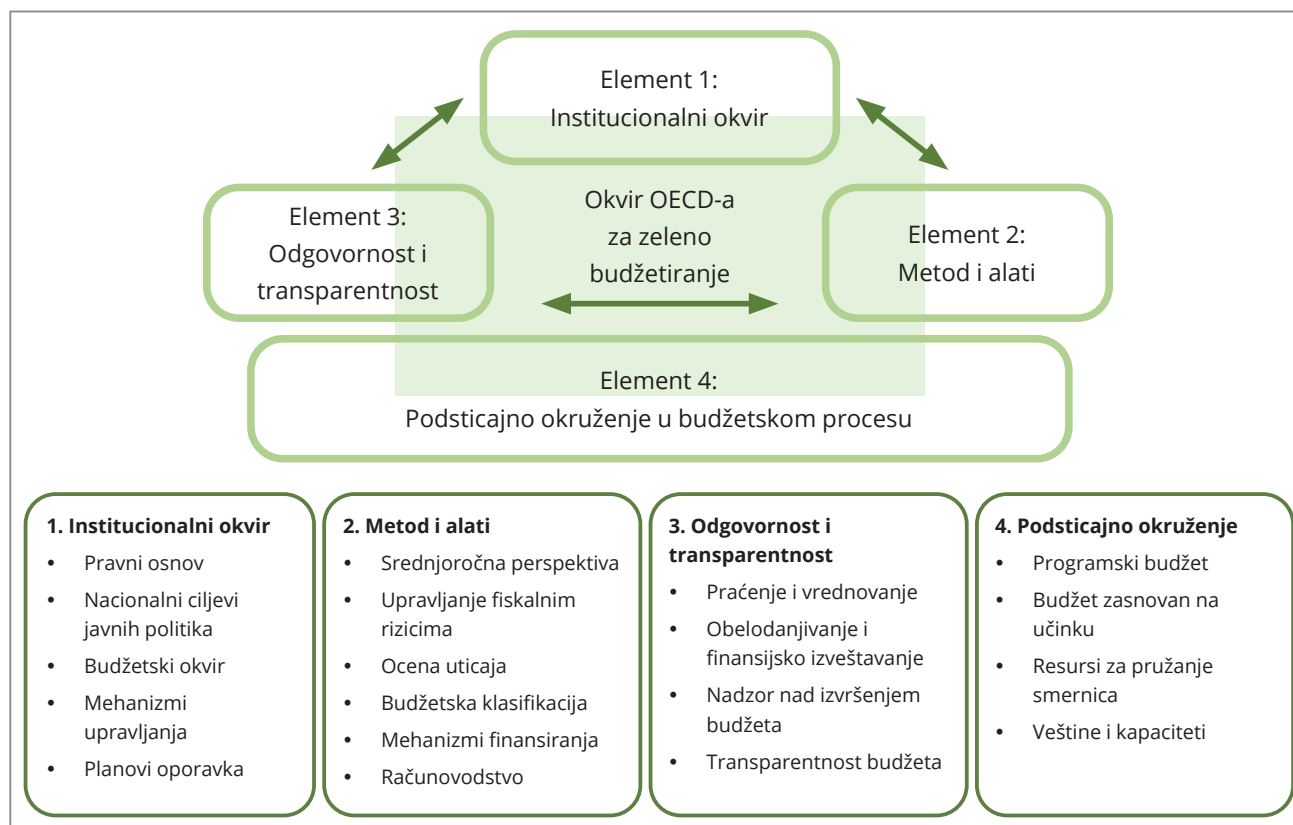
Prelazak na neto nulti nivo emisija zahteva značajna privatna i javna ulaganja. Države moraju da uzmu u obzir mogućnosti za mobilizaciju tih ulaganja na kratak, srednji i dugi rok i postaraju se da se finansijske prilike i rizici prepoznaju i da se njima adekvatno upravlja. Korišćenjem alata za zeleno budžetiranje može se pružiti podrška kreiranju javnih politika kojima se ostvaruju ekološki i klimatski ciljevi, što podrazumeva i ocenu uticaja budžetskih i fiskalnih politika na životnu sredinu, kao i na ispunjavanje domaćih i međunarodnih obaveza. Zeleno budžetiranje može doprineti i debati i diskusiji o održivom razvoju zasnovanoj na pravilnim informacijama i dokazima.

Zeleno budžetiranje trebalo bi da bude utkano u postojeći okvir UJF jedne zemlje i usklađeno sa postojećim budžetskim procesom. Primera radi, ekološki i klimatski ciljevi mogu biti uneti u okvir

programskog budžeta. U slučajevima u kojima postoje pouzdani sistemi za analizu javne potrošnje, može se staviti veći naglasak na merenje ciljeva efikasnosti u odnosu na klimatske ciljeve. (U tom smislu videti i publikaciju PULSAR-a *Characteristics of Public Sector Entities and the Reporting Entity for Sustainability Reporting*.)²⁹

Države u sve većoj meri uvode prakse zelenog budžetiranja. U sklopu Pariskog procesa saradnje o zelenom budžetiranju, OECD pruža praktične smernice kako bi se državama pomoglo da u sklopu svojih budžetskih okvira razmotre klimatske i ekološke ciljeve. Na internet stranici OECD-a o zelenom budžetiranju³⁰ može se naći više metoda za izradu zelenog budžeta i alata za budžetske politike. Više zemalja članica OECD-a primenjuje zeleno budžetiranje za podršku donošenju političkih odluka, usmeravanje raspodele budžetskih sredstava tokom pregovora o budžetu i pomoć pri prioritizaciji kapitalnih rashoda i koriste metode zelenog budžetiranja u svim oblastima javnih politika.

Slika 3. Ključni elementi Okvira OECD-a za zeleno budžetiranje³¹



²⁹ <https://cfr.worldbank.org/publications/characteristics-public-sector-entities-and-reporting-entity-sustainability-reporting>

³⁰ <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/green-budgeting.html>

³¹ Izvor: Okvir OECD-a za zeleno budžetiranje, [https://one.oecd.org/document/GOV/SBO\(2024\)2/en/pdf](https://one.oecd.org/document/GOV/SBO(2024)2/en/pdf)

Okvir 12. Primeri zelenog budžetiranja**AUSTRALIJA**

Vlada Australije usvojila je Nacionalnu strategiju klimatske otpornosti i prilagođavanja klimatskim promenama³² u kojoj se navode tri ključna cilja:

1. Podsticati ulaganja i aktivnosti kroz saradnju
2. Unapređivati pružanja informacija i usluga vezanih za klimatske promene
3. Ocenjivati napredak i uvoditi poboljšanja sa protokom vremena

U sklopu obaveza koje je preuzela u skladu sa Zakonom o klimatskim promenama iz 2022, vlada objavljuje Godišnji izveštaj o klimatskim promenama³³ u kome se navode:

- ▶ napredak ostvaren u toku godine u dostizanju ciljnih vrednosti smanjenja emisije gasova sa efektom staklene bašte
- ▶ međunarodna kretanja tokom godine od značaja za rešavanje pitanja klimatskih promena
- ▶ javne politike u pogledu klimatskih promena
- ▶ delotvornost nacionalnih javnih politika kojima se doprinosi ciljnim vrednostima smanjenja emisija gasova sa efektom staklene bašte u Australiji i smanjenju emisija obuhvaćenim tim politikama
- ▶ uticaj nacionalnih javnih politika na ostvarivanje smanjenja emisija gasova sa efektom staklene bašte u seoskim sredinama i regionima Australije, uključujući i efekte tih politika na socijalna i ekonomska pitanja i zapošljavanje u seoskim sredinama i regionima Australije
- ▶ rizici koji prete Australiji zbog uticaja klimatskih promena, između ostalog rizici po životnu sredinu, biološki diverzitet, zdravlje, infrastrukturu, poljoprivredu, investicije, ekonomiju ili nacionalnu bezbednost Australije.

Mada su Nacionalni konsolidovani finansijski izveštaji za 2023. sadržavali samo ograničenu količinu informacija o učinku ili obelodanjivanja o klimatskim promenama, nezavisna Agencija za klimatske promene (u okviru Ministarstva za klimatske promene, energiju, životnu sredinu i vode)³⁴ objavila je u martu 2024. Nacionalnu procenu rizika od klimatskih promena³⁵ u kojoj je predstavljena sažeta kvalitativna analiza radi utvrđivanja rizika koji su značajni na nacionalnom nivou i predstavljaju prioritete.

FRANCUSKA

Francuska još od 2020. u izradu državnog budžeta uključuje zelenu komponentu. Država kao prilog uz nacrt Zakona o budžetu objavljuje svoj godišnji „zeleni budžet“, u kome se navode svi rashodi koji imaju povoljan, nepovoljan, neutralan, mešoviti ili nedefinisan uticaj na životnu sredinu.

Radna grupa koju imenuje vlada ocenjuje ekonomski uticaj svake aktivnosti iz budžeta koja se finansira iz budžetskih i poreskih rashoda u odnosu na šest ekoloških ciljeva:

- ▶ borba protiv klimatskih promena
- ▶ prilagođavanje na klimatske promene i sprečavanje nastanka prirodnih rizika

³² <https://www.dceew.gov.au/climate-change/policy/adaptation/strategy>

³³ <https://www.dceew.gov.au/climate-change/strategies/annual-climate-change-statement-2023>

³⁴ <https://www.dceew.gov.au/>

³⁵ <https://www.dceew.gov.au/sites/default/files/documents/national-climate-risk-assessment-first-pass-assessment-report-2024.pdf>

- ▶ upravljanje vodnim resursima
- ▶ prelazak na cirkularnu ekonomiju, upravljanje otpadom i sprečavanje nastanka tehnoloških rizika
- ▶ borba protiv zagađenja
- ▶ očuvanje biološkog diverziteta i zaštita prirodnih, poljoprivrednih i šumskih područja

Ovi podaci se objavljuju jednom godišnje. Izveštaj za 2024. može se naći na adresi www.budget.gouv.fr/reperes/budget_vert/articles/plf-2024-la-4eme-edition-du-budget-vert

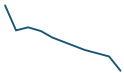
NORVEŠKA

Norveška je jedna od ekološki najodrživijih zemalja. U njenom Nacionalnom saobraćajnom planu za period od 2022. do 2033.³⁶ predstavljaju se inicijative za izgradnju efikasnog, ekološki prihvatljivog i bezbednog saobraćajnog sistema do 2050. godine, zajedno sa sveobuhvatnom strategijom za unapređenje saobraćajnog sistema Norveške, sa posebnim naglaskom na efikasnosti, ekološkoj održivosti i bezbednosti. Posebno se ukazuje na mogućnosti upotrebe novih tehnologija, poput automatizacije i elektrifikacije, za unapređenje pristupačnosti javnog prevoza i smanjenje emisija. Ovaj plan sadrži pregled ukupnih rashoda po modalitetu saobraćaja. U napomeni Ministarstva saobraćaja uz godišnje izveštaje Vlade Norveške predstavljaju se uporedne informacije.

UK

U napomeni objavljenoj uz Konsolidovane izveštaje državnog sektora UK za 2021-2022. ukazuje se na obaveze ministarstava britanske vlade i organa u njihovom sastavu u pogledu emisija gasova sa efektom staklene bašte. Pojedinačna ministarstva dužna su da objavljuju svoje sopstvene izveštaje o održivosti, bilo u okviru svojih godišnjih izveštaja ili kao posebne izveštaje u kojima se predstavlja napredak u ostvarivanju konkretnih ciljnih vrednosti. U inicijativi Greening Government Commitments, čiji je cilj „ozelenjavanje“ aktivnosti države, navode se zahtevi za izveštavanje o aktivnostima koje ministarstva i drugi organi moraju da preduzmu radi smanjenja svog uticaja na životnu sredinu od 2021. do 2025.

Grafikon 1.VV: Ostvarivanje obaveza preuzetih u okviru inicijative GCC

Obaveza ozelenjavanja aktivnosti	Cilj za 2020-2021.	Napredak od 2001-2010. do 2020-2021.	Učinak 2020-2021	Rezultat
Gasovi sa efektom staklene bašte	Smanjenje emisija gasova sa efektom staklene bašte za najmanje 43%		Smanjenje od 57%	Cilj premašen
Letovi u domaćem avio-saobraćaju	Smanjenje broja letova u domaćem avio-saobraćaju za najmanje 30%		Smanjenje od 96%	Cilj premašen
Odlaganje otpada na deponijama	Smanjenje količine otpada koji se odlaze na deponijama na ispod 10%		8% otpada se odlaze na deponijama	Cilj premašen
Potrošnja papira	Smanjenje količine otpada koji se odlaze na deponijama na ispod 10%		Smanjenje od 80%	Cilj premašen
Voda	Nastavak smanjenja potrošnje vode		Smanjenje za 14%	Cilj ostvaren

³⁶ <https://www.regjeringen.no/en/dokumenter/national-transport-plan-2022-2033/id2863430/?ch=6>

³⁷ https://assets.publishing.service.gov.uk/media/6601a433f1d3a0666832ad02/WGA_2021-22_Final_for_publication.pdf

³⁸ <https://www.gov.uk/government/publications/greening-government-commitments-2021-to-2025>

Ujedinjeno Kraljevstvo je formiralo novo Ministarstvo za energetske sigurnost i dostizanje neto nultog nivoa emisija koje je zaduženo za sektor energetike. Među njegovim dugoročnim ciljevima je staranje o neometanom funkcionisanju tržišta energije, koordinacija ciljeva neto nultog nivoa emisija na nivou čitave države i angažovanje eksternih stručnjaka radi realizacije najznačajnijih projekata.

ŠVAJCARSKA

U Izveštaju o fiskalnoj održivosti Švajcarske za 2024,³⁹ koji sadrži prvu kvantitativnu procenu dugoročnog uticaja klimatskih promena na javne finansije, naglašava se potreba za aktivnostima na poljima ekonomske i fiskalne politike.

U skladu sa Saveznim zakonom o zaštiti od klimatskih promena i inovacijama, Švajcarska je preuzela obavezu da postane klimatski neutralna do 2050. Mere zaštite od klimatskih promena u Švajcarskoj direktno i indirektno utiču kako na javne prihode tako i na rashode, i to na saveznom, kantonskom i opštinskom nivou. Među ključnim vidovima uticaja je smanjenje prihoda od poreza na mineralno ulje i takse na emisije CO₂, kao i efekat na javne rashode za savezne i kantonske programe izgradnje. Godine 2021, ove mere uticale su na približno 71% redovnih državnih prihoda i 75% redovnih rashoda.

RODNO OSETLJIVO BUDŽETIRANJE

Rodno osetljivo budžetiranje se ne tiče samo novca, već predstavlja znak da jedna država kao prioritete postavlja diverzitet i inkluzivnost, što podrazumeva i uklanjanje rodni predrasuda iz ključnih državnih

procesa i mehanizama. Rodno razmišljanje utkano je putem aktivnosti države na najširem planu u opšti strateški pristup, između ostalog i u pravne, regulatorne i odluke o javnim politikama i budžetu. To bi za posledicu trebalo da ima unapređenje javnih sistema, procesa i alata radi ostvarivanja ciljeva rodne ravnopravnosti. Rodno osetljivo budžetiranje pomaže da se identifikuju prioriteti, primera radi smanjenje ili uklanjanje rodnog jaza zarada na tržištu rada.

Okvir 13. Primeri rodno osetljivog budžetiranja

KANADA

Vlada Kanade u okviru svog procesa izrade budžeta objavljuje Izveštaj o uticajima na rodnu ravnopravnost, diverzitet i kvalitet života,⁴⁰ koji sadrži detaljne informacije, između ostalog i analizu pokazatelja i dostignuća iz Okvira rodni rezultata u oblastima kao što su Ciljevi rodne ravnopravnosti Kanade, kao i metodološku napomenu.

UKRAJINA

Između 2013. i 2020, Ministarstvo finansija Ukrajine sprovelo je jedan od najvećih projekata rodno osetljivog budžetiranja na svetu. Analizirano je preko 300 budžetskih programa na državnom i lokalnom nivou, a mnogi od njih su izmenjeni kako bi bili rodno odgovorniji. Ova aktivnost dovela je do izrade čitavog niza preporuka i strateških predloga da bi se osiguralo da za javne politike postoje

³⁹ <https://www.efd.admin.ch/en/fiscal-sustainability-report#First-quantitative-estimate-of-the-impact-of-climate-protection-measures>

⁴⁰ <https://www.budget.canada.ca/2023/pdf/gdql-egdqv-2023-en.pdf>

odgovarajući resursi radi podsticanja i ostvarivanja ciljeva rodne ravnopravnosti i da se izrade i primene metodologije rodno osjetljivog budžetiranja (uključujući i praćenje i vrednovanje budžetskih politika iz rodne perspektive) na svim nivoima.

Organizacija UN Women je razvila jednostavan alat (primenjen na ovom projektu u Ukrajini) koji se može koristiti za sprovođenje ove analize i opisan je u izveštaju *Gender Responsive Budgeting: Analysis of Budget Programs from Gender Perspective*.⁴¹

PRIMENA NOVIH TEHNOLOŠKIH REŠENJA U JAVNOM SEKTORU NA FINANSIJSKO IZVEŠTAVANJE

Države moraju da održe korak sa ubrzanim razvojem i inovacijama na polju informacione tehnologije i naprave otklon od procesa koji se obavljaju ručno, i to usvajanjem najnovijih tehnologija i srodnih procesa kojima se omogućava napredak, pruža podrška infrastrukturnim projektima i podstiče efikasnost. Uz povećano korišćenje tehnoloških rešenja, bitno je građanima pružiti savremenu digitalnu infrastrukturu kako bi mogli da pristupe državnim informacijama i uslugama, ali i prihvatiti da brojne tehnološke mogućnosti mogu dovesti do novih rizika i povećati društvena očekivanja koja države treba da budu spremne da ispune.

Primena novih tehnoloških rešenja u javnom sektoru, odnosno *GovTech* (skraćeno od *Government*

Technology), predstavlja pristup modernizaciji javnog sektora uz učešće svih državnih organa. Pri tome, naglasak se stavlja na unapređenje internih kapaciteta i veština unutar javne uprave kako bi se ona po tome izjednačila sa privatnim sektorom. Ako postoji stabilan tehnološki temelj, mogu se razvijati rešenja prilagođena građanima i okrenuta ka spolja, čime se unapređuje pristupačnost javnih usluga i omogućavaju bolji ishodi rada javne uprave. Primera radi, automatizacijom budžetskih plaćanja može se povećati kvalitet upravljanja budžetom, a uspostavljanjem elektronske platforme za javne nabavke može se podstaći fiskalna transparentnost.

Kada je reč o finansijskom izveštavanju na nacionalnom nivou, MMF navodi da „*usvajanje digitalnih tehnologija od strane država ima potencijal da ojača aktivnosti javnih finansija i unapredi pružanje osnovnih usluga. Tehnološka rešenja za upravljanje javnim prihodima mogu značajno da pospeše naplatu tih prihoda.*“⁴²

Okvir 14. Primeri inovativnih tehnoloških rešenja u javnom sektoru

AUSTRALIJA

Vlada Australije kreirala je Portal transparentnosti,⁴³ centralnu bazu podataka javno dostupnih izveštaja i informacija svih državnih subjekata. Ovo rešenje omogućava građanima, skupštini i svim drugim akterima da pristupe tim podacima. Na Portalu se objavljuju informacije o budžetu centralnog nivoa države, a postoji i stranica sa finansijskim racijama⁴⁴ putem koje se može ostvariti uvid u finansijsku održivost svih entiteta (kako u javnom, tako i u privatnom sektoru) koja se utvrđuje na osnovu finansijskih informacija podnetih za svaki entitet. Objavljuju se i nefinansijske informacije.

⁴¹ <https://www.efd.admin.ch/en/fiscal-sustainability-report#First-quantitative-estimate-of-the-impact-of-climate-protection-measures>

⁴² Izveštaj MMF-a *Transforming Public Finance Through GovTech*, <https://www.elibrary.imf.org/view/journals/006/2023/004/article-A001-en.xml>

⁴³ <https://www.transparency.gov.au/about>

⁴⁴ <https://www.transparency.gov.au/financial-ratios>

SINGAPUR

Singapur ima viziju digitalne javne uprave,⁴⁵ čiji je cilj da građanima pruži usluge kroz izradu javnih politika koje su inkluzivne, sveprisutne i personalizovane za svakoga. Digitalizacijom državnih usluga, koja podrazumeva razvoj i primenu digitalnih tehnologija i kapaciteta širom Singapura, promoviše se digitalna inkluzija dok se istovremeno i regulišu postupanje sa podacima i aktivnosti na internetu i jača digitalna bezbednost. Ovaj projekat se finansira iz donacije Nacionalnog istraživačkog fonda, a finansijske informacije su prikazane u Obrazloženju uz Izveštaj Nacionalnog istraživačkog fonda koji je deo Državnih finansijskih izveštaja Singapura za finansijsku godinu 2022-2023.⁴⁶

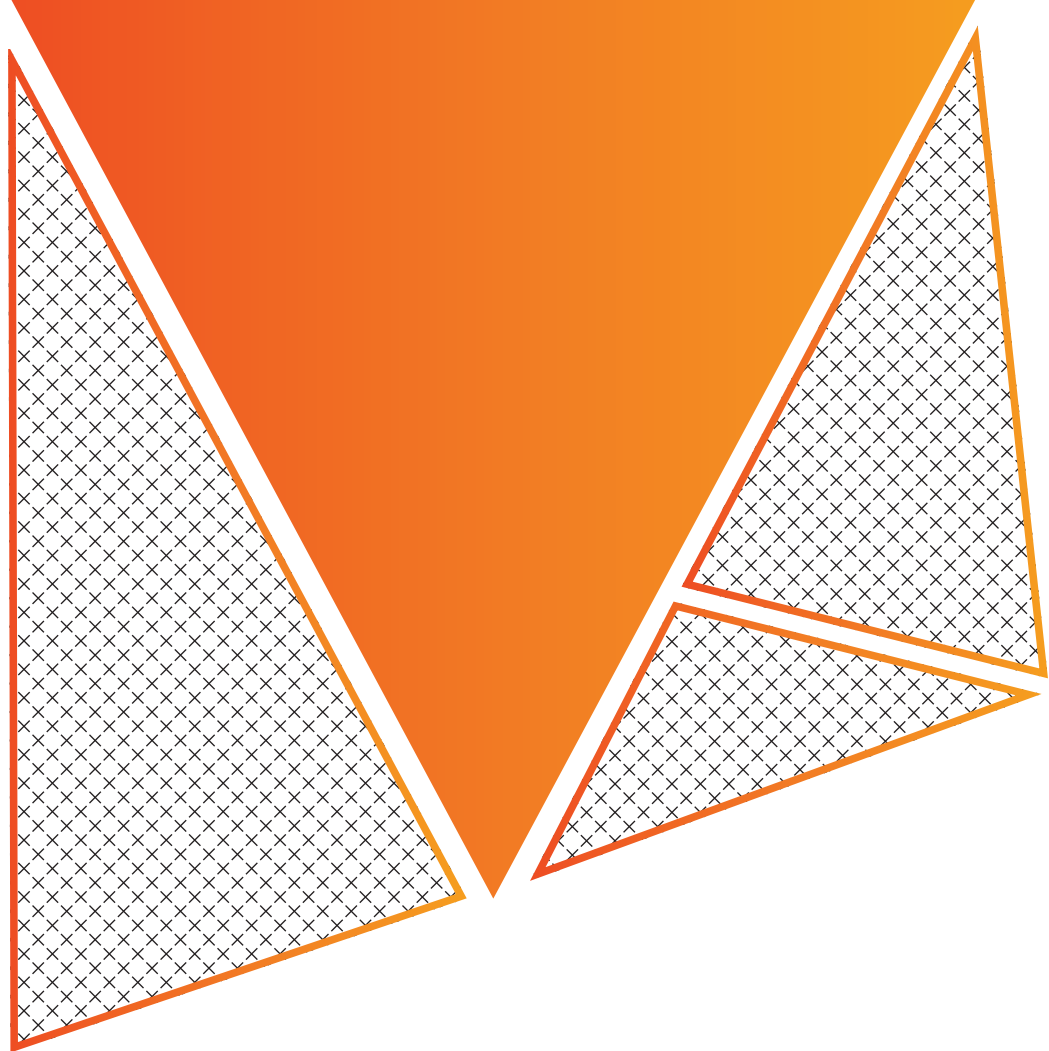
Dijagram 1: Šta podrazumeva „potpuna digitalizacija” u javnoj upravi Singapura⁴⁷



⁴⁵ <https://www.smartnation.gov.sg/vision/>

⁴⁶ https://www.agd.gov.sg/files/Publications/fy2022_government_financial_statements.pdf - strana 65.

⁴⁷ Izvor: https://www.smartnation.gov.sg/files/publications/dgb-public-document_30dec20.pdf



ZAKLJUČAK: PRIMENA DOBRIH PRAKSI ZA FINANSIJSKO IZVEŠTAVANJE U JAVNOM SEKTORU

Dobre prakse opisane u ovom priručniku mogu dovesti do reformi kojima se unapređuje finansijsko izveštavanje u javnom sektoru, a time će se omogućiti:

- ▶ **Ostvarivanje javnog interesa** – sve što jedna država radi utiče na javni interes, što znači da je to izuzetno značajno za građane i ključne zainteresovane aktere. Građani očekuju od država da uspostavljaju sisteme, procedure i celishodni nadzor, čime se grade poverenje i pouzdanje u finansijske podatke koji se saopštavaju. Oni očekuju i da vlasti budu transparentne u pogledu fiskalne situacije i načina korišćenja javnih sredstava (odgovornost, upravljanje i etičke norme).
- ▶ **Unapređenje upravljanja, javnih politika i nadzora** – trebalo bi da postoje transparentne javne politike i jasne strukture, uključujući

parlamente, parlamentarne odbore i posebne jedinice zadužene za vršenje nadzora, da bi se državni organi pozvali na odgovornost – i to pored interne i eksterne revizije i pružalaca usluga uveravanja.

- ▶ **Uspostavljanje uverljivih procesa izrade budžeta i finansijskog izveštavanja** – sistemi i procesi bi trebalo da omoguće izradu kvalitetnih podata i finansijskih informacija koji podležu verifikaciji i kojima se jasno opisuje stanje javnih finansija, javnih sredstava i pružanja javnih usluga.
- ▶ **Izrada kvalitetnih, pouzdanih informacija** – izrađene informacije treba da budu sveobuhvatne, potpune, relevantne, kvalitetne i pouzdane kako bi se upotrebile za ocenu finansijskog uticaja državnih politika i korišćenja resursa i za bolje upravljanje i donošenje odluka o javnim politikama.

- ▶ **Pristup informacijama** – zainteresovani akteri, i to naročito građani koji su poreski obveznici, treba da budu u stanju da pravovremeno pristupe informacijama u razumljivom obliku. Trebalo bi razmotriti razvoj digitalnih i interaktivnih alata za izveštavanje kako bi se zadovoljile potrebe građana.

Primena dobrih praksi finansijskog izveštavanja u javnom sektoru zahteva koherentnu strukturu projekta u celini, uključujući podelu uloga i zaduženja, ovlašćenja za donošenje odluka, detaljne politike i procedure, linije izveštavanja i procese upravljanja. Strategija za taj projekat moraće da obezbedi:⁴⁸

- ▶ zakonodavni okvir i mehanizme za obezbeđenje odgovornosti
- ▶ plan sa definisanim prioritetima u skladu sa snažnim načelima upravljanja projektom,

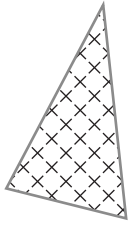
uključujući mehanizme za upravljanje rizikom, upravljačku strukturu i nadzor

- ▶ posvećenost primeni međunarodno prihvaćenih standarda i politika
- ▶ informatička rešenja
- ▶ prave ljude sa veštinama, znanjima i pristupom potrebnim za sprovođenje reformi odozgo na dole i odozdo na gore
- ▶ identifikaciju potrebnih resursa (kako postojećih tako i budućih) i sposobnost da se njima pristupi.

Program PULSAR nastavlja da pruža podršku zemljama članicama za prepoznavanje dobrih praksi i njihovo prilagođavanje njihovim domaćim potrebama.

⁴⁸ ICAEW: *Building Blocks to Better PFM – A cash to accruals accounting toolkit*.

<https://www.icaew.com/about-icaew/regulation-and-the-public-interest/policy/better-government-series/building-blocks-to-better-pfm>



PRILOG 1. OD GOTOVINSKOG DO OBRAČUNSKOG RAČUNOVODSTVA

Pre nego što pređu na obračunsko računovodstvo, države moraju da izgrade svoje kapacitete i unaprede pouzdanost i integritet svojih sistema uspostavljanjem funkcionalnog okvira gotovinskog računovodstva.

Od presudnog su značaja detaljno i pravovremeno praćenje gotovinskih rezervi i tokova gotovine i računovodstvena obrada svih gotovinskih priliva i isplata.

Gotovinsko računovodstvo

- ▶ Gotovinsko računovodstvo je jednostavno i lako za vođenje.
- ▶ Prihodi se evidentiraju kada se gotovina primi, a rashodi se evidentiraju kada se gotovina isplati.
- ▶ Poslovne promene se priznaju samo kada se gotovina vezana za njih primi ili isplati.
- ▶ Gotovinsko računovodstvo pruža detaljan uvid u finansijsku poziciju države tako što se gotovinski bilans poredi sa neizmirenim dugom.
- ▶ Zainteresovani akteri i finansijsko tržište mogu da koriste gotovinsko računovodstvo za ocenu trenutnog boniteta i likvidnosti države.

Modifikovano gotovinsko računovodstvo

- ▶ Modifikovano gotovinsko računovodstvo predstavlja kombinaciju gotovinskog i obračunskog osnova računovodstva.
- ▶ Prodaja ili prihodi se priznaju kada su merljivi i dostupni, a rashodi se evidentiraju po punoj obračunskoj osnovi jer su merljivi čim nastanu.
- ▶ Dugoročna aktiva se evidentira po obračunskoj osnovi.
- ▶ Kratkoročna aktiva se evidentira na gotovinskoj osnovi.
- ▶ Modifikovano gotovinsko računovodstvo takođe znači da države mogu da evidentiraju potraživanja, tekuću i fiksnu imovinu i obaveze.
- ▶ Modifikovano gotovinsko računovodstvo pruža relevantnije finansijske informacije od gotovinskog a jeftinije je za primenu od obračunskog.

Obračunsko računovodstvo

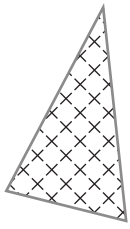
- ▶ Prihodi se evidentiraju kada se ostvare a rashodi kada nastanu, bez obzira na to da li je gotovina primljena ili isplaćena tokom tog perioda.
- ▶ Stavke kao što su amortizacija, revalorizacija ili ispravka vrednosti neće stvoriti tok gotovine, ali će ostati relevantne jer se mogu povezati sa prethodnim poslovnim promenama.
- ▶ Sva aktiva (uključujući amortizacije) i pasiva se priznaje, zalihe se obično evidentiraju po njihovoj tekućoj tržišnoj vrednosti – vrednosti u upotrebi, ili približnoj vrednosti koja odražava revalorizaciju.
- ▶ Budući da se njime u finansijskim izveštajima beleže kako gotovinske poslovne promene tako i negotovinske stavke, izveštavanje po obračunskoj osnovi omogućava sveobuhvatniji uvid u finansijski položaj države, učinak i troškove aktivnosti.
- ▶ Bilans stanja održava istinski finansijski položaj države u svakom trenutku.
- ▶ Delotvorno praćenje gotovinskih priliva i plaćanja neophodno je za potrebe izrade budžeta čak i nakon potpunog prelaska na obračunsko računovodstvo u punom obimu.

Izrada budžeta na obračunskoj osnovi

- ▶ Budžet se izrađuje na obračunskoj osnovi kako bi se u potpunosti ostvarila korist od gotovinskog računovodstva.
- ▶ UJF i rashodne aroprijacije se prikazuju na osnovu obračunskog budžeta, što omogućava stvarnim rashodima da se usklade sa budžetom.
- ▶ Države mogu da prate rashode predviđene budžetom i pored ih sa stvarnom potrošnjom sredstava.
- ▶ Obračunskim budžetima se u obzir uzimaju negotovinske stavke kao što su amortizacija i rezervacije za buduće rashode

Objedinjeno izveštavanje

- ▶ U pojedinim zemljama, javni sektor je prešao na objedinjeno izveštavanje, pri čemu organizacije u svoje godišnje izveštaje uključuju i nefinansijske informacije kojima se predstavljaju njihov učinak i izgledi i ukazuje na to kako one pružaju dodatnu vrednost.
- ▶ Namera objedinjenog izveštavanja u javnom sektoru jeste da se zadovolje šire potrebe za informacijama svih zainteresovanih aktera, a ne samo finansijski zahtevi.
- ▶ Obim objavljenih informacija materijalno utiče na sposobnost organizacije da kreira vrednost sa protokom vremena i zadovoljava brojne potrebe zainteresovanih aktera.
- ▶ Objedinjeno izveštavanje može unaprediti donošenje odluka, obezbediti veću transparentnost, poboljšati odgovornost i doprineti izgradnji poverenja javnosti. Ono pomaže da se usluge održe i/ili unaprede uz manju upotrebu resursa, i to na održiv i socijalno odgovoran način.



PRILOG 2. ESTONIJA: IZVOD IZ GODIŠNJIH FINANSIJSKIH IZVEŠTAJA DRŽAVE ZA 2022.⁴⁹

2. Konsolidovani i nekonsolidovani godišnji finansijski izveštaji državnog sektora

2.1 Bilans stanja

U milionima EUR

	Konsolidovano			Nekonsolidovano			Na- pome- na
	31.12.2022.	31.12.2021.	31.12.2020.	31.12.2022.	31.12.2021.	31.12.2020.	
Aktiva							
Kratkoročna aktiva							
Gotovina	2.496,4	2.503,2	2.300,7	1.415,1	1.658,9	1.573,9	a2
Finansijski plasmani	1.609,1	461,6	645,5	1.598,1	448,3	644,0	a3
Prihodi od poreza, taksi i naknada	1.387,5	1.248,8	1,125,4	1.454,2	1.322,1	1.169,7	a4
Ostala kratkoročna aktivna vremenska razgraničenja	1.676,8	1.294,7	1,097,8	1.034,0	1.228,5	775,9	a5
Finansijski derivati	199,8	160,2	31,8	0,0	0,0	0,0	a18
Zalihe	714,4	367,4	319,9	40,0	33,3	47,0	a7
Kratkoročna nematerijalna imovina	444,1	208,6	85,3	0,0	0,0	0,0	a12
Biološka imovina	62,2	41,1	31,3	3,1	1,8	1,3	a14
Ukupna kratkoročna aktiva	8.590,3	6.285,6	5.637,7	5.544,5	4.692,9	4.211,8	
Dugoročna aktiva							
Udeo u zadužbinama	0,0	0,0	0,0	430,8	441,7	442,9	a8
Udeo u filijalama i zavisnim društvima	89,4	67,5	60,4	4,490,0	4,169,9	3,881,8	a9
Finansijski plasmani	480,0	319,8	316,6	453,0	301,8	298,6	a3
Ostala kratkoročna vremenska razgraničenja	941,4	925,1	867,1	1,193,2	1,089,2	1,533,3	a5
Finansijski derivati	496,5	187,6	23,7	0,0	0,0	0,0	a18
Investicione nekretnine	83,2	85,3	84,3	37,0	37,1	37,4	a10
Nekretnine, postrojenja i oprema	10.803,2	10.318,1	9.885,4	3,471,5	3,334,0	3,082,9	a11
Nematerijalna imovina	333,2	305,9	279,8	180,3	150,4	125,6	a12
Biološka imovina	2.170,3	930,7	758,9	27,7	16,5	12,0	a14
Ukupna dugoročna aktiva	15.397,2	13.140,0	12.276,2	10.283,5	9.540,6	9.414,5	
Ukupna aktiva	23.987,5	19.425,6	17.913,9	15.828,0	14.233,5	13.626,3	

⁴⁹ Izvor: <https://www.fin.ee/sites/default/files/documents/2023-12/Estonia%20Consolidated%20annual%20report%20of%20the%20state%20for%202022.pdf>

	Konsolidovano			Nekonsolidovano			Na- pome- na
	31.12.2022.	31.12.2021.	31.12.2020.	31.12.2022.	31.12.2021.	31.12.2020.	
Pasiva i kapital							
Kratkoročna pasiva							
Aktivna vremenska razgraničenja po osnovu poreza, taksi i naknada	700,2	622,8	523,2	716,6	638,6	534,7	a4
Dobavljači	532,0	387,1	303,8	218,6	172,9	153,5	
Obaveze prema zaposlenima	188,5	165,9	152,1	71,7	63,1	60,6	
Obaveze po osnovu poreza, taksi i naknadaes	435,5	407,7	353,3	418,5	392,2	346,6	a4
Ostala kratkoročna aktivna vremenska razgraničenja	2.639,3	2.019,3	1.669,4	3.087,7	2.865,2	2.518,7	a15
Rezervisanja	855,6	347,1	264,8	387,7	117,1	129,3	a16
Obaveze po osnovu kredita	1.327,8	718,6	879,9	417,8	472,9	497,7	a17
Finansijski derivati	169,1	116,1	10,4	0,0	0,0	0,0	a18
Ukupna kratkoročna pasiva	6.848,0	4.784,6	4.156,9	5.318,6	4.722,0	4.241,1	
Dugoročna pasiva							
Rezervisanja	4.111,1	3.787,8	3.289,3	4.025,7	3.701,4	3.215,6	a16
Obaveze po osnovu kredita	5.621,5	5.179,0	4.817,3	4.542,5	3.443,6	3.136,1	a17
Ostala kratkoročna aktivna vremenska razgraničenja	460,8	304,0	233,7	132,5	145,1	141,4	a15
Finansijski derivati	32,1	37,8	4,4	0,0	0,0	0,0	a18
Ukupna dugoročna pasiva	10.225,5	9.308,6	8.344,7	8.700,7	7.290,1	6.493,1	
Ukupna pasiva	17.073,5	14.093,2	12.501,6	14.019,3	12.012,1	10.734,2	
Kapital							
Manjinski paketi akcija	301,9	283,5	134,5	0,0	0,0	0,0	
Kapital države							
Rezerva Stabilizacionog fonda i rezerva za svojinsku transformaciju	474,3	471,9	469,8	474,3	471,9	469,8	a20
Rezerva za hedžing	698,4	211,5	34,1	0,0	0,0	0,0	a18
Druge rezerve	12,5	8,2	5,9	0,0	0,0	0,0	
Nastali suficit ili deficit	5.426,9	4.357,3	4.768,0	1.334,4	1.749,5	2.422,3	
Ukupni kapital države	6.612,1	5.048,9	5.277,8	1.808,7	2.221,4	2.892,1	
Ukupni kapital	6.914,0	5.332,4	5.412,3	1.808,7	2.221,4	2.892,1	
Ukupna pasiva i kapital	23.987,5	19.425,6	17.913,9	15.828,0	14.233,5	13.626,3	

2.2 Bilans uspeha

U milionima EUR

	Konsolidovano		Nekonsolidovano		Napomena
	2022.	2021.	2022.	2021.	
Poslovni prihodi					
Porezi i doprinosi za obavezno socijalno osiguranje	11.641,2	10.497,1	11.773,0	10.600,1	a4
Prihodi od prodaje proizvoda i usluga	4.347,1	3.173,9	514,5	401,9	a21
Prihodi po osnovu donacija	1.176,0	1.034,2	1.085,9	984,0	a19
Ostali prihodi	661,5	302,6	281,0	190,5	a22
Ukupni poslovni prihodi	17.825,8	15.007,8	13.654,4	12.176,5	
Poslovni rashodi					
Obaveze po osnovu donacija	-6.662,8	-6.686,6	-7.134,9	-7.049,4	a19
Porezi, takse i naknade naplaćeni za račun drugih subjekata	-4.072,8	-3.532,9	-4.072,8	-3.532,9	a4
Promena spornih potraživanja po osnovu poreza, taksi i naknada	-34,2	-39,4	-34,2	-39,4	a4
Troškovi radne snage	-2.093,9	-1.903,9	-1.173,9	-1.068,8	a23
Troškovi upravljanja	-2.847,7	-2.076,4	-962,0	-811,3	a24
Amortizacija i usklađivanje vrednosti du-goročne aktive	-739,0	-704,7	-312,2	-291,2	a25
Ostali rashodi	-939,1	-341,7	-144,5	-133,1	a26
Ukupni poslovni rashodi	-17.389,5	-15.285,6	-13.834,5	-12.926,1	
Poslovni rezultat	436,3	-277,8	-180,1	-749,6	
Poslovni rezultat po osnovu promena fer vrednosti biološke imovine	1.260,7	181,6	12,5	4,9	a14
Finansijski prihodi i rashodi					a27
Dobit/gubitak po osnovu finansijskih plas-mana	30,5	1,0	331,8	365,7	
Rashodi po osnovu kamata	-198,6	-166,2	-162,1	-126,5	
Prihodi od depozita i hartija od vrednosti	-8,5	-1,0	1,1	-4,4	
Ostali finansijski prihodi	5,8	5,7	3,6	3,6	
Ostali finansijski rashodi	-0,4	-0,5	0,0	0,0	
Ukupni finansijski prihodi i rashodi	-171,2	-161,0	174,4	238,4	
Suficit ili deficit izveštajnog perioda	1.525,8	-257,2	6,8	-506,3	
Uklj. učešće države u suficitu/deficitu	1.491,2	-274,3	6,8	-506,3	
Uklj. učešće suficita/deficita po osnovu manjinskih paketa akcija	34,6	17,1	0,0	0,0	

2.3 Izveštaj o tokovima gotovine

U milionima EUR

	Konsolidovano		Nekonsolidovano		Napom- ena
	2022.	2021.	2022.	2021.	
Tokovi gotovine iz poslovnih aktivnosti					
Poslovni rezultat	436,3	-277,8	-180,1	-749,6	
Amortizacija i promena vrednosti dugoročne aktive	739,0	704,7	312,2	291,2	a25
Dobit/gubitak po osnovu prodaje dugoročne aktive assets sold	-59,2	-38,4	-52,3	-31,3	a22
Prihodi po osnovu donacija države primljenih radi kupovine dugoročne aktive	-600,0	-488,2	-544,5	-454,9	a19
Rashodi po osnovu donacija države primljenih radi kupovine dugoročne aktive	395,5	448,6	562,5	557,3	a19
Drugi nefinansijski prihodi i rashodi	182,7	11,7	-5,5	-0,2	
Ukupni korigovani poslovni rezultat	1.094,3	360,6	92,3	-387,5	
Neto promena kratkoročne aktive	-1.112,9	-591,2	-310,5	-234,2	
Neto promena obaveza	1.174,1	828,0	472,5	684,4	
Ukupni tokovi gotovine iz poslovnih aktivnosti	1.155,5	597,4	254,3	62,7	
Tokovi gotovine iz aktivnosti investiranja					
Investiranje u dugoročnu aktivu	-1,318,0	-1,063,7	-479,5	-542,6	a13, a17
Kapitalna dobit od prodaje dugoročne aktive	66,9	50,7	54,4	33,9	a5, a10, a11, a14
Donacije države primljene za kupovinu dugoročne aktive	453,5	452,7	390,4	415,8	a19
Donacije države investirane u kupovinu dugoročne aktive	-351,6	-404,6	-514,5	-459,1	a19
Plaćeno za kupovinu likvidnih finansijskih plasmana	-1.516,2	-679,7	-1.514,9	-679,2	
Primljeno po osnovu prodaje likvidnih finansijskih plasmana	352,4	862,4	350,4	860,9	
Plaćeno po kupovini drugih finansijskih plasmana	-163,4	-8,5	-179,1	-31,6	a3, a5
Plaćeno za kupovinu imovine (umanjeno za primljenu gotovinu)	-14,1	-31,9	-148,0	-33,0	a5, a8, a9
Neto primljeno i odobreno po osnovu prenosa, prodaje i likvidacije imovine i drugih finansijskih plasmana	26,4	189,8	479,1	52,3	a3, a8, a9
Primljene dividende	2,6	3,4	190,6	104,2	a9, a5
Isplaćene dividende	-17,5	-6,6	0,0	0,0	a9A
Odobreni krediti	-34,2	-86,6	-20,1	-0,2	a6
Primljeno po osnovu izmirenja kredita	53,9	46,7	16,5	15,1	a6
Finansijski prihodi	6,7	-3,6	1,0	-7,2	
Ukupni tokovi gotovine iz aktivnosti investiranja	-2.452,6	-679,5	-1.373,7	-270,7	
Tokovi gotovine iz aktivnosti finansiranja					
Primljeno po osnovu preuzimanja kreditnih obaveza	2.051,3	957,0	1.666,1	781,0	a17
Izmireni krediti	-973,0	-791,2	-625,5	-499,7	a17
Plaćena kamata i drugih finansijski rashodi	-34,4	-34,3	-3,0	-0,8	
Promene depozita klijenata	246,4	153,1	-162,0	12,5	a15
Ukupni tokovi gotovine iz aktivnosti finansiranja	1.290,3	284,6	875,6	293,0	
Ukupni tokovi gotovine	-6,8	202,5	-243,8	85,0	
Gotovina i gotovinski ekvivalenti na početku godine	2.503,2	2.300,7	1.658,9	1.573,9	a2
Gotovina i gotovinski ekvivalenti na kraju godine	2.496,4	2.503,2	1.415,1	1.658,9	a2
Promena gotovine i gotovinskih ekvivalenata	-6,8	202,5	-243,8	85,0	

2.4 Izveštaj o promenama na kapitalu

U milionima EUR

A. Konsolidovani izveštaj

	Kapital države						Manjinski paketi akcija	Ukupno	Napomena
	Rezerva Stabili- zacionog fonda	Rezerva za svo- jinsku transfor- maciju	Rezerva za hedžing	Ostale rezerve	Nastali suficit ili deficit	Ukupno			
Stanje na dan 31.12.2020.	431,9	37,9	34,1	5,9	4.768,0	5.277,8	134,5	5.412,3	
Kursne razlike koje se mogu pripisati inostranim zavisnim društvima i uticaj drugih sveobuhvatnih prihoda povezanih društava				2,3		2,3		2,3	
Revalorizacija instrumenta za hedžing rizika			177,4			177,4		177,4	a18
Aktuarski dobici i gubici po osnovu rezervacija za penzije					167,6	167,6		167,6	a16
Revalorizacija nekretnina, postrojenja i opreme					4,7	4,7		4,7	a11
Suficit ili deficit izveštajnog perioda					-274,3	-274,3	17,1	-257,2	
Ukupni suficit ili deficit izveštajnog perioda			177,4	2,3	-437,2	-257,5	17,1	-240,4	
Kupovine i prodaje manjinskih paketa akcija					27,7	27,7	138,5	166,2	a9A
Imovina konsolidovana po prvi put					0,9	0,9		0,9	
Isplaćene dividende						0,0	-6,6	-6,6	
Preraspodela	-1,8	3,9			-2,1	0,0		0,0	a20
Stanje na dan 31.12.2021	430,1	41,8	211,5	8,2	4.357,3	5.048,9	283,5	5.332,4	
Kursne razlike koje se mogu pripisati inostranim zavisnim društvima i uticaj drugih sveobuhvatnih prihoda povezanih društava				4,3		4,3		4,3	
Revalorizacija instrumenta za hedžing rizika			486,9			486,9	3,4	490,3	a18
Aktuarski dobici i gubici po osnovu rezervacija za penzije					-394,7	-394,7		-394,7	a16
Prenos zaliha Fondu za zdravstveno osiguranje					-28,0	-28,0		-28,0	a7
Revalorizacija nekretnina, postrojenja i opreme					3,5	3,5		3,5	a11
Suficit ili deficit izveštajnog perioda					1.491,2	1,491,2	34,6	1,525,8	
Ukupni suficit ili deficit izveštajnog perioda	0,0	0,0	486,9	4,3	1.072,0	1,563,2	38,0	1,601,2	
Kupovine i prodaje manjinskih paketa akcija						0,0	-2,1	-2,1	a9A
Isplaćene dividende						0,0	-17,5	-17,5	
Preraspodela sredstava	-6,2	8,6			-2,4	0,0		0,0	a20
Stanje na dan 31.12.2022.	423,9	50,4	698,4	12,5	5.426,9	6.612,1	301,9	6.914,0	

B. Nekonsolidovani finansijski izveštaj

	Rezerva Sta- bilizacionog fonda	Rezerva za svojinsku transformaci- ju	Nastali suficit ili deficit	Ukupno	Napomena
Stanje na dan 31.12.2019.	431,9	37,9	2.422,3	2.892,1	
Aktuarski dobici i gubici po osnovu rezervacija za penzije			-167,6	-167,6	a16
Revalorizacija nekretnina, postrojenja i opreme			3,2	3,2	a11
Suficit ili deficit izveštajnog perioda			-506,3	-506,3	
Ukupan suficit ili deficit izveštajnog perioda			-670,7	-670,7	
Preraspodela	-1,8	3,9	-2,1	0,0	a20
Stanje na dan 31.12.2021.	430,1	41,8	1.749,5	2.221,4	
Aktuarski dobici i gubici po osnovu rezervacija za penzije			-394,7	-394,7	a16
Prenos zaliha Fondu za zdravstveno osiguranje			-28,0	-28,0	a7
Revalorizacija nekretnina, postrojenja i opreme			3,2	3,2	a11
Suficit ili deficit izveštajnog perioda			6,8	6,8	
Ukupan suficit ili deficit izveštajnog perioda			-412,7	-412,7	
Preraspodela	-6,2	8,6	-2,4	0,0	a20
Stanje na dan 31.12.2022.	423,9	50,4	1.334,4	1.808,7	

2.6 Računovodstvene metode i načela odmeravanja vrednosti

Ovi godišnji finansijski izveštaji izrađeni su u skladu sa estonskim standardom finansijskog izveštavanja i Zakonom o državnom budžetu. Osnovni zahtevi estonskog standarda finansijskog izveštavanja utvrđeni su u Zakonu o računovodstvu i dopunjeni smernicama koje je izdao Estonski odbor za računovodstvene standarde, uključujući smernice za finansijsko računovodstvo i izveštavanje u javnom sektoru. Estonski standard finansijskog izveštavanja zasniva se na međunarodno priznatim standardima finansijskog izveštavanja, uključujući Međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor.

U nekonsolidovanim godišnjim finansijskim izveštajima države, državni računovodstveni subjekti su konsolidovani po linijama i obuhvataju, u skladu sa Zakonom o računovodstvu, sva ministarstva, Kancelariju Vlade Estonije i ustavne institucije – parlament (*Riigikogu*), predsednika Republike, Nacionalnu kancelariju za reviziju, Kancelara pravde i Vrhovni sud. Prema Zakonu o državnom budžetu, entiteti na koje se primenjuje državno računovodstvo su i korisnici državnog budžeta za koje je sastavljen izveštaj o izvršenju državnog budžeta. Spisak entiteta na koje se primenjuje državno računovodstvo uključenih u nekonsolidovane godišnje račune države dat je u napomeni a1 A uz godišnje finansijske izveštaje.

U nekonsolidovanim godišnjim finansijskim izveštajima države, pored nekonsolidovanih finansijskih podataka države, stavku po stavku konsolidovani su finansijski podaci zadužbina i zavisnih društava koja su pod kontrolnim uticajem države i profitne državne agencije Centra za upravljanje šumama. Spisak zadužbina i zavisnih preduzeća uključenih u konsolidovani izveštaj i njihovi glavni ekonomski pokazatelji obelodanjeni su u Napomeni a1 B uz godišnje finansijske izveštaje.

Godišnji finansijski izveštaji izrađeni su u skladu sa troškovnim metodom, osim kada je reč o hartijama od vrednosti koje se drže radi trgovanja, finansijskim sredstvima i obavezama koje se drže radi preprodaje, transakcijama sa finansijskim derivatima i biološkim sredstvima koja se uzgajaju radi dobiti, koji se iskazuju po fer vrednosti.

Funkcionalna i izveštajna valuta

Funkcionalna valuta je valuta primarnog ekonomskog okruženja. Izveštajna valuta je evro. Izveštaji su zaokruženi na najbližih stotinu hiljada, osim izveštaja o izvršenju državnog budžeta koji je zaokružen na najbližu hiljadu.

Podela aktive i pasive na kratkoročnu i dugoročnu

U bilansu stanja, aktiva i pasiva su podeljena na kratkoročnu i dugoročnu na osnovu toga da li se očekuje da će se određena obaveza držati do godinu dana ili duže počevši od dana bilansa stanja.

Gotovina i gotovinski ekvivalenti

Stavka gotovine u bilansu stanja uključuje gotovinu u blagajni, stanje na bankovnim računima (osim prekoračenja) i kratkoročne depozite ili depozite raskinute pre dospeća sa preostalim rokom do jedne godine. Kamate na depozite koje su obračunate ali ne i primljene do dana bilansa stanja priznaju se kao obračunati prihod.

Finansijski plasmani

Kratkoročni finansijski plasmani obuhvataju hartije od vrednosti koje se drže radi kratkoročnog trgovanja (akcije, obveznice, jedinice fondova, itd) i hartije od vrednosti sa fiksnim rokom dospeća u roku od 12 meseci od dana bilansa stanja. Dugoročni finansijski plasmani odražavaju hartije od vrednosti za koje je malo verovatno da će biti prodane u narednih 12 meseci (osim udela u entitetima kojima izveštajni entitet ima kontrolni uticaj na osnovu prava glasa počevši od 20% vlasničkog udela) i hartije od vrednosti sa fiksnim rokom dospeća dužim od 12 meseci nakon dana bilansa stanja.

Finansijska plasmani (osim dužničkih instrumenata koji se drže do dospeća) se evidentiraju po fer vrednosti ako se ona može pouzdano odmeriti. Kao fer vrednost koristi se berzanska cena na dan bilansa stanja. Ako se fer vrednost ne može pouzdano odmeriti, finansijski plasmani se evidentiraju prema po principu korigovane neto knjigovodstvene vrednosti (primera radi, originalni trošak umanjen za potencijalne otpise, ako je vrednost ulaganja pala ispod knjigovodstvene vrednosti).

Finansijski plasmani u obveznice i druge dugovne instrumente koji se drže do dospeća priznaju se po principu korigovane neto knjigovodstvene vrednosti uz korišćenje efektivne kamatne stope.

Kupovina i prodaja finansijskih ulaganja priznaju se na dan transakcije.

Porezi, naknade, novčane kazne i druga potraživanja

Porezi, naknade, novčane kazne i druga potraživanja priznaju se u bilansu stanja po principu korigovane neto knjigovodstvene vrednosti. Potraživanja se priznaju u bilansu stanja po nastanku prava potraživanja i procenjuju se na osnovu naplativih iznosa. Određena potraživanja se nakon utvrđivanja prvo priznaju vanbilansno sve dok njihova naplata ne postane verovatna (na osnovu poreskog rešenja odnosno sudske odluke). Ako je to moguće, potraživanja od svakog korisnika procenjuju se posebno za svakog konkretnog korisnika, uzimajući u obzir sve dostupne informacije o bonitetu korisnika. Naplativost velikog broja potraživanja iste kategorije procenjuje se grupno, uzimajući u obzir statističke podatke iz ranijih perioda o naplati sličnih potraživanja. Sumnjiva potraživanja se otpisuju do njihove nesumnjive naplative vrednosti. Potraživanja naplaćena u izveštajnom periodu i pripisana troškovima priznaju se kao smanjenje rashoda po sumnjivim potraživanjima u izveštajnom periodu. Nenaplativa potraživanja su isključena iz bilansa stanja. Potraživanje se tretira kao nenaplativo ako upravni odbor smatra da je potraživanje nemoguće naplatiti.

Dugoročna potraživanja se priznaju po sadašnjoj vrednosti potraživanja, uzimajući u obzir prihode od kamata na potraživanja u narednim periodima, i to primenom metode efektivne kamatne stope.

Poreska potraživanja i poreske novčane kazne procenjuju se pojedinačno ako ukupna potraživanja po kupcu prelaze 60 hiljada evra. Pri proceni naplativosti preostalih potraživanja po osnovu poreza i kamate koristi se sledeći okvirni metod: potraživanja od pravnih lica se otpisuju u iznosu od 100% ako su u docnji duže od 180 dana, a potraživanja od fizičkih lica se otpisuju u iznosu od 100% ako su u docnji duže od 360 dana.

Finansijski derivati

Finansijski derivati se priznaju po fer vrednosti, a promena fer vrednosti se generalno priznaje u bilansu uspeha. Ako su utvrđeni ciljevi zaštite i strategija hedžing transakcija, veza između finansijskog derivata koji se smatra instrumentom hedžinga i predmeta hedžinga mora biti dokumentovana u trenutku zaključivanja transakcije, a finansijski derivat se mora smatrati veoma efikasnim u sredstvom hedžinga tokom čitavog roka trajanja instrumenta zaštite, efektivni deo promene fer vrednosti može se priznati kao promena na neto hedžing rezervi.

Zalihe

Gotovi proizvodi i nedovršena proizvodnja priznaju se po troškovima proizvodnje, koji uključuju direktne i indirektne troškove proizvodnje. Ostale zalihe se priznaju po nabavnoj vrednosti koja se sastoji od nabavne cene i ostalih direktno pripisanih troškova u vezi sa nabavkom. U obračunu troškova zaliha koristi se ili princip „prvi ulaz, prvi izlaz“ (FIFO) ili princip prosečnog ponderisanog troška.

Zalihe se otpisuju do procenjene neto prodajne vrednosti ako je ona niža od njihove nabavne vrednosti. Ako se neto prodajna vrednost prethodno otpisanih zaliha poveća, budući otpis se poništava.

Vlasnički udeli u zadužbinama i neprofitnim udruženjima

U bilansu stanja izveštajnog entiteta prikazuju se vlasnički udeli u zadužbinama i neprofitnim udruženjima u kojima izveštajni entitet ima dominantan uticaj. Uticaj se smatra kontrolnim ako izveštajni entitet ima pravo da imenuje ili razreši većinu članova nadzornog odbora kontrolisanog entiteta. Vlasnički udeli se priznaju u nekonsolidovanom izveštaju po zatečenoj ceni (videti objašnjenje tog pojma). U konsolidovanim izveštajima, zadužbine i neprofitna udruženja pod kontrolnim uticajem konsolidovani su stavku po stavku.

Vlasnički udeli u zavisnim i povezanim društvima

Smatra se da je zavisno društvo pod kontrolnim uticajem ako izveštajni entitet poseduje više od 50% akcija sa pravom glasa u zavisnom društvu, može da kontroliše poslovnu i finansijsku politiku zavisnog društva ili ima pravo da imenuje ili razreši većinu članova njegovog nadzornog odbora.

Povezano društvo je društvo u kome izveštajni entitet poseduje od 20% do 50% akcija sa pravom glasa. Vlasništvo akcija zavisnih i povezanih društava priznaje se u nekonsolidovanim izveštajima po zatečenoj ceni (videti objašnjenje tog pojma).

U konsolidovanim izveštajima, zavisna preduzeća pod kontrolnim uticajem su konsolidovana stavku po stavku, a povezana preduzeća se evidentiraju na osnovu metode kapitala.

Zatečeni troškovi

U slučaju vlasničkog udela stečenog pre 31. decembra 2003, zatečeni troškovi se definišu kao vrednost udela po metodi kapitala jer ne postoje pouzdani podaci o troškovima u prethodnim periodima, a u slučaju vlasničkog udela stečenog posle 31. decembra 2003. definišu se kao troškovi. Zatečeni troškovi se otpisuju ako udeo u vlasništvu entiteta koji ima vlasnički udeo u predmetu ulaganja padne ispod vrednosti vlasničkog udela prikazanog u bilansu stanja vlasnika. Izvršeni otpisi se poništavaju u budućim izveštajnim periodima, ali ne u iznosu većem od zatečenih troškova.

Konsolidacija

Aktivnost subjekata pod kontrolom ili značajnim uticajem priznaje se u konsolidovanom izveštaju od početka do kraja kontrolnog ili značajnog uticaja. Sticanje entiteta pod kontrolnim ili značajnim uticajem priznaje se metodom kupovine pri čemu se vrednost imovine i obaveza stečenog vlasničkog udela odmerava po fer vrednosti, osim sticanja izvršenog pod zajedničkom kontrolom, koja se evidentiraju po knjigovodstvenoj vrednosti.

U konsolidovanom izveštaju finansijski pokazatelji entiteta pod kontrolnim uticajem se sabiraju stavku po stavku, dok se međusobna imovina, obaveze, neto imovina, prihodi, rashodi i nerealizovani dobiti i gubici entiteta obuhvaćenih konsolidacijom eliminišu.

U konsolidovanom izveštaju, entiteti pod značajnim uticajem se evidentiraju primenom metode kapitala.

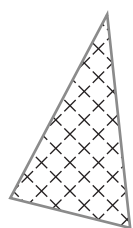
Investicione nekretnine

Investicione nekretnine obuhvataju nepokretnosti (zemljište, zgrade, postrojenja) koje se drže radi izdavanja ili povećanja tržišne vrednosti, a koje izveštajni entitet ili bilo koji drugi entitet iz javnog sektora ne koristi za obavljanje svoje osnovne delatnosti. Investicione nekretnine se evidentiraju korišćenjem metode nabavne vrednosti (po nabavnoj vrednosti, umanjenoj za akumuliranu amortizaciju i potencijalne otpise).

Nekretnine, postrojenja i oprema

Sredstva sa očekivanim korisnim vekom trajanja dužim od godinu dana i vrednošću počevši od 5.000 evra evidentiraju se kao nekretnine, postrojenja i oprema. Nabavna vrednost nekretnina, postrojenja i opreme obuhvata izdatke potrebne za korišćenje, osim poreza, naknada, troškova obuke i putnih troškova u vezi sa nabavkom, koji se evidentiraju kao rashod izveštajnog perioda po obračunu. Zavisna društva koja sastavljaju svoje finansijske izveštaje u skladu sa međunarodnim standardima finansijskog izveštavanja uključuju troškove kredita u nabavnu vrednost materijalne imovine kao kapitalizovane troškove. Svi ostali subjekti ne kapitalizuju svoje troškove kredita, već ih evidentiraju kao obračunate kamate.

...



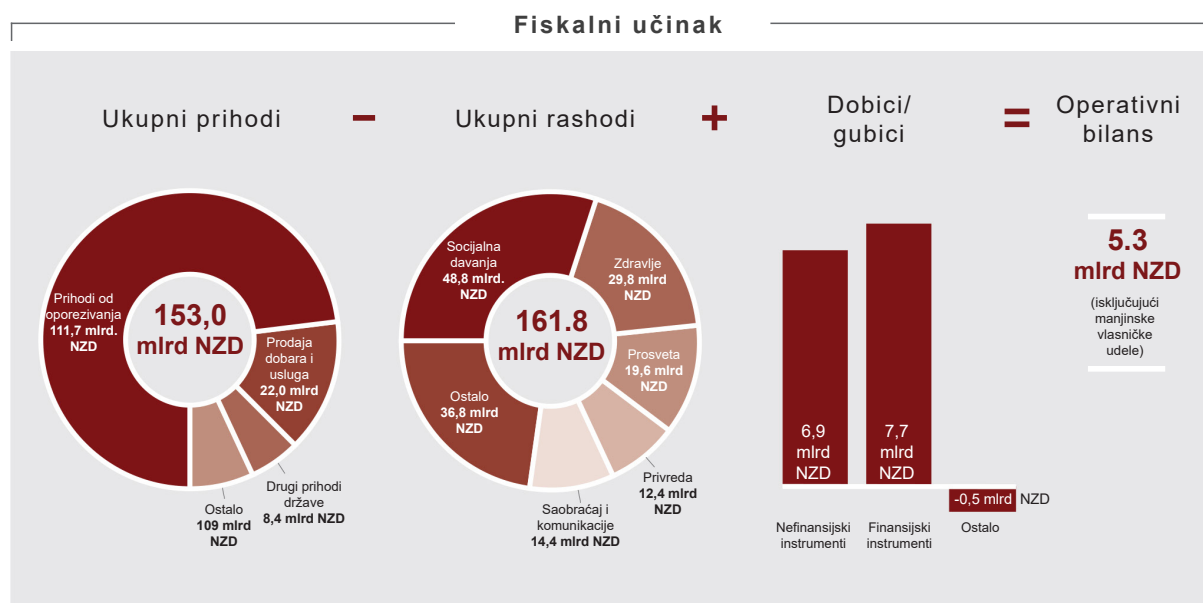
PRILOG 3. NOVI ZELAND: FINANSIJSKI IZVEŠTAJI ZA GODINU ZAKLJUČNO SA 30. JUNOM 2023.⁵⁰

Vlada Novog Zelanda objavila je svoje godišnje finansijske izveštaje za godinu zaključno sa 30. junom 2023. u roku od četiri meseca nakon isteka godine.

Izveštaji počinju Fiskalnim pregledom predstavljenim u daljem tekstu, u kome se opisuju fiskalne performanse i otpornost.

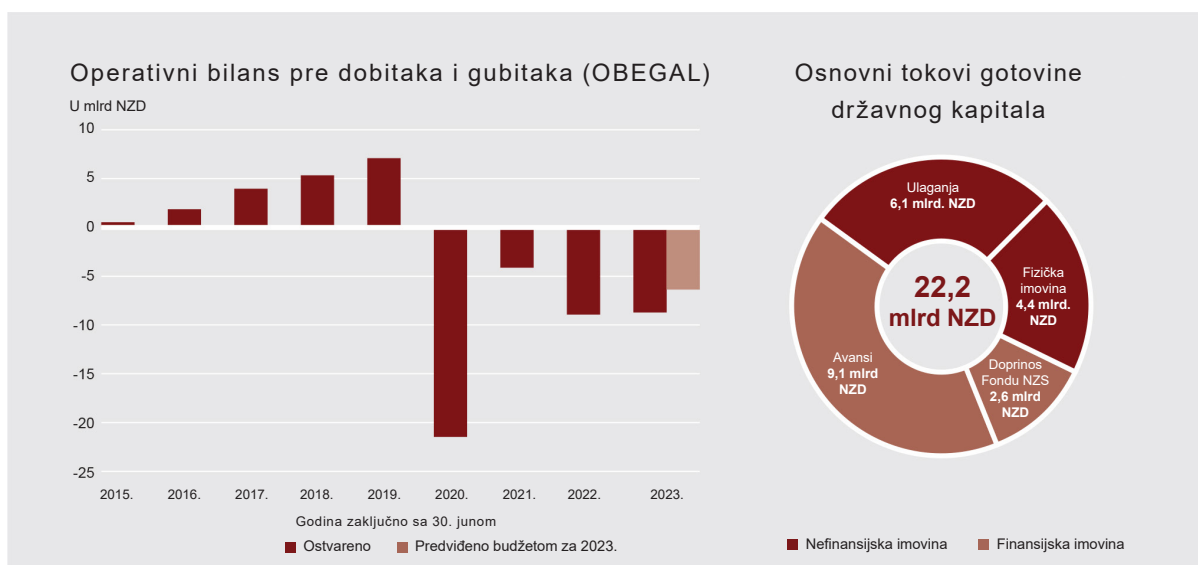
Pregled fiskalnih informacija

Finansijski rezultati za 2023.



Fiskalna pravila

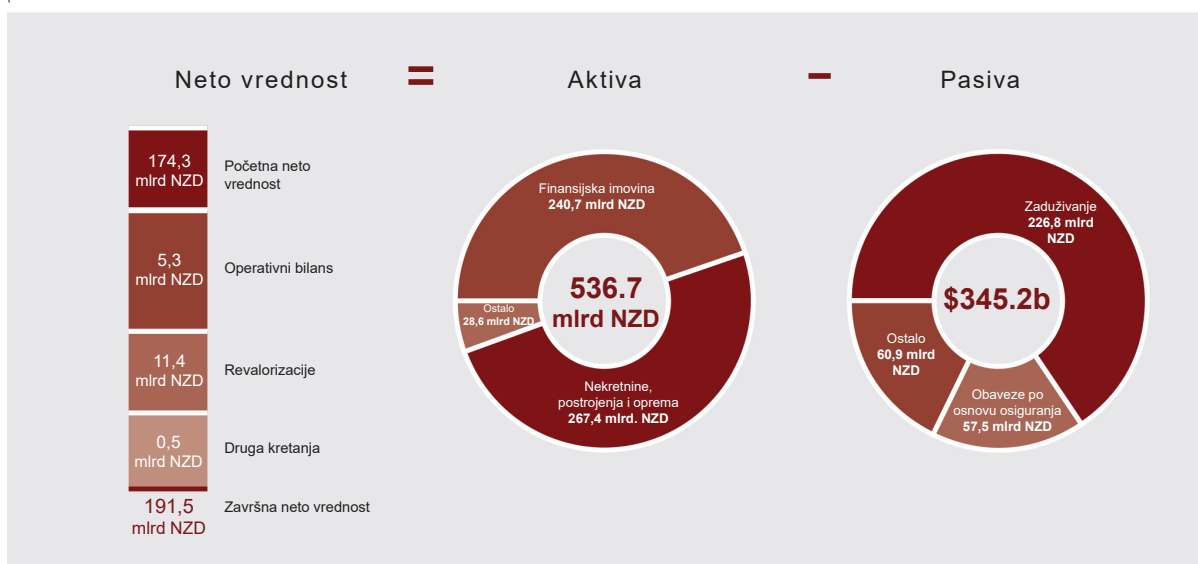
U skladu sa Zakonom o javnim finansijama, Vlada je dužna da usvoji fiskalnu strategiju koja sledi načela odgovornog fiskalnog upravljanja. Pre donošenja budžeta za 2022, Vlada je najavila da se njena fiskalna strategija zasnivati na dva fiskalna pravila. Cilj tih pravila je da se osigura da operativni rashodi sa protokom vremena ne doprinesu povećanju učešća neto duga u BDP-u, čime se obezbeđuje fiskalni prostor za kvalitetna kapitalna ulaganja i osigurava postojanje dovoljnih fiskalnih amortizera za ublažavanje svih eventualnih budućih šokova.



OBEGAL

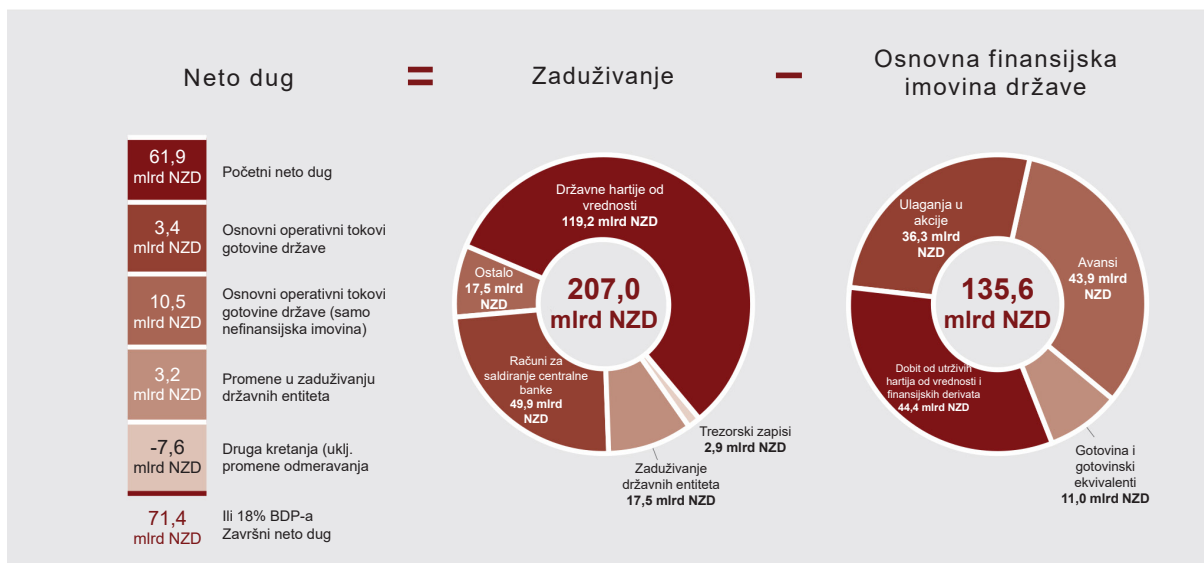
Kratkoročni cilj Vlade je povratak na suficit OBEGAL-a do 2026/2027, pod uslovom da se ispune ekonomski i fiskalni uslovi za to. Nakon što se operativni bilans (pre dobitaka i gubitaka) vrati u stanje suficita, dugoročni cilj je da se održi prosečni suficit na nivou od između 0 odsto i 2 odsto BDP-a. Time će se osigurati da, u proseku, tokom razumnog vremenskog perioda, ukupni operativni rashodi ne pređu ukupne operativne prihode. Vlada je ostvarila deficit od 9,4 milijarde NZD, što znači da će određeni deo tog deficita morati da se finansira povećanjem neto duga. Pored toga, kapitalni rashodi iznosili su ukupno 22,2 milijarde NZD, od čega je 10,5 milijardi NZD za posledicu imalo povećanje neto duga.

Fiskalna otpornost



Ta pravila su bila:

- povratak operativnog bilansa pre dobitaka i gubitaka (OBEGAL) u stanje suficita i ciljanje manjih suficita nakon toga, kao **primarno fiskalno pravilo**, i
- definisanje maksimalnog nivoa neto duga koji doprinosi ostvarenju cilja OBEGAL-a uz istovremeno omogućavanje većeg fiskalnog prostora za finansiranje kvalitetnih kapitalnih ulaganja kojima će se unaprediti produktivnost i povećati životni standard.



Neto dug

Kratkoročna namera Vlade je da održi neto dug na nivou od ispod 30% BDP-a. Neto dug je povećan za 9,5 milijardi NZD na 71,4 milijardi NZD zaključno sa 30. junom 2023. (odnosno iznosio je 18,0% BDP-a).

Rezime finansijskih izveštaja

Finansijski rezultati Vlade za godinu 2022/2023 pokazuju da su prihodi i rashodi od prošle godine porasli po sličnoj stopi. Dobici po osnovu revalorizacije ostvarili su značajan povoljan uticaj na vrednost aktive i pasive, što je za posledicu imalo povoljniji operativni bilans i poziciju neto vrednosti u poređenju sa prethodnom godinom. Naplata poreza je u odnosu na *budžet za 2023.* niža od očekivane, što je dovelo do slabijeg rezultata više fiskalnih pokazatelja nego što je to bilo očekivano.

- Ukupni prihodi iznosili su 153,0 milijardi NZD, što je bilo 11,4 milijardi NZD više nego prethodne godine ali za 2,5 milijardi NZD niže od projekcija iz *budžeta za 2023.* Te razlike su prvenstveno bile posledica promene poreskih prihoda (videti stranu 11).
- Ukupni rashodi iznosili su 161,8 milijardi NZD, što je bilo 10,9 milijardi NZD niže nego prethodne godine i u skladu sa projekcijama iz *budžeta za 2023.* (videti stranu 14). Ovo povećanje u odnosu na prethodnu godinu u najvećoj meri je bilo posledica ekonomskih faktora i odluka o javnim politikama (videti stranu 12).
- U operativnom bilansu zabeležen je suficit od 5,3 milijarde NZD, prvenstveno kao posledica neto dobitaka od 14,7 milijardi NZD što je delimično bilo kompenzovano time što su rashodi premašili prihode u iznosu od 8,8 milijardi NZD (videti stranu 15).
- Budući da su prihodi i rashodi porasli u sličnim iznosima tokom godine, deficit operativnog bilans pre dobitaka i gubitaka (OBEGAL-a) od 9,4 milijarde NZD uglavnom je odgovarao deficitu ostvarenom prošle godine (videti stranu 18). Međutim, slabija naplata poreza u odnosu na *budžet za 2023.* dovela je do povećanja deficita OBEGAL-a za 2,5 milijarde NZD u odnosu na projektovani nivo.
- Neto vrednost povećana je za 17,2 milijarde NZD na 191,5 milijardi NZD (videti stranu 28), prvenstveno usled povećanja vrednosti nekretnina, postrojenja i opreme kroz revalorizaciju i suficita operativnog bilansa (videti stranu 25).
- Neto dug je povećan na 71,4 milijarde NZD (18,0% BDP-a), što je bilo 9,5 milijardi NZD više nego u junu 2022. ali blizu projekcije od 71,4 milijarde NZD (18,0% BDP-a) utvrđene *budžetom za 2023.* (videti stranu 21).

Tabela 1 – Ključni finansijski rezultati

Godina zaključno sa 30. junom	Ostvareno 2023. mil. NZD	Ostvareno 2022. mil. NZD	Razlika mil. NZD	%	Projekcija		
					Budžet 2023. 2023. mil. NZD	Razlika mil. NZD	%
Ukupni prihodi	153.011	141.627	11.384	8,0	155.556	-2.545	-1,6
Ukupni rashodi	161.822	150.956	10.866	7,2	161.924	-102	-0,1 (0.1)
Operativni bilans ¹	5.321	-16.932	22.253	(131,4)	4.219	1.102	26,1
Ukupna neto vrednost	191.472	174.319	17.153	9,8	178.956	12.516	7,0
Ukupna aktiva	536.666	501.844	34.822	6,9	519.192	17.474	3,4
Ukupna pasiva	345.194	327.525	17.669	5,4	340.236	4.958	1,5
OBEHAL ¹	-9.446	-9.691	245	-2,5	-6.959	-2.487	35,7
Neto dug	71.367	61.850	9.517	15,4	70.957	410	0,6
% BDP-a²							
Ukupni prihodi	38,6	38,9	-0,3	39,5	-0,9		(0,9)
Ukupni rashodi	40,9	41,5	-0,6	41,1	-0,2		(0,2)
Operativni bilans	1,3	-4,7	6,0	1,1	0,2		0,2
Ukupna neto vrednost	48,4	47,9	0,5	45,4	3,0		3,0
Ukupna aktiva	135,6	138,0	-2,4	131,8	3,8		3,8
Ukupna pasiva	87,2	90,1	-2,9	86,4	0,8		0,8
OBEHAL	-2,4	-2,7	0,3	-1,8	-0,6		(0,6)
Neto dug	18,0	17,0	1,0	18,0	0,0		0,0

1 Isključujući manjinske udele u vlasništvu.

2 Stvarni BDP je ažuriran tako da odražava najskorije objavljene brojke – nominalni podaci o BDP-u mogu se naći u istorijskim vremenskim serijama na strani 181 (Izvor: Zavod za statistiku NZ).

Izvor: Ministarstvo finansija

Rezime finansijskih izveštaja (nastavak)

Ovaj komentar bi trebalo čitati uz revidirane finansijske izveštaje date na stranama od 44 do 166. Na Finansijske izveštaji Vlade dat je izveštaj revizora bez rezervi za godinu zaključno sa 30. junom 2023.

Fiskalnu godinu 2022-2023. obeležili su visoka inflacija i rastuće kamatne stope. Ti uslovi su doprineli određenom broju novih trendova u ključnim fiskalnim pokazateljima Vlade u poređenju sa prošlom godinom. Zaključno sa 30. junom 2023, godišnja procentualna promena Indeksa potrošačkih cena bila je 6,0%. To je podstaklo snažan rast zarada i privatnu potrošnju tokom čitave godine i dovelo do stabilnog rasta nominalne ekonomije, pri čemu se nominalni BDP povećao za 8,9%. Poreski prihodi su se povećali usled rasta ekonomije, ali nešto sporijim tempom, što odražava uticaj niže dobiti preduzeća. Inflacija je takođe doprinela povećanju troškova, a značajan deo paketa *budžeta iz 2022.* upotrebljen je za finansiranje cenovnih pritisaka i javnih politika usmerenih na podršku građanima Novog Zelanda usled sve većih troškova života (kao što je posebno davanje za troškove života).

Sa ciljem snižavanja stope inflacije, Centralna banka Novog Zelanda (Centralna banka) povećala je referentnu kamatnu stopu sa 2,5% u julu 2022. na 5,5% do juna 2023, što je dovelo do povećanja kamatnih stopa u celini. Uopšteno posmatrano, povećanje kamatnih stopa imalo je negativan uticaj na fiskalne rezultate Vlade, pri čemu je povećanje troškova finansiranja premašilo povećanje prihoda od kamata.

Fiskalna godina 2022/2023. takođe obuhvata period kada su ograničenja uvedena zbog kovida-19 uglavnom ukinuta i kada su značajne privremene mere podrške Vlade (primera radi, mehanizam naknade zarade i davanja za ekonomski oporavak) svedene na minimum u poređenju sa prethodnih nekoliko godina, što je za posledicu imalo smanjenje troškova. Ukidanje većine ograničenja uvedenih zbog kovida-19 takođe je značilo da se aktivnost u pojedinim sektorima (kao što je vazdušni saobraćaj) oporavila do nivoa zabeleženih pre izbijanja kovida 19, zbog čega su se povećali kako prihodi tako i rashodi. Međutim, vremenske nepogode Severnom ostrvu početkom kalendarske godine 2023. dovele su do nastanka određenih paušalnih troškova u fiskalnoj godini 2022/2023. To podrazumeva troškove za isplatu odštetnih zahteva po osnovu osiguranja, umanjenje vrednosti imovine i neposredne troškove reagovanja na ove nepogode.

Usled dejstva napred navedenih činilaca, ukupni državni prihodi od 153 milijarde NZD povećani su za 11,4 milijarde NZD a ukupni državni rashodi od 161,8 milijardi NZD bili su veći za 10,9 milijardi NZD u odnosu na fiskalnu godinu 2021/2022. Budući

da su i prihodi i rashodi porasli po sličnim stopama, deficit OBEGAL-a od 9,4 milijarde NZD za 2022/2023. u najvećoj meri je sličan kumulativnom deficitu iz prošle godine.

Slično tome, rezidualni gotovinski deficit od 25,6 milijardi NZD bio je suštinski sličan deficitu ostvarenom 2021/2022.

Finansiranje gotovinskog deficita u 2022/2023. doprinosi povećanju ne tog duga. Međutim, to je delimično kompenzovano boljim uslovima na tržištu investiranja tokom 2022/2023, što je dovelo do povećanja finansijske imovine. U celini posmatrano, neto dug 2022/2023. iznosio je 9,5 milijardi NZD više nego prethodne godine, što predstavlja povećanje sa 61,9 milijardi NZD (17,0% BDP-a) na 71,4 milijardi NZD (18,0% BDP-a).

Odmeravanje vrednosti aktive i pasive doprinelo je boljem rezultatu operativnog bilansa i poziciji neto vrednosti u poređenju sa prethodnom godinom. Povoljni uslovi na tržištu investiranja doveli su do povećanja vrednosti finansijskih instrumenata, prvenstveno onih koje drže fond NZS i Korporacija za naknadu štete od nesrećnih slučajeva (ACC). Vrednost obaveza Novozelandskog mehanizma za trgovanje emisijama (NZ ETS) smanjena je, što je dovelo do priznavanja dobiti po osnovu revalorizacije. U celini, neto dobit po osnovu revalorizacije priznata u operativnom bilansu iznosila je 14,7 milijardi NZD i predstavljala je ključni doprinos suficitu operativnog bilansa od 5,3 milijarde NZD, što je bolji rezultat nego prethodne godine.

Pozicija neto vrednosti Vlade povoljnija je za 17,2 milijarde NZD nego prethodne godine, prvenstveno usled suficita operativnog bilansa ostvarenog u 2022/2023. i dobiti po osnovu revalorizacije određene fizičke imovine Vlade. Povećanje vrednosti usled revalorizacije u najvećoj meri odražava veće materijalne troškove neophodne za zamenu postojeće imovine.

Većina ključnih fiskalnih pokazatelja Vlade zabeležila je lošije rezultate nego što je bilo predviđeno *budžetom za 2023.*

Ovi slabiji rezultati prvenstveno su posledica poreskih prihoda, čija je naplata bila niža od očekivane za 2,9 milijarde NZD, što je opet uglavnom rezultat neočekivano slabe naplate poreza na dobit pravnih lica i neto poreza na dohodak drugih lica, jer su oporeziva dobit odnosno dohodak za poresku godinu 2022. bili niži od onoga što je bilo predviđeno projekcijama u *budžetu za 2023.*

Rezultati se porede sa prethodnom godinom i projekcijama za godinu 2022/23:

- *Budžet za 2022.* je *Ekonomski i fiskalni izveštaj uz budžet za 2022.* objavljen u maju 2022, a
- *Budžet za 2023* je *Ekonomski i fiskalni izveštaj uz budžet za 2023.* objavljen u maju 2023.

Rezultati ostvareni na kraju godine u poređenju sa nerevidiranim rezultatima obuhvaćenim *Predizbornim izveštajem*

Predizborni ekonomski i fiskalni izveštaj (Predizborni izveštaj) objavljen je 12. septembra 2023. i sadržavao je nerevidirane rezultate za godinu zaključno sa 30. junom 2023. U ovom odeljku se porede rezultati na kraju godine sa nerevidiranim rezultatima objavljenim u *Predizbornom izveštaju*.

U celini, vrednosti većine finansijskih pokazatelja bile su slične nerevidiranim rezultatima predstavljenim u *Predizbornom izveštaju* (videti Tabelu 2), pri čemu se većina razlika odnosi na preklasifikaciju i završetak odmeravanja vrednosti. Priroda ovih promena je takva da one imaju minimalne implikacije po fiskalne izglede predstavljene u *Predizbornom izveštaju*.

Tabela 2– Rezultati zaključno sa 30. junom 2023. u poređenju sa *Predizbornim izveštajem*

Godina zaključno sa 30. junom	Ostvareno 2023. mil. NZD	Predizborni izveštaj 2023. mil. NZD	Razlika mil. NZD	%
Ukupni prihodi	153.011	152.474	537	0,4
Ukupni rashodi	161.822	161.873	-51	0,0
Operativni bilans ¹	5.321	5.086	235	4,6
Ukupna neto vrednost	191.472	191.437	35	0,0
Ukupna aktiva	536.666	536.187	479	0,1
Ukupna pasiva	345.194	344.750	444	0,1
OBEGAL ¹	-9.446	-10.034	588	-5,9
Neto dug	71.367	71.421	-54	-0,1

¹ Isključujući manjinske udele u vlasništvu.

Izvor: Ministarstvo finansija.

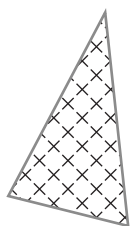
Ukupni prihodi bili su viši za 0,5 milijardi NZD od nerevidiranog rezultata, što u najvećoj meri odražava preklasifikaciju sa dobitaka po osnovu finansijskih instrumenata u prihode od kamate ostvarene kroz Program finansiranja za kreditiranje (FLP). To je doprinelo poboljšanju vrednosti OBEGAL-a, ali je imalo neutralan uticaj na operativni bilans.

Ukupni rashodi sniženi su za 0,1 milijardu NZD od nerevidiranog rezultata. Priznate su još 0,4 milijarde NZD rashoda kako bi se u obzir uzele retroaktivno isplaćene zarade po osnovu nedavnog sporazuma o povećanju zarada medicinskim sestrama od 31. jula 2023. Međutim, to je više nego kompenzovano storniranjem gubitaka po osnovu ispravke vrednosti i promenama amortizacije aktive u vlasništvu Železnice Novog Zelanda. Ova promena odražava činjenicu da se za određenu imovinu sada smatra da je u vlasništvu prvenstveno radi obavljanja delatnosti od javnog interesa a ne isključivo radi generisanja gotovine, čime je izmenjen pristup odmeravanju vrednosti za potrebe finansijskog izveštavanja države ove godine.

Usled promena ukupnih prihoda i ukupnih rashoda, deficit OBEGAL-a bio je za 0,6 milijardi NZD manji od nerevidiranog rezultata. Kao što je napred već pomenuto, dobit po osnovu finansijskih instrumenata smanjena je, pa stoga operativni bilans u najvećoj meri odgovara nerevidiranom rezultatu.

Iako je ukupna neto vrednost bila približna nerevidiranom rezultatu, i ukupna aktiva i ukupna pasiva bile su veće u sličnom iznosu. Promene ukupne aktive prvenstveno se odnose na odmeravanje vrednosti fizičke imovine, dok promene ukupne pasive uglavnom odražavaju rezervisanje po osnovu retroaktivne isplate uvećanja zarade medicinskih sestara.

Nije došlo do značajnijih promena neto duga.



PRILOG 4. ŠVAJCARSKA: FINANSIJSKI IZVEŠTAJI DRŽAVE ZA 2023.^{51,52}

BILANS USPEHA

U mil. CHF	Fin. izv. 2022.	Budžet 2023.	Fin. izv. 2023.	Δ 2022.-23.	
				U apsolutnom iznosu	%
Tekući prihodi	74.766	80.309	78.605	3.840	5,1
Poreski prihodi	69.493	74.970	74.784	5.291	7,6
Direktni savezni porez naplaćen od fizičkih lica	12.532	13.306	13.344	812	6,5
Direktni savezni porez naplaćen od pravnih lica	12.249	13.835	14.491	2.242	18,3
Porez po odbitku	3.888	6.675	6.445	2.557	65,8
Porez na prenos apsolutnih prava	2.483	2.375	2.181	-302	-12,2
Porez na dodatu vrednost	24.588	25.410	25.148	559	2,3
Ostali porezi na potrošnju	8.207	8.077	7.992	-214	-2,6
Razni prihodi od poreza	5.546	5.292	5.183	-363	-6,6
Neporeski prihodi	5.272	5.339	3.821	-1.451	-27,5
Tantijeme i koncesije	2.393	2.350	374	-2.020	-84,4
Drugi prihodi	2.521	2.589	2.818	297	11,8
Prihodi od finansiranja	358	400	630	272	75,9
Tekući rashodi	75.072	76.629	75.203	131	0,2
Operativni rashodi	12.009	11.626	11.529	-480	-4,0
Rashodi za zaposlene	6.107	6.379	6.234	127	2,1
Opšti, administrativni i operativni rashodi	4.970	4.443	4.353	-618	-12,4
Rashodi za odbranu	932	804	943	10	1,1
Rashodi po osnovu transfera	62.057	63.993	62.379	322	0,5
Depoziti u fondovima posebne namene i posebno finansiranje	7.614	8.034	7.438	-176	-2,3
Dotacije sopstvenim institucijama	3.920	3.926	4.042	122	3,1
Dotacije organizacijama socijalnog osiguranja	19.332	18.426	18.422	-910	-4,7
Dotacije kantonima i opštinama	23.025	25.088	24.340	1.315	5,7
Dotacije trećim licima	8.166	8.519	8.138	-28	-0,3
Rashodi od finansiranja	1.006	1.010	1.295	289	28,7
Samofinansiranje	-307	3.681	3.402	3.708	/
Depres. i amort., materijalna/nematerijalna stalna sredstva	-2.946	-3.123	-3.002	-57	-1,9
Depresijacija investicionih doprinosa	-1.188	-1.432	-1.229	-40	-3,4
Druge promene odmeravanja vrednosti admin. sredstava	-694	-210	-704	-9	-1,4
Rezultat od finansijskih udela	1.516	1.423	2.410	894	59,0
Suficit/deficit godine	-3.619	339	877	4.496	124,2

Podaci za 2022, kao i struktura i prezentacija, korigovani su (videti odeljak B 72, Promene u finansijskim izveštajima za 2023)

⁵¹ U Finansijskim izveštajima države konsoliduju se ministarstva i decentralizovani entiteti, ali ne i DP. Finansijski izveštaji države odgovaraju državnom budžetu. Konsolidovani finansijski izveštaji se takođe izrađuju i u njima se dodatno konsoliduju DP i za njih ne postoji odgovarajući budžet, pošto DP nisu obuhvaćena državnim budžetom.

⁵² Izvor: <https://www.efv.admin.ch/efv/en/home/finanzberichterstattung/finanzberichte/staatsrechnung.html>

BILANS STANJA

U mil. CHF	01.01.2022.	31.12.2022.	31.12.2023.	Δ 2022.–23.	Napomene
Aktiva	181.781	188.700	190.187	1.487	
Neadministrativna sredstva	40.955	45.504	44.564	-940	
Likvidna sredstva	12.973	15.615	16.791	1.177	-
Potraživanja	10.746	10.557	11.615	1.058	-
Aktivna vremenska razgraničenja	3.784	4.231	4.141	-90	-
Finansijske investicije	13.453	15.101	12.017	-3.084	-
Administrativna sredstva	140.825	143.196	145.623	2.427	
Zalihe i avansi	4.425	4.264	3.764	-500	-
Stalna materijalna sredstva	60.893	61.635	62.853	1.218	-
Stalna nematerijalna sredstva	431	564	677	113	-
Kredit	5.574	5.523	5.627	105	-
Finansijski udeli	69.503	71.211	72.701	1.491	-
Pasiva i kapital	181.781	188.700	190.187	1.487	
Pasiva	175.888	184.510	186.251	1.742	
Tekuće obaveze	18.558	19.235	21.223	1.988	-
Pasivna vremenska razgraničenja	12.796	8.511	7.587	-924	-
Finansijske obaveze	92.736	104.469	106.869	2.400	-
Fondovi ograničene namene u obavezama	9.285	10.832	11.207	375	-
Obaveze po osnovu penzija zaposlenih	3.475	2.139	2.767	628	-
Rezervisanja	39.038	39.323	36.598	-2.725	-
Neto aktiva/kapital	5.893	4.191	3.936	-255	
Fondovi ograničene namene u neto aktivi/kapitalu	6.523	6.582	6.601	20	-
Rezerve iz globalnog budžeta	446	710	621	-88	-
Kumulativni deficit	-1.076	-3.101	-3.287	-186	

Podaci za 2022. su korigovani (videti odeljak B 72, Promene u finansijskim izveštajima za 2023)

IZVEŠTAJ O TOKOVIMA GOTOVINE

U mil. CHF	Fin. izv. 2022.	Fin. izv. 2023.	U apsolutnom iznosu
Ukupni tokovi gotovine	2.642	1.177	-1.465
Tokovi gotovine iz aktivnosti poslovanja	-3.716	-733	2.982
Suficit/deficit godine	-3.619	877	4.496
Depresijacija, amortizacija i ispravke vrednosti	2.946	3.002	57
Rezultat od finansijskih udela (metod kapitala)	-1.516	-2.410	-894
Dobit od otuđenja dugoročne aktive	-6	-12	-6
Neto povećanje/smanjenje rezervacija	285	-2.725	-3.010
Druge negotovinske transakcije	1.899	-61	-1.960
Promena neto obrtnih sredstava	-3.705	595	4.300
Povećanje/smanjenje potraživanja	189	-1.058	-1.247
Povećanje/smanjenje aktivnih vremenskih ograničenja	-447	90	538
Povećanje/smanjenje zaliha	161	500	338
Povećanje/smanjenje tekućih obaveza	677	1.988	1.311
Povećanje/smanjenje pasivnih vremenskih ograničenja	-4.284	-924	3.360
Tokovi gotovine iz aktivnosti finansiranja	-4.550	253	4.803
Kupovina materijalnih i nematerijalnih stalnih sredstava	-3.865	-4.265	-400
Otuđenje materijalnih i nematerijalnih stalnih sredstava	75	23	-53
Investicije u kredite/finansijske udele (admin. sredstva)	-143	-139	4
Prodaja kredita/finansijskih udela (admin. sredstva)	105	147	42
Investicije u neadministrativna sredstva	-7.431	-7.581	-150
Prodaja neadministrativnih sredstava	5.784	10.646	4.862
Prilivi od kamata i dividendi	925	1.423	497
Tokovi gotovine iz aktivnosti finansiranja	10.908	1.657	-9.251
Povećanje kratkoročnih finansijskih	48.622	60.234	11.613
Otuđenje kratkoročnih finansijskih obaveza	-43.857	-65.706	-21.849
Dodatne dugoročne finansijske obaveze	13.219	14.669	1.450
Otuđenje dugoročnih finansijskih obaveza	-5.687	-6.127	-440
Izdaci za kamate	-1.389	-1.415	-25

IZVEŠTAJ O RASPOLOŽIVOJ GOTOVINI

U mil. CHF	Fin. izv. 2022.	Fin. izv. 2023.	U apsolutnom iznosu
Gotovina na dan 01.01.	12.973	15.615	2.642
Povećanje (+) / smanjenje (-)	2.642	1.177	-1.465
Gotovina na dan 31.12.	15.615	16.791	1.177

Prezentacija i struktura su korigovani (videti odeljak B 72, Promene u finansijskim izveštajima za 2023)

IZVEŠTAJ O INVESTICIJAMA

U mil. CHF	Fin. izv. 2022.	Budžet 2023.	Fin. izv. 2023.	Δ 2022.-23.	
				U apsolutnom iznosu	%
Prilivi po osnovu investicija	882	1.038	1.002	119	13,5
Dividende	633	833	832	200	31,6
Otplata kredita	105	152	147	42	40,1
Drugi prilivi po osnovu investicija	145	53	22	-123	-84,6
Rashodi po osnovu investicija	5.825	9.544	5.835	10	0,2
Objekti	861	898	829	-32	-3,8
Nekretnine, postrojenja i oprema	123	135	253	130	106,1
Zalihe	673	105	232	-441	-65,5
Autoputevi	2.012	1.772	2.067	55	2,7
Vojna oprema	771	950	1.026	255	33,0
Stalna nematerijalna sredstva	52	38	57	6	10,8
Kredit	62	4.143	68	6	9,4
Finansijski udeli	81	71	71	-10	-12,2
Investicije iz sopstvenih sredstava	1.189	1.432	1.231	41	3,5
Neto investicije	-4.943	-8.506	-4.833	110	2,2

Prezentacija i struktura su korigovani (videti deo 72, Izmene u finansijskim izveštajima za 2023)

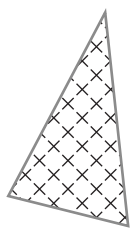
IZVEŠTAJ O PROMENAMA NA KAPITALU

U mil. CHF	Posebno finansiranje 1	Fondovi posebne namene 2	Ostali fondovi ograničene namene 3	Fondovi ograničene namene 4=1+2+3	Globalne proračunske rezerve 5	Akumulirani deficit/ suficit 6	Ukupna neto aktiva/ kapital 7=4+5+6
Stanje na dan 01.01.2022.	5.055	1.437	30	6.523	446	-841	6.127
Promene računovodstvenih standarda/revalorizacija	-	-	-	-	-	-235	-235
Revalorizovano na dan 01.01.2022.	5.055	1.437	30	6.523	446	-1.076	5.893
Rezultat fondova posebne namene	-	33	-	33	-	1	34
Promene u ostalim fondovima ograničene namene	-	-	-1	-1	-	-	-1
Revalorizacija davanja po osnovu penzija zaposlenih	-	-	-	-	-	1.386	1.386
Učešće kapitalnih transakcija sa udelima u kapitalu	-	-	-	-	-	738	738
Transakcije hedžinga	-	-	-	-	-	-239	-239
Ukupno stavke priznate pod neto aktivom/kapitalom	-	33	-1	31	-	1.886	1.917
Revalorizovani suficit/deficit godine	-	-	-	-	-	-3.619	-3.619
Ukupno priznata dobit i gubitak	-	33	-1	31	-	-1.733	-1.702
Transferi unosa u neto aktivu/kapital	28	-	-	28	264	-292	-
Promene delokruga konsolidacije	-	-	-	-	-	-	-
Revalorizovano na dan 31.12.2022.	5.083	1.470	28	6.582	710	-3.101	4.191
Promene računovodstvenih standarda/revalorizacija	-5	35	-	30	-	21	51
Revalorizovano na dan 01.01.2023.	5.078	1.505	28	6.612	710	-3.080	4.242
Rezultat fondova posebne namene	-	8	-	8	-	1	10
Promene u ostalim fondovima ograničene namene	-	-	-6	-6	-	-	-6
Revalorizacija davanja po osnovu penzija zaposlenih	-	-	-	-	-	-661	-661
Učešće kapitalnih transakcija sa udelima u kapitalu	-	-	-	-	-	-82	-82
Transakcije hedžinga	-	-	-	-	-	-444	-444
Ukupno stavke priznate pod neto aktivom/kapitalom	-	8	-6	2	-	-1.185	-1.183
Suficit/deficit godine	-	-	-	-	-	877	877
Ukupno priznata dobit i gubitak	-	8	-6	2	-	-308	-306
Transferi unosa u neto aktivu/kapital	-13	-	-	-13	-88	101	-
Promene delokruga konsolidacije	-	-	-	-	-	-	-
Stanje na dan 31.12.2023.	5.066	1.513	22	6.601	621	-3.287	3.936

Podaci za 2022. su korigovani (videti deo B 72, Izmene u finansijskim izveštajima za 2023)

IZVEŠTAJ O PROMENAMA NA KAPITALU

U Izveštaju o promenama na kapitalu prikazuje se koje transakcije su dovele do promene u predmetnoj stavci kapitala. Konkretnije, u njemu se ukazuje na rashodne i prihodne stavke koje su direktno priznate u neto aktivu/kapitalu umesto u bilansu uspeha i uticaj promene rezervi i sredstava ograničene namene na neto aktivu/kapital.



PRILOG 5. PRIMER IZVEŠTAVANJA O DRŽAVNIM PREDUZEĆIMA NOVOG ZELANDA⁵³

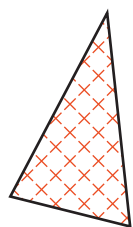
Finansijske informacije o prihodima, rashodima, aktivima, pasivama i kapitalu segmenta preduzeća u vlasništvu države uključene su u konsolidovane finansijske

izveštaje države sa stanjem na dan 30. juna 2023. uz poređenja sa prethodnim godinama na stranama 176 i 177.

	30. jun 2023.				30. jun 2022.			
	Prihodi (isklj. dobitke)	Rashodi (isklj. gubitke)	Operativni bilans	Isplata dividendi	Prihodi (isklj. dobitke)	Rashodi (isklj. gubitke)	Operativni bilans	Isplata dividendi
	mil. NZD	mil. NZD	mil. NZD	mil. NZD	mil. NZD	mil. NZD	mil. NZD	mil. NZD
Preduzeća u vlasništvu države								
Airways Corporation of New Zealand Limited	226	220	7	-	144	178	-34	-
AsureQuality Limited	233	231	4	4	213	206	7	12
Landcorp Farming Limited	259	259	-3	5	275	247	51	5
New Zealand Post Limited	1.200	1.245	48	717	1.095	1.082	107	-
KiwiRail Holdings Limited	1.629	1.167	455	-	1.333	1.075	251	-
Transpower New Zealand Limited	921	786	130	120	890	737	171	120
Kordia Group Limited	151	144	7	2	137	127	-2	-
Kiwi Group Holdings Limited	548	431	121	-	1.054	931	182	98
New Zealand Railways Corporation	-	-	-	-	-	-	-	-
Druga preduzeća u vlasništvu države	125	117	8	2	109	103	4	1
Ukupno preduzeća u vlasništvu države	5.292	4.600	777	850	5.250	4.686	737	236
Air New Zealand Limited	6.426	5.933	788	-	2.779	2.469	283	-
Genesis Energy Limited	2.358	2.261	166	186	2.851	2.761	218	183
Meridian Energy Limited	3.234	2.794	81	453	3.912	3.728	657	437
Mercury NZ Limited	2.724	2.401	131	286	2.192	2.002	470	248
Umanjenje za manjinske udele	-	-	-566	-500	-	-	-792	-423
Ukupno preduzeća u mešovitom vlasništvu	14.742	13.389	600	425	11.734	10.960	836	445
Eliminacije unutar segmenta	-257	-147	-101	-	-259	-587	199	-
Ukupno segment preduzeća u vlasništvu države	19.777	17.842	1.276	1.275	16.725	15.059	1.772	681

⁵³ Izvor: www.treasury.govt.nz/sites/default/files/2023-10/fsgnz-2023.pdf, strane 176 i 177.

	30. jun 2023.						30. jun 2022.
	Kupovina nekretnina, postrojenja i opreme	Ukupno nekretnine, postrojenja i oprema	Ukupna sredstva	Zaduživanje	Ukupne obaveze	Kapital	Kapital
	mil. NZD	mil. NZD	mil. NZD	mil. NZD	mil. NZD	mil. NZD	mil. NZD
Preduzeća u vlasništvu države							
Airways Corporation of New Zealand Limited	35	169	320	58	103	217	196
AsureQuality Limited	8	56	158	25	58	100	100
Landcorp Farming Limited	46	1.596	2.100	263	297	1.803	1.831
New Zealand Post Limited	62	239	1.040	60	320	720	1.485
KiwiRail Holdings Limited	1.221	16.244	17.187	31	545	16.642	13.478
Transpower New Zealand Limited	350	4.787	6.067	3.510	4.479	1.588	1.597
Kordia Group Limited	15	56	119	28	57	62	58
Kiwi Group Holdings Limited	-	-	-	-	-	-	2.246
New Zealand Railways Corporation	12	4.261	4.263	-	-	4.263	4.311
Druga preduzeća u vlasništvu države	5	22	85	11	30	55	49
Ukupno preduzeća u vlasništvu države	1.754	27.430	31.339	3.986	5.889	25.450	25.351
Air New Zealand Limited	539	5.353	9.595	2.793	6.352	3.243	2.432
Genesis Energy Limited	77	3.743	4.974	1.365	2.567	2.407	2.377
Meridian Energy Limited	316	8.950	9.967	1.424	4.010	5.957	5.508
Mercury NZ Limited	250	8.008	9.313	2.245	4.465	4.848	4.767
Ukupno preduzeća u mešovitom vlasništvu	1.182	26.054	33.849	7.827	17.394	16.455	15.084
Eliminacije unutar segmenta	2	-170	-290	-142	-188	-102	-2.437
Ukupno segment preduzeća u vlasništvu države	2.938	53.314	64.898	11.671	23.095	41.803	37.998



LITERATURA

ACCA

- ▶ **Is cash still king – Maximising the benefits of accrual information in the public sector**
https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/professional-insights/Is_cash_still_king/pi-IPSAS-is-cash-still-king v5.pdf
- ▶ **The Benefits of Accrual**
<https://www.accaglobal.com/gb/en/member/discover/cpd-articles/financial-management/cashking-cpdapr200.html>
- ▶ **Sustainability Reporting Hub**
<https://www.accaglobal.com/uk/en/professional-insights/global-profession/sustainability-reporting.html>
- ▶ **Risk Culture: A Special Report on China's State-Owned Enterprises, 2023.**
https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/professional-insights/riskculture/PI-RISK-CULTURE-CHINA v8.pdf

CIPFA

- ▶ **Public Financial Management – a whole system approach 2010.**
https://www.cipfa.org/-/media/files/publications/pfm_wsa_vol1.pdf
- ▶ **Pathways to Accrual, 2017.**
https://pathways.ifac.org/standards/pathways/2021?section=MASTER_27#_Toc96512584
- ▶ **CIPFA and the International Integrated Reporting Council *Integrated thinking and reporting: Focusing on value creation in the public sector, septembar 2016.***
https://integratedreporting.ifrs.org/wp-content/uploads/2016/09/Focusing-on-value-creation-in-the-public-sector_vFINAL.pdf

CIMA

- ▶ **Integrated Reporting in the Public Sector, 2016.**
<https://integratedreporting.ifrs.org/wp-content/uploads/2016/09/IR-in-the-Public-Sector-CIMACGMA.pdf>

ICAEW

- ▶ **Building Blocks to Better PFM – A cash to accruals accounting toolkit, 2017.**
<https://www.icaew.com/about-icaew/regulation-and-the-public-interest/policy/better-government-series/building-blocks-to-better-pfm>
- ▶ **Managing the Public Balance Sheet, 2016.**
<https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/about-icaew/what-we-do/policy/public-finances/managing-the-public-balance-sheet.ashx>

IFAC

- ▶ **Pathways to Accrual – Wider Reform Context**
https://pathways.ifac.org/standards/pathways/2021?section=MASTER_3#_Toc96512532
- ▶ **Public Sector needs to prepare for sustainability reporting and assurance challenge**
<https://www.ifac.org/news-events/2023-10/public-sector-needs-prepare-sustainability-reporting-and-assurance-challenge>
- ▶ **Public Sector Financial Management Transparency and Accountability: the use of International Public Sector Accounting Standards (mart 2012.)**
<https://www.ifac.org/knowledge-gateway/public-sector/publications/public-sector-financial-management-transparency-and-accountability-use-international-public-sector>

IIRC

- ▶ **Integrated Reporting, 2013.**
<https://integratedreporting.ifrs.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf>

Međunarodni monetarni fond

- ▶ **Transforming Public Finance Through Gov Tech, 2023.**
<https://www.elibrary.imf.org/view/journals/006/2023/004/006.2023.issue-004-en.xml>
- ▶ **Transition to Accrual Accounting**
<https://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2009/tnm0902.pdf>

Financial Times

- ▶ **The International Monetary Fund has warned the UK that it should, September 28, 2022.**
<https://www.ftadviser.com/investments/2022/09/28/imf-warns-uk-over-mini-budget-tax-cuts/>
- ▶ **UK government's plan is both bad economics and a lost opportunity, September 29, 2022.**
<https://www.ft.com/content/e77e8669-d4e4-4bc3-8193-b9dfd571b3f9>

OECD

- ▶ **Digital Government Strategy**
<https://www.oecd.org/gov/digital-government/>
- ▶ **Green Budgeting**
<https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/green-budgeting.html>
- ▶ **OECD Green Budgeting Framework**
[https://one.oecd.org/document/GOV/SBO\(2024\)2/en/pdf](https://one.oecd.org/document/GOV/SBO(2024)2/en/pdf)
- ▶ **Balancing Commercial and Non-Commercial Priorities of State-Owned Enterprises, 2013.**
https://www.oecd-ilibrary.org/governance/balancing-commercial-and-non-commercial-priorities-of-state-owned-enterprises_5k4dkhzt9r-en
- ▶ **OECD Guidelines on Corporate Governance of State-Owned Enterprises, oktobar 2024.**
<https://doi.org/10.1787/18a24f43-en>

Ministarstvo finansija UK

- ▶ ***The Balance Sheet Review – improving public sector balance sheet management, novembar 2020.***
https://assets.publishing.service.gov.uk/media/5fbd02dfe90e077ee6d17a26/The_Balance_Sheet_Review_report____.pdf

UN Women

- ▶ **Gender Responsive Budgeting: Analysis of Budget Programmes from Gender Perspective**
<https://eca.unwomen.org/en/digital-library/publications/2016/05/gender-responsive-budgeting--analysis-of-budget-programmes-from-gender-perspective>

Program PULSAR Svetske banke

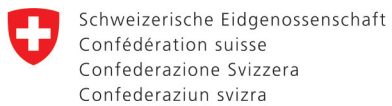
- ▶ **Predložak dobre prakse: Izrade plana reformi računovodstva u javnom sektoru, 2018.**
<https://cfrr.worldbank.org/publications/roadmap-public-sector-accounting-reform-good-practice-template>
- ▶ **Benefits of Public Sector Accrual Accounting, 2019.**
https://cfrr.worldbank.org/sites/default/files/2019-11/PULSAR_Accrual_Accounting_Brochure.pdf
- ▶ **Prednosti obračunskog računovodstva u javnom sektoru, 2022.**
<https://cfrr.worldbank.org/publications/benefits-accrual-accounting-public-sector>
- ▶ **Public Sector Accounting Assessment (PULSE) Framework Handbook, 2024.**
<https://cfrr.worldbank.org/publications/public-sector-accounting-assessment-pulse-framework-handbook>
- ▶ **Vodič za iznošenje podataka kroz priču u javnom sektoru, 2022.**
<https://cfrr.worldbank.org/publications/data-guide>
- ▶ **Konsolidacija finansijskih izvještaja na različitim razinama države, 2022.**
<https://cfrr.worldbank.org/publications/consolidation-financial-statements-different-levels-government>
- ▶ **Prva primjena IPSAS-a temeljenih na obračunskoj osnovi, 2021.**
<https://cfrr.worldbank.org/publications/first-time-adoption-accrual-basis-ipsas>
- ▶ **PULSAR – Pokretači reformi računovodstva u javnom sektoru, 2021.**
<https://cfrr.worldbank.org/publications/pulsar-drivers-public-sector-accounting-reforms>
- ▶ **Internet stranica o tehnološkim rešenjima u javnoj upravi – *What's new in GovTech***
<https://www.worldbank.org/en/programs/govtech>
- ▶ **Internet stranica PEFA – Supplementary Framework for assessing Gender Responsive PFM**
<https://www.pefa.org/gender>

PROGRAM PULSAR

VODE



SUFINANCIRAJU



Swiss Confederation

Federal Department of Economic Affairs,
Education and Research EAER
State Secretariat for Economic Affairs SECO

