



## KONCEPTUALNI OKVIR

# RAZVOJ NACIONALNOG SISTEMA ZA RAČUNOVODSTVO I FINANSIJSKO IZVEŠTAVANJE U JAVNOM SEKTORU U SKLADU SA STANDARDIMA IPSAS ISKUSTVO RUSIJE

*Zamenica rukovodioca*

*Odeljenje za budžetsku politiku*

*Ministarstvo finansija Rusije*

*Sivets Svetlana*

*Tbilisi*

**PEMPAL**

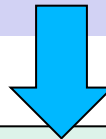
*februar 2014.*

## **Konceptualni pristupi standardizaciji računovodstva i finansijskog izveštavanja u okviru reforme javnih finansija**

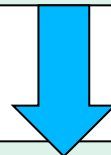
### *Metodološki okvir za standardizaciju računovodstva i finansijskog izveštavanja*

- *Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor  
(IPSAS)*
- *MMF-ov Priručnik o vladinoj finansijskoj statistici  
(GFS)*

## Smer reforme



**Poboljšanje sistema nacionalnih standarda za računovodstvo i finansijsko izveštavanje**



**Povećanje efikasnosti upravljanja javnim finansijama na državnom i lokalnom (opštinskom) nivou**



**Prikupljanje i prikazivanje finansijskih informacija koje su relevantnije i pouzdanije od dosadašnjih informacija**

# CILJEVI I ZADACI PRILAGOĐAVANJA STANDARDA IPSAS u okviru reforme usmerene ka povećanju efikasnosti i delotvornosti javnih finansija

GLAVNI CILJEVI REFORME	ZADACI REFORME
<p>OBEZBEĐIVANJE OTVORENOSTI SISTEMA</p> <p>POVEĆANJE ODGOVORNOSTI I TRANSPARENTNOSTI</p> <p>POVEĆANJE KVALITETA UPRAVLJANJA JAVNIM FINANSIJAMA</p> <p>POVEĆANJE STEPENA POVERENJA DRUŠTVA U AKTIVNOSTI DRŽAVE</p> <p>OLAKŠAVANJE NAPORA ZA POBOLJŠANJE INVESTICIONE KLIME I INTEGRISANJE U GLOBALNU EKONOMIJU</p>	<p>POSTAVLJANJE IZVEŠTAJA SUBJEKATA JAVNOG SEKTORA NA INTERNETU KAKO BI BILI DOSTUPNI SVIM ZAINTERESOVANIM LICIMA</p> <p>IZVEŠTAJI SADRŽE UPOREDIVE INFORMACIJE I ANALIZU KOJA POKRIVA PERIOD IZVEŠTAVANJA I PRETHODNU GODINU (OBAVEZAN MINIMUM)</p> <p>IZVEŠTAJI SADRŽE ANALIZU KRATKOROČNIH I DUGOROČNIH STAVKI I NAJVAŽNIJE FAKTORE KOJI UTIČU NA PROMENU STAVKI</p> <p>POVEZIVANJE RAČUNOVODSTVA I FINANSIJSKOG IZVEŠTAVANJA SA PLANIRANJEM I PROJEKTOVANJEM BUDŽETA</p> <p>IZVEŠTAVANJE JE USKLAĐENO SA NACIONALNIM IZVEŠTAJIMA O JAVNIM FINANSIJAMA DOK SE INFORMACIJE SE PRIKAZUJU PREMA GFS-u</p> <p>STVOREN JE OSNOV ZA POBOLJŠANJE UPRAVLJANJA JAVNIM RESURSIMA, PREKO FINANSIJSKOG UPRAVLJANJA (LIKVIDNOST RAČUNA) I UPRAVLJANJA PRIHODIMA OD NEFINANSIJSKIH SREDSTAVA (IMOVINA), UKLJUČUJUĆI STVARANJE I DISTRIBUCIJU DRUŠTVENIH DOBARA.</p>

KORISNICI USLUGA, PRUŽAOCI USLUGA, INVESTITORI, FINANSIJSKI ANALITIČARI, MEDIJI, STATISTIKA, VLADA, RESORNA MINISTARSTVA

NAMENJENI SU ZADOVOLJAVANJU POTREBA KORISNIKA KOJI NISU U MOGUĆNOSTI DA ZAHTEVAJU IZVEŠTAJE PRILAGOĐENE NJIHOVIM POJEDINAČNIM INFORMACIONIM POTREBAMA

KORISNICIMA USLUGA I SOCIJALNIH GARANCIJA

KAO I PRUŽAOCIMA USLUGA I GARANCIJA

IZVEŠTAJI  
OPŠTE  
NAMENE

IZVEŠTAJI  
POSEBNE NAMENE

IZVEŠTAJI

NAMENJENI SU ZADOVOLJAVANJU POSEBNIH INFORMACIONIH POTREBA NA ZAHTEV VLASNIKA ILI NJEGOVOG PREDSTAVNIKA: VLADE, FINANSIJSKOG KONTROLNOG TELA OSNIVAČA, REVIZORA, INVESTITORA (DONATORA)

## ANALIZA INFORMACIONIH POTREBA KORISNIKA FINANSIJSKIH IZVEŠTAJA JAVNOG SEKTORA

GRUPE KORISNIKA	CILJEVI REFORME I POTREBE GRUPA KORISNIKA
<p><b>ŠIRA JAVNOST:</b> PORESKI OBVEZNICI, KORISNICI USLUGA, DOBAVLJAČI I POVERIOCI, INVESTITORI, ZAJMOPRIMAOCI, ZAPOSLENI</p>	<p>1. <i>SISTEM RAČUNOVODSTVA I IZVEŠTAVANJA PREMA STANDARDIMA IPSAS OMOGUĆAVA SASTAVLJANJE IZVEŠTAJA OPŠTE NAMENE KOJI SU NAMENJENI ZADOVOLJAVANJU POTREBA GRUPA KORISNIKA</i></p>
<p><b>RUKOVODSTVA OSNIVAČKIH SUBJEKATA, RUKOVODSTVA SUBJEKATA, ZAKONODAVAC</b></p>	<p>2. <i>PRIMENA STANDARDA PRILIKOM UTVRĐIVANJA SADRŽAJA INFORMACIJA NA ZAHTEV ČLANOVA DATE GRUPE MOŽE ZNAČAJNO DA DOPRINESE KVALITETU INFORMACIJA O SREDSTVIMA, OBAVEZAMA, NETO SREDSTVIMA, PRIHODIMA I RASHODIMA, KAO I UČINKU</i></p>
<p><b>STRANI KORISNICI:</b> UKLJUČUJUĆI POVERIOCE, INVESTITORE, ZAJMOPRIMOCE, MEĐUNARODNE ORGANIZACIJE</p>	<p>3. <i>PRIMENA STANDARDA ĆE OMOGUĆITI ZNAČAJNO POBOLJŠANJE KVALITETA INFORMACIJA I OBEZBEDITI UPOREDIVOST ZA POTREBE ANALIZE RAZLIČITIH ZEMALJA.</i></p> <p><i>MEĐUTIM, TAKVA ANALIZA NIJE GLAVNI CILJ REFORME POSTOJEĆE NACIONALNE PRAKSE</i></p>

## ANALIZA USKLAĐENOSTI NACIONALNOG RAČUNOVODSTVENOG SISTEMA SA STANDARDIMA IPSAS

REZULTAT	ANALIZIRANE STAVKE NACIONALNOG RAČUNOVODSTVENOG SISTEMA I METODOLOGIJE IZVEŠTAVANJA
<b>1. NIJE USKLAĐENO</b>	❖ OSNOVNA RAČUNOVODSTVENA NAČELA (POLAZNE PREMISE)
<b>2. DELIMIČNO USKLAĐENO</b>	❖ OSNOVNI SETOVI OBRAZACA ZA IZVEŠTAVANJE: <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 2.1. <i>Izveštavanje za opštu namenu;</i></li> <li>➤ 2.2. <i>Izveštavanje za posebnu namenu:</i> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ statistički;</li> <li>✓ računovodstveni (finansijski);</li> <li>✓ posebni (za vladu i parlament).</li> </ul> </li> </ul>
<b>3. U POTPUNOSTI USKLAĐENO, (PREMA OSNOVNIM INDIKATORIMA - ZAHTEVIMA)</b>	❖ RAČUNOVODSTVENA NAČELA ❖ RAČUNOVODSTVENA PRAVILA ❖ ZAHTEVI ZA OBELODANJIVANJEM INFORMACIJA IZ IZVEŠTAJA

## RAZLIČITE OPCIJE ZA REFORMU NACIONALNOG RAČUNOVODSTVENOG SISTEMA

USKLAĐENOST SA NAČELIMA I SETOM OBRAZACA	USKLAĐENOST SA NAČELIMA, SETOM OBRAZACA, RAČUNOVODSTVENIM PRAVILIMA I OBELODANJIVANJE U SVRHU SPROVOĐENJA REFORME	PUNA USKLAĐENOST SA STANDARDIMA  IPSAS
<b>KORISTI I PREDNOSTI</b>		
Minimalni troškovi	Razvoj sistema računovodstva i finansijskog izveštavanja na osnovu standarda IPSAS bez značajnih izmena postojeće nacionalne prakse	Razvoj sistema računovodstva i finansijskog izveštavanja na osnovu standarda IPSAS Uporedivost sa drugim zemljama primenom standarda IPSAS
<i>Kad prednosti prelaska na standarde IPSAS nisu očigledne već samo deklarativne</i>	<i>Najizbalansiranija i najrazumnija opcija sa stanovišta efikasnosti troškova</i>	<i>Kada se želi postići ubrzana integracija nacionalnih finansija u globalnu ekonomiju</i>



## RAZLIČITE OPCIJE ZA REFORMU NACIONALNOG RAČUNOVODSTVENOG SISTEMA

USKLAĐENOST SA NAČELIMA I SETOM OBRAZACA	USKLAĐENOST SA NAČELIMA, SETOM OBRAZACA, RAČUNOVODSTVENIM PRAVILIMA I OBELODANJIVANJE U SVRHU SPROVOĐENJA REFORME	PUNA USKLAĐENOST SA STANDARDIMA  IPSAS
<b>GLAVNI NEDOSTACI I RIZICI</b>		
Kada IPSAS suštinski ne odgovara proklamovanim ciljevima reforme (t.j. odgovara samo formalno). <b>Važno!!!</b> Može se primeniti kao prvi korak – deklarativno, kako bi se olakšao prelazak na drugu opciju.	Značajni troškovi (u poređenju sa koristima) u početnim fazama.  <b>Važno!!!</b> Neophodna je podrška vlade kao glavnog korisnika izveštaja.	Značajni troškovi na dugi rok, nedostatak kadrova i drugih resursa u računovodstvenim subjektima i korisnicima izveštaja.  <b>Važno!!!</b> Uglavnom se koristi u zemljama u razvoju uz postojeći računovodstveni sistem i sistem za finansijsku analizu.

## KORELACIJA IZMEĐU NACIONALNOG RAČUNOVODSTVENOG SISTEMA I PLANIRANJA BUDŽETA

Kriterijumi merenja (benchmarking)	Izveštavanje i računovodstvo	Planiranje budžeta
<b>INTERESI I CILJEVI</b>	<i>Prošlost povezana sa sadašnjošću i budućnošću</i>	<i>Budućnost, imajući u vidu ograničenja u prošlosti i postojeća ograničenja</i>
<b>KARAKTER</b>	<i>Podaci o ekonomskim aktivnostima</i>	<i>Vrednovanje podataka i indikatori</i>
<b>KONCEPTUALNI MODEL</b>	<i>Sredstva – obaveze = neto sredstva</i>	<i>Prihodi – rashodi = dobit/gubitak</i>
<b>RAČUNOVODSTVENI SISTEM</b>	<i>Dvostruki unos</i>	<i>Jedan unos</i>
<b>METOD VREDNOVANJA</b>	<i>Obračunski metod</i>	<i>Gotovinski metod</i>
<b>KO JE ODGOVORAN ZA PROCES</b>	<i>Ministarstvo finansija</i>	<i>Trezor, Ministarstvo finansija</i>
<b>UČINAK</b>	<i>Računovodstveno izveštavanje, uključujući izveštaj o tokovima gotovine i proceni učinka</i>	<i>Budžet, projekcija tokova gotovine, izveštaj o izvršenju budžeta, nacrt budžeta</i>

## MEĐUSOBNA VEZA NACIONALNOG RAČUNOVODSTVENOG SISTEMA I BUDŽETIRANJA

Kriterijumi za poređenje	Računovodstvo i izveštavanje	Budžetiranje
<b>KORISNICI</b>	<i>Usmereno na eksterne korisnike i zadovoljavanje potrebe države za informacijama</i>	<i>Usmereno na interne korisnike i zadovoljavanje njihove potrebe za informacijama</i>
<b>UČESTALOST IZRADE ZA KORISNIKE</b>	<i>Godišnje</i>	<i>Kvartalno i češće, po potrebi</i>
<b>OBUHVAT</b>	<i>Država u celini, međunarodna finansijska zajednica</i>	<i>Priprema se za državu kao celinu, ali se koristi uglavnom u državnom sektoru</i>
<b>VREMENSKI OKVIR</b>	<i>Kratkoročno (poslednji i pretposlednji vremenski period(i))</i>	<i>Kratkoročno, Srednjoročno, Dugoročno (vremenski okvir za prognozu)</i>

## MEĐUSOBNA VEZA NACIONALNOG RAČUNOVODSTVENOG SISTEMA I BUDŽETIRANJA

OPCIJA	PREDNOSTI	NEDOSTACI
<p><b>1. RAČUNOVODSTVO NA BAZI PRINCIPA IZVEŠTAVANJA O IZVRŠENJU BUDŽETA</b></p>	<p>❖ <i>NISU IDENTIFIKOVANE POSLE ANALIZE</i></p>	<p>❖ <i>Predstavlja korak unazad za postojeći računovodstveni sistem u Rusiji;</i></p> <p>❖ <i>Nije usklađeno sa ciljem reforme;</i></p> <p>❖ <i>Nije usklađeno sa zahtevima IPSAS</i></p>
<p><b>2. OBRAČUNSKO BUDŽETIRANJE</b></p>	<p>❖ <i>U skladu je s tendencijom konvergencije u oblasti računovodstva i budžetiranja u većem broju zemalja</i></p>	<p>❖ <i>Iziskuje znatno restrukturiranje procesa budžetiranja</i></p> <p>❖ <i>Moguće je da nije usklađeno s ciljevima i interesima korisnika jer je manje usmereno na planiranje i kontrolu javnih rashoda</i></p>

## MEĐUSOBNA VEZA NACIONALNOG RAČUNOVODSTVENOG SISTEMA I BUDŽETIRANJA

OPCIJA	PREDNOSTI	NEDOSTACI
<p><b>3. ZADRŽAVANJE PRINCIPA RAČUNOVODSTVA I IZVEŠTAVANJA (OBRAČUNSKI METOD) I PRINCIPA BUDŽETIRANJA (GOTOVINSKI METOD) UZ NJIHOVO PORAVNANJE</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>❖ <i>Omogućava obezbeđivanje međusobne povezanosti podataka bez radikalnog restrukturiranja sistema budžetiranja</i></li> <li>❖ <i>Poklapa se s ciljevima reforme</i></li> <li>❖ <i>Omogućava implementaciju zahteva IPSAS uz prednosti od njihove primene</i></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>❖ <i>Iziskuje uspostavljanje:</i> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ <i>Pravila za poravnanje podataka;</i></li> <li>➤ <i>Sistema kontrole;</i></li> <li>➤ <i>Dodatnog obrasca za obrazloženje odstupanja</i></li> </ul> </li> </ul> <p><i>(pretvaranje gotovinskog rezultata (izvršenja budžeta) u rezultat na bazi računovodstva (obračunski metod))</i></p>

## DEFINISANJE STRUKTURE i SADRŽAJA NACIONALNIH RAČUNOVODSTVENIH STANDARDA i IZVEŠTAVANJA u DRŽAVNOM SEKTORU

### GLAVNE GRUPE STANDARDA

### Analogni elementi IPSAS

*Standardi kojima se uređuju opšti pristup i principi računovodstva i izveštavanja*

Konceptualna osnova računovodstvene politike;

*Standardi kojima se uređuju sadržaj, redosled pripreme i prikazivanja izveštaja*

Prikazivanje finansijskih izveštaja  
Izveštaji o tokovima gotovine  
Konsolidovani i pojedinačni finansijski izveštaji  
Drugi izveštaji iz državnog (javnog) sektora koje je potrebno urediti standardima

*Standardi kojima se uređuje redosled prikazivanja izveštaja za različite vrste bitnih informacija o finansijskom stanju, toku i pojedinačnim transakcijama (dogadajima)*

Promena računovodstvenih procena i greške;  
Finansijsko izveštavanje u privredi sa hiperinflacijom;  
Dogadaji posle datuma izveštavanja;  
Obelodanjivanje informacija o povezanim licima;  
Obelodanjivanje finansijskih informacija o državnom sektoru;  
Prikazivanje budžetskih informacija o finansijskom izveštavanju;  
Druge relevantne informacije čije je obelodanjivanje u izveštajima organizacija iz državnog (javnog) sektora potrebno urediti standardima

# DEFINISANJE STRUKTURE i SADRŽAJA NACIONALNIH RAČUNOVODSTVENIH STANDARDA i IZVEŠTAVANJA u DRŽAVNOM SEKTORU

## GLAVNE GRUPE STANDARDA

*Standardi kojima se uređuje redosled računovodstva  
posebnih računovodstvenih subjekata i prikazivanje  
informacija o njima u izveštajima*

## Analogni elementi IPSAS

Troškovi zaduživanja;  
Ulaganja u pridružene subjekte;  
Učešće u zajedničkim aktivnostima;  
Primici od poslova razmene;  
Zalihe;  
Finansijski instrumenti: obelodanjivanje i prikazivanje;  
Investicione nekretnine;  
Osnovna sredstva;  
Neproizvodna sredstva;  
Rezerve, potencijalne obaveze i potencijalna sredstva;  
Obezvredjenje sredstava koja ne stvaraju gotovinu;  
Prihodi od poslova koji ne podrazumevaju razmenu (porezi i transferi);  
Naknade za rad;  
Finansijski instrumenti (prikazivanje, obelodanjivanje informacija, priznavanje i procena vrednosti);  
Nematerijalna ulaganja;  
Drugi posebni računovodstveni subjekti organizacija iz državnog sektora koje je potrebno urediti standardima

## UTVRĐIVANJE STRUKTURE I SASTAVA NACIONALNIH STANDARDA RAČUNOVODSTVA I IZVEŠTAVANJA U JAVNOM SEKTORU

### GLAVNE GRUPE STANDARDA

### Ekvivalenti IPSAS

Standardi kojima se uređuje postupak za računovodstveno obuhvatanje određenih poslova (događaja) privredne aktivnosti,

Efekat promena deviznih kurseva;  
 Ugovori o izgradnji;  
 Zakup;  
 Poljoprivreda;  
 Koncesioni ugovori za pružanje usluga: računovodstvo kod davaoca koncesije;  
 Određeni dodatni poslovi (događaji) u javnom sektoru koje je potrebno urediti standardima,

Kontni plan(ovi) subjekata javnog sektora

Nema ekvivalentnog IPSAS kojim se uređuje kontni plan.



## **Rezultat uporedne analize ruskog sistema računovodstva i izveštavanja i IPSAS**

- ❖ Delimična usklađenost ruskog sistema računovodstva i izveštavanja u javnom sektoru sa 19 od 32 standarda IPSAS;**
- ❖ Delimična neusklađenost (ili nedostatak ekvivalenta) u slučaju 13 standarda IPSAS**

## Glavne razlike između nacionalnog sistema računovodstva i izveštavanja u javnom sektoru kojim se uređuje izveštavanje subjekata i IPSAS

- ❖ *Ne postoji zakonski definisan pojam “Opštenamenskog finansijskog izveštavanja”,  
kao izveštavanja osmišljenog da se zadovolje potrebe za informacijama onih korisnika koji ne mogu da zahtevaju prikazivanje obaveznih izveštaja koji bi zadovoljili njihove potrebe za informacijama;*
- ❖ *Različit obuhvat subjekata koji čine ekonomske sektore u skladu sa IPSAS i u skladu s nacionalnim standardima  
Različito se utvrđuje opseg subjekata koji treba da pripremaju i prikazuju računovodstvene izveštaje u javnom sektoru*

## Analiza razlika između izveštavanja subjekata javnog sektora i izveštavanja u skladu sa IPSAS

1. *Struktura obrazaca izveštaja;*
2. *Učestalost prikazivanja izveštaja;*
3. *Klasifikacija sredstava i obaveza po rokovima dospeća;*
4. *Strukture informacija obelodanjenih u izveštajima i konsolidovanih informacija o subjektima iz privrednog sektora koji su u celosti ili delimično u javnom (lokalnom) vlasništvu;*
5. *Strukture izveštajnih stavki s aspekta potpunosti obelodanjivanja informacija o imovini i obavezama, prihodima i rashodima, a takođe i usklađenosti s računovodstvenim metodima koji su usvojeni u IPSAS;*
6. *Strukture izveštajnih stavki s aspekta primene računovodstvenih metoda koji nisu predviđeni u IPSAS;*
7. *Obelodanjivanja informacija u javnom sektoru koja nisu predviđena u IPSAS*

## **Analiza pristupa primenjenih tokom formulisanja računovodstvene politike javnog sektora i IPSAS br. 3 “Računovodstvena politika, promene procena i greške”**

- 1. Utvrđivanje opštih računovodstvenih pravila za sve subjekte izveštavanja iz javnog sektora, njihova usklađenost sa principima i pristupima IPSAS;*
- 2. Metodi procene imovine, evidentiranje u računovodstvenoj politici;*
- 3. Obelodanjivanja informacija u izveštajima javnog sektora u delu Računovodstvene politike koji određuje subjekat izveštavanja, i njegova usklađenost sa IPSAS;*
- 4. Evidentiranje informacija o utvrđenim greškama u izveštavanju;*
- 5. Evidentiranje informacija o promenama računovodstvene politike tokom fiskalne godine u izveštavanju sa navođenjem razloga za takve promene*



***HVALA NA PAŽNJI!***