

PEMPAL

POJMOVNIK UPRAVLJANJA JAVNIM FINANSIJAMA

**VERZIJA 1.
APRIL 2011.**



UVOD

Ovaj pojmovnik namenjen je praktičarima u oblasti upravljanja javnim finansijama u PEMPAL regionu i sadrži objašnjenja ključnih termina i pojmova. Cilj je da se omogući doslednost u korišćenju terminologije, kao i da se olakša prevođenje terminologije na odgovarajući način.

Pojmovnik je podeljen u dva dela:

DEO I Tabelarno navođenje ključnih pojmova s kratkim objašnjenjem. Kada god je moguće, objašnjenja su zasnovana na definicijama IPSAS standarda

DEO II Zbirno objašnjenje ključnih pojmova i povezane terminologije

Kada je to bilo prikladno, definicije date u Delu I su povezane sa objašnjenjima navedenim u Delu II

Pojmovnik treba da bude izvor koji će se tokom vremena dalje razvijati, i kome će stručnjaci u okviru PEMPAL dati svoj doprinos.

SADRŽAJ

Deo I – Zbirni pojmovnik	1
Part II – Definicije ključnih pojmova.....	5
1. Obračunska osnova	5
2. Kontni okir	8
3. Statistički sistemi finansijskog izveštavanja	10
4. Informacioni sistemi i upravljanje finansijama	13
5. Vrednost sredstava i obaveza i depresijacija	18
6. Jedinstveni račun trezora	21
7. Privredni entitt.....	24
8. Obaveze i potencijalne obaveze	28
9. Javna interna FINANSIJSKA kontrola	30
10. Višegodišnji budžet	33

SKRAĆENICE

CHU	Centralna jedinica za harmonizaciju (<i>Central Harmonization Unit</i>)
CoA	Kontni okvir (Chart of Accounts)
COFOG	Klasifikacija funkcija Vlade (Classification Of the Functions Of Government)
COSO	Komiteet sponzorskih organizacija (<i>Committee Of Sponsoring Organisations</i>)
COTS	Komercijalno dostupni programi (paket aplikativnih programa) <i>Commercial Off The Shelf [software application package]</i>
E AFC	Prehodna finansijska kontrola (<i>Ex Ante Financial Control</i>)
EBF	Vanbudžetska sredstva (<i>Extra Budgetary Funds</i>)
ESA	Evropski sistem nacionalnih i regionalnih računa (<i>European System of national and regional Accounts</i>)
EU	Evropska unija (<i>European Union</i>)
FMC	Kontrola finansijskog upravljanja (<i>Financial Management Control</i>)
FMIS	Informacioni sistem za upravljanje finansijama (<i>Financial Management Information System</i>)
GBE	Javno preduzeće (<i>Government Business Enterprise</i>)
GFS	(MMF) Vladina finansijska statistika (IMF) (<i>Government Finance Statistics</i>)
GFSM	Priručnik o vladinoj finansijskoj statistici (Government Finance Statistics Manual)
GG S	Opšti sektor države (<i>General Government Sector</i>)
IA	Interna revizija (<i>Internal Audit</i>)
ICT	Informacione i komunikacione tehnologije (<i>Information and Communications Technologies</i>)
IFMIS	Integrirani informacioni sistemi upravljanja finansijama (<i>Financial</i>

Management Information System)

IFRS	Međunarodni standard finansijskog izveštavanja (<i>International Financial Reporting Standard</i>)
IMF	Međunarodni monetarni fond (<i>IMF</i>) (<i>International Monetary Fund</i>)
IPSAS	Međunarodni računovodstveni standardi javnog sektora (<i>International Public Sector Accounting Standard</i>)
IPSASB	Odbor za međunarodne računovodstvene standarde javnog sektora (<i>International Public Sector Accounting Standards Board</i>)
IT	Informaciona tehnologija (<i>Information Technology</i>)
LAN	Lokalna mreža (<i>Local Area Network</i>)
MTBF	Srednjoročni budžetski okvir (<i>Medium Term Budget Framework</i>)
MTEF	Srednjoročni okvir rashoda (<i>Medium-Term Expenditure Framework</i>)
MTFF	Srednjoročni fiskalni okvir (<i>Medium Term Fiscal Framework</i>)
PEFA	Javni rashodi i finansijska odgovornost (<i>Public Expenditure and Financial Accountability</i>)
PFM	Upravljanje javnim finansijama (<i>Public Financial Management</i>)
PIFC	Javna interna finansijska kontrola (<i>Public Internal Financial Control</i>)
PRINCE	Projekti u kontrolisanom okruženju (<i>Projects in a Controlled Environment</i>)
RFP	Poziv za dostavljanje ponuda (<i>Request For Proposals</i>)
SPN	Poziv za javnu nabavku specifične robe/usluga (<i>Specific Procurement Notice</i>)
TSA	Jedinstveni račun trezora (<i>Treasury Single Account</i>)
UN	Ujedinjene nacije (<i>United Nations</i>)
UNSNA	UN sistem nacionalnih računovodstava (<i>UN System of National Accounts</i>)
WAN	Širokopodručna mreža (<i>Wide Area Network</i>)
WB	Svetska banka (<i>World Bank</i>)

Pojmovnik je izradio Michael
Parry iz *Michael Parry Consulting*:
Michael.parry@michaelparry.com

DEO I – ZBIRNI POJMOVNIK

Pojam	Definicije
Obračunska osnova po načelu uzročnosti prihoda i rashoda	Videti definicije Deo II
Računovodstvena osnova	Videti definicije Deo II
Računovodstvene politike	Specifični principi, osnove, konvencije, pravila i prakse koje je usvojio neki entitet pri sastavljanju i prezentaciji finansijskih izveštaja
Godišnji budžet	Budžet odobren za jednu godinu. Ne obuhvata obelodanjene procene koje su date unapred ili projekcije za periode koji nisu uključeni u budžetski period
Aproprijacija	Dozvola koju daje zakonodavno telo za raspoređivanje sredstava za potrebe koje je odredio zakonodavac ili slični organ
Odobreni budžet	Dozvola za izdatke na osnovu zakona, ovlašćenja o aproprijaciji, vladinih uredbi, i drugih odluka koje se odnose na predviđene prihode ili uplate u budžetskom periodu.
Sredstva	Finansijska sredstva koje kontroliše neki entitet kao rezultat prethodnih događaja, za koje se očekuje da će u budućnosti za taj entitet predstavljati izvor ekonomskih koristi ili uslužnih potencijala
Troškovi pozajmljivanja	Kamate i drugi rashodi nekog entiteta nastali u vezi s pozajmljivanjem novčanih sredstava.
Gotovina	Obuhvata gotovinu u blagajni i depozite po viđenju
Gotovinska osnova	Videti definicije Deo II
Ekvivalenti gotovine	Kratkoročne, visoko likvidne investicije koje se mogu brzo pretvoriti u poznate iznose gotovine i koje nisu pod uticajem značajnog rizika promene vrednosti
Tokovi gotovine	Priliv i odliv gotovine i ekvivalenata gotovine
Promena računovodstvene procene	Korigovanje knjigovodstvene vrednosti sredstva ili obaveze, ili iznosa periodičnog trošenja sredstva, koje je rezultat procene sadašnjeg statusa sredstava i obaveza i s njima povezanih očekivanih budućih koristi i obaveza. Promene računovodstvenih procena rezultat su novih informacija ili novih događaja i, sledstveno tome, ne predstavljaju ispravke grešaka
Zaključni kurs	Promptni devizni kurs na dan izveštavanja
Porediva osnova	Aktuelni iznosi predstavljeni prema istoj osnovi za obračunavanje, istoj osnovi klasifikacije, za iste entitete, i za isti period kao i odobreni budžet
Konsolidovani finansijski izveštaji	Finansijski izveštaji privrednog subjekta prezentovani kao izjave jedinstvenog privrednog subjekta.
Ugovor o izgradnji	Ugovor, ili sličan obavezujući dogovor, koji je zaključen konkretno za izgradnju jednog sredstva ili kombinacije sredstava koji su usko povezani ili međuzavisni u smislu projektovanja, tehnologije i funkcije ili njihove krajnje namene ili upotrebe
Potencijalna imovina	Moguća imovina koja je rezultat prethodnih događaja, čije će postojanje biti potvrđeno samo ako nastupi ili ne nastupi jedan događaj ili veći broj budućih događaja nad kojima entitet nema potpunu kontrolu
Potencijalna obaveza	Videti Deo II
Kontrola	Moć upravljanja finansijskim i poslovnim politikama drugog entiteta kako bi se ostvarila korist od njegovih aktivnosti
Kontrolisani entitet	Entitet, uključujući neregistrovani entitet kao što je partnerstvo, koji je pod kontrolom drugog entiteta (koji je poznat kao entitet koji kontroliše)
Entitet koji ima kontrolu	Entitet koji kontroliše jedan ili više entiteta

Pojam	Definicije
Trošak	Iznos isplaćene gotovine ili ekvivalenata gotovine ili fer vrednost drugih nadoknada datih za sticanje sredstva u vreme njegove akvizicije ili izgradnje
Valutni rizik	Rizik od fluktuacije fer vrednosti ili budućih gotovinskih tokova nekog finansijskog instrumenta usled promena valutnih kurseva
Depresijacija	Videti Deo II
Privredni subjekt	Grupa entiteta koja obuhvata jedan entitet koji ima kontrolu i jedan ili više kontrolisanih entiteta
Ekonomski život	Ili: (a) očekivanje da stvori ekonomske koristi ili uslužne potencijale za jednog ili više korisnika; ili (b) broj proizvodnih ili sličnih celina za koje se očekuje da će ih na osnovu imovine dobiti jedan ili više korisnika.
Događaji posle datuma izveštavanja	Povoljni i nepovoljni događaji, koji nastupaju između datuma izveštavanja i datuma kada je odobreno objavljivanje finansijskih izveštaja. Dve vrste događanja mogu biti identifikovane: (a) koja pružaju dokaze o uslovima koji su postojali na dan izveštavanja (korektivni događaji posle datuma izveštavanja); i (b) koji ukazuju na okolnosti koje su nastale nakon datuma izveštavanja (nema korektivnog događaja posle datuma izveštavanja)
Kursne razlike	Razlika koja nastaje prilikom pretvaranja datog broja jedinica jedne valute u drugu valutu po različitim deviznim kursovima
Devizni kurs	Kurs po kome se vrši razmena valuta
Transakcije razmene	Transakcije u kojima jedan entitet prima sredstva ili usluge, ili mu se gase obaveze, a zauzvrat direktno daje približno jednaku vrednost (prvenstveno u obliku gotovine, dobara, usluga, ili korišćenja sredstava) drugom entitetu
Završni budžet	Originalni budžet, korigovan za sve rezerve, prenetu sredstva, transfere, alokacije, dodatne aproprijacije i druga dozvoljena zakonska ili slična ovlašćenja, promene koje se mogu primeniti na budžetski period
Finansijska sredstva	Sva sredstva koja su: (a) gotovina; (b) Instrument kapitala drugog entiteta; (c) pravo na osnovu ugovora: (i) pravo primanja gotovine ili drugog finansijskog sredstva od drugog entiteta; ili (ii) pravo razmene finansijskih sredstava ili finansijskih obaveza s drugim entitetima pod uslovima koji su potencijalno povoljni za entitet; ili (d) ugovor koji će biti ili koji može biti izmiren korišćenjem instrumenata sopstvenog kapitala entiteta i koji je: (i) nederivatni, za koji entitet jeste ili može biti u obavezi da primi promenljiv broj instrumenata sopstvenog kapitala entiteta; ili (ii) derivatni, koji će biti ili koji može biti izmiren drugačije nego razmenom fiksnog iznosa gotovine ili drugog finansijskog sredstva za fiksirani broj instrumenata sopstvenog kapitala entiteta. Za ove potrebe instrumenti sopstvenog kapitala entiteta ne uključuju finansijske instrumente ponovne prodaje klasifikovane kao instrumenti kapitala u skladu sa stavovima 15 i 16, instrumente koji nameću entitetu obavezu da drugoj strani preda srazmerni udeo neto imovine entiteta samo pri likvidaciji i koji su klasifikovani kao instrumenti kapitala u skladu sa stavovima 17 i 18, ili instrumente koji predstavljaju ugovore za buduće primanje ili davanje instrumenata sopstvenog kapitala entiteta.

Pojam	Definicije
Finansijska obaveza	Svaka odgovornost koja predstavlja: (a) ugovornu obavezu: (i) davanja gotovine ili drugog finansijskog sredstva drugom entitetu; ili (ii) razmenu finansijskih sredstava ili finansijskih obaveza s drugim entitetom pod uslovima koji su potencijalno nepovoljni za entitet; ili (b) ugovor koji će biti ili koji može biti izmiren korišćenjem instrumenata sopstvenog kapitala entiteta i koji je: (i) nederivatni, za koji entitet jeste ili može biti u obavezi da primi promenljiv broj instrumenata sopstvenog kapitala entiteta; ili (ii) derivatni, koji će biti ili koji može biti izmiren drugačije nego razmenom fiksnog iznosa gotovine ili drugog finansijskog sredstva za fiksirani broj instrumenata sopstvenog kapitala entiteta. Za ove potrebe instrumenti sopstvenog kapitala entiteta ne uključuju finansijske instrumente ponovne prodaje klasifikovane kao instrumenti kapitala u skladu sa stavovima 15 i 16, instrumente koji nameću entitetu obavezu da drugoj strani preda srazmerni udeo neto imovine entiteta samo pri likvidaciji i koji su klasifikovani kao instrumenti kapitala u skladu sa stavovima 17 i 18, ili instrumente koji predstavljaju ugovore za buduće primanje ili davanje instrumenata sopstvenog kapitala entiteta. Izuzetno, instrument koji odgovara definiciji finansijske obaveze klasifikuje se kao instrument kapitala ukoliko ima sve karakteristike i ispunjava uslove iz stavova 15 i 16 ili stavova 17 i 18.
Inostrana valuta	Valuta koja nije funkcionalna valuta entiteta.
Javni sektor	Obuhvata sve organizacione jedinice javne uprave kako su definisane u statističkim bazama finansijskog izveštavanja
Javna preduzeća	Entitet koji ima sledeće karakteristike: (a) predstavlja entitet koji ima sposobnost da sklapa ugovore u sopstveno ime; (b) ima finansijsko i poslovno ovlašćenje da vodi poslove; (c) u svom redovnom poslovanju prodaje robu i usluge drugim entitetima za profit ili puni povraćaj troškova; (d) ne zavisi od stalnog vladinog finansiranja da bi bio aktivna firma (sem nezavisne prodaje pod redovnim uslovima); i (e) kontroliše ga entitet iz javnog sektora.
Nematerijalna imovina	Nemonetarna imovina bez fizičke suštine koja se može identifikovati.
Zalihe	Sredstva: (a) u obliku materijala ili isporuka koji će biti potrošeni u proizvodnom procesu; (b) u obliku materijala ili isporuka koji će biti potrošeni ili distribuirani tokom pružanja usluge; (c) koja se drže za potrebe prodaje ili distribucije tokom redovnog poslovanja; ili (d) koja se nalaze u procesu proizvodnje namenjene prodaji ili distribuciji
Obaveze	Videti Deo II
Rizik likvidnosti	Rizik da će neki entitet imati teškoće u izvršavanju obaveza u vezi s finansijskim dugovanjima koja se isplaćuju davanjem gotovine ili nekog drugog finansijskog sredstva.
Zajmovi i potraživanja	Nederivativna finansijska sredstva s fiksnim isplatama ili isplatama koje se mogu odrediti koja nisu kotirana na aktivnom tržištu osim: (a) onih koje entitet namerava da proda odmah ili u kratkom roku, koja će biti klasifikovana na sredstva koja se drže radi trgovanja, i ona koje entitet posle početnog priznavanja kroz višak ili deficit naznači po fer vrednosti; (b) onih koje entitet nakon početnog priznavanja naznači kao raspoložive za prodaju; ili (c) onih za koje imalac u suštini neće povratiti celokupnu početnu investiciju, sem ako je reč o pogoršanju kredita, i koja će biti klasifikovana kao raspoloživa za prodaju.
Dospeli zajmovi	Finansijske obaveze, sem kratkoročnih obaveza po osnovu trgovine uz normalne kreditne uslove.
Materijalno značajno	Izostavljanje ili netačna iskazivanja stavki su materijalne prirode ukoliko su mogli uticati, pojedinačno ili zajedno, na odluke ili procene koje su korisnici doneli na osnovu finansijskih izveštaja. Materijalnost zavisi od prirode i veličine izostavljene ili netačno iskazane stavke koja se procenjuje u datim okolnostima. Priroda ili veličina stavke, ili kombinacija prirode i veličine, mogu biti odlučujući faktor.
Monetarne stavke	Iznos valuta koje se poseduju i sredstva i obaveze koji će biti primljeni ili isplaćeni u fisknom i utvrdivom novčanom iznosu

Pojam	Definicije
Novčana finansijska sredstva i finansijske obaveze (koji se pominju i kao novčani finansijski instrumenti)	Finansijska sredstva i finansijske obaveze koji će biti primljeni ili plaćeni novčanim iznosom koji je fiksni ili se može odrediti.
Višegodišnji budžet	Videti Deo II
Neto imovina/kapital	Preostali interes na imovini entiteta nakon oduzimanja svih njegovih obaveza
Neto vrednost za realizaciju	Procenjena prodajna cena tokom redovnog poslovanja, umanjena za procenjene troškove finalizacije i procenjene troškove neophodne za obavljanje prodaje, razmene ili distribucije.
Transakcije koje nisu razmena	Transakcije koje nisu transakcije razmene. U transakciji koja nije razmena entitet ili prima vrednost od drugog entiteta bez neposrednog davanja jednake vrednosti u zamenu, ili daje vrednost drugom entitetu bez neposrednog prijema približno jednake vrednosti u zamenu.
Poslovne aktivnosti	Aktivnosti entiteta koje nisu investicione aktivnosti ili aktivnosti finansiranja.
Greške iz prethodnog perioda	Izostavljeni ili pogrešno iskazani navodi u finansijskim izveštajima entiteta za jedan ili više prethodnih perioda do čega je došlo usled toga što nisu korišćene, ili su zloupotrebene, pouzdane informacije: (a) koje su bile dostupne kada je odobreno da finansijski izveštaji za te periode budu obelodanjeni; i (b) za koje se razumno moglo pretpostaviti da su dobijene i uzete u obzir pri sastavljanju i prezentaciji tih finansijskih izveštaja. Takve greške uključuju efekte matematičkih grešaka, grešaka u primeni računovodstvenih politika, previda ili pogrešnog tumačenja činjenica, kao i prevaru.
Nekretnine, postrojenja i oprema	Materijalne stavke: (a) koje se drže za korišćenje u proizvodnji ili isporuci roba ili usluga, rado iznajmljivanja drugima, ili se koriste u administrativne svrhe; i (b) za koje se pretpostavlja da će biti korišćene tokom više od jednog izveštajnog perioda.
Rezervisanje	Obaveza neizvesnog roka dospeća ili iznosa
Datum podnošenja izveštaja	Datum poslednjeg dana izveštajnog perioda na koji se finansijski izveštaj odnosi.
Prihod	Bruto priliv ekonomskih koristi ili uslužnih potencijala tokom izveštajnog perioda kada ovi prilivi za rezultat imaju povećanje neto imovine/kapitala, sem povećanja koja potiču od doprinosa vlasnika
Troškovi transakcije	Uvećani troškovi koji se mogu neposredno pripisati akviziciji, iznajmljivanju drugima ili otuđenju nekog finansijskog sredstva ili finansijske obaveze (videti [IPSAS 29] Dodatak A stav AG26). Uvećani trošak je trošak koji ne bi nastao da entitet nije stekao, iznajmio ili otuđio finansijski instrument.
Transferi	Prilivi budućih ekonomskih koristi ili uslužnih potencijala na osnovu transakcija koje nisu razmena, sem poreza

DEO II – DEFINICIJE KLJUČNIH POJMOVA

1. OBRAČUNSKA OSNOVA

Definicija

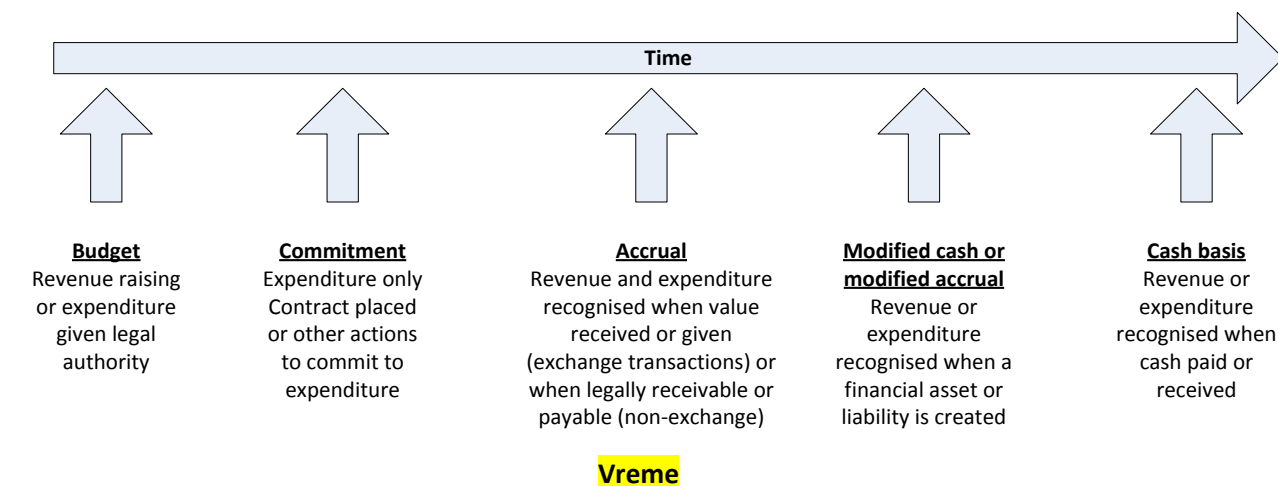
Prema IPSAS standardina: “*Obračunska ili gotovinska osnova obračunavanja kao što je definisana u Obračunskoj osnovi prema IPSAS standardima i Gotovinskoj osnovi prema IPSAS standardima*”. Međutim, ova definicija ne daje objašnjenje. Bolja definicija glasi “*kada su prihodi, rashodi, izdaci i transferi – i povezana sredstva i obaveze – priznati u računima i navedeni u finansijskim izveštajima*”¹.

Kao što je navedeno u definiciji, IPSAS standardi prepoznaju dve obračunske osnove:

- **Gotovinska osnova:** osnova za obračun koja priznaje transakcije i druge događaje samo kada se prima ili isplaćuje gotovina.
- **Obračunska osnova:** obračunska osnova prema kojoj su transakcije i drugi događaji priznati kada nastanu (a ne samo kada je primljena ili isplaćena gotovina ili njen ekvivalent). Stoga se transakcije i događaji beleže u knjigovodstvenoj arhivi i navedeni su u finansijskim izveštajima za periode na koje se odnose. Elementi koji se priznaju za obračunsku osnovu su sredstva, obaveze, neto sredstva/kapital, prihod i rashodi.

Iako se IPSAS standardi odnose samo na gotovinsku obračunsku osnovu i osnovu za obračunavanje po načelu uzročnosti prihoda i rashoda, veliki broj (u stvari, većina) zemalja koristi modifikovanu gotovinsku osnovu za obračunavanje i modifikovanu obračunsku osnovu po načelu uzročnosti. Isto tako, računovodstvo na temelju ugovorenih obaveza ima široku podršku kao važno sredstvo za upravljanje budžetom. Sve obračunske osnove mogu biti posmatrane kao tačke u okviru sledeće skale.

Slika 1: Obračunska osnova



Budžet Zakonsko ovlašćenje za prihodovanje ili rashodovanje

¹ Washoe County, Nevada Glossary of Terms for Financial Reports

Ugovorene obaveze

Samo izdaci

Zaključen ugovor, ili drugi postupci koji obavezuju na isplate

Obračunska osnova po načelu uzročnosti

Prihodi i rashodi priznati kad je vrednost primljena ili data (transakcije razmene) ili kada se mogu zakonski primati ili plaćati (nije razmena)

Modifikovana gotovinska ili modifikovani obračunska osnova po načelu uzročnosti

Prihod ili rashod priznati kada je stvoreno finansijsko sredstvo ili finansijska obaveza

Gotovinska osnova

Prihod ili rashod su priznati kad je gotovina data ili je primljena

Ne postoji zvanična definicija modifikovane gotovinske ili modifikovane obračunske osnove. Ne postoji ni jasna razlika između ovih pojmova. Za potrebe ovog pojmovnika modifikovana gotovinska osnova i modifikovana obračunska osnova tretiraju se kao sinonimi. U jednom nedavno napisanom članku sugerise se jedna definicija koju možete pročitati na sledećoj stranici.

Evidencija preuzetih obaveza ne predstavlja obračunsku osnovu. Primenjuje se samo na rashode i predstavlja važnu budžetsku alatku. Samo praćenjem obaveza (koje se često protežu na nekoliko budućih godina) mogu se identifikovati budžetski izvori koji su već opredeljeni ili potrošeni.

Okvir 1: Definicija modifikovane gotovinske osnove²

Modifikovana gotovinska obračunska osnovica priznaje transakcije samo kada se isplaćuju ili primaju gotovina, finansijska sredstva ili obaveze. Izveštaj o finansijskoj situaciji (bilans stanja) uključuje finansijska sredstva i finansijske obaveze. Za potrebe ove definicije:

- Finansijsko sredstvo je svako sredstvo koje je
 - (a) Gotovina
 - (i) gotovina uključuje gotovinu u kasi, depozite po viđenju i ekvivalente gotovine
 - (ii) ekvivalenti gotovine su kratkoročne, visoko likvidne investicije koje se mogu brzo pretvoriti u poznate iznose gotovine i koje nisu pod uticajem značajnog rizika promene vrednosti
 - (b) Instrument kapitala drugog entiteta: svaki ugovor koji evidentira preostali interes na sredstva nekog entiteta nakon odbijanja svih njegovih obaveza.
 - (c) Ugovorno pravo:
 - (i) primanje gotovine ili drugog finansijskog sredstva od drugog entiteta; ili
 - (ii) razmena finansijskih sredstava ili finansijskih obaveza s drugim entitetima pod uslovima koji su potencijalno povoljni za dati entitet
 - (d) Ugovor koji će biti ili može biti izmiren instrumentima kapitala entiteta i koji je:
 - (i) nederivativni, na osnovu koga entitet jeste ili može biti u obavezi da primi promenljivi broj instrumenata sopstvenog kapitala entiteta; ili
 - (ii) derivativni, koji jeste ili koji može biti izmiren drugačije nego razmenom fiksnog fiksnog iznosa gotovine ili drugog finansijskog sredstva za fiksni broj instrumenata sopstvenog kapitala entiteta. Za ove potrebe instrumenti sopstvenog kapitala entiteta ne uključuju finansijske instrumente s pravom ponovne prodaje klasifikovane kao instrumenti kapitala u skladu sa stavovima 15 i 16 u IPSAS 28, instrumente koji nameću obavezu entitetu da drugoj strani preda srazmerni udeo u neto imovini entiteta samo pri likvidaciji i koji su klasifikovani kao instrumenti kapitala u skladu sa stavovima 17 i 18 u IPSAS 28, ili instrumente koji predstavljaju ugovore za buduće primanje ili davanje instrumenata sopstvenog kapitala entiteta.
- Finansijska obaveza je svaka obaveza koja predstavlja
 - (a) ugovornu obavezu:
 - (i) da se drugom entitetu preda gotovina ili drugo finansijsko sredstvo; ili
 - (ii) da se s drugim entitetima razmene finansijska sredstva ili finansijske obaveze pod uslovima koji su potencijalno nepovoljni za entitet
 - (b) ugovor koji će biti ili koji može biti izmiren instrumentima sopstvenog kapitala entiteta i koji je:
 - (i) nederivativni, na osnovu kojeg entitet jeste ili može biti u obavezi da isporuči promenljivi broj instrumenata sopstvenog kapitala entiteta; ili
 - (ii) derivativni, koji jeste ili koji može biti izmiren drugačije nego razmenom fiksnog iznosa gotovine ili drugog finansijskog sredstva za fiksni broj instrumenata sopstvenog kapitala entiteta. Za te potrebe instrumenti sopstvenog kapitala entiteta ne uključuju finansijske instrumente sa pravom ponovne prodaje koji su klasifikovani kao instrumenti kapitala u skladu sa stavovima 15 i 16 u IPSAS 28, instrumente koji entitetu nameću obavezu da drugoj strani preda proporcionalni udeo u neto imovini entiteta samo pri likvidaciji i koji su klasifikovani kao instrumenti kapitala u skladu sa stavovima 17 i 18 u IPSAS 28, ili instrumente koji predstavljaju ugovore za punu uplatu ili isplatu instrumenata sopstvenog kapitala entiteta.
- Plaćanje nastupa kada postoji odliv finansijskih sredstava ili priliv finansijskih obaveza
- Primanje nastupa kada postoji priliv finansijskih sredstava ili odliv finansijskih obaveza.

² Michael Parry, *International Journal of Government Financial Management*, decembar 2010.

2. KONTNI OKVIR

Kontni okvir je spisak računa u glavnoj knjizi poslovanja koja se vodi po sistemu dvojnog knjigovodstva. U manuelnom obračunskom sistemu svaka stavka u kontnom okviru predstavljala bi stvarni račun.

Postoji nekoliko povezanih koncepata:

- **Analitička evidencija** – takođe potiče od manuelno vođenog knjigovodstva. Da bi se omogućilo da nekoliko činovnika radi na računima, glavna knjiga je podeljena na analitičke evidencije. Za svaku analitičku evidenciju formiran je „kontrolni račun“ u glavnoj knjizi. Kontrolni račun uvek predstavlja ukupno stanje bilansa u analitičkim evidencijama. Ukupne transakcije se unose u kontrolni račun na periodičnoj osnovi (obično na dnevnoj osnovi) i detaljno se unose u analitičke evidencije.
- **Budžetska klasifikacija** – šifriranje koje se primenjuje na budžet. U većini zemalja budžetske šifre su identične sa šiframa koje se koriste za prihode i rashode u kontnom okviru. To olakšava poređenje. Međutim, u nekim regionima, posebno zemljama bivšeg Sovjetskog Saveza, tradicija su budžetske klasifikacije koje su u velikoj meri odvojene od kontnog okvira, pa je neophodno povezati klasifikacije i kontni okvir kako bi poređenje bilo moguće.

Kontni okvir u kompjuterizovanom sistemu

Kompjuterizovani obračunski sistemi zasnovani su na konceptu odnosnih baza podataka. To omogućuje da se svakoj transakciji dodeli više šifara. Na taj način može se, na primer, obaviti analiza prema vrsti prihoda ili rashoda, organizacionoj jedinici, geografskoj oblasti itd. Različite vrste analiza obično se nazivaju dimenzije analize. Teoretski, moguć je neograničen broj vrsta analize (broj dimenzija), ali niže su navedena praktična ograničenja.

U okviru kompjuterizovanog obračunskog sistema koncepti dvojnog knjigovodstva su i dalje važni. Dvojno knjigovodstvo omogućuje da se svaka transakcija poveže s tokovima koji menjaju vrednost sredstva ili obaveze. U celini uzev tokovi u jednom obračunskom periodu (izveštaj o poslovanju, kao i dobici i gubici) povezuju početni i završni bilans stanja.

Da bi bila moguća glavna poslovna knjiga s dvojnim unosom računski koji formiraju glavnu poslovnu knjigu moraju biti definisani – to je kontni okvir. Obično kontni okvir daje privredne šifre. Svi druge šifre tada postoje u analitičke svrhe, ali nisu deo glavne knjige.

Definicija Kontnog okvira u kompjuterizovanom računovodstvenom sistemu

- **Uža definicija:** kontni okvir sadrži šifre koje se koriste za kompletiranje sistema dvojnog knjigovodstva i pripremu finansijskih izveštaja
- **Šira definicija** – kontni okvir obuhvata sve šifre koje se koriste za analizu transakcija i identifikaciju sredstava i odgovornosti

Ove dve definicije se često koriste jedna umesto druge i bez odgovarajućeg objašnjenja.

Drugi koncepti u kompjuterizovanom obračunskom sistemu:

- **Analitička evidencija** – većina kompjuterizovanih sistema koristi koncept gore opisanih analitičkih evidencija, mada je održavanje kontrolnih računa automatizovano. Analitičke

evidencije su korisne za detaljnu analizu određene kategorije stavki koje nisu neophodne za glavnu knjigu.

- **Budžetska klasifikacija** – ako je proces pripreme budžeta integrisan u isti softver za kompjutersku aplikaciju kao i obračunski sistem, bitno je da se koriste iste šifre za budžet i glavnu knjigu.

Ograničenja s kojima se analitička dimenzija suočava u kompjuterizovanom obračunskom sistemu

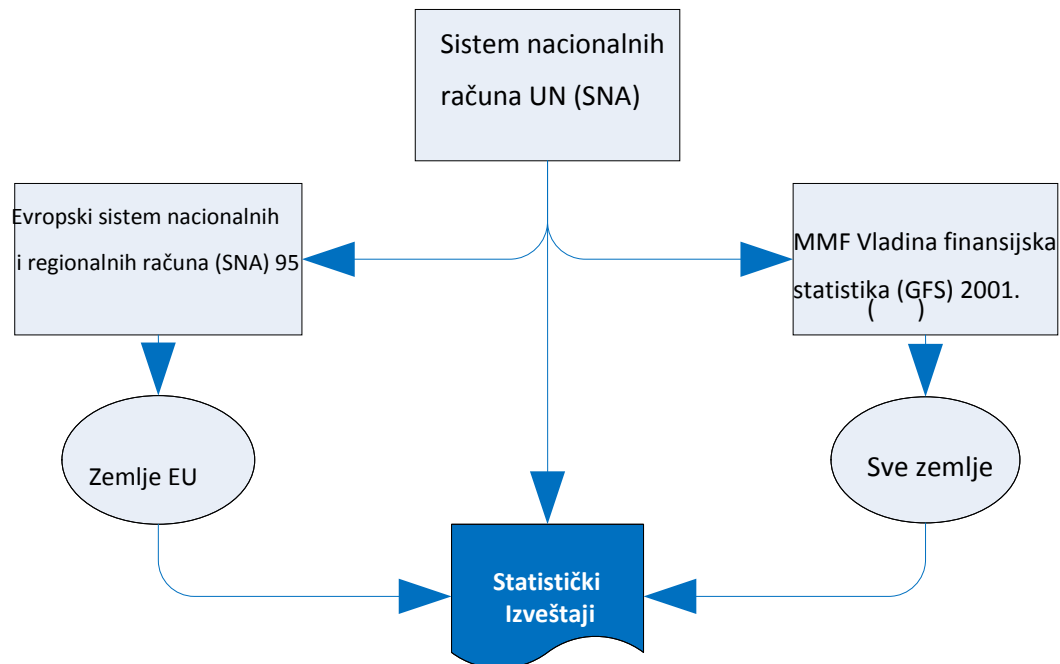
- svi komercijalno dostupni programi (COTS) za izradu obračuna imaju projektovanu strukturu za kontni okvir i za dodatnu analizu. To će biti ograničenje za obavljanje mogućih analiza. Skuplji paketi obično imaju razvijenije i fleksibilnije analitičke sposobnosti.
- Svaku transakciju mora kodirati činovnik. Zbog toga postoji praktična granica količini analiza koje činovnik može da kodira. Ukoliko su analize složenije, povećavaju se (i) zahtevi u pogledu obuke, (ii) potrebno vreme za unos svake transakcije, i (iii) stope po kojima se javljaju greške. Ovi faktori moraju se odmeriti u odnosu na koristi koje se dobijaju od analize.

3. STATISTIČKI SISTEMI FINANSIJSKOG IZVEŠTAVANJA

Statističke sisteme finansijskog izveštavanja uvela su međunarodna tela s ciljem da se prikupe informacije o pojedinačnim zemljama i tako omogućiti poređenje među zemljama na standardizovanoj osnovi. Relevantna su tri takva sistema:

- Sistem nacionalnih računa UN (UNSNA)
- Statistika vladinih finansija (GFS) prema Međunarodnom monetarnom fondu 2001, koja je izneta u Priručniku GFS (GFS Manual – GFSM)
- Evropski sistem nacionalnih i regionalnih računa (ESA) 95, kako ga je postavio Eurostat, Evropska kancelarija za statistiku.

Njihov odnos predstavljen ja ne niže prikazanom modelu.



Sistem nacionalnih računa UN (UNSNA)

Cilj UNSNA je da stvori integrisani i zaokruženi sistem računa koji omogućuje međunarodna poređenja svih značajnih privrednih aktivnosti u okviru date zemlje. To se ne odnosi na vladu ili bilo koji konkretni sektor, već pre na celinu suverenog entiteta – otuda izraz „nacionalni računi“. Isto tako, UNSNA sadrži mnogo informacija koje se ne odnose na finansije, nego na primer proizvodni račun, račun budžetskih izdataka.

Dakle, UNSNA nije neposredno relevantna za upravljanje javnim finansijama, iako će veliki deo finansijskih informacija u okviru UNSNA poticati iz sistema izveštavanja o upravljanju javnim finansijama. Zato je važno da definicije koje se koriste u UNSNA, GFS, ESA budu konzistentne međusobno, ali i sa sistemima klasifikacije javnog računovodstva. UNSNA posebno definiše **“Klasifikaciju funkcija vlade (COFOG)** koju koriste GFS 2001 i ESA 95.

Vladine finansijske statistike (GFS) prema Međunarodnom monetarnom fondu 2001.

GFS Međunarodnog monetarnog fonda je obuhvatni sistem izveštavanja o aktivnostima sektora javne uprave (GGS) u okviru svake zemlje. Sistem je u potpunosti opisan u Priručniku GFS (GFSM). Iako je opisan kao sistem statističkog izveštavanja, on ima sve atribute obračunskog sistema:

- usvaja obračunski model
- definiše mnoge obračunske koncepte, na primer sredstva, obaveze, prihode, rashode itd.
- propisuje formate izveštaja, uključujući poslovni izveštaj i bilans stanja.

Evropski sistem nacionalnih i regionalnih računa (ESA) 95

ESA 95 vrši istu ulogu kao GFS ali se u Evropi koristi umesto GFS za finansijsko izveštavanje vlade. Pravila i format izveštavanja za ESA95 definiše Eurostat. ESA 95 je u skladu s UNSNA i u velikoj meri je usklađen s *GFS 2001*. Međutim, mada su konceptualne definicije istovetne u GFS i ESA95, između ova dva statistička sistema postoje razlike.³ Najvažnija razlika je to što je GFS sistem usredsređen na finansijske transakcije – oporezivanje, trošenje, davanje i uzimanje pozajmica – a *ESA 95* se usredsređuje na proizvodnju i potrošnju dobara i usluga.

ESA 95 sastoji se od grupe makroekonomskih računa, bilansa stanja i tabela zasnovanih na međunarodno dogovorenim konceptima, definicijama, klasifikacijama i pravilima obračunavanja. Daje evidenciju složenih ekonomskih aktivnosti koje se odvijaju u okviru privrede. Postoji nekoliko konceptualnih razlika između podataka koje daju *ESA 95* i *GFSM 2001*. Tri najvažnije su prezentacija socijalnog osiguranja, tretman penzionih fondova poslodavaca iz državnog sektora, i konsolidacija pravila vezanih za transakcije i bilanse. Poslednja od ove tri je značajna za finansijsko izveštavanje.

Područje razlika	GFS 2001	ESA 95
1. Socijalno osiguranje	Socijalno osiguranje uključeno je kao deo sektora koji upravlja šemom socijalnog osiguranja, a to je obično centralna uprava. Zato je predstavljeno i kao nekonsolidovano, kao podsektor centralne vlade, ali i kao konsolidovano s budžetskim i vanbudžetskim entitetima radi pokazivanja konsolidovane centralne uprave.	Šeme socijalnog osiguranja predstavljaju odvojeni podsektor i nisu konsolidovane s centralnom upravom
2. Penzioni doprinosi	Doprinosi i naknade koji se uplaćuju u okviru nepokrivenih penzionih fondova poslodavaca iz državnog sektora tretiraju se kao finansijske transakcije. To zahteva pripisivanje vladinih obaveza koje se odnose na nepokrivene penzione fondove, i pripadajućih kamata na te obaveze.	Tretiraju se kao doprinosi i naknade u tekućim računima
3. Konsolidacija	Pravila konsolidacije prema GFS (i IPSAS) zahtevaju da budu eliminisani transakcije između jedinica javne uprave, kao i nagomilana sredstva i obaveza koji predstavljaju potraživanja jedne jedinice javne uprave prema drugoj jedinici javne uprave. Transakcije koje u praksi mogu biti lakše definisane su kamata, porezi, bespovratna finansijska sredstva i finansijske transakcije.	Tokovi i zalihe između konstitutivnih jedinica nisu konsolidovani iz načelnih razloga. Međutim, konsolidovani računi mogu biti sačinjeni za komplementarne prezentacije i analize.

Ostale razlike su:

³ Objašnjenje u ovom pododjeljku zasnovano je na "The Government Finance Statistics Manual 2001 Framework and Its Relationship with The European System of Accounts 1995", na internet stranici Međunarodnog monetarnog fonda

- ESA95 se razlikuje od GFS u predstavljanju svojih izveštaja, i njegovi koncepti su konkretniji i precizniji
- ESA95 je više zasnovan na pravilima od 1993 SNA

Poređenje statističkih sistema za izveštavanje i IPSAS

GFS Međunarodnog monetarnog fonda je neposredno važna za projektovanje vladinog sistema za finansijsko izveštavanje. Međutim, GFS nisu obračunski standardi. Postoje značajne razlike između GFS i IPSAS. IPSASB je objavio poređenje IPSAS, GFS i ESA 95⁴. Neke od najznačajnijih razlika rezimirane su u sledećoj tabeli.

Područje gde postoje razlike	Statistički sistemi	IPSAS
Definicija entiteta	Definiše entitet kao javni sektor i izveštava samo o tom sektoru	Primenjuje se na svaki izdvojeni entitet unutar vlade, kao i na celokupnu upravu na osnovu kontrole (međutim, treba ukazati da IPSAS 22 omogućuje izveštavanje o GGS)
Obračunska osnova	Samo obračunski (ali većina zemalja i dalje izveštava na gotovinskoj osnovi)	Obračunska ili gotovinska osnova
Finansijski izveštaji	Nerevidirani izveštaji u propisanom formatu	Revidirani finansijski izveštaji koji moraju zadovoljiti minimalne informacione zahteve, ali bez propisanog formata
Koncepti kao materijalnost i korekcije za prethodnu godinu	Nisu priznati	Izveštaj o osnovnom delu dat je u finansijskim izveštajima
Klasifikacija	Detaljno propisana	Nije propisana; svaka klasifikacija je prihvatljiva sve dok omogućuje zahtevane informacije u finansijskim izveštajima

Ove razlike predstavljaju izazov prilikom projektovanja obračunskog sistema kako bi se omogućilo izveštavanje i prema GFS i prema IPSAS. Međutim, treba primetiti da ni GFS 2001 ni ESA 95 ne propisuju obavezna pravila za obračunski sistem ili kontni okvir; sve dok može da generiše zahtevane izveštaje, sistem ispunjava uslove za statističko izveštavanje.

Kada se odlučuje o tome koje će se informacije koristiti, treba odlučiti šta želi da se sazna:

- ako želite da znate kakav je vladin finansijski učinak, potrebna vam je potpuna konsolidacija na osnovu IPSAS
- ako želite da znate fiskalne efekte koje finansijske transakcije sektora javne uprave imaju po nacionalnu privredu, potreban vam je poslovni rezultat javne uprave prema GFS/ESA95

⁴ "International Public Sector Accounting Standards (IPSASs) and Statistical Bases of Financial Reporting: an Analysis of Differences and Recommendations for Convergence", IPSASB, januar 2005.

4. INFORMACIONI SISTEMI I FINANSIJSKO UPRAVLJANJE

Kompjuterizovani obračunski sistemi za upravljanje javnim finansijama obično se označavaju kao “sistem trezora” (mada striktno gledano takvi sistemi ne uključuju resorna ministarstva) ili „integrirani informacioni sistem za upravljanje finansijama“ (IFMIS). U ovom pojmovniku koristi se izraz IFMIS.

Najobuhvatnija definicija IFMIS sadržana je u referentnom modelu Trezora svetske banke⁵. Opisuje strukturu i komponente sistema trezora kao i osnovu za jedan obuhvatniji integrirani system. Pojednostavljena verzija modela izneta je na sledećoj stranici.

Postoji niz važnih pojmova koji su definisani u nastavku ovog teksta i koji su posebno relevantni za IFMIS. Treba imati u vidu da uobičajena kompjuterska terminologija nije uključena u pojmovnik, jer se ona može naći u svakom udžbeniku.

Pojam	Definicija
Aplikacioni program (softver)	Program za funkciju ili grupu funkcija za upravljanje javnim finansijama PFM, na primer računovodstvo, upravljanje dugovima
Namenski program (softver)	Videti “softver za konkretne namene”
COTS	Komercijalno dostupni aplikativni programi – paket programa koji su već razvijeni i imaju najčešće tražene opšte funkcije za konkretnu aplikaciju. U najvećem broju slučajeva cena se kreće od nekoliko dolara do nekoliko miliona dolara.
Softver za konkretne namene	Softverske aplikacije koje su razvijene konkretno za jednog korisnika, na primer sistem javnog knjigovodstva. To je alternativa paketu COTS
Puštanje u rad	Faza u kojoj je završeno testiranje za konkretnu aplikaciju (COTS ili namensku), klijent se saglasio, i program u stvarnosti počinje da obrađuje podatke
Integracija i interfejs sistemi	Definicija integrisanog sistema je prilično dugačka, ali generalno znači sistem s nekoliko različitih funkcija pri čemu korisnik celokupnu aplikaciju doživljava kao celovit sistem Za razliku od toga, interfejs znači vezu između dva različita sistema koji mogu međusobno da razmenjuju informacije. Povezivanjem preko interfejsa može se upravljati bilo ručno ili preko automatizovanog procesa.
LANs i WANs	LAN je lokalna mreža – obično unutar jedne zgrade. Za razliku od toga, WAN je širokopodručna mreža koja povezuje lokacije koje su fizički udaljene jedna od druge.
PRINCE	Projekti u kontrolisanom okruženju („PROjects IN a Controlled Environment“) – metodologija upravljanja projektom koju je razvila Vlada Ujedinjenog Kraljevstva i koja je sada dostupna za široku upotrebu. PRINCE je zaokružen sistem s priručnicima i programom sertifikacije za praktičare. Projektovan je tako da obezbedi za sprovođenje složenih IT projekata bude primenjen strukturisani pristup, što svodi na minimum rizik od toga da budu prekoračeni vreme ili troškovi, ili da ne bude isporučena zahtevana funkcionalnost.

⁵ “Treasury Reference Model”, Svetska banka, maj 2001.

Pojam	Definicija
Metodologija nabavke (ili akvizicije)	<p>Metodologija za snabdevanje IFMIS. Svetska banka ima specifičnu metodologiju za snabdevanje informacionom i kompjuterskom tehnologijom ICT) koja se mora primenjivati u slučaju nabavki koje finansira Svetska banka i često se koristi kao model za vladine nabavke. Prema metodologiji Svetske banke postoje dve opcije koja se primenjuje za nabavke:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Jedna faza – nabavka se vrši na osnovu specifikacije bez ikakvog prostora za izmene i dopune i davanje ponude u drugoj fazi licitiranja – pogodno za male ili vrlo hitne nabavke • Dve faze – posle prve faze zahtevi za podnošenje ponuda mogu biti izmenjeni i dopunjeni, a ponuđači koji su ušli u uži izbor mogu ponovo dati ponudu u skladu s izmenjenim i dopunjenim zahtevima – pogodniji pristup kad je reč o velikim nabavkama
RFP	Poziv za dostavljanje ponuda
Promocija novog proizvoda	Fazno sprovođenje programa u čitavom nizu sajtova
SPN	Poziv za javnu nabavku specifične robe/usluga – obaveštenje koje mora biti obelodanjeno u skladu s postupcima nabavke Svetske banke. Detaljno navodi predloženu nabavku i metodologiju za sticanje tenderske dokumentacije.
Arhitektura sistema	<p>Opšti projekat sistema, njegovih komponenti i njihov međusobni odnos. Može biti dalje podeljen na:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Softversku arhitekturu – odnos softverskih funkcija i aplikacija • Hardverska arhitektura – odnos hardverskih komponenti
Specifikacija sistema	<p>Izveštaj o detaljnim zahtevima prema kojima ponuđači moraju dostaviti svoje predloge. Zahtevi su podeljeni na:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Tehničke zahteve, na primer hardver, komunikacije, zahtevi u pogledu učinka • Zahtevi koji se tiču korisnika – izjava o funkciji upravljanja finansijama koju sistem mora da ima. Zahtevi koji se tiču korisnika dalje se dele na: <ul style="list-style-type: none"> ○ obavezne – suštinske zahteve – ako nisu ispunjeni, ponuda će biti automatski odbijena ○ poželjne – ponuda neće biti odbijena ako neki poželjni zahtev nije ispunjen, ali će se taj propust uzeti u obzir kao negativan poen za ponudu prilikom dodele poena
Test skript	Test skript sadrži konkretne transakcije ili grupu transakcija. I tokom davanja ponuda i kasnije tokom testiranja zahtevaće se od IFMIS da obrađuje podatke koristeći test skript kako bi se potvrdilo da su proces i rezultati dostigli željeni nivo.

Slika 2: Referentni model trezora

Functional process	Funkcionalni proces
Central Bank	Centralna banka
Ministry of Finance	Ministarstvo finansija
Debt Management	Upravljanje dugovima
Economic Policy	Ekonomska politika
Budget Management	Upravljanje budžetom
Treasury	Trezor
Cash Management	Upravljanje gotovinom
Central Offices	Centralne kancelarije
Regional Units	Regionalne jedinice
Government Spending Agencies	Državne agencije budžetski potrošači
Revenue Collection Agencies	Agencije za naplatu prihoda
Taxes	Porezi
Customs	Carina
Paying/Receiving Banks	Banke platioci/primaoci
Audit organizations	Revizorske organizacije
Macro economic Forecasting	Makroekonomske prognoze
Budget Preparation	Priprema budžeta
Budget Management Accounting & Fiscal Reporting	Upravljanja budžetom, računovodstvo i fiskalno izveštavanje
Cash Management	Upravljanje gotovinom
Debt Management	Upravljanje dugom
Revenue Administration	Uprava prihoda
Civil Service Management	Upravljanje kadrovima
Auditing	Revizija
System for Macro Economic Forecasting	Sistem za makroekonomske prognoze
Macro Economic Framework and Budget Guidelines	Makroekonomski okvir i budžetske smernice
Budget Guidelines	Budžetske smernice
Agency Budget Preparation Systems	Sistemi za pripremu budžeta agencija
Systems for Budget Preparation	Sistemi za pripremu budžeta
Budget Proposals: Old & new programmes	Budžetski predlozi: stari I novi program
Systems for Budget Preparation	Sistemi za pripremu budžeta
Investment	Investicije
Current	Sadašnji
Estimate of Borrowing and Public Debt Interest	Utvrdivanje zajma i kamate na javni dug
Previous years data	Podaci iz prethodnih godina
Revenue Estimates	Procene prihoda
Reports on Revenue Receipts	Izveštaji o prihodovanju
Systems for Tax Administration	Sistemi za Poresku upravu
Systems for Customs Administration	Sistemi za Upravu carina
Debt management	Upravljanje dugom
Domestic	Domaćim
Foreign	Inostranim
Debt Service Payments & Loan Receipts	Uplate za servisiranje duga i uplate zajma

Summary Postings to GL Zaključne pozicije glavne knjige

Systems for Position Management Sistemi za upravljanje pozicijama

Position Control Kontrola pozicija

Payroll & Pension Systems Platni i penzioni sistemi

Personnel Actions Zahtevi zaposlenih

Agency Personnel Information Systems Informacioni sistemi za kadrove agencije

Government Banking Arrangements Vladini bankovni aranžmani

Payment to Suppliers A/Cs: Isplata dobavljačima

Receipts Deposit to TSA Depoziti

Vendors Isporučioi

Central Bank Systems (TSA) Sistemi centralnih banaka (TSA)

Commercial Banks Komercijalne banke

Tax Payers Poreski obveznici

Feedback From Audit Povratne informacije od revizije

Systems for Auditing Sistemi revizije

Sample Transactions from Government Systems to Auditing Modeli transakcija od vladinih sistema do revizije

Approved Agency Budget Odobren budžet agencije

Treasury System *Sistem trezora*

Approved Budget Investment & Current Odobrene budžetske investicije i tekuće investicije

Payment Authorization Nalog za uplatu

Payment requests Zahtevi za uplatu

Financial Reports Finansijski izveštaji

Agency Budget Execution Systems Sistemi za izvršenje budžeta agencija

Systems for Budget Management & Fiscal Reporting Sistemi upravljanja budžetom i fiskalnog izveštavanja

A/C Reciev Potraživanja agencije od kompanija

A/C Payable Dugovi agencije kompanijama

Treasury General Ledger Glavna knjiga trezora

Reports on Payments and Receipts to TSA Izveštaji o isplatama i uplatama uplatama na TSA

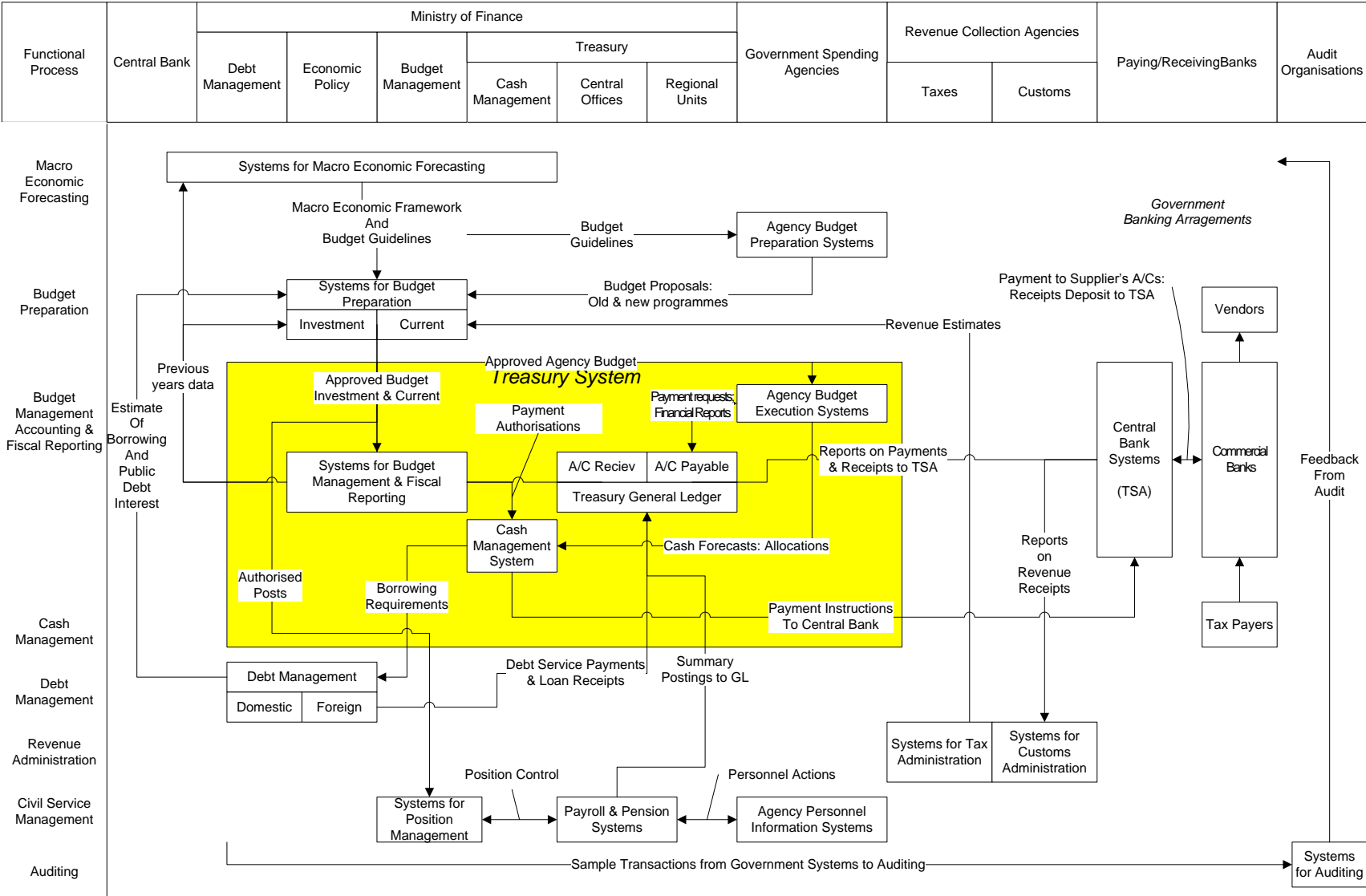
Cash Management System System upravljanja gotovinom

Cash forecasts: Allocations Gotovinske prognoze: alokacije

Borrowing Requirements Zahtevi za zajam

Payment Instructions to Central Bank Uputstva za uplatu centralnoj banci

Slika 3: Referentni model trezora



5. VREDNOSTI SREDSTAVA I OBAVEZA I DEPRESIJACIJA

Za koncept obračunske osnove prema načelu uzročnosti prihoda i rashoda bitan je zahtev da se vrednuju sredstva i obaveze. Promene vrednosti sredstava predstavljaju finansijske tokove. Oni se opisuju na različite načine kao:

- depresijacija
- amortizacija
- dobiti ili gubici
- revalorizacija dobitaka ili gubitaka

Vodi se rasprava o konceptima koji su uključeni u tekst IPSASB o konceptualnom okviru za finansijske izveštaje⁶ o upravljanju javnim finansijama. Ova napomena samo definiše i objašnjava važnu terminologiju.

Metodi za vrednovanje sredstava i obaveza

Postoje tri pristupa merenju vrednosti:

Osnova merenja	Definicija	Istorijski ili sadašnji?	Ulaz ili izlaz?	Prema tržištu ili entitetu?	Kapitalni koncept
1. Istorijski trošak	Iznos plaćen ili obaveza nametnuta kada je stečeno sredstvo ili obaveza	Istorijski	Ulaz	Prema entitetu	Finansijski kapital
2. Tržišna vrednost (isto kao fer vrednost kako je definisana za IPSAS i IFRS)	Procenjeni iznos za koji neko sredstvo može na dan kad je izvršeno vrednovanje biti razmenjeno između voljnog kupca i voljnog prodavca, nakon pravilnog marketinga, u nezavisnoj transakciji u kojoj je svaka strana nastupala obavješteno, mudro i bez pritiska compulsion ⁷	Sadašnji	Može i jedno i drugo	Tržište	Tržišna vrednost (sposobnost da se ostvari zarada na tržištu)
3. Troškovi zamene	Najekonomičniji trošak potreban kako bi entitet zamenio uslužni potencijal sredstva (uključujući iznos koji će entitet primiti od njegove prodaje na kraju njegovog upotrebog roka) na datum izveštaja	Sadašnji	Ulaz	Prema entitetu	Poslovni kapacitet
4. Procenjena prodajna vrednost (isto kao i ekonomski)	Procenjena prodajna vrednost je iznos koji bi samo obeštetio entitet za gubitak nekog sredstva Model za procenu prodajne vrednosti nije stvarna osnova	Sadašnji	Ulaz	Prema entitetu	Poslovni kapacitet

⁶ "Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: Measurement of Assets and Liabilities in Financial Statements", IPSASB, decembar 2010.

⁷ "Concepts Fundamental to Generally Accepted Valuation Principles (GAVP)", stav 5.2, International Valuation Standards Council

koncept gubitka zbog propuštene prilike)	vrednovanja već kriterijum za izbor osnove vrednovanja				
--	--	--	--	--	--

Napomene:

1. Istorijski trošak znači da je vrednost zasnovana na iznosu koji je plaćen ili obavezi koja je nastala pri sticanju. S druge strane, savremeni se odnosi na vrednost na dan izveštavanja.
2. Osnova unosa pokazuje iznos koji se plaća (ili koji se prima) za akviziciju (ili preuzimanje) sredstva (ili obaveze). Osnova izlaza pokazuje iznos koji će biti dobijen od sredstva, često na osnovu njegove prodaje ili njegove stalne upotrebe.
3. Tržište se odnosi na vrednost sredstva ili obaveze u akviziciji ili prodaji na tržištu za takvih sredstva ili obaveze. To će često biti različito od vrednosti za konkretni entitet koji poseduje sredstva ili obavezu.
4. Kapitalni koncept se odnosi na informacije koje daje bilans stanja entiteta. Da li takva vrednost predstavlja istorijske finansijske tokove (finansijski kapital), tekuću tržišnu vrednost, ili sposobnost entiteta da pruža buduće usluge? Svaka merna osnova odnosi se na različit koncept kapitala.

Svi gore navedeni koncepti proistekli su iz komercijalnog obračuna kada su sredstva stečena ili obaveze preuzete s ciljem da se generišu ekonomski tokovi. Koncept zamene troškova i procenjenju prodajnu vrednost je teže primeniti kada je željeni cilj uslužna korist a ne ekonomski tokovi.

Depresijacija i amortizacija

Ova dva izraza imaju isto značenje. Oni se primenjuju samo kada se istorijski trošak ili tržišna (+pravična) vrednost koristi za merenje vrednosti sredstva. U takvim slučajevima depresijacija (ili amortizacija) je pretpostavljeni pad vrednosti sredstva tokom nekog vremenskog perioda. To je metod kojim se trošak za dato sredstvo raspoređuje na procenjeni rok trajanja tog sredstva:

- godišnja depresijacija se tretira kao rashod u poslovnom izveštaju
- akumulirana depresijacija smanjuje vrednost sredstva u bilansu stanja
- kada se sredstvo proda i originalni trošak i akumulirana depresijacija moraju biti ocenjeni u odnosu na prihode od prodaje kako bi se formirao dobitak ili gubitak, što takođe pripada tokovima u izveštaju o poslovanju.

Tretman prema IPSAS i statistički sistemi

IPSAS omogućuje da fiksna sredstva budu vrednovana bilo prema troškovnoj bilo prema pravičnoj (tržišnoj) vrednosti. Sadašnja sredstva i sve obaveze će generalno biti prikazani kao trošak, s izuzetkom iznosa koji će biti izraženi u stranim valutama, kada će se koristiti tekući valutni kursevi na dan izveštavanja.

Revalorizacije dobitaka i gubitaka prema IPSAS je složena i zavisi od vrste sredstva ili obaveze. Uopšte uzev, dobit od revalorizacije se u slučaju fiksnih sredstava pripisuje neposredno neto kapitalu⁸; svi gubici

⁸ Koncept "Net Equity" za vlade i entitete u javnom sektoru je konceptualno težak i uopšte nije priznat u GFS i ESA95. U sistemima u Britaniji i SAD o njemu se generalno govori kao o Fondu, tj. Konsolidovanom fondu. Najbolje se definiše kao razlika između neto sredstava i neto obaveza.

i dobiti od revalorizacije u slučaju tekućih sredstava unose se u izveštaj o poslovanju. Međutim, postoji niz izuzetaka od ovog uopštavanja.

U statističkom sistemu izveštavanja sva sredstva i obaveze se vrednuju prema tržišnoj vrednosti za svaki finansijski izveštaj, odnosno godišnje. Dobici ili gubici vezani za revalorizaciju se tretiraju kao dobit od promena vrednosti hartija od vrednosti i o njima se izveštava odvojeno od poslovnog izveštaja u GFS izveštaju "Drugi ekonomski tokovi". Prema ovom pristupu, nema godišnje ili akumulirane depresijacije.

Treba obratiti pažnju na to da će u praksi Međunarodni monetarni fond prihvatiti trošak umanjen za akumulirane depresijacije kao razumnu zamenu za tržišnu vrednost. Time se izbegava korišćenje različitih vrednosti u izveštavanju GFS i IPSAS.

6. JEDINSTVENI RAČUN TREZORA

Jedinstveni račun trezora (TSA) je opšta struktura vladinih bankovnih računa koja daje konsolidovani uvid u izvore gotovine javnog sektora. TSA je bankovni račun ili grupa povezanih računa preko kojih vlada obavlja sve svoje uplate i isplate.⁹ I mada je za potrebe kontrole i izveštavanja potrebno razlikovati pojedinačne gotovinske transakcije, to se postiže preko sistema obračuna a ne putem držanja/polaganja gotovine na bankovne račune namenjene transakcijama. To omogućuje trezoru da razdvoji upravljanje gotovinom od kontrole na nivou transakcije.

Zahtevi koji su potrebni za jedinstveni sistem trezora:

- Automatizovani sistem trezora u velikoj meri olakšava primenu jedinstvenog računa trezora. Automatska obrada transakcija može omogućiti analizu i kontrolu transakcija bez potrebe za odvojenim bankovnim računom.
- Zakonski osnov jedinstvenog računa trezora s ciljem da se obezbedi njegova široka primena u celoj upravi i takođe radi obezbeđenja stabilnosti sistema.

Tri glavne karakteristike jedinstvenog računa trezora su:

1. Aranžman vlade s bankom treba da bude obuhvatan, kako bi se trezoru omogućilo da ima uvid u tokove vladine gotovine na te bankovne račune i sa njih.
2. Nijedna druga vladina agencija ne vodi bankovne račune van uvida trezora.
3. Konsolidacija vladinih izvora gotovine treba da bude obuhvatna i da uključi celokupna vladina gotovinska sredstva, kako budžetska, tako i vanbudžetska sredstva.

Koristi od jedinstvenog računa trezora proističu iz njegovih ciljeva:

- Omogućuje potpune i pravovremene informacije o vladinim gotovinskim sredstvima. U zemljama s integrisanim informacionim sistemom upravljanja finansijama, s adekvatnom povezanošću s bankovnim sistemom, ove informacije biće dostupne u stvarnom vremenu.
- Poboljšava kontrolu aproprijacije. Jedinstveni račun trezora obezbeđuje da ministarstvo finansijao ima punu kontrolu nad budžetskim alokacijama, i jača autoritet budžetske aproprijacije.
- Poboljšava operativnu kontrolu tokom sprovođenja budžeta. Kad trezor raspolaže potpunim informacijama o gotovinskim sredstvima, može da planira i sprovodi budžet na efikasan, transparentan i pouzdan način.
- Omogućuje efikasno upravljanje gotovinom. Jedinstveni račun trezora olakšava redovno praćenje vladinog gotovinskog bilansa.
- Smanjuje bankarske provizije i transakcione troškove.
- Olakšava efikasne mehanizme plaćanja.
- Poboljšava usklađivanje banaka i kvalitet fiskalnih podataka. Smanjuje potrebe za rezervom likvidnosti. Jedinstveni račun trezora smanjuje nestabilnost gotovinskih tokova preko trezora,

⁹ Materijal u ovom odeljku zasnovan je na radnom papiru Međunarodnog monetarnog fonda IMF WP/10/143. Sailendra Pattanayak i Israel Fainboim, "Treasury Single Account: Concept, Design, and Implementation Issues", IMF, maj 2010.

omogućujući na taj način održavanje niže gotovinske rezerve/zaštite kako be se izbegla neočekivana fiskalna nestabilnost.

Parametri jedinstvenog računa trezora

Važno je odrediti granice jedinstvenog računa trezora, i one treba da budu pažljivo razmotrene u svetlu institucionalnog i pravnog/regulatornog okvira svake zemlje.

Kao minimum, jedinstveni račun trezora treba da pokrije sve vladine entitete i njihove transakcije. Postala je dobra međunarodna praksa da se u jedinstveni račun trezora uključi onoliko starateljskih fondova koje kontroliše vlada i vanbudžetskih fondova (EBF) koliko je zakonski moguće. Međutim, generalno nije preporučljivo da javne korporacije budu uključene u jedinstveni račun trezora.

U mnogim zemljama donatori i spoljni zajmodavci zahtevaju da vlada upravlja svojim fondovima preko odvojenih komercijalnih bankovnih računa a ne preko jedinstvenog računa trezora. Međutim, u skladu s opredeljenjem donatora shodno Pariskoj deklaraciji da će koristite sisteme upravljanja javnim finansijama koji se koriste u datoj zemlji, vlade treba da ohrabre zvanične donatore da integrišu svoja sredstva u jedinstveni račun trezora u meri u kojoj je to moguće.

Struktura TSA

Postoje dve široke kategorije jedinstvenog računa trezora:

- Čisto centralizovani dogovor je sporazum po kome sve transakcije koje se odnose na prihode i rashode vlade prolaze kroz jedinstveni račun, koji generalno vodi centralna banka.
- Nasuprot tome, jedinstveni račun trezora može biti virtualno operativan iako je resornim agencijama dozvoljeno da zadrže odvojene transakcione račune u bankarskom sistemu. Međutim, u poslednjem slučaju, bilansi svih transakcionih računa treba da budu uneti u glavni račun jedinstvenog računa trezora na kraju svakog dana.

Stepen decentralizacije strukture jedinstvenog računa trezora povezan je s ovlašćenjima različitih entiteta da pristupe vladinim bankovnim računima i da ih koriste.

Različite vrste bankovnih računa prema sistemu jedinstvenog računa trezora

Glavni račun jedinstvenog računa trezora	Račun trezora kod centralne banke koji konsoliduje vladinu gotovinsku poziciju. Gotovinski bilansi sa svih drugih povezanih računa se unose na ovaj račun.
Pomoćni računi ili podračuni	Podračuni u okviru glavnog TSA računa. Računovodstveni sporazum o zajedničkom grupisanju jednog broja transakcija; omogućuje vladi da održi različit identitet ili glavnu knjigu svojih budžetskih organizacija.
Transakcioni računi	Ponekad se vladini bankovni računi koji su namenjeni za uplate malih računi otvaraju kao otvoreni kao posebni računi i strukturisani su kao transakcioni računi.
Računi s nultim saldov	Kada su neophodni, transakcioni računi se generalno otvaraju na osnovi nultog salda, tj. gotovinski bilansi sačinjeni na kraju dana vraćaju se u glavni račun jedinstvenog računa trezora.
Računi na osnovu kojih se nadoknađuju troškovi	Transakcioni računi koji mogu da sadrže gotovinu do maksimalno dozvoljenog iznosa i da s vremena na vreme budu obeštećeni.
Prelazni računi	U glavnom toku gotovine služe kao prelaz ka glavnom računu jedinstvenog računa trezora. Prelazni računi mogu biti neophodni: (i) za velike dotoke prihoda radi nadzora nad njihovim sakupljanjem i zadržavanjem u

	bankarskom sistemu; i (ii) radi olakšavanja raspodele prihoda između grana vlasti.
Posrednički računi Korespondentni računi	Odvojeni račun otvara se za svakog posrednika. Posrednički entitet ima u realnom vremenu informacije o bilansima koje održava u jedinstvenom računu trezora.

7. PRIVREDNI ENTITET

Definicija IPSASB-a¹⁰ koja se odnosi na entitet iz javnog sektora koji podnosi izveštaj je „organizacija koja pripada vladinom ili nekom drugom delu javnog sektora, program ili aktivnost koji se mogu identifikovati a koji pripremaju finansijske izveštaje opšte namene“. Međutim, ova definicija nije od koristi ako želite da donesete odluku o tome da li neka organizacija treba da pripremi finansijske izveštaje.

GFS je od veće pomoći, i to na način koji je izložen u okviru.

Okvir 2: GFS definicija entiteta

Institucionalna jedinica je privredni entitet koji je sposoban, samostalno, da poseduje sredstva, preuzima obaveze, i da učestvuje u privrednim aktivnostima i transakcijama s drugim entitetima. Slede neke važne karakteristike institucionalnih jedinica:

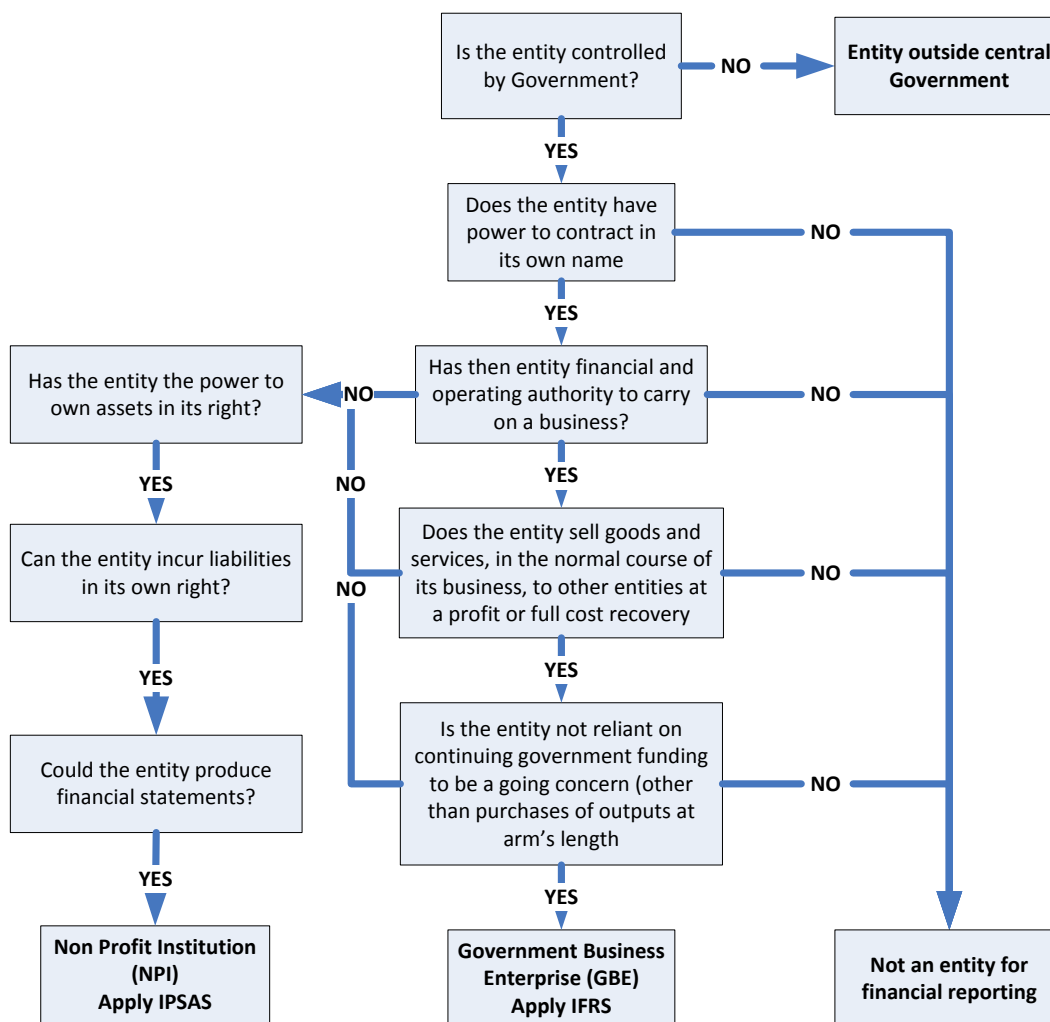
- sposobnost institucionalne jedinice da samostalno poseduje robu ili sredstva znači i da je takođe sposobna da razmenjuje vlasništvo nad robom ili sredstvima u transakcijama s drugim institucionalnim jedinicama.
- Institucionalna jedinica je sposobna da donosi ekonomske odluke i da učestvuje u ekonomskim aktivnostima za koje je sama neposredno odgovorna i odgovara pred zakonom.
- Institucionalna jedinica je sposobna da preuzima obaveze u sopstveno ime, da preuzme druge obaveze ili buduće obaveze i da zaključuje ugovore.
- Ili za institucionalnu jedinicu postoji zaokružena grupa računa, uključujući bilans stanja za sredstva, obaveze i neto vrednost, ili bi bilo moguće i smisljeno kako sa ekonomskog tako i sa pravnog aspekta, da se sastavi zaokružena grupa računa ukoliko bi oni bili traženi.

Tako IPSASB entitet definiše prema izradi finansijskih izveštaja. Prema GFS, entitet ima niz atributa, uključujući sposobnost da sačini finansijski izveštaj. Definicija GFS više koristi u identifikovanju entiteta koji treba da sačine finansijske izveštaje. IPSAS predviđa da svaki entitet sačini finansijske izveštaje, kao i da budu konsolidovani vertikalno do ukupnih vladinih finansijskih izveštaja. S druge strane, GFS izveštaji potrebni su samo za javnu upravu; izveštaji ESA95 traže se za svaki nezavisni entitet, plus za određeni region.

Niže navedeni model kombinuje razgranatu šemu („decision tree“) za identifikaciju javnih preduzeća s definicijom GFS za neprofitnu ustanovu s ciljem da ustanovi koji entiteti i prema kojim standardima treba da sačine finansijske izveštaje.

¹⁰ “Conceptual Framework Exposure Draft 1”, IPSASB, decembar 2010.

Slika 4: Definicija entiteta



Is the entity controlled by Government Da li vlada kontroliše subjekat

Entity Outside Central Government Subjekt van centralne vlade

YES DA

NO NE

Does the entity have power to contract in its own name Da li subjekat ima sposobnost da u svoje ime sklapa ugovore

Has the entity the power to own assets in its right Ima li subjekat sposobnost da samostalno poseduje sredstva

Can the entity incur liabilities in its own right Može li subjekat samostalno preuzeti obaveze

Can the entity produce financial statements Može li subjekat sačiniti finansijski izveštaj

Non Profit Institution (NPI) Apply IPSAS **Neprofitne institucije (NPI) Primeniti IPSAS standarde**

Has then entity operating and financial authority to carry on a business Da li subjekat ima poslovnu i finansijsku sposobnost da nastavi s poslovanjem

Does the entity sell goods and services, in the normal course of its business, to other entities at a profit or full cost recovery Da li subjekat prodaje robu i usluge, tokom uobičajenog poslovanja, drugim subjektima za profit ili puni povraćaj troškova

Is the entity not reliant on continuing government funding to be a going concern (other than purchases of outputs at arm's length) Da li subjekat zavisi od stalnog vladinog finansiranja da bi mogao da posluje (sem nezavisne kupovine proizvoda pod objektivnim uslovima)

Government Business Enterprise (GBE) Apply IFRS **Javno preduzeće (GBE) Primeniti IFRS standarde**

Not an entity for financial reporting **Nije za finansijsko izveštavanje**

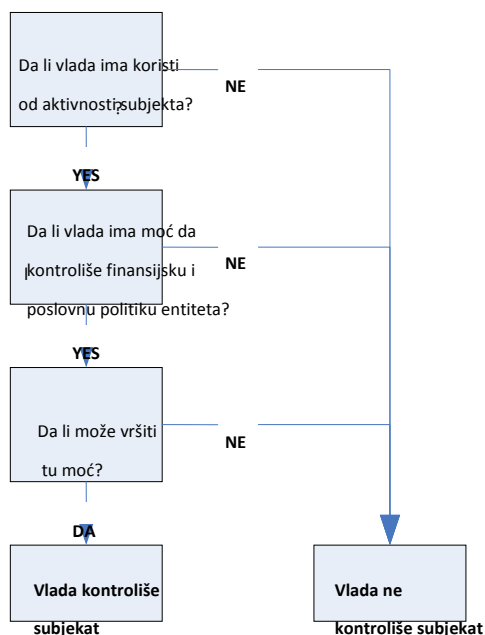
Celina finansijskog izveštavanja vlade

GFS i ESA95 zahtevaju propisane izveštaje za javni sektor (GGS). UNSNA je definisala da se on "sastoji od (a) svih rezidentnih centralnih, državnih i lokalnih jedinica uprave, (b) fondova socijalnog osiguranja na svakom nivou vlasti, i (c) netržišnih neprofitnih ustanove koje su pod kontrolom vladinih jedinica". Time je definicija zasnovana na administrativnim jedinicama uprave.

Treba napomenuti da IPSAS 22 dozvoljava konsolidovane finansijske izveštaje za javni sektor definisane tačno kao u UNSNA. Međutim, izveštaji IPSAS 22 zahtevaju se kao dodatak finansijskim izveštajima na bazi kontrole (videti u nastavku).

IPSAS 6 i Obračunska osnova IPSAS traže konsolidaciju za celu upravu na osnovu kontrole. Kontrola je definisana u niže navedenom modelu:

Slika 5: IPSAS 6 – definicija kontrole

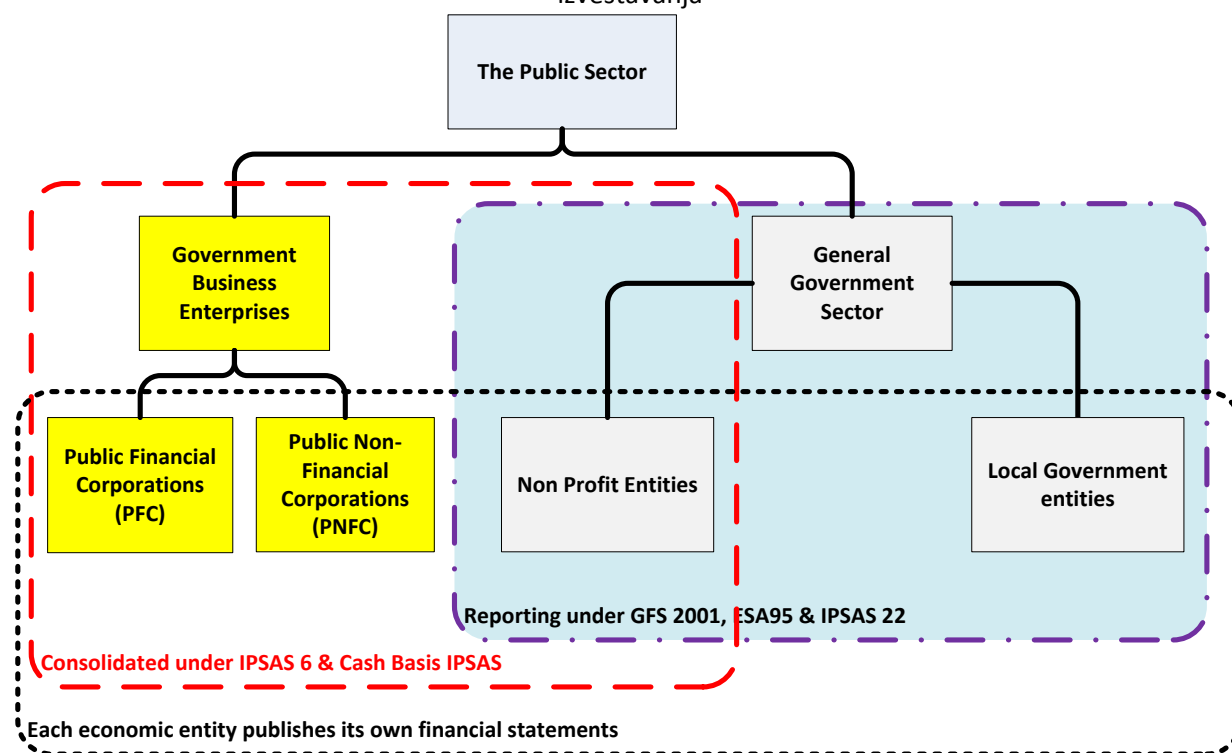


U praksi, to znači da će konsolidovani finansijski izveštaji za celokupnu vladu obično:

- uključiti sva ministarstva, odeljenja, vanbudžetske fondove i neprofitne institucije pod centralnom vlašću
- uključiti javna preduzeća – pošto su kontrolisana na način koji je gore definisan
- isključiti lokalnu upravu i neprofitne ustanove pod lokalnom vlašću – pošto su pod kontrolom lokalnih izabranih predstavnika a ne centralne vlade.

Razlike između pokrivenosti prema GFS, ESA95 i IPSAS su rezimirane u niže navedenom modelu.

Slika 6: Granice vladinog izveštavanja



Public Sector Javni sektor

Government Business Enterprises Javna preduzeća

Public Financial Corporations (PFC) Javne finansijske korporacije (PFC)

Public Non-Financial Corporations (PNFC) Javne nefinansijske korporacije (PNFC)

Consolidated under IPSAS 6 & Cash Basis IPSAS Konsolidovano prema IPSAS 6 i Gotovinske osnove IPSAS

General Government Sector Javni sektor

Non Profit Entities Nefitni subjekti

Local Government entities Subjekti lokalne vlasti

Reporting under GFS 2001, ESA 95 & IPSAS 22 Izveštavanje prema GFS 2001, ESA 95 i IPSAS 22

Each economic entity publishes its own financial statements Svaki ekonomski subjekt objavljuje sopstvene finansijske izveštaje

Treba imati u vidu da se prema IPSAS 6 (i gotovinske osnove IPSAS) konsolidacija zahteva od entiteta javnog sektora. To stvara značajne tehničke poteškoće zbog različitih standarda i pristupa koje primenjuju računovodstva u trgovini i u javnom sektoru. Ako vlada posluje primenjujući gotovinsku obračunsku osnovu, konsolidacija javnih preduzeća koja posluje na komercijalnoj osnovi i primenjuju obračun javne uprave prema gotovinskoj osnovi je krajnje teška i rezultati se mogu dovesti u pitanje.

8. OBAVEZE I POTENCIJALNE OBAVEZE

Okvir 3: Definicija obaveza i potencijalnih obaveza (IPSAS)

Obaveza je sadašnja obaveza entiteta koja proističe iz prošlih događaja, a za čije rešenje se očekuje da će dovesti do toga da se iz entiteta odlivaju ona sredstva koja sadrže ekonomske koristi ili uslužni potencijal.

Potencijalna obaveza je:

- (a) mogućna obaveza koja nastaje iz prethodnih događaja, i čije postojanje će biti potvrđeno samo ako nastupi ili ne nastupi jedan ili veći broj nezvesnih budućih događaja koji nisu u potpunosti pod kontrolom entiteta; ili
 - (i) sadašnja obaveza koja proističe iz prethodnih događaja, ali nije priznata zato što:
 - (ii) nije verovatno da će se u svrhe izmirenja obaveze tražiti odliv sredstava koja sadrže ekonomske koristi ili uslužni potencijal; ili
- (b) iznos obaveze ne može biti izmeren na dovoljno pouzdan način.

Ove definicije su uzete iz IPSAS 19. Njihovo značenje nije shvaćeno u dovoljnoj meri. Često se ne pravi razlika između novčanih rezervi, zaliha i potencijalnih obaveza. Treba obratiti pažnju na sledeće tačke:

- Obaveze se obelodanjuju samo u obračunskim finansijskim izveštajima; prema gotovinskom obračunu obaveze se ne evidentiraju
- Potencijalne obaveze NISU prikazane u bilansu stanja u obračunskim finansijskim izveštajima. Nisu priznate ni u obračunskom sistemu s dvojnim obračunskim sistemom. Uključene su u napomene uz finansijske izveštaje.
- UNSNA, GFS i ESA95 ne uključuju potencijalne obaveze u svoje izveštaje.

Znači, za finansijsko izveštavanje zasnovano na obračunskom računovodstvu od bitne je važnosti da se identifikuju stvarne obaveze kao različite od potencijalnih obaveza i, dodatno, da se uspostavi sistem nadzora nad potencijalnim obavezama i izveštavanja o njima. Iako vladine finansijske statistike ne uključuju potencijalne obaveze, Međunarodni monetarni fond je prepoznao njihovu važnost kao **Fiskalni rizik**.

Šta je uključeno u definiciju obaveza

Uključeno kao obaveza	Definicija
Pravne obaveze	(a) ugovor (kroz njegove eksplicitne i implicitne uslove); (b) zakonodavstvo; ili (c) druga dejstva primene zakona
Izvedene obaveze	(a) po ustanovljenom modelu prethodne prakse, objavljenih politika ili dovoljno konkretnih tekućih izveštaja, entitet je nagovestio drugim stranama da će prihvatiti određene obaveze; (b) kao rezultat toga, entitet je kod drugih strana stvorio osnovano očekivanje da će ispunjavati te obaveze.

Uključeno kao obaveza	Definicija
Rezervisanje	<p>Obaveza neizvesnog roka dospeća ili iznosa . Rezervisanje se priznaje:</p> <p>(a) kada entitet ima sadašnje obaveze (pravne ili izvedene) kao rezultat ranijeg događaja;</p> <p>(b) kada je verovatno da će za izvršavanje obaveze biti tražen odliv sredstava koja uključuju ekonomske koristi ili uslužni potencijal;</p> <p>(c) kada je moguće napraviti pouzdanu procena iznosa obaveze .</p> <p>Iznos koji je priznat kao rezervisanje biće najbolja procena troškova koji su neophodni da bi se sadašnja obaveza izmirila do datuma izveštavanja</p>

Treba reći da u obračunskoj terminologiji postoji razlika između zaliha i zervis:Zalij

- **Rezerve** su gore definisane; predstavljaju obavezu entiteta
- **Zalihe** su deo „neto kapitala” jednog entiteta (videti fusnote u odeljku o sredstvima) i ne predstavljaju obavezu.

Priznavanje, evidentiranje u upravljanje potencijalnim obavezama

Pojam potencijalnih obaveza obuhvata niz različitih situacija, ali može biti podeljen na:

- Potencijalne obaveze koje su pravno obavezujuće ako i kada nastanu,
- Potencijalne obaveze koje nisu pravno obavezujuće ali postoje kao pitanje prakse ili očekivanja – **implicitne potencijalne obaveze**

Primeri pravno obavezujućih potencijalnih obaveza uključuju:

- Nerešene sudske predmete protiv entiteta koji će za rezultat imati kaznu ako entitet izgubi spor
- Garancije za zajam, na primer za javna preduzeća, koje će biti aktivirane ako javno preduzeće ne plati svoja dugovanja.

Takve potencijalne obaveze se mogu lako identifikovati. Potrebno je uspostaviti sistem evidentiranja tako da evidencije svih takvih potencijalnih obaveza mogu biti održavane, sačiniti procene verovatnih troškova, zabeležiti rezultati i ukloniti iz evidencije potencijalne obaveze kada bude poznat ishod.

Implicitne potencijalne obaveze

Implicitne potencijalne obaveze je mnogo teže prepoznati – doista, možda neće biti očigledni dok ne događaj ne nastupi. Najuočljiviji sadašnji primer je potencijalna obaveza vlade da pruži podršku bankama u privatnom sektoru. Ipak, iako nisu priznate, ove obaveze su od izuzetnog značaja za neke zemlje, na primer Irsku, Island.

Mnoge takve implicitne potencijalne obaveze izlaze van okvira upravljanja javnim finansijama i zadiru u polje političkih odluka. Ipak, pri uspostavljanju sistema za upravljanje i evidenciju potencijalnih obaveza treba, u meri u kojoj je to moguće, identifikovati i evidentirati implicitne kao i zakonske potencijalne obaveze.

9. JAVNA INTERNA FINANSIJSKA KONTROLA

Javna interna finansijska kontrola (PIFC) je ukupni sistem finansijske kontrole koje interno obavlja vlada ili organizacije koje ona delegira, s ciljem da se obezbedi da finansijska uprava i kontrola centara koji troše sredstva iz njenog nacionalnog budžeta (uključujući inostrane fondove) budu u skladu se relevantnim zakonodavstvom, budžetskim opisima, načelima zdrave finansijske uprave, transparentnošću, efikasnošću, delotvornošću i privredom. PIFC obuhvata sve mere za kontrolu celokupnih vladinog prihoda, rashoda, imovine i obaveza. Predstavlja internu kontrolu u širem smislu. Obuhvataju, ali nisu ograničeni na prethodnu finansijsku kontrolu (EAFC) i naknadnu internu reviziju (IA)

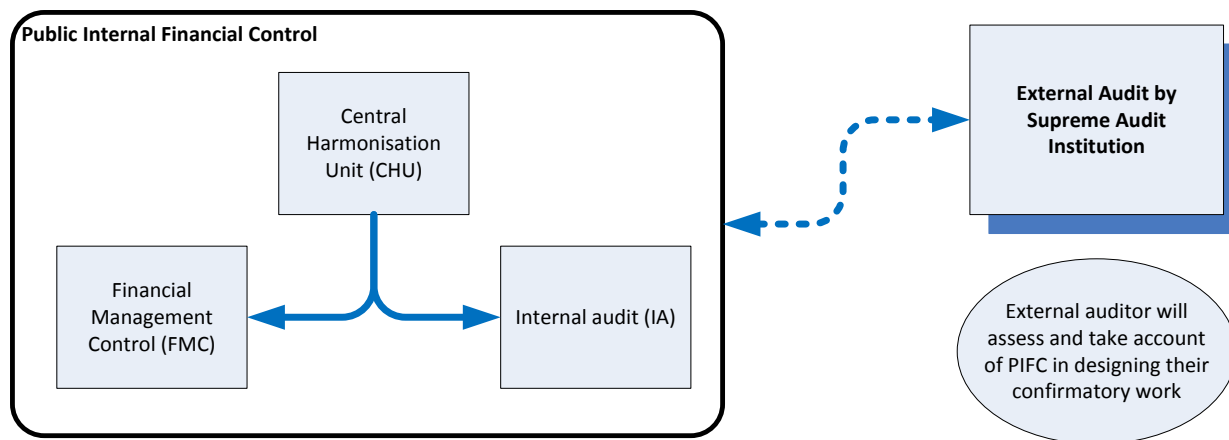
Model PIFC razradila je Evropska komisija za sopstvene potrebe i kasnije ga je tretirala kao deo svojih pravnih tekovina (*Acquis Communautaire*) koji treba da bude unet u pravni okvir svih novih država članica EU. Model odražava implicitno takozvani COSO¹¹ model prema kom se danas razvija većina internih sistema kontrole, kako u javnom tako i u privatnom sektoru. Između ostalog, ovaj model ističe važnost dvosmernog (od vrha ka dole, i od dna ka gore) kontrolnog sistema zasnovanog na uspostavljanju okruženja sa čvrstom kontrolom.

Glavni međunarodni standard za javnu internu finansijsku kontrolu su INTOSAI Smernice za internu kontrolu u javnom sektoru i EC IIA Stav o internoj reviziji u Evropi. Asocijacija internih revizora izdaje međunarodne standarde interne revizije .

Koncept javne interne finansijske kontrole je sistem koji se sastoji od tri komponente i obuhvata tri grupe alatki čiji je cilj da se direktorima javnim ustanova pruži **usklađeni i obuhvatni sistem** koji omogućuje i promoviše **odgovornost menadžera** i njegovu **kasniju kontrolu**.

Komponente javne interne finansijske kontrole i njihov odnos prema eksternoj reviziji predstavljeni su sažeto na sledećem modelu.

Slika 7: PIFC i eksterna revizija



Public Internal Financial Control Javna interna finansijska kontrola

Central Harmonisation Unit (CHU) Centralna jedinica za harmonizaciju (CHU)

Financial Management Control (FMC) Kontrola finansijskog upravljanja (FMC)

Internal audit (IA) Interna revizija (IA)

¹¹ COSO je skraćena od "Committee Of Sponsoring Organizations" („Komitet sponzorskih organizacija“), Treadway Commission (US, 1985)

External Audit by Supreme Audit Institution Eksterna revizija vrhovne revizorske institucije

External auditor will assess and take account of PIFC in designing their confirmatory work Eksterni revizor će prilikom planiranja odobrenog posla uraditi procenu i uzeti u obzir PIFC

Treba ukazati na razliku između revizije i kontrole:

- **Revizija** uključuje istragu i izveštavanje.
- **Kontrola** uključuje akcije (koje mogu biti zasnovane na izveštajima revizora) radi regulisanja identifikovanih grešaka i slabosti i njihove ispravke.

Upravljanje rizikom

Koncepti upravljanja rizikom predstavljaju temelj javne interne finansijske kontrole. **Upravljanje rizikom** definiše se kao proces koji sprovode zakonodavno telo datog entiteta, uprava i drugo osoblje, koji se sprovodi u strateškom smislu u celom entitetu, koji je predviđen da identifikuje potencijalne događaje koji mogu uticati na entitet i da upravlja rizikom tako da bude u granicama sposobnosti entiteta da ga savlada, i time pruži razumna uveravanja u pogledu postizanja ciljeva entiteta.

Centralna jedinica za harmonizaciju (CHU)

Bitno je imati uspostavljenu centralnu strukturu – koja se naziva Centralna jedinica za harmonizaciju i koja je ovlašćena da upravlja razvojem javne interne finansijske kontrole.

Centralna jedinica za harmonizaciju odgovorna je za razvoj i promociju metodologija za internu kontrolu i reviziju na osnovu međunarodno prihvaćenih standarda i najbolje prakse, i za usaglašeno sprovođenje novog zakonodavstva o menadžerskoj odgovornosti (sistemi upravljanja finansijama i kontrole) i interne revizije. Najbolje mesto za Centralnu jedinicu za harmonizaciju je ministarstvo finansija.

Zaključak je da centralna jedinica za harmonizaciju:

- Koordinira aktivnosti javne interne finansijske kontrole
- Vršiti centralno usmeravanje
- Vršiti obuku i daje tehničku podršku javnoj internoj finansijskoj kontroli

Kontrola finansijskog upravljanja

Poznata je inače kao interna kontrola i može biti definisana na sledeći način:

Okvir 4: Interna kontrola

Proces koji sprovode zakonodavni organ entiteta, menadžment i drugi kadrovi, predviđen da pruži razumno uveravanje u pogledu ostvarenja ciljeva u sledećim kategorijama:

1. Delotvornost i efikasnost poslovanja
2. Pouzdanost finansijskog izveštavanja
3. Poštovanje važećeg prava i propisa

Prethodna finansijska kontrola (EAFC) predstavlja određeni broj kontrolnih aktivnosti pre sprovođenja finansijskih odluka koje se tiču aproprijacija, preuzetih obaveza, tenderskih postupaka, ugovora (sekundarne obaveze) i s njima povezanih isplata, i dobijanja iznosa koji nisu pravovremeno plaćeni.

Takve odluke mogu biti donete samo nakon izričite dozvole finansijskih kontrolora koji vrše prethodnu kontrolu.

E AFC se ponekad naziva i „preventivna kontrola“. To je uže značenje finansijske kontrole. Ako je opisana kao E AFC, nema mogućnosti za dvosmislenost.

Svaki javni menadžer odgovoran je za uspostavljanje i održavanje odgovarajućih sistema finansijskog upravljanja i kontrole radi izvršenja zadataka koji se odnose na planiranje, programiranje, budžetiranje, obračunavanje, kontrolu, izveštavanje, arhiviranje i nadzor.

Interna revizija

Definicija Instituta međunarodnih revizora glasi:

Interna revizija je nezavisno, objektivno uveravanje i konsultantska aktivnost koja treba da doda vrednost i poboljša poslovanje neke organizacije. Ona pomaže nekoj organizaciji da ostvari svoje ciljeve tako što koristi sistematičan, disciplinovan pristup kako bi procenila i popravila delotvornost u procesima upravljanja rizikom, kontrole i upravljanja.

Konkretnije, to su funkcionalna sredstva putem kojih rukovodioci nekog entiteta primaju uveravanje od unutrašnjih izvora (uključujući interne podugovarače) da interne kontrole postižu ciljeve svoje interne kontrole. Ta sredstva će, između ostalog, pokriti finansijsku reviziju, sistemsku reviziju, reviziju učinka i IT reviziju. Ona ima najveći broj karakteristika eksterne revizije, sem što daje konačni izveštaj upravi i zato nikad ne može imati isti nivo nezavisnosti kao eksterna revizija.

10. VIŠEGODIŠNJI BUDŽET

Izraz "Izrada budžeta za više godina" obuhvata niz pojmova i različitih izraza. Niže navedena tabela iznosi neke od uobičajenih termina i njihovo opšte značenje. Treba imati u vidu da nema apsolutnih definicija, a često se isti izrazi koriste u različitim značenjima.

Tabela 1: Terminologija u budžetima izrađenim za više godina

Naziv	Skraćenica	Uobičajeno značenje
Višegodišnji (ili srednjoročni) budžetski okvir	MTBF	Budžet koji se proteže na više od jedne godine, na primer na 3 godine
Srednjoročni okvir rashoda	MTEF	Obično se koristi za pristup budžetiranju koji integriše MTBF s budžetiranjem zasnovanom na programu i rezultatu
Srednjoročni fiskalni okvir	MTFF	Srednjoročno fiskalno predviđanje kao osnova MTBF
Budžetiranje programa	-	Budžeti se prave na osnovu programa sa konkretnim ciljevima i metama (za razliku od tradicionalnog budžetiranja zasnovanog na administrativnim strukturama)
Budžet prema rezultatima	-	Budžet usredsređen na stvaranje rezultata (ili ishoda) umesto budžetiranja zasnovanog na unosu
Budžeti zasnovani na unosu	-	Budžeti kod kojih je pažnja usmerena na iznos koji je potrošen, a ne na rezultate koje treba ostvariti

Nedavno su mnoge zemlje prihvatile pristup budžetu koji ima MTEF, koristeći taj izraz u širem smislu, kao što je gore opisano.

Srednjoročni okvir rashoda (MTEF)

MTEF počiva na tri stuba:

1. Višegodišnje projekcije izvora, okvira i ciljeva (zavisno od toga šta je moguće ostvariti), izrađene od vrha nadole;
2. Procene višegodišnjih troškova sektorskih programa (šta treba finansirati s naglaskom na učinak) izrađene od dna prema vrhu;
3. Institucionalni (političko-administrativni) proces odlučivanja radi integrisanja dva gore navedena stuba (uz neophodne kompromise).

Sledeća tabela daje rezime faza srednjoročnog okvira rashoda.

Tabela 2: Šest faza obuhvatnog srednjoročnog budžetskog okvira

Faza	Karakteristike
Razvoj makroekonomski/fiskalni okvir	Makroekonomski model koji projektuje srednjoročne prihode i rashode (višegodišnji)
Razvoj sektorskih programa	Sporazum o ciljevima, rezultatima i aktivnostima sektora Kontrola i razvoj programa i podprograma Procena troškova programa
Razvoj okvira za rashode po sektorima	Analiza međusektorskih i unutar-sektorskih nagodbi Izgradnja konsenzusa o strategiji raspoređivanja sredstava

Faza	Karakteristike
Definicija raspoređivanja sredstava po sektorima	Postavljanje srednjoročnih budžetskih plafona (odobrenje kabineta)
Priprema budžeta po sektorima	Srednjoročni programi po sektorima na osnovu budžetskih plafona
Konačna politička saglasnost	Prezentovanje budžetskih procena vladi i parlamentu radi odobrenja

Izvor: *PEM Handbook* (World Bank, 1998a: 47-51).

Cilj pristupa MTEF je da poveže ciljeve s dostupnim sredstvima kroz proces izrade višegodišnjeg budžeta. Srednjoročni budžetski okvir daje „povezujući okvir“ koji dozvoljava da rashodi budu „rukovođeni političkim prioritetima i disciplinovani preko budžetskih realnosti“ (Svetska banka, 1998a: 32). Ako problem predstavlja to što kreiranje politike, planiranje i budžetiranje nisu povezani, potencijalno rešenje je srednjoročni budžetski okvir. Ako je ova nepovezanost između kreiranja politike, planiranja i budžetskog procesa zajedničko stanje upravljanja zemljom, MTEF se sve više smatra centralnim elementom reformskih programa koji se tiču upravljanja javnim finansijama.

Međutim, jedan broj nedavnih studija dovodi u pitanje obim u kome srednjoročni budžetski okvir postižu svoj cilj. Problem predstavljaju:

- Nedostatak povezanosti između MTEF i budžetskog procesa, tako da MTEF postaje proces planiranja koji nije povezan sa stvarnim raspoređivanjem sredstava u budžetu.
- To što nije uspostavljen integrisani pristup koji povezuje tri gore opisana elementa, tako da MTEF ne uspeva da ostvari svoj centralni cilj u pogledu povezivanja sredstava, politika i alokacija.
- MTEF postaje produženje budžeta bez ikakve stvarne promene u procesu raspoređivanja sredstava.

Budžetski izveštaj i IPSAS 24

I IPSAS 24 i Gotovinska osnova IPSAS zahtevaju da finansijski izveštaj obuhvati izveštaj koji poredi originalni i revidirani budžet sa stvarnim rezultatom. Stvarni zahtevi su izneti u Okviru 5.

Okvir 5: Poređenje budžeta IPSAS 24

Poređenje budžetskih i stvarnih iznosa prikazaće odvojeno za svaki nivo zakonodavnu perspektivu:

- originalne i konačne budžetske iznose;
- stvarne iznose na uporednoj osnovi; i
- preko napomene, daće objašnjenje materijalnih razlika između budžeta za koji se entitet smatra javno odgovornim i stvarnih iznosa.

Ovaj zahtev je obavezan za sve finansijske izveštaje, bilo da počivaju na gotovinskoj ili obračunskoj osnovi.

Izraz “uporedna osnova” znači da cifre moraju biti zasnovane na istoj obračunskoj osnovi. Na primer, ako je budžet zasnovan na gotovinskoj osnovi a finansijski izveštaj na obračunskoj, jedna od dve grupe cifara

mora biti prilagođena zajedničkoj osnovi. Uobičajeno je da to uključuje modifikovanje informacije vezane za obračunsku osnovu kako bi se informacije prikazale prema gotovinskoj osnovi. To može predstavljati problem za automatizovane sisteme koji rade po osnovu obračunske osnove.

Treba imati u vidu i sledeće:

- Originalni budžet je inicijalno odobreni budžet za budžetski period
- Završni budžet je originalni budžet, prilagođen na osnovu svih zaliha, prenetih iznosa, transfera, alokacija, dodatnih aroprijacija i drugih ovlašćenih zakonodavnih i sličnih mandata, promena koje su primenljive na budžetski period.