

Budžetsko računovodstvo i finansijsko izvještavanje u Crnoj Gori

Marija Popović

Podgorica 10-12 Novembar 2014.



Osnova budžetskog računovodstva i finansijskog izvještavanja

- Budžetsko računovodstvo u Crnoj Gori organizovano je na modifikovanoj gotovinskoj osnovi koja podrazumijeva da se primici i izdaci evidentiraju na gotovinskoj, a imovina i obaveze na obračunskoj osnovi.
- Planiranje i izvršenje Budžeta uspostavljeno je na nivou GFS klasifikacije, a budžetsko računovodstvo u Crnoj Gori vodi se na nivou funkcionalne, organizacione, ekonomske i programske klasifikacije, u skladu sa kojom se planiraju i izvršavaju Budžet Crne Gore, budžeti državnih fondova i jedinica lokalne samouprave.



Budžetske klasifikacije

- **Ekonomska klasifikacija računa vodi se na nivou:**
 - – klase.....0
 - – kategorije.....00
 - – grupe.....000
 - – sintetike.....0000
 - – analitike.....00000
 - – subanalitike.....000000
- Primici, izdaci, imovina i obaveze vode se na nivou 9 klasa:
- Klasa 0 – Nefinansijska imovina
- Klasa 1 – Finansijska imovina



Budžetske klasifikacije

- Klasa 2 – Obaveze
- Klasa 3 – Kapital
- Klasa 4 – Izdaci
- Klasa 5 – Korektivni račun
- Klasa 7 – Primici
- Klasa 9 – Korektivni račun
- Planiranje je obavezujuće po klasi, kategoriji, grupi i sintetici, dok se izvršavanje budžeta iskazuje do nivoa analitike i subanalitike.
- **Funkcionalna klasifikacija** sadrži sljedeće klase:
 - 01 – Opšte javne službe



Budžetske klasifikacije

- 02 – Odbrana
- 03 – Javni red i bezbjednost
- 04 – Ekonomski poslovi
- 05 – Zaštita životne sredine
- 06 – Poslovi stanovanja i zajednice
- 07 – Zdravstvo
- 08 – Sport, kultura i religija
- 09 – Obrazovanje
- 10 – Socijalna zaštita



Finansijsko izvještavanje

- **Finansijsko izvještavanje** korisnika budžeta - kvartalno i godišnje uz ostavljanje mogućnosti ministru finansija da zatraži posebne izvještaje korisnicima budžeta.
- Finansijska godina se završava 31. decembra uz mogućnost korišćenja sredstava na poslovnim računima za plaćanje prema inostranstvu do kraja januara naredne godine
- **Obrasci na kojima se dostavljaju finansijski izvještaji:**
 - Izvještaj o novčanim tokovima - ekonomska klasifikacija
 - Izvještaj o novčanim tokovima - funkcionalna klasifikacija
 - Izvještaj o neizmirenim obavezama



Finansijsko izvještavanje

- Konsolidovani izvještaj potrošačke jedinice koja u svom sastavu ima javne ustanove
- Izvještaj o konsolidovanoj budžetskoj potrošnji
- Izjava o načinu utroška sredstava nakon isteka fiskalne godine
- Izvještaj o načinu utroška sredstava tekuće budžetske rezerve (koja se koristi za neplanirane i nedovoljno planirane izdatke)

- **Kvartalni finansijski izvještaji** – do 15og u prvom mjesecu narednog kvartala
- **Godišnji finansijski izvještaji** – do kraja februara naredne godine
- **Završni račun Budžeta** se podnosi Vladi do kraja maja, a Parlamentu do kraja septembra



Završni račun Budžeta Crne Gore

- **Završni račun Budžeta Države sadrži:**
- 1) početno i završno stanje konsolidovanog računa trezora;
- 2) pregled izvršenih odstupanja u odnosu na planirane iznose;
- 3) izvještaj o uzetim pozajmicama;
- 4) izvještaj o izdacima budžetskih rezervi;
- 5) izvještaj o garancijama datim tokom fiskalne godine;
- 6) izvještaj o kapitalnim projektima;
- 7) izvještaj o realizaciji programskog budžeta;
- 8) izvještaj o državnom dugu i datim garancijama;
- 9) izvještaj o poreskim i neporeskim potraživanjima iz člana 12 ovog zakona;
- 10) izvještaj o primicima i izdacima javnih ustanova koji nijesu uključeni u konsolidovani račun trezora;
- 11) izvještaj o stanju neizmirenih obaveza koje nemaju karakter pozajmica



Konsolidovani račun Trezora

- **Sve transakcije odvijaju se preko Konsolidovanog računa trezora**
- Konsolidovani račun trezora – svi računi na kojima se evidentira državni novac
- **Od 2002. godine** – Državni trezor – svi računi budžetskih korisnika su ukinuti i sve transakcije vezane za plaćanja vrše se posredstvom Glavnog računa Državnog trezora otvorenog kod Centralne banke - fiskalni agent Države
- Ministarstvo finansija je jedino ovlašćeno za otvaranje državnih bankarskih računa
- **Korisnici budžeta ne mogu imati račune kod poslovnih banaka**, izuzev javnih ustanova koje imaju status pravnih lica i računa za plaćanje prema inostranstvu (transferni računi)



Konsolidovani račun Trezora

- **Prihodi od sopstvenih djelatnosti** javnih ustanova nisu uključeni u Konsolidovani račun trezora ali su predmet izvještavanja kroz konsolidovane izvještaje ministarstava koji u svom sastavu imaju javne ustanove
- Pored Glavnog računa trezora kod Centralne banke CG otvoreni su i **računi za uplatu javnih prihoda**
- **Plaćanje obaveza prema dobavljačima** vrši se na osnovu naloga dostavljenih od strane korisnika budžeta kroz Glavnu knjigu Drzavnog trezora
- **Obračun zarada** je centralizovan, a plaćanja se takođe vrše na osnovu naloga korisnika budžeta



Glavna knjiga Trezora

- Upravljanje računovodstvenim sistemom i glavnom knjigom trezora obuhvata sve transakcije koje se odnose na sistem javne potrošnje.
- **Glavna knjiga trezora** evidentira izvršenje budžeta kroz sledeće promjene:
 - Evidenciju planiranih iznosa;
 - Evidenciju ugovaranja obaveza;
 - Evidenciju zahtjeva za plaćanje;
 - Evidenciju plaćenih iznosa;
 - Evidenciju obaveza po osnovu odobrene potrošnje na osnovu planiranih iznosa, ugovorenih obaveza i zahtijevane potrošnje.
- Glavna knjiga trezora se vodi preko SAP sistema



Izvršenje budžeta kroz Glavnu knjigu Trezora

- Za prikupljanje javnih prihoda od naplatnih institucija (Poreska uprava, Uprava carina, Ministarstvo unutrašnjih poslova) koristi se Prihodni modul
- Sredstva prikupljena na račune za uplatu javnih prihoda se, nakon identifikacije od strane nadležnih institucija, narednog dana prenose na Centralni račun Državnog trezora, a sa Centralnog računa se vrši transfer sredstava koja pripadaju Državi na Glavni račun Državnog trezora, dok se prihodi lokalnih samouprava i drugih subjekata transferišu na njihove račune.
- Prije pristupanja procesu izvršenja budžeta svi korisnici su dužni dostaviti Ministarstvu finansija mjesečni plan potrošnje. Ovim dokumentom budžetski korisnici planiraju potrebna sredstva za funkcionisanje tokom mjeseca, po ekonomskoj klasifikaciji
- Plaćanje obaveza prema dobavljačima vrši se na osnovu naloga dostavljenih od strane korisnika budžeta kroz Glavnu knjigu Državnog trezora.



Glavna knjiga Trezora



Razlozi za reformu računovodstva

- Postojeći računovodstveni sistem, utemeljen na modifikovanoj gotovinskoj osnovi samo djelimično zadovoljava zahtjeve za informacijama eksternih korisnika, prije svega međunarodnih finansijskih institucija.
- Praksa pokazuje da postojeći nivo informacija nije dovoljan za uspješno upravljanje javnim sektorom u savremenim uslovima, kao ni za razvijanje troškovnog i menadžerskog računovodstva koje je osnova za kvalitetnu informacijsku podlogu za upravljanje imovinom, obavezama i troškovima.
- Gotovinski sistem računovodstva ne uzima u obzir obračunske prihode i rashode, kao ni postojeći informacijski sistem koji je koncipiran na gotovinskoj osnovi odnosno podržava izvještavanje na nivou novčanih tokova.



Razlozi za reformu računovodstva

- Na nivou javnog sektora ne postoji Zakon o računovodstvu u kojem bi bili sistematizovani nacionalni računovodstveni standardi
- Budžet Crne Gore nema izvještaj o finansijskom stanju i izvještaj o finansijskom uspjehu.
- Korisnici budžeta, državni fondovi i jedinice lokalne samouprave su u obavezi da vode evidenciju imovine i da obrasce dostavljaju organu zaduženom za poslove imovine – Upravi za imovinu, ali na nivou Države ne postoji razvijen registar državne imovine, koji bi sintetizovao podatke svih organa, kao i podatke o dobrima od opšteg interesa i dobrima u opštoj upotrebi.



Prvi koraci na putu ka reformi računovodstva

- Pored evidentiranja primitaka i izdataka na gotovinskoj osnovi od 1. januara 2014. godine kroz Glavnu knjigu trezora omogućeno je i evidentiranje svih prispjelih faktura budžetskih korisnika, kao jedan od segmenata na putu ka obračunskom računovodstvu
- U toku je javni poziv za nabavku i implementaciju Registra državne imovine
- Kako bi u postunosti obuhvatilo sve obaveze korisnika budžeta Ministarstvo finansija je u fazi implementacije projekta nadogradnje SAP sistema za modul koji se odnosi na evidenciju ugovora



Stanje računovodstvenih kapaciteta

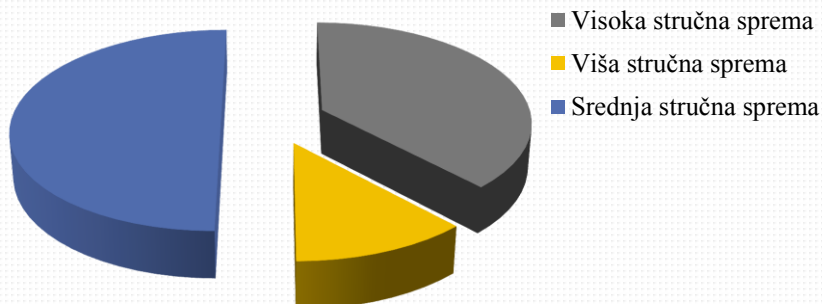
Ministarstvo finansija sprovelo krajem 2013. godine anketu o stanju računovodstvenih kapaciteta korisnika budžeta

Rezultati ankete:

- ❖ Kod **32%** državnih organa računovođe se angažuju i za vršenje drugih poslova
- ❖ od ukupnog broja računovođa **38%** je sa visokom stručnom spremom, **12%** sa višom i **50%** sa srednjom stručnom spremom
- ❖ **37%** računovođa posjeduje neku vrstu sertifikata za obavljanje računovodstvenih poslova
- ❖ **57%** korisnika budžeta ima donešene interne akte kojima su dodatno propisane računovodstvene procedure
- ❖ **20%** državnih organa nema personalno odvojene funkcije računovođe i internog revizora



Kvalifikaciona struktura računovođa u državnim organima





Strategija za prelazak javnog sektora na obračunsko računovodstvo

- **Reforma računovodstva zahtjeva:**
- Izmjenu postojećeg kontnog okvira za korisnike budžetskih sredstava;
- Izmjene u finansijskom izvještavanju budžetskih korisnika, kako na centralnom tako i na lokalnom nivou (drugačiji modeli, obrasci i sadržaj finansijskih izvještaja prilagođen računovodstvu na obračunskoj osnovi);
- Edukaciju i osposobljavanje računovodstvenih kadrova za reformu u računovodstvenom sistemu sa akcentom na praktična pitanja;
- Stalni monitoring i evaluaciju procesa prelaska na novi sistem.



Preduslovi za uspješnu reformu računovodstva

- Saglasnost Vlade Crne Gore za prelazak na akrealno računovodstvo tako da ono postane dio reforme javnih finansija;
- Prepoznavanje da je usvajanje akrealnog računovodstva dio sveukupnog reformskog procesa javnih finansija;
- Profesionalna i akademska podrška prilikom razvoja računovodstvenih standarda, izrade legislative i izvršna podrška;
- Spremnost zaposlenih u javnom sektoru na promjene (motivacija, treninzi, edukacija);
- Koordinacija i konsultacije;
- Što je moguće preciznije određivanje troškova usvajanja za cjelokupni period implementacije;
- Uključenost nadležnih organa javnog sektora u bavljenju specifičnim računovodstvenim pitanjima (identifikacija i valuacija sredstava, registracija sredstava, finansijsko izvještavanje...);
- Mogućnost informacionih tehnologija;
- Međunarodna finansijska i konsultantska podrška.



Potrebna poboljšanja

- Legislativa
- Informacioni sistem
- Registar državne imovine
- Obuka kadrova



Legislativa

Nacionalnim računovodstvenim standardima neophodno je definisati:

- Ključne obračunske principe
- Opšte računovodstvene politike
- Strukturu, sadržaj finansijskih izvještaj, kao i izvještajne procese sa rokovima za predaju
- Kontni okvir
- Detaljnije smjernice za računovodstvenu evidenciju transakcija
- Subjekte izvještavanja



Legislativa

Zakon o računovodstvu javnog sektora bi trebao da sadrži:

- Opšte definicije (subjekti, na koje se odnosi legislativa, aktualne osnove i osnove metodologije izvještavanja)
- Imovina (definicija, kriterijumi identifikovanja, način evidentiranja i vrednovanja)
- Obaveze (definicija, kriterijumi identifikovanja, način evidentiranja i vrednovanja)
- Prihodi (definicija, kriterijumi identifikovanja i način evidentiranja)
- Rashodi (definicija, kriterijumi identifikovanja i način evidentiranja)
- Kapital/neto imovina (sastav)
- Principi konsolidacije



Informacioni sistem

- Upodobljavanje informacionog sistema počelo 1. januara 2014. god.
- Modul za praćenje ugovorenih obaveza
- Modul za evidenciju javnog duga
- Registar državne imovine/Knjiga osnovnih sredstava
- Nadogradnja IT sistema lokalnih samouprava
- Centralizovani računovodstveni sistem za sve korisnike budžeta, koji će biti u mogućnosti da generiše podatke i realizuje transakcije za sve korisnike budžeta, ali i da prikuplja, konsoliduje i arhivira finansijske izvještaje korisnika



Registar državne imovine

Koraci u kompilaciji Registra:

- Dokumentovanje svih vrsta imovine;
- Utvrđivanje tačnog početnog stanja za svaku kategoriju (identifikacija, primjena definicije imovine i mjerenja) i razvijanje metoda za pribavljanje prethodnih podataka o istorijskom trošku i metode za procjenu ukoliko podaci o istorijskom trošku ne postoje;
- Procjena tačnosti i potpunosti postojećih podataka;
- Određivanje kategorija imovine koje će se koristiti u kontnom planu i finansijskim izvještajima;
- Uspostavljanje računovodstvene politike za svaku kategoriju u skladu sa relevantnim IPSAS standardima i ESA zahtjevima i to:



Registar državne imovine

Knjiga osnovnih sredstava:

- Početnu vrijednost (knjigovodstvenu vrijednost)
- Amortizaciju, ako je primjenjiva (akumuliranu amortizaciju, amortizaciju za period, periodi amortizacije moraju biti određeni na bazi potreba korisnika)
- Ispravku vrijednosti osnovnog sredstva, ako je primjenjiva (ispravku vrijednosti za period)
- Valorizaciju (revalorizacione rezerve, gubitke, dobitke i ostale efekte)



Obuka kadrova

- Institut za javne finansije i računovodstvo iz Velike Britanije (CIPFA)
- Prvi krug obuke za računovođe u organima lokalne samouprave i pravnim subjektima koje Vlada kontroliše (shodno IPSAS sektorizaciji) i potrošačke jedinice prvog nivoa
- Adekvatna obuka – razumijevanje neophodnosti prelaska na obračunsko računovodstvo

Pored računovođa adekvatna obuka se mora organizovati i na ostalim nivoima:

- interni revizori;
- revizori Državne revizorske institucije;
- službenici Uprave za imovinu;
- službenici za javne nabavke;
- operateri u državnim organima.



Faze u realizaciji reforme računovodstva

Prva faza:

- Koordinacioni tim za implementaciju Strategije
- Klasifikacija institucionalnih sektora
- Uključivanje javnih ustanova u KRT

Druga faza:

- Unaprijeđenje postojeće evidencije obaveza i imovine

Treća faza:

- Evidentiranje potraživanja i zaliha, prihoda (osim poreskih), nefinansijske imovine i rashoda



Faze u realizaciji reforme računovodstva

Četvrta faza:

- Analiza i upodobljavanje kontnog okvira novim računovodstvenim zahtjevima

Peta faza:

- Analiza metoda evaluacije imovine

Šesta faza:

- Evidentiranje svih računovodstvenih transakcija i finansijskih posledica događaja u skladu sa principima obračunskog računovodstva
- Subjekti javnog sektora će po prvi put pripremiti finansijske izvještaje opšte namjene ili izvještaje o svojim finansijskim pozicijama i finansijskom učinku na zahtjevanom nivou detaljnosti



Budžetsko računovodstvo i finansijsko izvještavanje u Crnoj Gori

Hvala na pažnji !

marija.popovic@mif.gov.me