



OPTIMIZACIJA DIZAJNA JEDINSTVENOG RAČUNSKOG PLANA

Savjeti za stručnjake s praktičnim znanjem o upravljaju javnim financijama

listopad/oktobar 2020.

Sažetak

Ovaj je dokument pripremljen na zahtjev članova Radne skupine za računovodstvo u javnom sektoru TCOP-a PEMPAL-a. Cilj dokumenta je stručnjacima s praktičnim znanjem iz područja upravljanja javnim financijama pružiti praktičan vodič za izradu i ažuriranje vladina računskoga plana. Ovaj je vodič temeljen na stvarnom iskustvu zemalja članica PEMPAL-a, kao i na naputcima stručnjaka Svjetske banke koji rade s PEMPAL-om. Dokument nije namijenjen za upotrebu u akademske svrhe. Umjesto toga, dizajniran je na način da bude praktičan alat koji uključuje primjere i praktične savjete, kojima se službenici mogu koristiti pri ponovnoj izradi vladina okvira za izvještavanje o upravljanju javnim financijama.

Zajednica prakse za riznicu PEMPAL-a

www.pempal.org

Prava i dopuštenja

Ovaj je dokument proizvod mreže PEMPAL.

Materijal u ovom dokumentu podliježe autorskim pravima. Budući da PEMPAL potiče širenje svojeg znanja, određene je dijelove dokumenta moguće umnožavati u nekomercijalne svrhe, uz uvjet potpunog navođenja izvora.

Sva se pitanja upućuju Tajništvu PEMPAL-a (ezaleeva@worldbank.org).

Predgovor

Cilj ovog dokumenta je stručnjacima s praktičnim znanjem iz područja upravljanja javnim financijama (PFM) pružiti praktičan vodič za izradu i ažuriranje vladina računskoga plana (RP). Cilj je dokumenta obuhvatiti područje šire od onoga koje obrađuje većina postojećeg referentnog materijala i pružiti praktične savjete o načinu izrade RP-a koji se ne oslanjaju samo na teoriju, uključujući detaljne smjernice za svaki segment. Ovaj je vodič temeljen na stvarnom iskustvu zemalja članica PEMPAL-a, kao i na naputcima stručnjaka Svjetske banke koji rade s PEMPAL-om. Ovaj dokument nije namijenjen za upotrebu u akademske svrhe. Umjesto toga, osmišljen je na način da bude praktičan alat koji uključuje primjere i praktične savjete, kojima se službenici mogu koristiti pri ponovnoj izradi vladina okvira za izvještavanje o PFM-u.

Dokument ujedno pruža smjernice o tome na koji način zemlje mogu bolje iskoristiti tehnologiju te vladine informacijske sustave financijskog upravljanja (ISFU) sveobuhvatnijom izradom računskog plana, a što se naziva struktura jedinstvenog računskog plana (JRP). JRP predstavlja pristup izradi RP-a koji je u većoj mjeri strateške prirode i koji uključuje pokrivenost svih najvažnijih zahtjeva za izvještavanje o PFM-u te njegove analize u okviru sveobuhvatnog integriranog i jedinstvenog računskog plana. Međutim, u dokumentu se istovremeno obraća pozornost na praktične izazove s kojima se mnogo zemalja suočava kad je riječ o provedbi JRP-a, a što zahtijeva konsenzus s obzirom na strukturu JRP-a u svim važnim funkcionalnim područjima među vladinim zainteresiranim stranama iz područja PFM-a. Za brojne zemlje to će biti tek srednjoročni ili dugoročni cilj. Kako bi se tomu barem djelomično doskočilo, u dokumentu se također pružaju korisni praktični savjeti o tome na koji način zemlje mogu poboljšati svoj postojeći PK / RP, kako bi napravili korak naprijed prema integriranijem pristupu.

Ovaj je dokument proizvod Radne skupine za računovodstvo u javnom sektoru (PSAWG) Zajednice prakse za riznicu PEMPAL-a. Temelji se na ranijem dokumentu „*Integracija proračunske kategorizacije i računskog plana: dobra praksa u zemljama članicama TCOP-a*” koji je PSAWG dovršio 2014., te proširuje njegov opseg. Dokument iz 2014. bavio se izradom integriranog ekonomskog segmenta te je postao koristan referentni alat za zemlje članice PEMPAL-a, ali i za druge zemlje svijeta.

Glavni je autor ovog dokumenta i dokumenta iz 2014. Mark Silins, vodeći tematski savjetnik TCOP-a koji surađuje s TCOP-om od 2012. godine. Rad je nadzirala Elena Nikulina, voditeljica tima Svjetske banke za Resursni tim TCOP-a i nekadašnja voditeljica tima za cjelokupni program PEMPAL-a. Svoj su doprinos dali i drugi članovi Resursnog tima Svjetske banke koji surađuju s TCOP-om, uključujući Yelenu Slizhevskayu i Galinu Kuznetsovu. Ekaterina Zaleeva uložila je značajan trud u formatiranje izvješća i organiziranje njegova prijevoda.

Ovaj je dokument rezultat timskog rada i moramo zahvaliti mnogima. Članovi PSAWG-a pridonijeli su dokumentu pružanjem primjera zemalja, pregledom nacрта i davanjem komentara i prijedloga koji su poslužili za isticanje praktične naravi dokumenta. Posebno zahvaljujemo Mimozi Pilkati (Albanija), Firuzi Abdullayevoj (Azerbajdžan); Lyudmili Guryanovoj, Nataliji Rusakevich (Bjelarus); Mladenki Karačić (Hrvatska); Zurabu Tolordavi (Gruzija); Angeli Voronin, Nadejdi Slova, Svetlani Placinta (Moldova); Antonu Duboviku, Svetlani Sivets (Ruska Federacija); Nataliyi Botsman (Ukrajina).

Sadržaj

Sadržaj

PREGOVOR	3
SADRŽAJ	4
AKRONIMI	6
SAŽETAK	7
TABLIČNI SAŽETAK KLJUČNIH PRAKTIČNIH SAVJETA ZA (PONOVNU) IZRADU JRP-A	12
1. UVOD I POZADINA	17
ŠTO SU PEMPAL I TCOP, A ŠTO JE RADNA SKUPINA ZA RAČUNOVODSTVO U JAVNOM SEKTORU TCOP-A?	17
DEFINICIJA PK-A I RP-A I ZAŠTO SU SE PK I RP RAZVILI ODVOJENO?	19
2. PONOVDNA IZRADA JRP-A U ZEMLJAMA ČLANICAMA PEMPAL-A	22
POVIJESNA POZADINA RAZVOJA PK-A I RP-A.....	22
DANAŠNJA STRUKTURA RAČUNSKOG PLANA	23
DIZAJN RP-AS.....	24
3. OPĆA NAČELA ZA IZRADU JEDINSTVENOG RAČUNSKOG PLANA	36
HIJERARHIJSKO STRUKTURIRANJE SVAKOG SEGMENTA	36
ČESTI PROBLEMI PRI IZRADI RP-A.....	48
IZRADA DRUGIH STRUKTURA/SEGMENTA ZA POTREBE IZVJEŠTAVANJA U JRP-U.....	51
AŽURIRANJE JRP-A JEDNOM GODIŠNJE	58
OSNIVANJE RADNU SKUPINE ZA JRP	59
4. EKONOMSKI SEGMENT	61
KRITIČNI SEGMENT STRUKTURE JRP-A	61
IZRADA INTEGRIRANOG EKONOMSKOG SEGMENTA	68
KAKO KONTROLIRATI PRORAČUN I PODNOSITI IZVJEŠTAJE O PRORAČUNU NA GOTOVINSKOJ OSNOVI U OKRUŽENJU OBRAČUNSKOG RAČUNOVODSTVA.....	76
MOŽE LI SE POSTIĆI POTPUNA INTEGRACIJA PK-OVA I RP-A?	79
5. IZRADA OSTALIH ŠEST SEGMENTA	89
IZRADA SEGMENTA O IZVORU FINANCIRANJA	89
IZRADA ORGANIZACIJSKOG SEGMENTA	96
IZRADA PROJEKTOG SEGMENTA	102
IZRADA FUNKCIJSKOG SEGMENTA – BALANSIRANJE NACIONALNIH I MEĐUNARODNIH ZAHTEVA	106
IZRADA GEOGRAFSKOG SEGMENTA.....	111
IZRADA PROGRAMSKOG SEGMENTA.....	114
6. INTEGRACIJA JRP-A U OKVIR PFM-A	118
JRP I PRORAČUN	118
JRP I ISFU	123
OPSEG/POKRIVENOST PROCESA PLAĆANJA.....	126
PLANIRANJE I PRIRUČNIK JRP-A.....	134

PRILOZI

PRILOG I.: INFRASTRUKTURA INFORMACIJSKIH SUSTAVA

PRILOG II.: PRIMJER EKONOMSKE STRUKTURE KOJA PRIKAZUJE NOVČANE I NENOVČANE ELEMENTE

PRILOG III.: IZVADCI OBRAZACA ZA FINACIJSKO IZVJEŠTAVANJE IZ AUSTRALIJE

PRILOG IV.: PRIMJER STRUKTURE O IZVORU SREDSTAVA

PRILOG V.: COFOG

PRILOG VI.: PRIMJERI ŠIFRIRANJA S POMOĆU SREDSTAVA I OSTALIH SEGMENTA

PRILOG VII.: PREDLOŽAK PRIRUČNIKA JRP-A

Akronimi

ADB	Azijska banka za razvoj
PK	Proračunske kategorizacije
RP	Računski plan
COFOG	Kategorizacija funkcija vlade
MF	Ministarstvo financija
DP	Razvojni partneri
ESA	Europski sustav računa
ISFU	Informacijski sustav za upravljanje financijama
GAAC	Općeprihvaćeni računovodstveni pojmovi
GFS	Statistika vladinih financija
GFSM	Priručnik statistike vladinih financija
GK	Glavna knjiga
ICT	Informacijska i komunikacijska tehnologija
IFAC	Međunarodna federacija računovođa
IFRS	Međunarodni standardi financijskog izvještavanja
IISFU	Integrirani informacijski sustav financijskog upravljanja
IPSAS	Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor
IMF	Međunarodni monetarni fond
MOA	Ministarstvo, odjel i agencija
NFI	Nefinancijska imovina
NDK	Nije drugdje kategorizirano
OECD	Organizacija za ekonomsku suradnju i razvoj
PEFA	Javni rashodi i financijska odgovornost
PEMPAL	Mreža za učenje uz pomoć kolega za područje upravljanja javnim rashodima
JPP	Jedinica za provedbu projekta
PFM	Upravljanje javnim financijama
PBB	Planiranje proračuna prema programima
PSAWG	Radna skupina za računovodstvo u javnom sektoru
PULSAR	Program za računovodstvo i izvještavanje u javnom sektoru
IS	Izvor sredstava
KPS	Korisnik proračunskih sredstava
TCOP	Zajednica prakse za riznicu
JRR	Jedinstveni račun riznice
JRP	Jedinstveni računski plan
UN	Ujedinjeni narodi
WB	Svjetska banka
WG	radna skupina

Sažetak

Ovaj dokument daje uvid u tematsko pitanje s kojim se suočavaju mnoge zemlje članice PEMPAL-a na putu ka reformi i ažuriranju njihovih sustava i okvira PFM-a. Mnoge su države nastavile primjenjivati računovodstvene i proračunske prakse naslijeđene iz prethodnih sustava centralnog planiranja, a koje su nastale u razdoblju kad je obrada uvelike bila neautomatizirana. Dolaskom automatizacije i primjenom informacijskog sustava financijskog upravljanja (ISFU) ukazala se prilika za ponovni pregled takvih starih pristupa te za razmatranje jednog integriranijeg okvira. Ključni je čimbenik te integracije izrada jedinstvenog računskog plana (JRP), koji podržava ispunjavanje svih najvažnijih zahtjeva za izvještavanje u pogledu PFM-a na svim razinama vlade.

U PEMPAL-u i drugim zemljama vodile su se žučne polemike o tome što znače pojmovi proračunska kategorizacija (PK) i računski plan (RP). Neki tvrde da se RP odnosi samo na račune potrebne za financijsko izvještavanje te da se to dosta razlikuje od zahtjeva proračunskog izvještavanja. U prošlosti je zasigurno bilo točno da se ti zahtjevi za izvještavanje razlikuju i da zbog nedostatka ISFU-a i moderne informacijske i komunikacijske tehnologije (ICT) nisu bili objedinjeni. Međutim, čak su i tada mnogi financijski događaji zbog kojih su nastajale transakcije bili istovjetni u oba sustava izvještavanja. Doduše, s dolaskom ISFU-a pojavila se mogućnost da se umjesto na razlike u tim dvama zahtjevima za izvještavanje naglasak stavi na istovjetne elemente za izvještavanje.

U ovom dokumentu zauzima se stajalište da zahtjeve za predstavljanje proračuna, njegov nadzor, izvršenje i izvještavanje treba uvrstiti u širu strukturu kojom se obuhvaćaju svi glavni zahtjevi za financijsko izvještavanje vlade te da se radi o JRP-u.

Uzimajući u obzir sveobuhvatan fokus JRP-a, važno je najprije definirati i mapirati opseg te zahtjeve čitavog sustava PFM-a u svakoj zemlji. Idealno bi bilo da zemlje najprije izrade vlastiti koncept za okvir PFM-a zbog toga što će se na taj način zajamčiti da se svi najvažniji funkcionalni zahtjevi i zahtjevi za izvještavanje uzmu u obzir prije izrade ili ponovne izrade JRP-a. Nakon što se definira opseg, postaje moguće izgraditi indikativnu strukturu shematskog prikaza JRP-a, koji će odražavati najvažnije zahtjeve za izvještavanje u okviru PFM-a. Postoji mogućnost da JRP ne ispuni svaki detalj zahtjeva za izvještavanje pa bi se stoga korisnicima trebala osigurati mogućnost proširenja JRP-a prema vlastitim potrebama. Međutim, najvažniji strukturni elementi moraju biti univerzalni te se moraju moći primijeniti na svim razinama funkcija i sustava u okviru PFM-a.

Premda se u dokumentu preporučuje primjena sedam glavnih segmenata JRP-a, svaka zemlja mora za sebe utvrditi postoji li potreba za dodatnim strukturama. Takve potrebe potrebno je pažljivo razmotriti te bi one trebale biti utemeljene na razumijevanju mogućnosti koje pružaju moderna ICT rješenja. Uzimajući u obzir nove izazove s kojima se u današnje vrijeme suočava vladino izvještavanje, bilo bi razborito u svaku novu strukturu JRP-a ugraditi fleksibilnu međusektorsku mogućnost izvještavanja. To može biti posebno korisno u pogledu izvještavanja o pitanjima poput rodno osjetljivog planiranja proračuna (socijalna isključenost), financiranja na temelju rizika od elementarnih nepogoda te klimatskih promjena.

Ekonomski segment

Ekonomski segment najvažniji je segment u okviru JRP-a jer predstavlja točku u kojoj se susreću financijsko, proračunsko, statističko i makrofiskalno izvještavanje. Pravilna izrada stoga je od ključne važnosti kako bi se mogli ispuniti svi spomenuti važni zahtjevi za izvještavanje. GFSM 2014. sadržava koristan predložak za izradu općenite strukture ekonomskog segmenta; međutim, taj je predložak potrebno izmijeniti prema posebnim zahtjevima određene zemlje. Postoje različiti zahtjevi za izvještavanje koje nameće ne samo sama vlada, već i vanjski faktori poput GFSM 2014. i IPSAS-a, a koji nisu uvijek u potpunosti usklađeni pa stoga zemlje moraju na pragmatičan način pristupiti pomirenju takvih razlika. Međutim, te razlike ne podrazumijevaju potrebu za različitim ekonomskim segmentima.

Izvedivo je i preporučljivo izraditi jedinstveni i potpuno integrirani ekonomski segment koji zadovoljava sve zahtjeve za izvještavanje; međutim, to nije uvijek kratkoročno izvedivo za sve zemlje. Naime, pregledom provedenim nad zemljama članicama PEMPAL-a otkriveno je da većina zemalja koje su nedavno provele reformu svojeg RP-a, nisu provele u potpunosti integrirani ekonomski segment. Bez obzira na to, zemlje su primijenile pristupe kojima je zajamčen integritet financijskih podataka unutar novih segmenata. Pomak ka potpunoj integraciji mogao bi se smatrati evolucijskim procesom prije nego revolucijskim procesom. Za mnoge zemlje bi prema tome djelomična integracija mogla biti u većoj mjeri ostvariv i razborit izbor u nastojanju rješavanja problema konceptualnih razlika te razlika među stajalištima različitih funkcionalnih zainteresiranih strana. U dokumentu se navodi mnogo primjera u pogledu opcija za izradu ekonomskog segmenta.

Segment o izvoru financiranja (IF)

Vrlo je važno je da vlade raspolažu sveobuhvatnim informacijama o svim sredstvima koja su im dostupna, a za to je od ključne važnosti segment o IF-u. Segment o IF-u pruža mogućnost kontroliranja određenih fondova i izvora financiranja u glavnoj knjizi ISFU-a odvojeno od drugih fondova kako bi se razdvojile kontrole nad primicima i potrošnjom od kontrola nad računovodstvom i izvještavanjem. U vladinu proračunu uvijek je postojala potreba da se osigura razdvajanje različitih izvora financiranja te kontroliranje i izvještavanje o potrošnji iz određenih izvora. Tim se segmentom prema tome pruža potpora razdvajanju koje je obvezno u pogledu proračuna u skladu sa zakonom ili koje zahtijevaju vanjski faktori poput razvojnih partnera (DP-ovi).

Budući da se tim segmentom omogućava kontroliranje fondova unutar glavne knjige ISFU-a, zemlje mogu napraviti korak naprijed i provesti ili unaprijediti jedinstveni račun riznice (JRR) konsolidacijom gotovinskih sredstava na svim razinama poslovanja opće vlade. To također omogućuje da sve transakcije unutar opće vlade u glavnoj knjizi budu evidentirane kao unosi u dnevnik, čime se eliminira mnogo nepotrebnih transakcija unutar vlade. Time se također osigurava da se konsolidirani izvještaji za opću vladu mogu dobiti izravno iz ISFU-a.

Organizacijski segment

Zemlje bi trebale razmotriti primjenu detaljnog organizacijskog segmenta koji bi obuhvaćao ministarstava, odjele i agencije (MOA-ove) kao i korisnike proračunskih sredstava (KPS-ove) jer će se na taj način svim zainteresiranim stranama pružiti detaljne informacije te zajamčiti da se proračunske alokacije mogu izravno povezati s konačnim odlukama o potrošnji. Time će se ujedno poboljšati pouzdanost i pravovremenost izvještavanja KPS-ova te smanjiti njihovo radno opterećenje povezano s pripremom izvještaja za različite zainteresirane strane. Savjetujte se sa svim korisnicima ISFU-a kako biste osigurali ispunjavanje individualnih zahtjeva za izvještavanje svakog MOA-a – to će

poboljšati korisnost JRP-a i ISFU-a za rukovodstveno izvještavanje u MOA-ovima, a možda i smanjiti potrebu za specifičnim sustavima u tim MOA-ovima.

KPS-ovi i MOA-ovi nerijetko moraju podnositi izvještaje u različitim formatima većem broju središnjih institucija. Premda možda nije moguće odmah ukloniti i ponovno izraditi sve te izvještaje, u budućnosti će takav integrirani pristup omogućiti uspostavu skladišta podataka, zahvaljujući kojem bi se mogle smanjiti neučinkovitosti i udvostručenje trenutnog izvještavanja MOA-ova / KPS-ova.

Projektni segment

Projekti¹ se u kontekstu vlade mogu opisati kao ograničene aktivnosti za koje je potrebno odvojeno upravljanje proračunom i njegova kontrola, a usto ih je potrebno identificirati upotrebom jedinstvenih brožanih oznaka za svaki pojedini projekt. Raščlamba za potrebe proračunske kontrole i kontrole u okviru svakog projekta s pomoću sastavnica pa čak i podsastavnica ispunit će svaku obvezu u pogledu proračunskog izvještavanja o projektima koju zahtijevaju vlada ili DP-ovi. Projekti mogu imati mnogo različitih, i domaćih i vanjskih, izvora financiranja pa bi projektni segment trebao izraditi u skladu sa segmentom o IF-u. Upotrebom kombinacije projektnih segmenata i segmenata o IF-u za projekt omogućuje se izdvajanje sredstava DP-ova (odvojena kontrola i izvještavanje), čak i u okviru vladina JRR-a, čime se jamči integritet u odnosu na originalnu raspodjelu tih sredstava. Ta mogućnost može ispuniti zahtjeve DP-ova i drugih izvora sredstava u pogledu odvojene kontrole njihovih sredstava te ih potaknuti na upotrebu sustava koji već postoje u zemlji kao što su JRP i ISFU.

Funkcionalni segment

Izvještavanje na temelju sektora od ključne je važnosti za strateško planiranje i oblikovanje politike, dok se za potrebe usmjeravanja izrade sveobuhvatnog funkcionalnog segmenta u svim zemljama može koristiti Kategorizacija funkcija vlade (CoFoG)². Varijacije u odnosu na temeljnu strukturu CoFoG-a koje su specifične za svaku zemlju vrlo su često potrebne te se zemlje potiče da upotrijebe takve varijacije pod uvjetom da integritet mapiranja u skladu s tom kategorizacijom nije doveden u pitanje. Međutim, preporuka je da se međusektorske strukture u funkcionalnom segmentu izbjegavaju jer se na taj način može potkopati njegov integritet te može doći do netočnog evidentiranja konačnih rashoda.

Geografski segment

Većina zemalja raspolaže strukturama za upravljanje granicama izbornih jedinica ili za statističko izvještavanje, a koje odgovaraju potrebama geografskog segmenta te je u tom smislu potrebno koristiti se već postojećim strukturama kako bi se izbjegla izrada novih. Ako postoji više od jedne strukture, potrebno je iskoristiti strukturu koja pruža najbolje izvještaje za zainteresirane strane.

Programski segment

Premda je planiranje proračuna prema programima ili rezultatima (PBB) reforma koja nosi mnoštvo izazova, izrada programske strukture u okviru JRP-a poprilično je jednostavna. Važno je ocijeniti postoji li potreba za detaljnim programskim strukturama u odnosu na strukture ostalih segmenata koji već postoje u okviru JRP-a, a osobito u odnosu na organizacijski segment i funkcionalni segment.

1 Dakle, projektni segment predstavlja mehanizam za raspodjelu i kontrolu proračuna odvojen od tekućih vladinih proračunskih aktivnosti.

2 Objavljena je u GFSM 2014. te se koristi na međunarodnoj razini za izvještavanje na temelju sektora.

Mapiranje korelacija među tim trima segmentima je ključno. Možda neće biti potrebno izraditi detaljan programski segment u slučajevima u kojima vrlo detaljne strukture već postoje, primjerice kada je organizacijski segment šifriran sve do KPS-ova kao što su osnovne škole ili domovi zdravlja. U mnogim je slučajevima zahtjeve u pogledu izvještavanja moguće ispuniti s pomoću tablica s mapiranjem izvedenih iz takvih drugih detaljnih segmenata.

JRP i proračunske kontrole

U kontekstu prelaska na još sofisticiranije i detaljnije JRP-ove vlade moraju razmotriti pitanje prikladne razine kontrole kako bi se osigurao integritet proračuna. Pretjerano detaljne kontrole skrenut će pozornost s rezultata te će ograničiti fleksibilnost MOA-ova te KPS-ova. Kontrole koje su postavljene previsoko mogu dovesti do potrošnje sredstava u područjima nižeg stupnja prioriteta, a ne u područjima višeg stupnja prioriteta. Osmišljavanje prikladnih proračunskih kontrola trebalo bi biti usmjereno na osiguranje integriteta originalnih aprocijacija, raspodjelu odgovornosti među konkretnim subjektima i rukovoditeljima, osiguranje odgovornosti i lakše izvještavanje.

U konačnici proračunske kontrole moraju nadilaziti gotovinska sredstva i uključivati ranije faze ciklusa plaćanja uključujući preuzete obveze i obveze prema dobavljačima (što predstavlja obračunski pristup). Bez toga postoji rizik da će doći do povrede kontrola aprocijacija na gotovinskoj osnovi. Ako se želi da te kontrole budu učinkovite i da se umanjuje rizik od ljudske pogreške ili namjernog propusta, kontrole bi se trebale temeljiti na sustavu, a idealno bi bilo kad bi bile utemeljene u ISFU-u i kad bi im se potpora pružala u okviru dizajna JRP-a.

JRP i ISFU

JRP bi trebao predstavljati temeljnu strukturu podataka za čitavi okvir PFM-a. Kao takav trebao bi funkcionirati u svim važnijim sustavima unutar okvira. Tehnološki napredak, koji se, primjerice, ogleda u mrežnim vladinim portalima ili upotrebi aplikacijskih programskih sučelja (API-ji)³, pruža nove priuštive načine na koje se ICT može bolje integrirati na svim razinama okvira upotrebom JRP-a kako bi se zajamčio integritet podataka.

Trebalo bi postupno proširiti operacije ISFU-a na način da uz plaćanja uključuju cijeli proces plaćanja zajedno s preuzetim obvezama i obvezama prema dobavljačima. U konačnici, JRP se također može koristiti za evidentiranje cijele bilance opće vlade na način da se transakcije bilježe unutar ISFU-a ili u glavnu knjigu ili na način da MOA-ovi i KPS-ovi podnose periodične izvještaje.

Upotrebu JRP-a trebalo bi proširiti kako bi ona pokrivala cijeli sektor opće vlade ondje gdje to moguće. Može biti korisno zahtijevati i upotrebu ISFU-a u tu svrhu. To predstavlja i korisnu strategiju za proširenje obuhvata JRR-a. Također postoji mogućnost upotrebe modernog elektroničkog plaćanja te bankovnih aranžmana kako bi se poboljšao obuhvat JRR-a (upotrebom JRP-a), pa čak i ondje gdje se MOA-ovi i KPS-ovi ne koriste ISFU-om kao glavnim sustavom.

³ Aplikacijsko programsko sučelje (API) je veza između dvaju sustava (ostvarena s pomoću interneta ili intraneta) kojom se omogućava automatski prijenos podataka s jednog portala na drugi na temelju dobro definiranog i sigurnog protokola za razmjenu podataka.

Ponovna izrada JRP-a

Ponovna izrada JRP-a predstavlja važan pothvat koji zahtijeva političku podršku, sredstva i određeno vrijeme za uspješan dovršetak. Potrebno je da bude pravilno isplanirana unutar okvira za upravljanje projektima, da svaka faza, prekretnica i odgovornost budu definirani te da sve strukture za izvještavanje i preuzimanje odgovornosti budu uspostavljene. Pri planiranju i odabiru vremenskog razdoblja za provedbu u obzir se također moraju uzeti i druge povezane reforme, kao što je primjerice prelazak na obračunsko računovodstvo.

Važno je uspostaviti radnu skupinu koja će voditi proces ponovne izrade te pritom osigurati sudjelovanje predstavnika svih najvažnijih funkcionalnih područja središnje vlade, uključujući zainteresirane strane iz korisnika kao što su MOA-ovi te onih koji se nalaze na subnacionalnoj razini vlasti. Komunikacija u pogledu JRP-a također je iznimno važna. Komunikacija bi trebala biti formalnog oblika, što uključuje izradu i proglašenje sažetka prijedloga, te neformalnog oblika, što uključuje upotrebu društvenih medija.

Trebalo bi jednu funkcionalnu jedinicu proglasiti odgovornom za održavanje JRP-a te za odobrenje njegovih promjena. Proces izmjene također bi se trebao temeljiti na jasnim politikama i smjernicama te, ako je to potrebno, na ažuriranoj zakonodavnoj osnovi. Potrebno je sastaviti priručnik o JRP-u, koji će svim dionicima biti dostupan u elektroničkom obliku te ga svake godine ažurirati.

Tablični sažetak ključnih praktičnih savjeta za (ponovnu) izradu JRP-a

U nastavku su u tabličnom obliku radi lakšeg snalaženja prikazani ključni praktični savjeti iz svih poglavlja ovog dokumenta. Međutim, potrebno je svaki savjet sagledati u kontekstu dodatnih informacija sadržanih u glavnom tekstu ovoga dokumenta.

Tablica 1. - Tablični sažetak praktičnih savjeta za (ponovnu) JRP-a

Broj	Praktični savjeti
Uvod	
1	Upotrijebiti ponovnu izradu ISFU-a kako bi se ponovno ocijenio način na koji se financijske informacije bilježe za potrebe izvještavanja, pri čemu se traže integriranije strukture podataka koje će podržavati mnogo različitih zahtjeva zainteresiranih strana u pogledu izvještavanja
2	Osigurati da se koncept JRP-a odnosi na strukturu podataka koja podržava sve najvažnije zahtjeve izvještavanja za PFM, a ne samo financijsko izvještavanje. Ako je na dobar način izrađen, trebao bi podržavati proračunsko, financijsko, makrofiskalno, statističko i upravljačko izvještavanje
Ponovna izrada JRP-a	
3	Definirati sveukupni opseg sustava PFM-a kako bi se bolje razumjeli najvažniji zahtjevi u pogledu podataka i izvještavanja te kako bi se postigla maksimalna integracija svih tih zahtjeva
4	Izraditi shematski prikaz JRP-a, u kojem su utvrđeni ključni segmenti i indikativna struktura svakog segmenta
5	Podijeliti sažetak prijedloga JRP-a svim zainteresiranim stranama kako bi se zajamčilo bolje razumijevanje njegova opsega i svrhe
6	Osigurati da izrada JRP-a bude u skladu sa sedam načela izrade navedenima u tekstnom okviru 2. u poglavlju 2.
Opća načela za izradu jedinstvenog računskog plana	
7	Definirati svaki segment JRP-a hijerarhijski s pomoću nadređenih i podređenih razina jer se na taj način poboljšava iskoristivost cjelokupne strukture
8	Upotrebljavati jedinstvene registre na ključnim položajima u segmentima JRP-a kako bi se poboljšala korisnost JRP-a. Premda se tim pristupom povećava cjelokupna duljina brojčanih oznaka, suprotno očekivanju, na taj će se način zapravo smanjiti duljina brojčanih oznaka potrebnih za unos podataka zbog stvaranja izravnih („jedan-na-jedan“) odnosa na svim razinama JRP-a
9	Pri ponovnom dizajnu JRP-a širokih razmjera, uspostaviti radnu skupnu za JRP. Vrlo je važno da suradnja nadilazi okvire funkcija proračuna i riznice te da uključuje sve glavne zainteresirane strane u pogledu PFM-a
10	Definirati prikladnu strukturu JRP-a koja će odražavati potrebe određene zemlje, što uključuje izlazak iz okvira sedam preporučenih segmenata i uključivanje dodatnih struktura. Međutim, takve potrebe potrebno je pažljivo razmotriti te bi one trebale biti utemeljene na dobrom razumijevanju mogućnosti koje pružaju moderna ICT rješenja
11	Zajamčiti učinkovitost vladinih procesa strateškog planiranja na način da ih se poveže u proračunski proces s pomoću strukture JRP-a
12	Razmotriti postoji li potreba za mogućnošću fleksibilnog međusektorskog izvještavanja u novoj strukturi JRP-a kako bi se pružila potpora novim zahtjevima za izvještavanje vlade
13	Zajamčiti da se prelazak sa starog na novi JRP provede samo na početku financijske godine kako bi se svaki prekid sveo na najmanju moguću razinu i kako bi se omogućila prikladna priprema za provedbu u novoj godini
Ekonomski segment	

14	Osigurati pravilan dizajn ekonomskog segmenta jer je to najvažnija struktura u okviru JRP-a koja predstavlja točku u kojoj se susreću financijsko, proračunsko, statističko i makrofiskalno izvještavanje. Pravilan dizajn stoga je od ključne važnosti kako bi se mogli ispuniti svi spomenuti važni zahtjevi za izvještavanje.
15	Pobrinuti se da ekonomski segment uključuje samo općeprihvaćene računovodstvene koncepte poput prihoda, troškova, imovine, obveza i vlasničkog kapitala/neto imovine. Svi drugi zahtjevi za izvještavanje trebali bi se ispuniti s pomoću drugih segmenata
16	Poslužiti se općom strukturom GFSM 2014. kao predloškom za razradu strukture ekonomskog segmenta, međutim taj je predložak potrebno prilagoditi posebnim zahtjevima određene zemlje
17	Osigurati da struktura ekonomskog segmenta ispunjava i fiskalne i računovodstvene zahtjeve. Na međunarodnoj razini postoji rasprava o tome treba li imovina biti strukturirana prema podjeli na financijsku/nefinancijsku ili prema onoj na kratkotrajnu/dugotrajnu. Vladino proračunsko poslovanje upućuje na to da je prva od te dvije potencijalno korisnija; međutim, izvještavanje mora podržavati i jednu i drugu
18	Razraditi jedinstveni ekonomski segment u svrhu ispunjenja različitih zahtjeva za izvještavanje, uključujući one unutarnje koji dolaze od vlade i one vanjske u skladu s GFSM 2014. i IPSAS-om. Zemlje moraju na pragmatičan način pristupiti ispunjenju tih zahtjeva. Te razlike ne podrazumijevaju potrebu za različitim ekonomskim segmentima
19	Razmotriti bi li izrada jedinstvenog i potpuno integriranog ekonomskog segmenta koji podržava sve zahtjeve za izvještavanje trebala biti evolucijski proces, a ne revolucijski proces, uzimajući u obzir izazov postizanja konsenzusa svih zainteresiranih strana. Za mnoge zemlje bi djelomična integracija mogla biti u većoj mjeri razborit izbor u nastojanju rješavanja problema konceptualnih razlika te razlika među stajalištima
20	Osigurati pravilnu upotrebu ICT-a za potrebe rješavanja svih problema proizašlih iz odluke o djelomičnoj integraciji zahtjeva za izvještavanje. Djelomična integracija nosi rizike većeg broja grešaka ili propusta, a može nametnuti dodatne zahtjeve za usklađivanjem
Segment o izvoru financiranja	
21	Dizajn segmenta IF-a kako bi se pružila mogućnost kontroliranja određenih fondova i izvora financiranja u glavnoj knjizi ISFU-a odvojeno kako bi se razdvojile kontrole nad primicima i potrošnjom od kontrola nad računovodstvom i izvještavanjem.
22	Osigurati da svi zakonodavni zahtjevi u pogledu fondova budu ispunjeni pri izradi segmenta koji se odnosi na izvore financiranja. Ovaj segment može podupirati razdvajanje koje prema zakonu zahtijeva proračun ili, primjerice, DP-ovi na vanjskoj razini.
23	Razmotriti mogućnost konsolidacije gotovinskih sredstava koje vlada drži u blagajni na JRR-u nakon što segment koji se odnosi na izvore financiranja bude definiran na sveobuhvatan način u GK-u
24	Ponovna izrada na način da se unutarnje vladine transakcije bilježe kao unosi u dnevnik, čime se eliminira mnogo nepotrebnih transakcija unutar vlade
25	Sastaviti registar bilateralnih i multilateralnih DP-ova kako bi se omogućilo izvještavanje o financiranju DP-ova, uključujući kapitalni proračun, koje je u potpunosti unutar ISFU-a. Tim se registrom omogućava i bolja integracija tekućeg i kapitalnog proračuna. Taj pristup također pruža mogućnost da svaki projekt ima više izvora financiranja, što je uobičajen zahtjev vlade
Organizacijski segment	
26	Razmislite o provedbi organizacijskog segmenta od MOA sve do KPS-ova jer će se time dostaviti velika količina informacija svim zainteresiranim stranama te će se osigurati da su proračunske alokacije izravno povezane s odlukama o krajnjoj potrošnji. Time će se također poboljšati pouzdanost i pravodobnost izvještavanja PK-ova te će se smanjiti njihovo radno opterećenje u pripremi izvještaja raznim zainteresiranim stranama.

27	Savjetujte se sa svim korisnicima ISFU-a kako biste osigurali ispunjavanje individualnih zahtjeva za izvještavanje svakog MOA-a – to će poboljšati korisnost JRP-a i ISFU-a za rukovodstveno izvještavanje u MOA-ovima, a možda i smanjiti potrebu za specifičnim sustavima u tim MOA-ovima.
28	Razmislite o tome kako funkcioniraju procesi postojećih proračunskih aroprijacija i alokacija i odredite mogu li se oni poboljšati primjenom integriranijeg organizacijskog segmenta
29	Razmislite o izradi „kratke brojčane znamenke“ u JRP-u na temelju izravnog („jedan-na-jedan“) odnosa između brojčane oznake KPS-a i ostalih segmenata u JRP-u (slika 8.). Time će se smanjiti opterećenje za korisnike koji trebaju unijeti te dodatne kategorizacije u ISFU-u kad nastane transakcija.
Projektni segment	
30	Osmislite jedinstvenu brojčanu oznaku za svaki pojedini projekt.
31	Razmotrite potrebu da se sastavnice, a možda i podsastavnice, trebaju razvijati u projektnom segmentu kako bi se ispunio posebni zahtjev u pogledu proračunskog izvještavanja o projektu koje zahtijevaju vlada ili DP-ovi.
32	Podučavajte MOA-ove i DP-ove o tome kako ispravno upotrebljavati JRP u svrhu izvještavanja. Bilo bi možda korisno izraditi dokument politike „vanjskog financiranja“ koji bi se podijelio širem krugu zainteresiranih strana, uključujući DP-ove.
33	Izradite projektni segment pobliže uzimajući u obzir segment o IF-u kako bi osigurali da su svi izvori financiranja obuhvaćeni. Upotrebom projektnog segmenta i segmenta izvora financiranja omogućava izoliranje financiranja DP-a čak i u JRR-u vlade, čime se osigurava integritet prvotne alokacije tih sredstava.
Funkcionalni segment	
34	Osigurajte izradu funkcionalnog segmenta u skladu sa CoFoG-om.
35	Utvrđite jesu li potrebne funkcije i podfunkcije specifične za određenu zemlju. Ako su one potrebne, to može zahtijevati podizanje određenih elemenata COFOG-a niže razine na razinu podsektora ili sektora za domaće potrebe izvještavanja. Međutim, na taj bi se način trebao zajamčiti integritet za potrebe mapiranja u skladu sa CoFoG-om te za potrebe vanjskog izvještavanja i međunarodnog uzajamnog uspoređivanja
36	Osigurati da funkcionalni segment uključuje mogućnost izvještavanja o vladinim izdacima (konačnim rashodima). Proračunski mehanizmi kao što su fondovi za nepredviđene događaje ili dodjeljivanje sredstava u blokovima ne smiju se upotrebljavati za evidentiranje konačnih izdataka. Usto, potrebno je izbjegavati međusektorske elemente kao što su kapitalni sektor / razvojni sektor jer utječu na integritet valjanog funkcionalnog izvještavanja.
37	Potrebno je osigurati da se funkcije mapiraju kako s programima tako i s organizacijskom kategorizacijom. Ako je takav način mapiranja pouzdan, možda neće biti potrebno izričito šifriranje funkcija prilikom obrade transakcija – funkcionalno šifriranje može se dobiti iz unaprijed definiranih tablica za mapiranje u ISFU-u.
Geografski segment	
38	Ne graditi novu strukturu ako već postoje određene strukture koje su u upotrebi u drugim kontekstima u okviru vlade, primjerice strukture kojima se koriste institucije za statistiku ili izbore. Ako postoji više struktura, razmotrite onu koja će pružiti najbolje izvještaje za zainteresirane strane.
39	Zajamčiti pronalazak pragmatičnih rješenja za evidentiranje informacija u JRP-u u slučajevima kad se određeni projekti ili aktivnosti ne mogu definirati na najnižoj razini geografskog segmenta
Programski segment	
40	Procijenite potrebu za detaljnim programskim strukturama u odnosu na segmentne strukture koje već postoje u JRP-ima.

41	Osmislite jasne politike i postupke kako biste osigurali da MOA-ovi razumiju pristup koji je potreban za razvoj programske strukture. MF treba razmotriti predložene strukture i osigurati njihovu usklađenost s politikom te kvalitetu predloženih struktura.
JRP i proračun	
42	Proširiti proračunske kontrole na način da nadilaze fazu gotovinskog plaćanja i da uključuju ranije faze ciklusa plaćanja, uključujući preuzete obveze i obveze prema dobavljačima. Bez toga postoji rizik da će doći do povrede kontrola aproprijacija na gotovinskoj osnovi
43	Zajamčiti da se svaka faza kontrole plaćanja temelji na sustavu, a idealno bi bilo kad bi one bile utemeljene u ISFU-u kako bi ta kontrola bila učinkovita te kako bi se smanjio rizik od ljudske pogreške ili namjernog propusta
44	Razmislite o prikladnoj razini proračunske kontrole u pogledu okolnosti u kojima se nalazi vaša zemlja. Vrlo detaljne kontrole proizvele su velik broj proračunskih kategorija, koje često dovode do toga da MF troši sve svoje vrijeme na prijenose (doznake) sredstava s jednog računa na drugi.
45	Ponovno razmislite o tome na koji su način proračunske kontrole provedene u okviru JRP-a i ISFU-a pri prelasku na PBB jer taj proces sa sobom obično nosi prijenos ovlasti sa središnjih institucija na MOA-ove
46	Imajte u vidu da premda je u okviru PBB-a fokus na rezultatima, to ne znači da se ulazni podaci ne uzimaju u obzir. Štoviše, ulazni podaci ključan su element u svakom proračunskom i računovodstvenom sustavu i njima moraju upravljati te ih kontrolirati ministarstva, odjeli i agencije.
47	Pri izradi proračunskih kontrola osigurati da fokus bude usmjeren na održavanje integriteta originalnih aproprijacija. Razmotrite gdje bi se proračunske kontrole trebale nalaziti u svakom segmentu jer to ima znatan utjecaj na fleksibilnost MOA-ova te na radno opterećenje MOA-ova, odjela za proračun te riznice
JRP i ISFU	
48	Zajamčite da JRP funkcionira u svim najvažnijim sustavima okvira PFM-a, a vladini portali i API-jevi predstavljaju priuštive načine na koje se ICT može integrirati na svim razinama PFM-a upotrebom JRP-a kako bi se zajamčio integritet podataka
49	Proširiti upotrebu JRP-a na način da obuhvaća cijeli sektor opće vlade ⁴ ondje gdje to moguće. Može biti korisno zahtijevati i upotrebu ISFU-a u tu svrhu.
50	Proširite obuhvat JRR-a među ostalim i upotrebom modernih elektroničkih plaćanja i bankovnih aranžmana, pa čak i ondje gdje se ISFU ne koristi kao glavni sustav
51	Zajamčite da transakcije unutar vlade budu obrađene u ISFU-u ili da se označe u svrhu uklanjanja u budućnosti pri izradi konsolidiranih izvještaja. Moguće je postupno proširiti operacije ISFU-a na način da uz plaćanja uključuju cijeli proces plaćanja zajedno s preuzetim obvezama i obvezama prema dobavljačima
52	Razmotrite upotrebu JRP-a za evidentiranje cijele bilance s pomoću ISFU-a ili GK-a ili pak podnošenjem periodičnih izvještaja u okviru ISFU-a
Planiranje i priručnik JRP-a	
53	Tijekom (ponovne) izrade RP-a zajamčite dostupnost političke potpore, sredstava i dovoljnog vremena potrebnog za uspješan dovršetak
54	Zajamčite da je svaka (ponovna) izrada pravilno isplanirana unutar okvira za upravljanje projektima te da svaka faza, prekretnica i odgovornost bude jasno definirana. Pri planiranju

4 U GFSM 2014. pojam opće vlade definiran je na sljedeći način: „...sektor opće vlade sastoji se od mjesnih institucionalnih jedinica čija je glavna djelatnost obavljanje funkcija vlade...“; ona uključuje nacionalnu i subnacionalnu razinu vlasti te neprofitne subjekte koji obavljaju funkcije vlade. U većini zemalja to uključuje statutarna tijela koja prema definiciji izlaze iz okvira proračuna (ali isključuje poslovne subjekte za ostvarivanje dobiti poznatije kao poduzeća u državnom vlasništvu).

	se također moraju uzeti u obzir povezane reforme, uključujući glavni razlog za predložene izmjene postojećeg RP-a
55	Uspostavite radnu skupinu čiji će članovi dolaziti iz svih najvažnijih funkcionalnih područja središnje vlade, uključujući zainteresirane strane iz korisnika kao što su MOA-ovi te iz korisnika na subnacionalnoj razini vlasti
56	Zajamčite kontinuitet snažne komunikacije u pogledu (ponovne) izrade JRP-a. Komunikacija bi trebala biti formalnog oblika, što uključuje izradu i proglašenje sažetka prijedloga, te ujedno neformalnog oblika, što uključuje upotrebu društvenih medija
57	Proglasite jedno funkcionalno područje odgovornim za održavanje JRP-a te za odobrenje njegovih promjena. Proces izmjene također bi se trebao temeljiti na jasnim politikama i smjernicama te, ako je to potrebno, na ažuriranoj zakonodavnoj osnovi
58	Sastavite priručnik o JRP-u, koji će se ažurirati (najmanje) jednom godišnje te koji će biti dostupan svim zainteresiranim stranama u idealnom slučaju u elektroničkom obliku

1. Uvod i pozadina

Što su PEMPAL i TCOP, a što je Radna skupina za računovodstvo u javnom sektoru TCOP-a?

1. **Mreža za učenje uz pomoć kolega za područje upravljanja javnim rashodima (PEMPAL)⁵ olakšava razmjenu profesionalnog iskustva i prijenos znanja među stručnjacima s praktičnim znanjem o upravljanju javnim financijama (PFM) diljem zemalja Europe i srednje Azije (ECA).** Sudionici međusobno surađuju izravno ili s pomoću interneta kako bi dijelili svoje znanje i razvijali pristupe u pogledu rješavanja čestih problema u PFM-u. PEMPAL ima tri zajednice prakse (COP), jedna od kojih je Zajednica prakse za riznicu (TCOP), čije su aktivnosti usmjerene na izazove u provedbi inicijativa reforme riznice i pitanja koja njezine članove zanimaju u stručnom smislu.
2. **Od svog osnutka TCOP potiče svoje članove na osnivanje manjih radnih skupina u kojima razmjenjuju iskustva i rade na zajedničkoj problematici.** To je rezultiralo većim brojem malih tematskih skupina iz područja računovodstva i RP-a, a koje su se u konačnici spojile u tematsku radnu skupinu za računovodstvo u javnom sektoru (PSAWG), koja je vodila rad TCOP-a na reformama PK-a i RP-a kao i na prikupljanju ulaznih podataka za ovaj dokument.
3. **Potkraj travnja 2013. ova se radna skupina sastala u Kijevu gdje se uvelike bavila predstavljanjem iskustava zemalja u provedbi reforme RP-a i PK-a.** Svaka je zemlja započela značajne reforme potaknute potrebom za unapređenjem financijskog upravljanja i odgovornosti s pomoću boljeg izvještavanja. Reforme su uglavnom bile sastavni dio šireg programa opće reforme. Svaka je zemlja reformama pristupila na drukčiji način i drukčijom dinamikom, ali postoje i neka zajednička obilježja:
 - radi se o zemljama u tranziciji koje se susreću s istim izazovima u prijelazu s centraliziranog planskog upravljanja na pristup u kojem se veći naglasak stavlja na decentralizaciju ministarstava, odjela i agencija (MOA-ova), ali uz zadržavanje snažnog centralnog fiskalnog upravljanja;
 - vladini RP-ovi prvobitno su osmišljeni u svrhu specifičnog izvještavanja, ali nisu uvijek podupirali učinkovito fiskalno upravljanje nego su se bavili izvještavanjem o saldu ili rezultatu podnositelja izvještaja.⁶ Taj rezultat ima određene veze s izvještavanjem na temelju IPSAS-a⁷ ali ni na koji način ne zadovoljava navedene standarde. U nekim slučajevima, u općoj vladi postoji nekoliko RP-ova – primjerice odvojeni RP za središnju i lokalni razinu vlasti te druge strukture za posebne izvanproračunske fondove;

⁵ www.PEMPAL.org

⁶ Taj je saldo bio namijenjen samo jednoj publici, vladi, te je izrađen za potrebe izvještavanja i odgovornosti koje se temelje na centralnom planskom gospodarstvu. Ovaj pristup nije usko povezan sa zahtjevima IPSAS-a. Međutim, njihovi sastavni dijelovi imaju vrlo slične transakcije. Za više informacija posjetite <https://jyx.jyu.fi/dspace/bitstream/handle/123456789/9135/thassine.pdf?sequence=1>

⁷ Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor – više informacija o ovim standardima dostupno je na www.ifac.org

- svaka je zemlja imala odvojene PK-ove za kontrolu odobrenih sredstava i upravljanje novčanim sredstvima na centralnoj razini. Nažalost, PK-ovi općenito nisu bili objedinjeni s RP-om – smatralo se da su te strukture odvojene i da služe drukčijim namjenama, osobito izvještavanju na gotovinskoj razini o proračunu; te
 - automatizacija je bila suštinska sastavnica programa reformi.
4. **Ovaj je dokument proizvod Radne skupine za računovodstvo u javnom sektoru (PSAWG) Zajednice prakse za riznicu PEMPAL-a.** Temelji se na ranijem dokumentu „*Integracija proračunske kategorizacije i računskog plana: dobra praksa u zemljama članicama TCOP-a*” koji je PSAWG dovršio 2014., te proširuje njegov opseg. Taj se dokument iz 2014. uglavnom bavio izazovima u pravilnom dizajnu ekonomskog segmenta RP-a, posebice time kako istodobno omogućiti proračunsko izvještavanje na gotovinskoj osnovi i financijsko izvještavanje na obračunskoo osnovi. Postao je koristan referentni alat za zemlje članice PEMPAL-a, ali i za druge zemlje svijeta.
 5. **Na sastanku PSAWG-a 2018. godine, koji je održan u Bakuu, članovi skupine zatražili su da dokument bude proširen kako bi se njime obuhvatilo i neke druge izazove s kojima se zemlje suočavaju u pogledu dizajna RP-a te druge povezane probleme.** Ovaj se rad temelji na spomenutom dokumentu iz 2014., ali je istovremeno mnogo detaljniji jer obuhvaća sve segmente JRP-a te su u njemu obrađena i druga praktična pitanja poput kako se služiti ISFU-om te koja je uloga JRP-a i proračunskog procesa. Potonja pitanja u nekim slučajevima nadilaze pojam JRP-a, a kao važna područja o kojima treba biti riječi u dokumentu su ih prepoznali članovi PSAWG-a tijekom tematskih blokova za dobivanje povratnih informacija.
 6. **PSAWG se pobrinuo za to da se dokument pregleda nekoliko puta počevši od 2018., uključujući tijekom videokonferencije u lipnju/junu 2019. i tijekom rasprava održanih uživo u Moskvi, u Ruskoj Federaciji, u listopadu/oktobru 2019. te još jedne videokonferencije održane u lipnju/junu 2020., u okviru kojih su službenici iznijeli dodatne primjere iz svojih zemalja te povratne informacije u pogledu nacрта dokumenta.** Članovi skupine razmijenili su vrijedne ulazne podatke za ovaj dokument te dali osvrt na njegov sadržaj. Njihovi komentari, prijedlozi i rasprave upotrijebljeni su u svrhu poboljšanja praktične prirode ovog dokumenta. Kao jedan važan primjer toga može se navesti činjenica da premda se u dokumentu prvotno predlagalo da zemlje razmotre opciju razrade JRP-a, tijekom diskusija utvrdilo se da će za mnoge zemlje kratkoročno biti nepraktično. Glavni razlog tomu je uspostavljena razina integracije ICT-a te konceptualne razlike među zainteresiranim stranama. Prema tome, dokument je prilagođen na način da se zajamče korisni i praktični savjeti čak i u situaciji u kojoj je zemlja odlučila da je JRP nepraktičan.

7. **Nedavno su izdana dva vrlo korisna vodiča za proračunske kategorizacije (PK) i RP, prvi je izdao MMF⁸, a drugi, novijeg datuma, izdan je u okviru programa PULSAR⁹. Ti se vodiči uglavnom bave cjelokupnom strukturom i mogućnostima potrebnim u izradi proračunskih kategorizacija ili računskog plana koje su od iznimne važnosti.** Ovaj je dokument dizajniran kako bi nadopunio obje publikacije u smislu pružanja praktičnih savjeta i smjernica za stručnjake s praktičnim znanjem. Na spomenutom skupu održanom 2019. godine u Moskvi gđa Svetlana Sivets, zamjenica direktora Odjela za metodologiju izrade proračuna i financijsko izvještavanje u javnom sektoru Ministarstva financija, održala je izlaganje na temu pristupa koji primjenjuje Ruska Federacija te je RP opisala kao „jezik na kojemu računovođa kodificira povijest upravljanja javnim financijama”, a što je u velikoj mjeri u skladu sa širim konceptom koji se u ovom dokumentu nastoji usvojiti u odnosu na JRP.

Definicija PK-a i RP-a i zašto su se PK i RP razvili odvojeno?

8. **U PEMPAL-u i drugim zemljama te među stručnjacima vodile su se žučne polemike o tome što znače pojmovi PK i RP.** Neki tvrde da se RP odnosi samo na račune potrebne za financijsko izvještavanje te da se to dosta razlikuje od zahtjeva proračunskog izvještavanja. U prošlosti je zasigurno bilo točno da se ti zahtjevi za izvještavanje razlikuju i da zbog nedostatka ISFU-a nisu bili objedinjeni. Međutim, čak su i tada mnogi financijski događaji zbog kojih su nastajale transakcije u MOA-ima bili istovjetni u oba sustava izvještavanja. Doduše, s dolaskom ISFU-a pojavila se mogućnost da se umjesto na razlike u tim dvama zahtjevima za izvještavanje naglasak stavi na istovjetne elemente izvještavanja. To je ujedno pružilo priliku da se prouči kako objединiti te i ostale glavne i važne zahtjeve za izvještavanje, uključujući makrofiskalno, statističko i rukovodstveno izvještavanje.

Struktura dokumenta

9. **Dokument je strukturiran na način da prvo čitatelja upozna s temom RP-a/PK-a, a zatim se daje odgovor na pitanje kako i zašto je PSAWG PEMPAL-a sastavio ovaj dokument.** Drugo poglavlje pruža uvid u relevantna iskustva zemalja članica PEMPAL-a te kako ona mogu biti korisna za (ponovnu) izradu JRP-a. U trećem poglavlju ističu se određena načela (ponovnog) dizajna koja bi trebala poslužiti kao smjernice u radu na reformi RP-a. U središtu četvrtog i petog poglavlja je sam JRP. Četvrto se poglavlje bavi vrlo važnim ekonomskim segmentom te se u njemu nadopunjuje rad izložen u dokumentu iz 2014. Peto poglavlje pruža smjernice u pogledu drugih važnih segmenata za koje je preporučljivo da budu u strukturi JRP-a. I na kraju, u šestom se poglavlju obrađuju druga važna interesna područja ovog dokumenta, točnije odnos između JRP-a i proračuna te način na koji se ISFU tei, u širem smislu, sustav PFM-a mogu poboljšati valjanom izradom JRP-a. Dokument

8 Računski plan: Odlučujući element okvira financijskog upravljanja u javnom sektoru, Julie Cooper i Sailendra Pattanayak <https://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2011/tnm1103.pdf> i proračunske kategorizacije pripremili Jacobs, Jean-Luc Héris, and Dominique Bouley <https://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2009/tnm0906.pdf>

9 PULSAR – dokument Programa za računovodstvo i izvještavanje u javnom sektoru pod naslovom „A Good Practice Outline of the Multipurpose Chart of Accounts” („Prikaz dobre prakse za višenamjenski računski plan”); https://www.pulsarprogram.org/sites/pulsar/files/libdocs/PULSAR%20FINCOP%20Paper%20on%20MCoA_final_0.pdf

također sadržava osam priloga u kojima se navode dodatni primjeri i smjernice kao dodatak informacijama sadržanima u spomenutim poglavljima.

Ključne definicije

10. Važno je odmah jasno navesti nekoliko konkretnih definicija kako bi se spriječilo pogrešno tumačenje značenja ključnih termina koji se upotrebljavaju u cijelom dokumentu. Te su definicije navedene u nastavku.

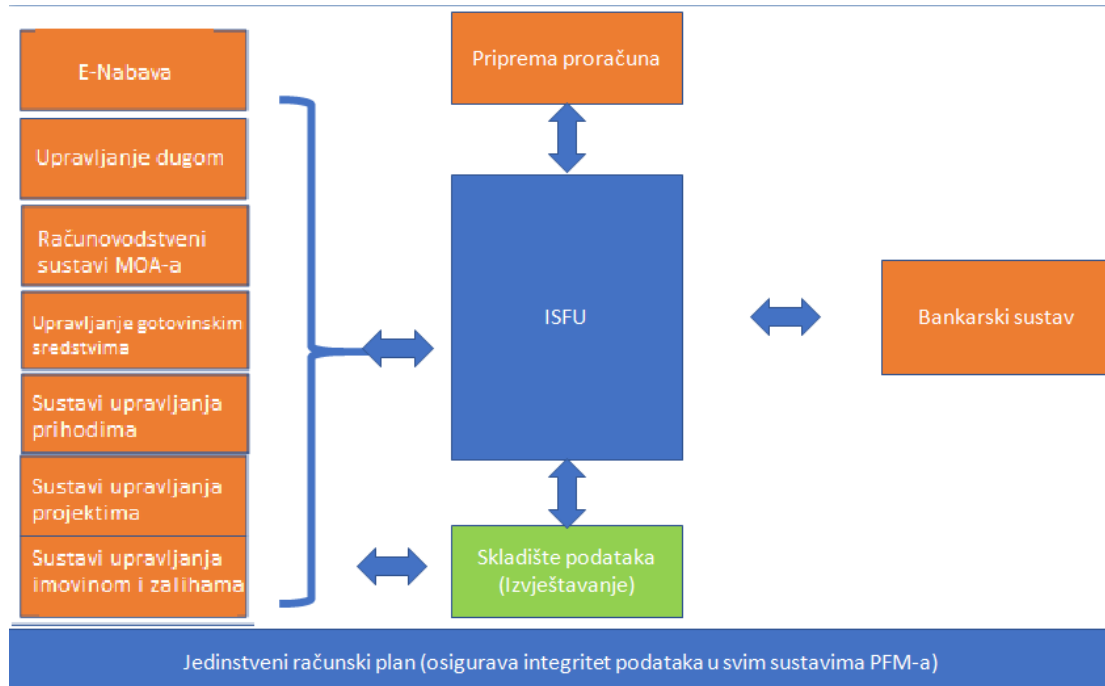
- **Proračunska kategorizacija** jedna je od temeljnih sastavnica čvrstog i stabilnog sustava upravljanja proračunom, s obzirom na to da određuje način na koji se proračun evidentira i predstavlja, kao i način na koji se o njemu izvještava te kao takva ima izravan utjecaj na transparentnost i usklađenost proračuna.¹⁰
- **Računski plan** ključni je element okvira PFM-a za kategorizaciju i evidentiranje informacija o financijskim planovima, transakcijama i događajima te za izvještavanje o njima na sustavan i dosljedan način. RP je organiziran i šifriran popis svih pojedinih računa koji se upotrebljavaju za evidentiranje transakcija i koji su sastavni dio sustava glavne knjige. Struktura proračuna, a osobito proračunska kategorizacija, te RP u simbiotskom su odnosu.¹¹
- Informacijski sustav financijskog upravljanja (ISFU) sadržava niz računalnih programa, baza podataka, povezanih procesa, postupaka i tehnoloških platformi, koji vladinom financijskom i računovodstvenom osoblju omogućuju izvršavanje njihovih svakodnevnih poslovnih zadataka.¹²
- **Glavna knjiga (GK)** – prema tradicionalnoj definiciji, GK je glavni skup računa koji na sažet način prikazuju sve transakcije do kojih je došlo u određenom podnositelju izvještaja. Navedena definicija još je uvijek valjana, međutim, moderne vlade zahtijevaju da GK bude mnogo više od računovodstvene strukture, kako bi se osiguralo da evidentiranje financijskih informacija kao i izvještavanje o njima budu u skladu s čitavim nizom vladinih zahtjeva, ne samo onima povezanim s računovodstvom.
- **Jedinstveni računski plan** širok je kategorizacijski sustav kojim se grade veze na svim razinama okvira i sustava PFM-a, kako bi se osigurala jedinstvena kategorizacija podataka, što omogućuje konsolidaciju informacija na svim razinama opće vlade (vidjeti sliku 1.). U idealnom slučaju JRP ujedno će biti RP u GK-u ISFU-a. Međutim, u slučajevima u kojima ISFU ne stoji na raspolaganju svim MOA-ovima / subjektima u kojima se vrši kontrola, JRP omogućuje konsolidaciju podataka i transakcija i tih subjekata. Njime se također grade veze u pogledu podataka s drugim sustavima PFM-a.

¹⁰ <https://www.imf.org/en/Publications/TNM/Issues/2016/12/31/Budget-Classification-23470>

¹¹ <https://www.imf.org/en/Publications/TNM/Issues/2016/12/31/Chart-of-Accounts-A-Critical-Element-of-the-Public-Financial-Management-Framework-25189>

¹² <http://documents.worldbank.org/curated/en/147241467987856662/A-handbook-on-financial-management-information-systems-for-government-a-practitioners-guide-for-setting-reform-priorities-systems-design-and-implementation>

Slika 1. – JRP jamči interoperabilnost na svim razinama okvira PFM-a



U ovom dokumentu zauzima se stajalište da zahtjeve za predavljanje proračuna, njegov nadzor, izvršenje i izvještavanje treba uvrstiti u širu strukturu JRP-a kojom se obuhvaćaju svi glavni zahtjevi za financijsko izvještavanje vlade.

PSAWG i TCOP smatraju da ovaj dokument predavlja koristan praktični vodič za provedbu i ažuriranje postojećeg PK-a/RP-a, ali i za načine proširenja obuhvata sustava koje zemlje primjenjuju izradom JRP-a.

Tekstni okvir 1. - Općeniti praktični savjeti

- Upotrijebiti ponovnu izradu ISFU-a kako bi se ponovno ocijenio način na koji se financijske informacije bilježe za potrebe izvještavanja, pri čemu se traže integriranije strukture podataka koje će podržavati mnogo različitih zahtjeva za izvještavanje
- Osigurati da se koncept JRP-a odnosi na strukturu podataka koja podržava sve najvažnije zahtjeve izvještavanja za PFM, a ne samo financijsko izvještavanje. Ako je na dobar način izrađen, trebao bi podržavati proračunsko, financijsko, makrofiskalno, statističko i upravljačko izvještavanje

2. Ponovna izrada JRP-a u zemljama članicama PEMPAL-a

Povijesna pozadina razvoja PK-a i RP-a

9. **Danas se jedan od ključnih razloga odvojene izrade PK-ova i RP-a može pronaći u lokalnoj definiciji i obuhvatu RP-a.** Mnoge zemlje RP često opisuju kao strukturu računa kojom se ispunjava zahtjev za sastavljanje službenih financijskih izvještaja. Slijedom toga, za njih je poimanje RP-a bilo dosta usko. U nekim zemljama svaki je glavni podnositelj izvještaja, primjerice središnja ili lokalna razina vlasti ili posebni izvanproračunski fondovi možda razvio vlastiti odvojeni RP. To je u prošlosti bio slučaj u nekoliko zemalja članica PEMPAL-a, uključujući Moldovu¹³ i Ukrajinu, iako su obje zemlje naknadno razvile strukture kojima nastoje objediniti sve RP-ove i PK-ove. Zanimljivo je što takvi različiti RP-ovi imaju dosta značajna područja u kojima su slični, a opća je struktura svakog RP-a prilično usklađena.
10. **Osim toga, mnoge su zemlje smatrale i da je zahtjev za upravljanje gotovinskim sredstvima proračuna (kontrola izvršenja proračuna) odvojen od financijskog izvještavanja i da se od njega razlikuje.** Iako je kontrola izvršenja proračuna rukovodstveno pitanje koje se dosta razlikuje od službenog financijskog izvještavanja, ono što je nedostajalo bilo je razumijevanje poveznice između ta dva zahtjeva za izvještavanje i kontrolu. Stoga su se strukture pri izradi PK-ova i RP-a bavile razlikama, a ne sličnostima. Postoji još nekoliko problema koji su vjerojatno pridonijeli razdvojenosti tih struktura, a oni su:
- institucije su u prošlosti bile vrlo predane tomu da zadrže RP koji je već postojao u vladama (koji je općenito postojao prije središnje proračunske kontrole koja je bila potreba tijekom razvoja PK-a), što je otežalo njegovu nadgradnju ili izmjenu radi obuhvaćanja kontrole izvršenja proračuna;
 - RP je bio strukturiran na primjeni modificirane obračunske osnove, a PK-i su u pravilu bili temeljeni na primjeni gotovinske osnove;
 - RP-u je uži naglasak bio na financijskom izvještavanju i tradicionalnijem računovodstvenom pristupu izvještavanju, dok se PK-ovima nastojalo obuhvatiti dodatne aspekte za financijsko upravljanje, kao što su izvori financiranja (porijeklo primitaka) zbog važne veze s financiranjem proračuna;
 - u većini je slučajeva postojala nasušna potreba za upravljanjem novčanim sredstvima, i u smislu kontrole odobrenih sredstava ograničavanjem neodobrenih rashoda, ali i sa stajališta konsolidacije, radi unaprjeđenja upravljanja novčanim sredstvima kao i fiskalne discipline. Stoga se barem u početku naglasak u PK-ima više stavljao na operativni aspekt – u nekim je slučajevima ta nasušna potreba značila da je predanost institucije prvobitnom RP-u bila prepreka reformama; i
 - u pravilu računovodstvo nije bilo automatizirano, što je u suštini otežalo objedinjavanje tih dviju struktura.

¹³ Moldova je 2008. izradila novi JRP kojim je objedinila šest postojećih RP-ova i PK-ove te ga je 2016. primijenila u praksi. Moldova sada ima jedan integrirani JRP koji obuhvaća sve najvažnije zahtjeve u pogledu financijskog izvještavanja.

Stoga su uslijed različitih struktura, i MOA-ovi tim dvama procesima upravljali odvojeno, što je predstavljalo poteškoće u izravanju i upravljanju.

Današnja struktura računskog plana

11. Brojne su se okolnosti koje su prevladavale u trenutku kada su PK-ovi i RP bili odvojeni promijenile, uključujući sljedeće:

- zemlje su promijenile svoj pristup računovodstvu, stavivši naglasak na usklađenost s IPSAS-om kao i izvještavanje u skladu s okvirima GFSM-a¹⁴ ili ESA-e¹⁵ - prepoznale su da je tradicionalni pristup računovodstvu imao ograničenu primjenu;
- Mnogo je veća sličnost između IPSAS-a, tj. financijskog izvještavanja, i kontrole proračuna i izvještavanja od 2008. godine. Do 2009. godine, IPSAS je zahtijevao vrlo tradicionalno stajalište računovođa u privatno sektoru o vladinom izvještavanju. Međutim, to se promijenilo 2009. godine kako bi se od računovodstvenih subjekata zatražilo da podnose izvještaje u skladu s odobrenim proračunom. Zbog toga je došlo do većih sličnosti i razumijevanja u državnom izvještavanju da je proračun osnovni alat za kontrolu i računovodstvo;
- U okviru GFSM 2014. također se nastoji bolje uskladiti statističko i financijsko izvještavanje, a okvir je izmijenjen kako bi pružio statistički ekvivalent izvještaja o financijskom učinku¹⁶;
- S dolaskom automatizacije u svakoj su zemlji došle do izražaja koristi integriranih baza podataka za ISFU te su zauzvrat otkriveni problemi u vezi s razdvajanjem PK-a i RP-a. Mnogo zemalja sada prepoznaje mogućnost bolje integracije tih različitih struktura. Zbog automatizacije, podatke i financijske transakcije mogu evidentirati samo jednom, a JRP različitim korisnicima može omogućiti da ispune različite zahtjeve za izvještavanje.

¹⁴ MMF-ov Priručnik statistike državnih financija (GFSM). Postoje tri priručnika: GFSM 86 temeljen na primjeni novčanog načela, GFSM2001, koji je prešao na računovodstveni okvir temeljen na primjeni obračunskog načela i GFSM2014 koji je ažurirao verziju iz 2001. godine bolje usklađujući statistički okvir s računovodstvenim okvirom IPSAS-a i proširujući objavljivanje podataka u pogledu nekih glavnih područja rizika. GFSM je usklađen sa Sustavom nacionalnih računa Ujedinjenih naroda (SNA). Za više informacija o GFSM-u pogledati: www.IMF.org

¹⁵ Europski sustav nacionalnih i regionalnih računa (ESA). Ovo se spominje kao ESA 95, ali podliježe redovitom ažuriranju. ESA 95 uglavnom je u skladu sa Sustavom nacionalnih računa Ujedinjenih naroda. To je obvezan sustav financijskog izvještavanja za sve države članice i države pristupnice Europske unije.

¹⁶ Dodatak 6. GFSM 2014. daje i jasnije smjernice o područjima u kojima se GFSM i IPSAS razilaze.

Tekstni okvir 2. - Izazov za modernu zemlju - Oprezno s mišljenjima stručnjaka

Na međunarodnoj razini postoji mnogo različitih mišljenja, a zemljama u razvoju se često daje „stručno” stajalište o PFM-u, uključujući o tome na koji način RP treba strukturirati. Na stručna mišljenja će uvijek imati utjecaj iskustva onih koji pružaju savjete. Moldovi je 2018. predstavljeno „stručno” mišljenje o njezinu JRP-u. Tada im je rečeno da JRP nije strukturiran u skladu s IPSAS-om te da ne može ispuniti zahtjeve za izvještavanje propisane tim standardima. Naime, IPSAS pruža vrlo malo detaljnih smjernica o potrebnoj strukturi RP-a, iako neki zahtjevi standarda u pogledu objave te format financijskih izvještaja i bilježaka impliciraju zahtjeve u pogledu strukture visoke razine.

U tom slučaju zbog toga što ekonomski segment moldovskog JRP-a nije bio strukturiran na način da u prvom redu izvještava o kratkotrajnoj i dugotrajnoj aktivi i pasivi, savjet se svodio na to da je JRP manjkav. U slučaju Moldove imovina je bila usklađena s općim strukturama GFSM-a, koje su podijeljene na financijske i nefinancijske, a što je u velikoj mjeri u suglasju sa zahtjevima izvještavanja za potrebe izvještaja o novčanom toku u skladu s IPSAS 2. U vladi bi informacije trebale biti predstavljene u oba oblika: trebalo bi uključivati izvještavanje prema kratkotrajnoj i dugotrajnoj, odnosno financijskoj i nefinancijskoj podjeli (vidjeti poglavlje o ekonomskom izvještavanju te Prilog III., u kojemu se navodi primjer zemlje koja svoje financijske izvještaje izrađuje u financijskom i nefinancijskom obliku). U spomenutom slučaju „stručnjak” nije pokazao valjano razumijevanje zahtjeva izvještavanja u okviru modernog PFM-a vlade. Pruženi savjeti bili su usmjereni na samo jedan element izvještavanja, a to je financijsko izvještavanje, te u većoj mjeri na bilancu nego na izvještaj o novčanom toku. Kako se objašnjava u ovom dokumentu, financijsko izvještavanje je nesumnjivo izuzetno važno, ali valja imati na umu da ključnu ulogu imaju i proračunsko, makrofiskalno te statističko izvještavanje. JRP koji je izrađen na dobar način trebao bi zadovoljavati sve te zahtjeve.

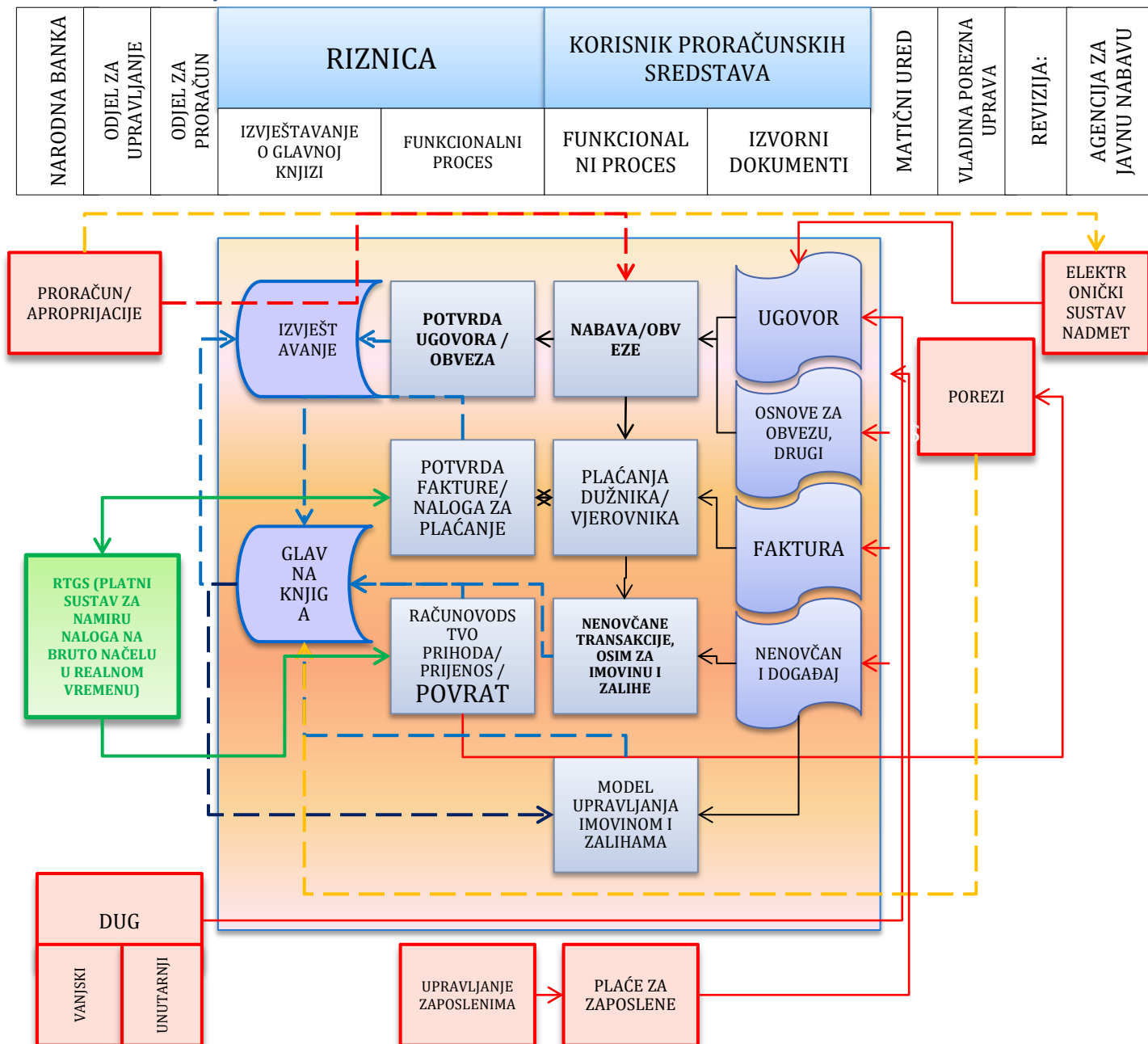
Dizajn RP-as

Definiranje opsega izvještavanja i računovodstvenog okvira

- 12. Kako je već istaknuto u tekstnom okviru 2., moderni ISFU i JRP trebali bi nadilaziti samo jedan aspekt PFM-a, kako bi na integriran način pokrili sve važnije zahtjeve za izvještavanje.** Gruzija, koja izrađuje svoj računovodstveni okvir i okvir izvještavanja kako bi osigurala usklađenost s međunarodnim zahtjevima (IPSAS-om i GFSM-om), prvo je dizajnirala prijedlog cjelokupnog okvira financijskog upravljanja u javnom sektoru koji je prikazan na slici 2. Gruzija je prvo razvila zahtjeve za računovodstvo u pogledu automatiziranog procesa isplate plaća i mirovina, kako bi se omogućili i zahtjeva za kontrolu na gotovinskoj osnovi i zahtjevi za izvještavanje na obračunskoj osnovi. Gruzija planira postupno proširiti taj sustav kako bi obuhvatila sve vladine poslove, ali s obzirom na to da cjelokupni prijedlog planira u ovoj početnoj fazi, primijenila je sveobuhvatan i inkluzivan pristup izradi prije izrade konkretnih struktura u pogledu šifriranja. Stoga, iako će određenoj zemlji možda trebati više godina za provedbu svojeg računovodstvenog okvira (na obračunskoj osnovi) ili drugih važnih reformi PFM-a, ako se pobrine za to da prvo definira opseg okvira PFM-a, veća je

vjerojatnost da će u njegovu izradu uvrstiti sve svoje zahtjeve za računovodstvo, kontrolu i izvještavanje. Kako se prikazuje na slici 2., Gruzija nastoji uvesti potpuno objedinjen pristup PFM-u te je, slijedom toga, izglednije da će se i struktura JRP-a izrađivati na objedinjen i sveobuhvatan način.

Slika 2. – Gruzijski okvir PFM-a



13. Zemlje ne moraju taj okvir razviti od nule. Dokument WB-a „A Handbook on Financial Management Information Systems for Government” („Priručnik o informacijskim sustavima za financijsko upravljanje za vlade”)¹⁷ autora Alija Hashima izvrstan je izvor u ovom pogledu jer služi kao koristan predložak u pogledu načina objedinjavanja svakog funkcionalnog elementa u okviru

¹⁷Vidjeti publikaciju Svjetske banke čiji je autor Ali Hashim, „A Handbook on Financial Information Systems for Government” („Priručnik o informacijskim sustavima za upravljanje financijama za vladu”)

PFM-a s drugim procesima i računovodstvenim sustavom. Prilog 1. prikazuje dijagram toka koji se nalazi u dokumentu i koji je vrlo sličan gruzijskom okviru PFM-a.

14. **Modernizaciju okvira PFM-a moraju podupirati snažna rješenja informacijske tehnologije (ICT), a mnoge su zemlje naglasak stavljale na razvoj u potpunosti integriranog ISFU-a (IISFU).** Međutim, rijetke su one zemlje koje su postigle potpunu integraciju, a evaluacije nakon provedbe brojnih projekata IISFU-a upućuju na znatne probleme u pogledu nastojanja da se postigne taj cilj¹⁸. Brojne su zemlje, stoga, preusmjerile svoj fokus na razvoj posebnih ICT alata za potrebe različitih zahtjeva, pritom jamčeći interoperabilnost komponentnih sustava. Interoperabilnost u konačnici ovisi o zajedničkoj strukturi podataka svih različitih sustava. Primjerice, struktura podataka u sustavu pripreme proračuna mora biti čvrsto usklađena sa sustavom izvršenja proračuna u okviru riznice te s računovodstvenim sustavima koje primjenjuju MOA-ovi. JRP je stoga ključan za to da interoperabilnost bude moguća.

15. **Stoga se pri izradi JRP-a zemlja mora pobrinuti da on ispunjava sve glavne zahtjeve za izvještavanje te zemlje.** Prečesto se JRP izrađuje preusko, pri čemu ne ispunjava zahtjeve za izvještavanje svih glavnih zainteresiranih strana. To je zasigurno bio problem s većinom RP-ova koji su bili prvobitno izrađeni i provedeni u zemljama TCOP-a, a malo ih je bilo nadgrađeno kako bi obuhvatili nove zahtjeve za kontrolu proračuna. Odvojena izrada PK-ova na temelju primjene gotovinske osnove od izrade RP-a na modificiranoj obračunskoj osnovi u najmanju je ruku otežala usklađivanje tih dviju struktura i zahtjeva za izvještavanje koji su s njima povezani. Kako se zemlje budu približavale uvođenju ISFU-a ili njihovoj nadogradnji i zamjeni, tako će imati priliku razmotriti kako da glavna knjiga i računovodstvo omoguće bolje objedinjavanje cjelokupnog okvira za računovodstvo i izvještavanje. Postoji najmanje sedam načela potrebnih za učinkovitu (ponovnu) izradu vladina RP-a ili JRP-a koji su detaljno prikazani u tekstnom okviru 3.

¹⁸ <http://documents.worldbank.org/curated/en/147241467987856662/A-handbook-on-financial-management-information-systems-for-government-a-practitioners-guide-for-setting-reform-priorities-systems-design-and-implementation>. Iskustvo o kojem se govori u citiranoj objavi razlog je zbog kojeg se u ovom dokumentu upotrebljava pojam ISFU umjesto IISFU, čime se odstupa od usredotočenosti na potpunu integraciju te se približava nečemu što je ostvarivo i priuštivo, a to je put k interoperabilnosti sustava PFM-a.

ekstni okvir 3. - Načela za učinkovitu izradu, provedbu i održavanje RP-a

Sveobuhvatnost. RP treba biti dovoljno sveobuhvatan da uključi sve potrebne/odgovarajuće informacije. Proračunske kategorizacije trebaju biti temeljna sastavnica RP-a. Razlog tomu je taj što računovodstveni sustav i sustav izvještavanja trebaju biti osnovni izvor financijskih informacija za izvještavanje o izvršenju proračuna, a od 2009. izvještavanje o proračunu postalo je osnovni element usklađenosti s IPSAS-om. Međutim, računovodstveni sustav i sustav izvještavanja mogu zahtijevati dodatne kategorizacije ili račune radi zadovoljavanja potreba financijskog upravljanja u državi.

Granularnost. Segmenti i podsegmenti RP-a trebaju biti strukturirani tako da olakšaju brojne i moguće različite kombinacije podatkovnih elemenata nužne za potrebe kontrole i izvještavanja. Svaki segment treba biti dovoljno detaljan kako bi zadovoljio sve potrebe kontrole, odgovornosti, upravljanja i izvještavanja svih zainteresiranih strana.¹⁹

Uzajamna isključivost. Atributi segmenata RP-a trebaju biti definirani na način da budu uzajamno isključivi i da se izbjegnu nejasnoće u knjiženju transakcija i izvještavanju o njima. To je posebno problem mnogih ekonomskih segmenata RP-a, u kojima je uvrštavanje neekonomskih deskriptora (opisnika) i knjiženje računa često narušavalo integritet fiskalnih podataka.

Bez suvišnosti. Nema potrebe za neovisnim segmentom u RP-u ako se srodne informacije mogu izvesti iz drugog segmenta. Ako postoji više kategorizacija, možda bi bilo korisno proučiti u kakvom su one odnosu. Primjerice, zahtjevi CoFoG-a²⁰ često se mogu izvesti ili iz organizacijskog ili iz programskog segmenta ako takve strukture postoje.

Interna dosljednost. Na internoj razini treba dosljedno primijeniti logiku pri izradi hijerarhijske strukture segmenata RP-a. Upotreba dosljednog sustava šifriranja i strukturiranja pomaže prilagoditi RP korisniku te smanjuje mogućnost pogrešaka pri šifriranju. Hijerarhijski strukturirani segmenti omogućuju logično grupiranje brojčanih oznaka, što korisnicima RP-a olakšava razumijevanje strukture i snalaženje u njoj prilikom uporabe.

Skalabilnost. RP treba biti fleksibilan zbog naknadnog unošenja dodatnih informacija te izmjena i dopuna prema potrebi. Treba omogućiti obuhvat dodatnih informacija u budućnosti, posebice ako su te dodatne informacije predviđene/utvrđene kao dio programa reforme PFM-a koji je u tijeku. Ostavljanje prostora za rast, izmjene i buduće zahtjeve za izvještavanje može pomoći osigurati da RP ostane relevantan u duljem vremenskom razdoblju i da je u stanju rješavati promjene u potrebama poslovnog okruženja, regulatornim zahtjevima i potrebama izvještavanja. RP s dobro izrađenom strukturom i otvorenim rasponom računa može ispuniti buduće zakonske i poslovne zahtjeve.

Jedinstveni okvir. Pojedinačnim računovodstvenim jedinicama može se dopustiti određena fleksibilnost pri razvoju vlastitih posebnih brojčanih oznaka računa na detaljnijoj razini. Međutim, RP treba biti jedinstven kako bi se osiguralo da se barem za informacije na agregatnoj razini upotrebljava ista računovodstvena kategorizacija.

Izvor: MMF-ove tehničke napomene i priručnici – računski plan odlučujući element okvira financijskog upravljanja u javnom sektoru – Cooper i Pattanayak - http://blog-pfm.imf.org/files/tnm_2011-03_web-1.pdf

16. Vladin RP obično obuhvaća sedam glavnih sastavnih dijelova kako je prikazano na slici 3.

Slika 3. - Strukturni segmenti dobre prakse izrade RP-a

Izvor financiranja	Organizacijski	Funkcionalni	Projektni	Geografski	Ekonomski	Programska
--------------------	----------------	--------------	-----------	------------	-----------	------------

Segment o izvoru financiranja. Ovaj se segment upotrebljava za razdvajanje različitih izvora primitaka kako bi se oni mogli spojiti s posebnim plaćanjima. U mnogim se zemljama određenim izvorima financiranja mora upravljati odvojeno od općih ili konsolidiranih fondova. Uobičajeni je primjer toga poseban razvojni fond (pomoći) za evidentiranje financiranja ostvarenih od razvojnih partnera (DP). Mnoge se zemlje koriste tim segmentom kako bi razdvojile druge zahtjeve u pogledu financiranja, primjerice u slučaju novca pohranjenog za druge strane ili za potrebe drugih razdvajanja u skladu sa zakonom, npr. državni fond bogatstva.

Organizacijski segment. Ovaj segment obuhvaća organizacijske strukture u vladi. Obično u najmanjoj mjeri uključuje ministarstva, ali može sadržavati nekoliko slojeva za praćenje podalociranih sredstava i rashoda, uključujući slojeve sve do KPS-ova/mjesta troška kao što su osnovna škola ili dom zdravlja. Srednje razine za upravljanje, proračunsku kontrolu i izvještavanje također su korisne, primjerice odjeli unutar ministarstava.

Funkcionalni segment. U ovom segmentu upotrebljava se standard CoFoG-a²¹ za izvještavanje o rashodima i sličan je sektorskom i podsektorskom pristupu izvještavanju. U brojnim zemljama on se izvodi s pomoću tablice za mapiranje organizacijskog segmenta (ponekad u kombinaciji s drugim segmentima kao što je programski)²².

Projektni segment. Ovaj je segment potreban za evidentiranje vladinih aktivnosti ograničenog trajanja, a iznimno je važan za stvaranje posebne kontrole proračuna kako bi se iz općih poslova osigurala sredstva za provedbu projekta. Ovaj je segment stoga usko povezan sa sastavnicom koja se odnosi na investicijski/kapitalni proračun zemlje.

Geografski segment. Ovaj segment omogućuje da središnja i lokalna razina vlasti prema potrebi podnose izvještaje i o prihodima i o rashodima. Također može pomoći pri praćenju financiranja bespovratnim sredstvima, uključujući prijenose među različitim razinama vlade, primjerice prijenose općih ili namjenskih bespovratnih sredstava sa središnje na podnacionalnu razinu vlasti.

¹⁹ U skladu s ovim načelom, podaci za RP dobivaju se na najdetaljnijoj razini računa, odjednom, što svim izvještajima i zainteresiranim stranama omogućuje da budu sigurni u pouzdanost financijskih informacija u glavnoj knjizi.

²¹ Kategorizacija funkcija države (COFOG). Trenutačna struktura COFOG-a dosljedno se upotrebljava u SNA-u UN-a, GFSM-u i ESA-i 95.

²² Neke zemlje mogu odlučiti razviti vlastitu varijantu COFOG-a. Uobičajen je primjer odvojena funkcija za poljoprivredu na visokoj razini, koja je u CoFoG-u sastavnica ekonomske funkcije treće razine.

Ekonomski segment. Ovaj je segment najvažniji element RP-a jer povezuje planiranje proračuna, računovodstvo, fiskalnu analizu i statističko izvještavanje. Često se preporučuje da se pri izradi ovog segmenta upotrijebi priručnik GFSM 2014 jer opći pristup u GFSM 2014. podupire dobro ekonomsko izvještavanje²³.

Programski segment (posvećen upravljanju na temelju rezultata). Postoji niz različitih pojmova koji se upotrebljavaju diljem svijeta za opis tog segmenta, uključujući segment temeljen na programima, izlaznim rezultatima i krajnjim rezultatima, a u nekim se zemljama koriste i kombinacije tih pojmova. Međutim, planiranje proračuna prema programima postao je pojam koji se najčešće koristi. Planiranje proračuna prema programima priznato je kao srednjoročni do dugoročni prioritet reforme, pri čemu vlade nastoje mjeriti rezultate rada u odnosu na dogovorene pokazatelje. U idealnom bi slučaju provedba tog dijela reforme trebala uslijediti tek nakon provedbe nekoliko bitnijih reformi²⁴. Preduvjeti za provedbu upravljanja prema programima su ISFU i učinkovita kontrola potrošnje prema ulaznim podacima²⁵.

17. Prethodno navedena sedmerosegmentna struktura može pridonijeti ostvarenju mnogih glavnih ciljeva izvještavanja, računovodstva i upravljanja:

- kategorizacija i izvještavanje za sve vladine financije, uključujući uvrštavanje sredstava DP-ova u opću strukturu;
- detaljno izvještavanje koje će biti podloga za analizu i interne kontrole unutar MOA-ova i KPS-ova;
- fiskalno izvještavanje, uključujući ključni izvještaj vlade, izvještaj o fiskalnoj bilanci i za makrofiskalnu analizu;
- o proračunu i mogućnost osiguravanja kontrole gotovinskih sredstava u ISFU-u prema aproprijacijama, jamstvima i preuzetim obvezama;
- statističko izvještavanje osiguravanjem usklađenosti ekonomskog segmenta s GFSM 2014. koji je pak sastavni dio zahtjeva za izvještavanje o nacionalnoj statistici;
- pravodobnije osiguravanje financijskih informacija jer dobro dizajniran JRP omogućuje obuhvaćanje konsolidiranih informacija, pri čemu se ne gubi vrijeme na uspoređivanje podataka;
- mogućnost obuhvaćanja transakcija samo jednom, čime se unaprjeđuje točnost i pravodobnost te pruža mogućnost davanja informacija za više korisnika i namjena na temelju strukture JRP-a, i

²³ Usto, na međunarodnoj razini ne postoji niti jedna druga struktura.

²⁴ Više informacija o redoslijedu reformi u pogledu PFM-a možete pronaći na sljedećoj poveznici <https://www.pefa.org/resources/good-practice-note-sequencing-pfm-reforms>

²⁵ Više informacija o utvrđivanju redoslijeda proračunskih reformi dostupno je u dokumentu: „Good Practice Note on Sequencing Public Financial Management (PFM) Reforms” („Primjeri dobre prakse utvrđivanja redoslijeda reformi financijskog upravljanja u javnom sektoru (PFM-a)”) (Jack Diamond – siječanj/januar, 2013.), www.PEFA.org

- Izvještavanje na temelju učinka (za mnoge zemlje ovo predstavlja srednjoročni ili dugoročni cilj) kako bi se omogućilo bolje razumijevanje troškova i koristi od aktivnosti i programa vlade²⁶.
18. **Za potrebe najvećeg mogućeg objedinjavanja i kapaciteta, svaki od tih sastavnih dijelova treba sadržavati dio strukture glavne knjige ISFU-a.** Na taj se način osigurava upotreba sustava kao glavnog „alata” za sve potrebe računovodstva i izvještavanja. U mnogim slučajevima, zemlje ne uvrstavaju jedan ili više tih elemenata u RP. Stoga, kada zainteresirane strane trebaju upotrijebiti sustav (za izvještavanje na temelju dimenzije koja nije uvrštena u glavnu knjigu), sustav ne može izraditi potrebne izvještaje bez modifikacije ili uspoređivanja potrebnih informacija u sustavima treće strane. U nekim se zemljama navedeno se može dodatno unaprijediti ako se sustav definira kao „zakonom propisan” ili zakonski sustav izvještavanja. Stoga bilo kakvo računovodstvo ili izvještavanje izvana prvo treba biti izravnano sa zakonski propisanim sustavom da bi ga se moglo smatrati pouzdanim.
19. **Zato je iznimno važno da zemlje sastave shematski prikaz ili prijedlog JRP-a kako bi sve zahtjeve za izvještavanje i računovodstvo uvrstile u početnu fazu dizajna JRP-a i ISFU-a.** Slika 4. shematski je prikaz JRP-a Moldove ažuriranog 2015. Taj je shematski prikaz mnogo puta izmijenjen jer su tijela vladine uprave postala svjesna mogućnosti koje nude novi JRP i ISFU, potrebe da se zahtjevi za izvještavanje razmotre šire od uskih zahtjeva riznice i MF-a, kao i koristi potpunog objedinjavanja svih zahtjeva za računovodstvo i izvještavanje. Usprkos napornom radu i jasno razrađenom konceptu, i dalje postoji određena doza skepse i u samoj Moldovi i izvan nje (vidjeti tekstni okvir 1.), a razlog tomu je većinom nedostatak šireg razumijevanja uloge modernog JRP-a. Kada se govori o JRP-u, tada se ne radi se samo o proračunskom izvještavanju niti samo o financijskom izvještavanju, premda su oba ta zahtjeva ključni elementi izrade svakog JRP-a u okviru vlade.

Slika 4.–Shematski prikaz RP-a u Moldovi

Prilog 1.
na nalog ministra financija
br. 208 od 24. prosinca/decembra 2015.

1. Struktura proračunske kategorizacije

Elementi proračunske kategorizacije	Struktura i skraćeni naziv	Opis	Broj znamenki
1	2	3	4
	Org1	Javni subjekt	4

²⁶ Postoje razni oblici izvještavanja o rezultatima rada, pri čemu se mogu uparivati povezani rashodi i rezultati, ishodi ili programi, pa čak i kombinirati navedeni pojmovi koji se odnose na upravljanje na temelju rezultata.

Kategorizacija organizacije	Org1i	Međurazina proračunske organizacije	4
	Org2	Proračunska organizacija	5
Funkcionalna kategorizacija	F1	Glavna skupina	2
	F2	Skupina	1
	F3	Podskupina	1
Programska kategorizacija	P1	Programska	2
	P2	Potprogram	2
	P3	Aktivnost	5
Ekonomska kategorizacija	K1	Vrsta	1
	K2	Kategorija	1
	K3	Odjeljak	1
	K4	Stavka	1
	K5	Podstavka	1
	K6	Element	1
Kategorizacija izvora financiranja	S1	Proračunska razina	1
	S2	Proračunska podrazina	1
	S3	Sastavnica	1
	S4	Podsastavnica	2
	S5	Porijeklo sredstava	1
	S6	Donator	3
Ukupno			41

20. **Čak i ovaj dobro dizajniran shematski prikaz ne obuhvaća jedan važan element, lokaciju ili geografske deskriptore (opisnike).** Međutim, Moldova je ipak uvrstila taj segment u svoj dizajn jer ima državnu (nacionalnu), rajonsku (regionalnu) i primersku (općinsku odnosno lokalnu) lokacijsku kategorizaciju zajedno s integriranim zahtjevima za izvještavanje autonomnih regija. To je u suštini sastavni dio specifikacija glavne knjige u ISFU-u u Moldovi, ali Moldova je odlučila izostaviti ga u okviru formalne definicije strukture JRP-a u ovome trenutku. Struktura je uključena kao zaseban registar u svrhu smanjenja sveukupne dužine JRP-a.

21. **Pri izradi bilo kojeg JRP-a treba voditi računa o osnovnim zahtjevima za izvještavanje.** Pri izradi vladinog JRP-a potrebno je razmotriti najmanje pet glavnih aspekata izvještavanja:

- **proračun** - JRP mora podupirati proces izrade i izvršenja proračuna. S obzirom na važnost vladina proračuna jer je riječ o uvjerljivo najvažnijem obliku javnog snošenja odgovornosti, struktura proračuna treba izravno utjecati na cjelokupan dizajn JRP-a. Stoga bilo koji jedinstveni zahtjevi koje neka zemlja možda ima trebaju biti uvršteni u strukturu JRP-a. S obzirom na to i na činjenicu da se u većini zemalja struktura proračuna može promijeniti svake godine (iako se obično radi o premještanju sredstava s jednog proračunskog subjekta na drugog), u dobrom JRP-u mora biti moguće napraviti izmjene radi ispunjenja novih zahtjeva. U nekim zemljama u proračunu će biti

iskazana veza između rashoda i rezultata (s obzirom na pružanje usluga). To zahtijeva programsku strukturu;

- **financijsko izvještavanje** – za mnoge zemlje danas to znači usklađenost s IPSAS-om, ili na gotovinskom ili obračunskoj osnovi (većina zemalja u načelu primjenjuje modificiranu obračunsku osnovu u svom upravljanju, što znači da su djelomično usvojile obračunske standarde na putu prema usvajanju potpune obračunske osnove ili su usvojile gotovinski standard i u bilješkama uz račune objavljuju dodatne informacije). Važno je napomenuti da je IPSAS 2009. ažuriran kako bi obuhvatio i proračunsko izvještavanje kao osnovni element financijskog izvještavanja. Transparentnost i odgovornost prema vanjskim zainteresiranim stranama temeljni su razlozi zbog kojih se u pogledu financijskog izvještavanja promiče usklađenost s IPSAS-om;
- **makrofiskalni aspekt** - osnovni element pri izradi ekonomskog segmenta JRP-a treba biti mogućnost svakodnevnog (u idealnom smislu) praćenja proračunskog deficita (ili suficita). To se može lako postići upotrebom GFSM iz 2014. kao predložka za ekonomski segment, pritom osiguravajući da se godišnji proračun može povezati s makrofiskalnim okvirom (koji u idealnom slučaju obuhvaća trogodišnje razdoblje) te da se može postupno pratiti tijekom godine;
- **statističko izvještavanje** - ako je način na koji je razvrstano stanje i tokovi vladina proračuna dosljedan s nacionalnim računima, onda će se osigurati upotreba informacija navedenih u ISFU-u za statističku analizu. Ponovno treba naglasiti da usklađenost s GFSM 2014. uvelike pomaže u izradi statističkih izvještaja;²⁷
- **rukovodstveno izvještavanje i kontrola** – ovdje je osnovni element upravljanje u skladu s proračunom. Međutim, rukovodstvena kontrola MOA-ova često je šira od proračunskog izvještavanja kako bi se osigurala dostupnost informacija u slučajevima kada su kontrole decentralizirane i uključuju podjedinice MOA-ova te omogućilo praćenje i analiza potrošnje prema ulaznim podacima (čak i kada se aproprijacije u proračunu ne kontroliraju prema ulaznim podacima). Stoga JRP treba osigurati informacije za transparentnost i odgovornost s pomoću izvještavanja i praćenja rashoda te obuhvatiti elemente koji omogućuju upravljanje imovinom i obvezama. Često se korisnost ISFU-a za MOA-ove određuje prema tome koliko dobro JRP i ISFU mogu podržavati te elemente. Ako oni to ne mogu, onda MOA-ovi u pravilu ulažu u vlastite računovodstvene sustave.²⁸

22. Postoji još zahtjeva za izvještavanje koje dobro dizajniran JRP može nastojati ispuniti, među ostalim i sljedeće:

- međusektorsko izvještavanje, primjerice za potrebe istaknutih nacionalnih prioriteta kao što su klimatske promjene ili mjere socijalne uključenosti poput rodno osjetljivog planiranja proračuna; te
- Međugeneracijsko računovodstvo i izvještavanje, pri čemu neke zemlje sada razmatraju uvođenje dugoročnijeg priznavanja bilance i proučavanje dugoročnih posljedica trenutačnih politika i na potrošnju i na prikupljanje prihoda.

²⁷ To je zato što je GFSM iz 2014. dizajniran kao podsastavnica sustava nacionalnih računa (SNA).

²⁸ U suštini, u mnogim zemljama OECD-a, MOA-ovi imaju vlastiti ISFU. To su primjerice Nizozemska, Ujedinjena Kraljevina i Australija. Međutim, za većinu zemalja članica TCOP-a to nije slučaj zbog dominacije centraliziranih sustava.

23. **Stoga dobro dizajniran JRP treba obuhvaćati najmanje pet (ili šest) zahtjeva u pogledu izvještavanja koji su prethodno navedeni kako bi bio učinkovit za integrirano upravljanje i izvještavanje.** Jedan način na koji se ti zahtjevi mogu obuhvatiti jest da se osigura sveobuhvatnost i inkluzivnost JRP-a za sve elemente vladina proračuna. To se može vidjeti na primjeru oblikovanja segmenta o izvoru financiranja. U primjeru u nastavku možemo vidjeti da segment o izvoru financiranja obuhvaća i opći fond i tri druga vladina fonda. Uključuje i komponente koje omogućuju integriranje sredstava DP-a. To je posebice važno za zemlje koje značajno ovise o financijskim sredstvima DP-a koja dolaze izvana. Ako ne budu uključena sredstva DP-a, ISFU neće moći izraditi sveobuhvatna izvješća za opću vladu. Bit će teže i ispuniti obveze u pogledu izvještavanja IPSAS-a i statističkog izvještavanja. Osim toga, DP-i će i dalje inzistirati na odvojenim sustavima i jedinicama (često poznate kao jedinice za provedbu projekta) u MOA-ovima koji će upravljati njihovim sredstvima, čime se neće na pravi način iskoristiti sustavi koji već postoje u zemlji, nego će se samo udvostručavati procesi.²⁹ Stoga su manjak integracije u JRP-u, kao i u ISFU-u i glavnoj knjizi u zemljama glavni razlog loše integracije i izvještavanja o vanjskim izvorima financiranja.

Tablica 2. – Indikativno strukturiranje brojčanih oznaka za izvore financiranja

Brojčana oznaka izvora financiranja	Opis
1	Opći fond
2	Razvojni fond
21	Bespovratna sredstva
2111	Multilateralni partner 1
2112	Multilateralni partner 2
2121	Bilateralni partner 1
2122	Bilateralni partner 2
22	Zajmovi
2211	Multilateralni partner 1
2212	Multilateralni partner 2
2221	Bilateralni partner 1
2222	Bilateralni partner 2
3	Državni investicijski fond (Državni fond bogatstva)
4	Uzajamni fond

24. **Međutim, JRP ne može svim zainteresiranim stranama osigurati sve što im je potrebno.** Prekomjerno strukturiranje JRP-a može biti jednako problematično kao i njegovo nedovoljno sveobuhvatno strukturiranje. To je posebno točno u pogledu vrlo detaljnih zahtjeva svakog MOA-a ili DP-a. Stoga pri izradi JRP-a zemlja mora odrediti razinu na kojoj će JRP biti univerzalan i s koje će ga se kontrolirati na središnjoj razini. To su osnovne strukture JRP-a koje se ne smiju izmijeniti unutar MOA-ova ili računovodstvene jedinice i koje se upotrebljavaju kao osnova za izradu glavnih vladinih izvještaja. Na razini ispod JRP-a podnositelji izvještaja trebaju imati mogućnost unošenja dodatnih detalja prema potrebi i to ne treba sprječavati na središnjoj razini. U nekim slučajevima,

²⁹ Upotreba sustava koji postoje u zemlji kao što su proračun i ISFU glavni su ciljevi koje su definirali svi DP-i i zemlje primateljice temeljem Pariške deklaracije i Akcijskog plana iz Accre.

to čak obuhvaća i dodatne razine dostupne u JRP-u i ISFU-u na kojima MOA ili računovodstveni subjekt mogu definirati vlastite strukture. Te razine uvijek moraju biti podređene glavnim razinama³⁰ JRP-a i s njima usklađene.

25. Prethodno navedeni primjeri Gruzije i Moldove pokazuju koliko je zemljama važna i problematična izrada JRP-a. Važno je osigurati da sve strane na isti način razumiju opseg i ulogu JRP-a u vladinom sustavu PFM-a. To će posebice biti važno kako zemlje budu prolazile kroz velike promjene, kao što je uvođenje ISFU-a, prelazak s gotovinskog na modificirano ili obračunsko računovodstvo, primjenu ili proširenje obuhvata jedinstvenog računa riznice (JRR) ili decentralizacija računovodstvenih funkcija i uloga u vladi. Kako bi se osiguralo da sve strane razumiju kako će se ti elementi uskladiti, zemlja mora izraditi sažetak prijedloga s glavnom problematikom koji će ići na javnu raspravu. U taj prijedlog treba uvrstiti i element utvrđivanja opsega iz gruzijskog okvira i komponente iz moldovskog detaljnog shematskog prikaza. U nastavku su navedene neke od predloženih sastavnica sažetka prijedloga, koje je moguće uključiti:

- Pozadina reforme RP-a u zemlji s definiranim ciljevima reforme JRP-a i veza s općom reformom PFM-a. Ona bi pokazala da se JRP prvenstveno izrađuje da zemlji pomogne u upravljanju i izvještavanju u skladu s posebnim računovodstvenim zahtjevima (npr. primjena gotovinske osnove, primjena modificiranog ili potpuno obračunske osnove), kao i naglasila važnost konsolidacije svih vladinih aktivnosti za pravilno upravljanje i izvještavanje.
- Opseg JRP-a – koji su podnositelji izvještaja uvršteni u okvir, a koji nisu (npr. poduzeća u vlasništvu vlade).
- Uključene zainteresirane strane – primjerice, službenici iz: funkcionalnih odjela MF-a, MOA-ova, tijela subnacionalne razine vlasti, statutarnih tijela i izvanproračunskih fondova, revizorskih i kontrolnih tijela (i vrhovnih i unutarnjih), političke uprave itd.
- Definiranje strukture JRP-a. To bi obuhvaćalo svaki segment JRP-a, kao i indikativno hijerarhijsko strukturiranje svakog segmenta. Ovdje bi se uključila i načela izrade dobrog JRP-a.
- Važnost JRP-a za razne potrebe izvještavanja i kontrole, uključujući proračunsko, financijsko, makrofiskalno i statističko izvještavanje.
- Veza između JRP-a i ISFU-a te utvrđivanje redoslijeda reformi kako bi se osigurala njihova institucionalizacija.
- Osnivanje radne skupine i članstvo u njoj te pokretanje savjetodavnog procesa za ponovni dizajn JRP-a.

Dokument treba podijeliti svim zainteresiranim stranama i zatim održati raspravu o njemu.

Tekstni okvir 4. - Ključni praktični savjeti za ponovnu izradu JRP-a

- Definirati sveukupni opseg sustava PFM-a kako bi se razumjeli najvažniji zahtjevi u pogledu podataka i izvještavanja te kako bi se postigla maksimalna integracija svih zahtjeva

³⁰ U idealnom slučaju segmenti JRP-a slijede hijerarhijsku strukturu, pri čemu se brojčane oznake niže razine nazivaju podređenim elementima nadređenih brojčanih oznaka. Iz toga slijedi da bi JRP trebao biti nadređen svim detaljnijim brojčanim oznakama koje postoje u MOA-ovima ili u drugim organizacijskim jedinicama.

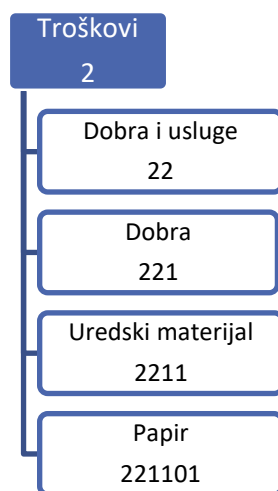
- Izraditi shematski prikaz JRP-a, u kojem su utvrđeni ključni segmenti i indikativna struktura svakog segmenta
- Podijeliti sažetak prijedloga JRP-a svim zainteresiranim stranama kako bi se zajamčilo bolje razumijevanje njegova opsega i svrhe
- Osigurati da izrada JRP-a bude u skladu sa sedam načela izrade navedenima u tekstnom okviru 2. ovog poglavlja

3. Opća načela za izradu jedinstvenog računskog plana³¹

Hijerarhijsko strukturiranje svakog segmenta

26. Hijerarhijskim strukturiranjem svakog segmenta osigurava se logično strukturiranje segmenta, a korisnicima računa olakšava prepoznavanje odgovarajuće brojčane oznake potrebne za njihove zahtjeve, što je jednostavnije i pouzdanije od segmenta koji nije hijerarhijski strukturiran. Slika 5. prikazuje ovaj koncept. Na prvoj razini definiran je razred segmenta. Navedeni primjer prikazuje ekonomski segment u kojemu se svaki razred odnosi na računovodstveni koncept visoke razine (imovina, obveze, troškovi, prihodi i neto imovina) te na strukturu visoke razine iz GFSM 2014. U ovom su primjeru to izdaci koji se uglavnom odnose na tekuću potrošnju u vladinu proračunu i smanjuju neto imovinu (neto vrijednost vlade). Svaka je sljedeća niža razina detaljnija od prethodne. Stoga struktura segmenta navodi korisnike do odgovarajuće brojčane oznake koju treba primijeniti ovisno o okolnostima. Obratite pozornost da se u ovom slučaju znamenka svake sljedeće razine nadovezuje na prethodne gornje razine. Stoga za „*papir*”, koji je račun najniže razine, 221101, vidimo da je viša razina 2211 uredski materijal, sljedeća viša razina su „*dobra*” 221, iznad koje su „*dobra i usluge*”, 22, a na samom su vrhu „*troškovi*”, 2. Tako korisnici odmah mogu vidjeti te odnose u strukturi brojčanih oznaka i šifri.

Slika 5. – Hijerarhijske strukture u dizajnu segmenta



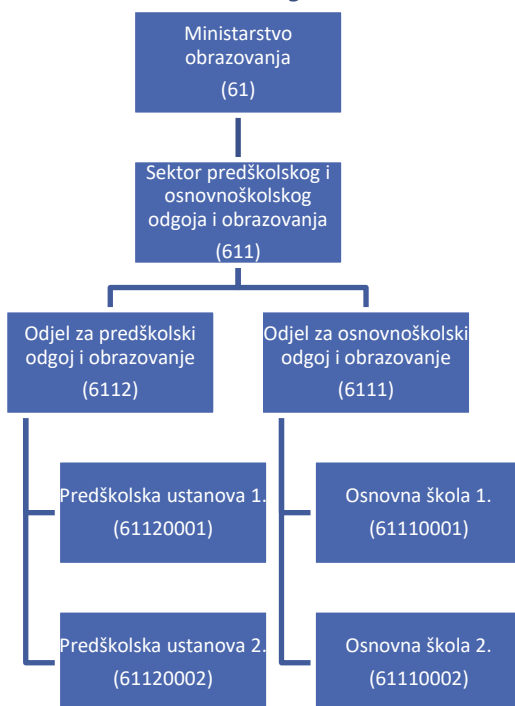
27. U nekim bi slučajevima moglo biti korisno upotrijebiti jedinstveni registar brojčanih oznaka za posebne položaje u segmentima. U tom bi se slučaju primjenjivala ista hijerarhijska načela, odnosno, mogu se pratiti hijerarhijski odnosi u silaznom numeriranju sve do pozicije jedinstvenog registra. Primjer takvog tipa varijacije naveden je u nastavku, a odnosi se na organizacijsku strukturu ministarstva obrazovanja. Na slici 6. prikazan je primjer u kojemu brojevi KPS-ova (koje se ponekad nazivaju i „mjesto troška”)³² nisu jedinstveni. Nasuprot tomu, na slici 7. prikazana je

³¹ Većina teksta ovog poglavlja preuzeta je iz PEMPAL-ova dokumenta iz 2014.

³² Mjesto troška odnosi se na razinu organizacije na kojoj se generiraju troškovi, što se može smatrati sinonimom za pojam korisnika proračunskih sredstava, odnosno razinom organizacije na kojoj nastaje potrošnja i isporučuju se usluge.

upotreba jedinstvenog registra brojčanih oznaka za KPS-ove. U oba su primjera prve tri razine organizacijske kategorizacija su iste. Na slici 6., na četvrtoj razini, tj. na razini KPS-ova, prvi KPS i za „osnovnoškolsku” i za „predškolsku” kategoriju koristi istu brojčanu podoznaku, 0001. Za razlikovanje dviju potrošačkih jedinica potrebna je cijela brojčana oznaka za gornju i donju razinu. Slijedom toga, jedinstvena je brojčana oznaka za osnovnu školu 61110001 , a za predškolsku ustanovu 61120001.

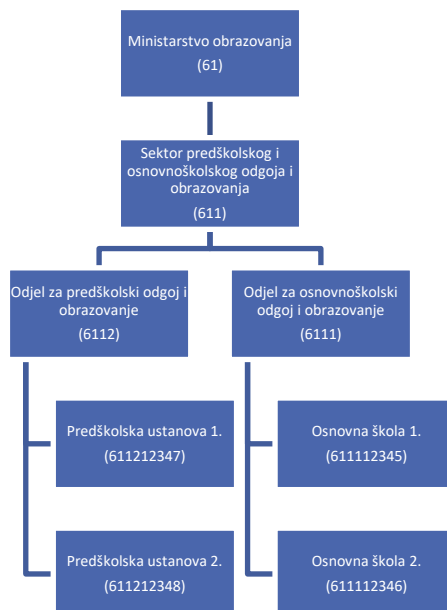
Slika 6. – Nejedinstvene brojčane oznake u strukturi segmenata



28. Slika 7. prikazuje situaciju u kojoj je broj koji se koristi na razini cijele vlade jedinstven za sve korisnike proračunskih sredstava. Za identifikaciju osnovnoškolske ustanove 1 potrebno vam je samo posljednjih pet znamenaka čitave brojčane oznake, u tom slučaju 12345. One se upotrebljavaju samo za ovu konkretnu potrošačku jedinicu, bez obzira na njezinu ulogu u državnoj upravi. Za korisnika proračunskih sredstava „predškolska ustanova 1” jedinstvena brojčana oznaka je 12347. U Moldovi se to naziva „kratka brojčana oznaka”³³.

³³ Kratkom brojčanom oznakom koriste se korisnici ISFU-a za potrebe unosa podataka i postavljanja upita. Budući da su hijerarhijski odnosi unaprijed utvrđeni u JRP-u i ISFU-u, umjesto cijele brojčane oznake može se upotrijebiti kratka brojčana oznaka, čime se smanjuje opterećenje povezano s unosom podataka i povećava točnost.

Slika 7. - Izrada jedinstvenih brojčanih oznaka korisnika proračunskih sredstava



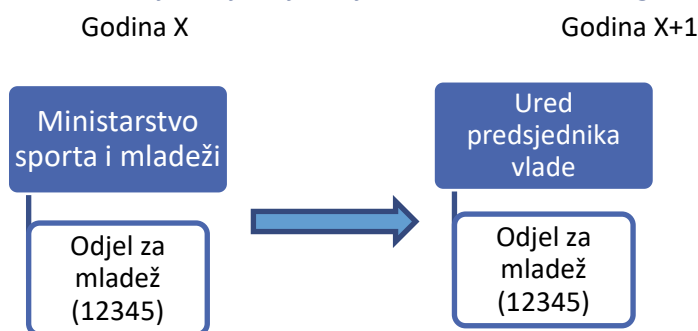
29. Drugim riječima, iako je puna brojčana oznaka hijerarhijske strukture ovih institucija **611112345**, za osnovnu školu 1, više nije potrebna puna brojčana oznaka da bismo je prepoznali kao osnovnu školu. Koliko je ovaj pristup koristan vidi se na slici 8. Zbog novih proširenih segmenata u JRP-u, duljina brojčane oznake postaje dosta velika ako označava sve segmente i sve razine svakog segmenta. Međutim, jednom kada se brojčane oznake u potpunosti definiraju za svaki KPS i ISFU, mnogi drugi elementi JRP-a imaju izravan („jedan-na-jedan“) odnos s KPS-om. U tim slučajevima, jednom kada se definiraju odnosi u JRP-u i provede alokacija KPS-u, potrebno je upotrijebiti samo jedinstvenu brojčanu oznaku za identifikaciju KPS-a. Osim toga, svi prethodno definirani elementi koji imaju izravan odnos i koji se odnose na taj KPS mogu se automatski popuniti s pomoću ISFU-a.

Slika 8. – Jedinstveni odnosi i izrada RP-a



30. **Jedinstvene brojčane oznake mogu se upotrijebiti i u ostalim okolnostima u JRP-u za poboljšavanje izvještavanje i rješavanje problema sa šifriranjem.** Primjerice, u kontekstu organizacijske kategorizacije i proračunskog izvještavanja. Nije neobično svjedočiti konstantnim promjenama u strukturama ministarstava u svakoj vladi. Može doći do premještanja različitih funkcija vlade i stoga se JRP mora moći prilagoditi tim promjenama. Iako su promjene na razini ministarstva uobičajene, organizacijske jedinice niže razine obično se ne mijenjaju tijekom vremena. Ono što se obično mijenja jest viša ili najviša razina iznad tih jedinica. Stoga bi bilo vrlo korisno oblikovati jedinstveni registar brojčanih oznaka za odjele u ministarstvima. Kako se novi odjeli osnivaju, tako dobivaju nove jedinstvene brojčane oznake. Iako postoji takva mogućnost, odjeli se rijetko ukidaju, ali tijekom vremena mogu se promijeniti više i najviše razine iznad njih. Dodjeljivanje jedinstvene brojčane oznake olakšava praćenje povijesti proračuna svake jedinice. Pojednostavljena je i izrada novog proračuna za svako novo ministarstvo jer će se on sastojati od proračuna svih odjela tog ministarstva, kao i svih novoosnovanih odjela/funkcija zbog uvedene promjene. Taj je pristup prikazan na slici 9.

Slika 9. – Premještanje odjela s jedne više razine na drugu



31. **Još jedan primjer korisnosti jedinstvenog registra brojčanih oznaka vidljiv je u dodjeli brojčanih oznaka vanjskim sredstvima DP-a.** Stvaranjem jedinstvenog registra, u kojem svaki bilateralni i multilateralni DP ima drukčiju brojčanu oznaku, omogućuje se upotreba iste strukture i za bespovratna sredstva i za zajmove. Na taj se način mogu provjeriti određena bespovratna sredstva i zajmovi kod donatora te izvještavati o njima, kao i podnijeti izvještaj o cjelokupnom položaju ovog donatora u financiranju. Iz tablice 3. vidljivo je da postoje tri izvora financiranja od donatora: bespovratna sredstva, zajmovi i doprinosi u naravi (to omogućava razlikovanje između novčanih i nenovčanih doprinosa). U ovom je slučaju donatorska brojčana oznaka jedinstveni podregistar grupiran u bilateralne i multilateralne DP-ove. Dakle, brojčana oznaka za svakog razvojnog partnera je jedinstvena, čime se omogućava generiranje izvještaja prema vrsti izvora, npr. bespovratna sredstva, zajam ili u naravi, kao i izrada izvještaja za svakog DP-a zasebno. Ovaj pristup omogućava da se svim sredstvima razvojnih partnera odvojeno upravlja i da ih se odvojeno prikuplja, čak i ako se sredstva pohrane na JRR³⁴ - zasebni izvor sredstava koji osigurava da se sredstvima može odvojeno kontrolirati u glavnoj knjizi.

³⁴ Veliki broj DP-ova nevoljko dopušta da se njihova sredstva miješaju sa sredstvima opće vlade zbog bojazni da ne dođe do apsorpcije njihovih sredstava kroz druge proračunske aktivnosti. Stvaranje odvojenog šifriranja na temelju izvora financiranja omogućuje udruživanje sredstava za potrebe upravljanja gotovinom uz uspostavu zasebnih kontrola utemeljenih na ISFU-u

Tablica 3. – Segment izvora financiranja - Jedinstveni registar donatora

Opis	Broj	Opis	Broj	Opis	Broj
Bespovratna sredstva	21	Zajmovi	22	Doprinosi u naravi	23
Rusija	211001	Rusija	221001	Rusija	231001
Kanada	211002	Kanada	221002	Kanada	231002
Australija	211003	Australija	221003	Australija	231003
Svjetska banka	211010	Svjetska banka	221010	Svjetska banka	231010
Europska komisija	211011	Europska komisija	221011	Europska komisija	231011
ADB	211012	ADB	221012	ADB	231012

32. Taj se koncept može proširiti i na vanjski kontekst, što je vidljivo u načinu na koji je Ukrajina svladala veliku prepreku koja je nametnuta evidenciji cjelokupnog RP-a u okviru bankarskog sustava.³⁵ Narodna banka Ukrajine (NBU) ograničava duljinu evidencije o plaćanju u međubankovnom platnom sustavu na samo 14 znamenaka. Ta duljina nije bila dovoljna za evidentiranje ni primitaka ni izdataka s pomoću novog RP-a koji je imao 30 znamenaka. Kako bi to riješila, Ukrajina je osmislila „skraćenu brojčanu oznaku” s pomoću koje je moguće ispravno evidentirati novčane tokove u međubankovnom platnom sustavu, a zatim te brojčane oznake mapirati u sveobuhvatnije šifrirane segmente RP-a, čime omogućuje izradu potpunijeg skupa računovodstvene evidencije i izvještaja. Migracija Ukrajine na novi JRP 2020. godine odvila se istodobno s uvođenjem novog bankovnog klirinškog sustava. Time je omogućeno proširenje korištene brojčane oznake na 19 znamenki, a riznica je redizajnirala svoju bankovnu „kratku brojčanu oznaku” nazvanu „analitički račun riznice” na oblik koji sadržava 18 znamenki. Taj je pristup prikazan u slici 10.a/b u kojoj se navodi obuhvat segmenata koji se trentuačno upotrebljavaju u RP-u u Ukrajini i bankarskom sustavu Ukrajine.

Slika 10.a: Primjer segmenata u RP-u u Ukrajini o prihodima - rješenje za vanjski propisana ograničenja za duljinu brojčanih oznaka

BBBB K F SSS H RR W OO TTT	– brojčana oznaka računa (18 znamenki)
BBBB.....	– bilančni račun (4 znamenke)
.....K.....	– kontrolna znamenka ESP-a NBU-a (1 znamenka)
.....F.....	– vrsta sredstava (1 znamenka)
.....SSS.....	– oznaka za izvještavanje o prihodima (3 znamenke)
.....H.....	– oznaka za detaljno računovodstvo prihoda (1 znamenka)
.....RR.....	– oznaka za agenciju kontrolnog tijela (2 znamenke)
.....W.....	– oznaka za detaljno računovodstvo (1 znamenka)
.....OO.....	– brojčana oznaka pokrajine (oblasti) (2 znamenke)
.....TTT	– brojčana oznaka teritorija (3 znamenke)

kojima se ograničava tko može trošiti sredstva. To u ISFU-u funkcionira na isti način na koji ministarstvo „X” ne može trošiti apropijacije za ministarstvo „Y”.

³⁵ Neće svaka zemlja komunicirati s bankarskim sustavom na isti način na koji je to bilo određeno za Ukrajinu. Međutim, tu se radilo o ključnom elementu izrade i uspjeli su pronaći rješenje za bitno ograničenje koje je nametnuto izvana.

BBBB = 3BBB – računi za evidentiranje proračunskih sredstava 9BBB – planirani prihodi F – oznaka vrste sredstava: 0 – opći fond; 1 – posebni fond, 9 – drugi fondovi nepovezani s proračunskim prihodima. SSS – oznaka izvještavanja koja odgovara brojčanoj oznaci za prihode u proračunskim kategorizacijama (8 znamenaka)

11010100	340	Porez na dohodak koji plaćaju porezni platitelji iz prihoda poreznih obveznika u obliku zarada i plaća
11020100	002	Porez na dobit državnih poduzeća i organizacija

H (1 znamenka) – oznaka za detaljno računovodstvo prihoda prema propisima. **RR** (2 znamenke) – sektorska oznaka tijela koje kontrolira proračunske prihode. **W** (1 znamenka) – oznaka koja preuzima vrijednost „0” ili drugu vrijednost – u slučaju potrebe za detaljnijim evidentiranjem **OO** (2 znamenke) – oznaka oblasti (područja) prema Vodiču za proračunske oznake ukrajinskog Ministarstva financija. **TTT** (3 znamenke) – brojčana oznaka međuregionalnog proračuna prema Vodiču za administrativne jedinice koji je odobren Pravilnikom ukrajinskog Ministarstva financija.

Slika 10b: Primjer označavanja računa rashoda transakcija klijenta koje uključuju proračunska sredstva (računi korisnika proračunskih sredstava, nositelji proračuna i drugi klijenti)

BBBB K F GGG J AA NNNNNN BBBB.....K F.....GGGJ.....AA.....NNNNNN	– brojčana oznaka računa (18 znamenki) – bilančni račun (4 znamenke) – kontrolna znamenka NBY ESP (1 znamenka) – vrsta sredstava (1 znamenka) – brojčana oznaka vrste računa (3 znamenke) – oznaka za vrstu sredstava (1 znamenka) – oznaka za detaljno računovodstvo (2 znamenke) – brojčana oznaka klijenta prema Jedinstvenom registru (6 znamenki)
--	---

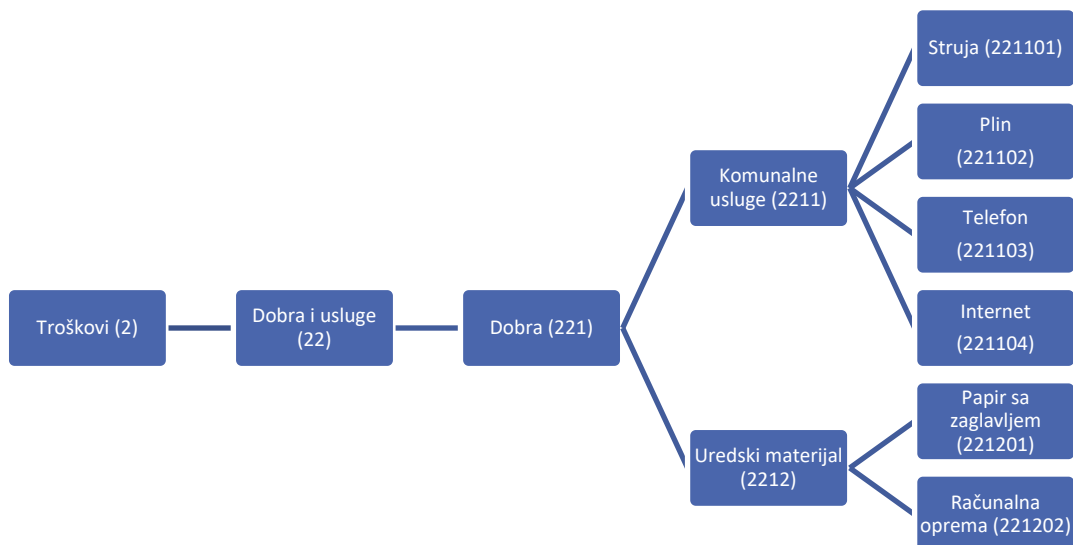
BBBB = 3BBB – registrirani računi korisnika proračunskih sredstava 8BBB – proračunski rashodi 9BBB – planovi rashoda prema raščlambi odobrenog proračuna (ROSPIS), procjene proračuna i proračunske obveze koje su preuzeli korisnici proračunskih sredstava **F** – oznaka vrste sredstava: 0 – opći fond; 1 – posebni fond, 9 – drugi fondovi nepovezani s proračunskim prihodima. **GGG** – brojčana oznaka vrste računa dodijeljena skupu analitičkih parametara: **J** (1 znamenka) – oznaka vrste sredstava (vlastiti prihodi u naravi, u devizama, subvencije itd.). **AA** (2 znamenke) – oznaka koja preuzima vrijednost „00” ili drugu vrijednost – u slučaju potrebe za detaljnijim evidentiranjem. **NNNNNN** – broj klijenta dodijeljen u Jedinstvenom registru potrošačkih jedinica i nositelja proračuna koji vodi ukrajinsko Ministarstvo financija.

Razine knjiženja

33. Jedna od bitnih kontrola u ISFU-u jest duljina segmenta koja mora biti jednaka za sve segmente.

Slijedom toga, ako ekonomski segment ima šesteroznamenkastu oznaku i duljina svih računa upotrijebljenih za evidentiranje transakcija mora biti šesteroznamenkasta. (Vidjeti sliku 11.) Ti se najdetaljniji računi nazivaju „razine knjiženja” jer je to razina na kojoj se informacije evidentiraju ili „knjiže” u glavnoj knjizi. Iako postoje više razine, primjerice četveroimenkasti račun, to su samo analitički računi, to jest informacije na ovim razinama evidentiraju se s pomoću hijerarhijskog odnosa na razini knjiženja. Nijedna informacija ne može se neposredno evidentirati s pomoću računa srednje razine. Iz slike 11. vidljivo je da se samo šesteroznamenkasti računi mogu koristiti za evidentiranje transakcija - svi se ostali računi srednje razine izvode iz sažetih informacija detaljnih razina knjiženja računa.

Slika 11. – Razine knjiženja računa



34. **Određivanje optimalne duljine bilo kojeg segmenta ne bi trebalo biti teško.** Prvo treba definirati segment i njegovu glavnu namjenu, a zatim odrediti odgovarajući broj razina za svaki segment. O tome se detaljnije raspravlja u odjeljcima koji se odnose na pojedine segmente. Opća će struktura svakog segmenta imati najvišu razinu koja se upotrebljava za potrebe konsolidacije, najnižu razinu koja se upotrebljava za knjiženje računa i srednje razine koje omogućuju izradu izvještaja na različitim razinama agregacije za korisnike računa. O tom se pitanju dodatno raspravlja u tekstnom okviru 5.

Tekstni okvir 5. - Na koji način pravilan dizajn JRP-a smanjuje složenost i povećava pouzdanost izvještavanja

Čest problem u izradi višestranog objedinjenog JRP-a je širenje u svrhu uključivanja novih segmenata i mnogih dodatnih brojčanih oznaka što povećava složenost i duljinu šifriranja za MOA-ove, i samim time rizik od pogrešaka. Stoga uvijek mora postojati ravnoteža između dodavanja određenih zahtjeva za izvještavanje zainteresiranih strana, bez pretjeranog proširivanja opsega objedinjenog JRP-a. Međutim, izazov za svaku zemlju je u tome što u vladi danas postoji sve veća potražnja za informacijama za potrebe poboljšanja analize i izvještavanja. Postoji nekoliko načina za ublažavanje rizika pogrešaka u MOA-ovima, čak i kada je struktura za šifriranje proširena. To uključuje:

- Izradu pristupačnog i dobro prilagođenog priručnika JRP-a za podršku zainteresiranim stranama u svrhu razumijevanja objedinjenog JRP-a – to bi trebalo biti dostupno elektronički i uključivati praktične primjere šifriranja, kao i obuhvatiti područja u kojima postoji veća vjerojatnost grešaka ili propusta;
- održavanje redovne obuke za korisnike, posebno nove službenike ili službenike koji mijenjaju uloge;
- osiguravanje da je svaki segment dobro izrađen s jasnim hijerarhijama i dobro organiziranom logičkom strukturom. To korisnicima olakšava određivanje ispravne brojčane oznake nakon što shvate njezinu strukturu;
- Razvoj provjera utemeljenih na ISFU-u uključujući ograničavanje pristupa samo onim brojčanim oznakama JRP-a koje su mjerodavne za pristupanje profilu i organizaciji korisnika. U praksi će to znatno smanjiti količinu brojčanih oznaka dostupnih svakom korisniku i omogućiti da obuka bude usmjerena samo na one brojčane oznake kojima se pojedini korisnici koriste. K tome, time bi se moglo omogućiti izdavanje jedinstvenog priručnika za RP, u kojemu bi bile sadržane samo brojčane oznake³⁶ koje se u upotrebljavaju u određenom subjektu; te
- Upotrebu tablica za pretraživanje/padajućih izbornika u ISFU-u za pomoć korisnicima u odabiru ispravne brojčane oznake. To može uključivati automatsko popunjavanje izravnih odnosa u JRP-u za svakog korisnika proračunskih sredstava (vidjeti sliku 8.).

35. Pri utvrđivanju broja znakova za svaki segment i svaku razinu segmenta trebalo bi se usredotočiti ne samo na trenutačni obuhvat i broj postojećih računa već i na buduće proširenje. Na duljinu će utjecati i odluke poput one o upotrebi jedinstvenih registara na određenim pozicijama u hijerarhiji. Međutim, važno je zajamčiti da općeniti zahtjevi u pogledu šifriranja budu zadovoljeni i ne zamarati se previše s ograničenjem duljine brojčane oznake. Kao što proizlazi iz primjera iz tekstnog okvira 5. i slike 8., uvijek će postojati načini da se ublaži utjecaj duljine brojčane oznake kad se prijeđe na provedbu u okviru MOA-ova i KPS-ova. U tablici 4. prikazan je ukupan broj oznaka koje su dostupne korištenjem alfabetskih, numeričkih i alfanumeričkih struktura šifriranja (latinica). To se može dodatno proširiti primjenom simbola, što omogućuje znatno više varijacija za svaku poziciju brojčane oznake.

³⁶ Već su sedamdesetih godina prošlog stoljeća unutar sustava financijskih knjiga u Australiji izrađivane knjige s jedinstvenim oznakama za svaki odjel, a korisnici bi definirali sve vlastite zahtjeve unutar zakonskih razina izvještavanja

Tablica 4. - Mogućnosti strukture brojčanih oznaka

Duljina pozicije u segmentu	Numerički (10)	Alfabetni (26)	Alfanumerički (36)
1	10 (0-9)	26	36
2	100 (0-99)	676	1.296
3	1.000 (0-999)	17.576	46.656
4	10.000 (0-9.999)	456.976	1.679.616
5	100.000 (0-99.999)	11.881.376	60.466.176
6	1.000.000 (0-999.999)	308.915.776	2.176.782.336

36. Čak se i najširi zahtjev u pogledu kategorizacije može lako zadovoljiti na način da se segment proširi za samo jedan znak, pri čemu će taj dodatni znak povećati opcije najmanje za faktor koji je jednak deset. U slučaju kad su segmenti strukturirani hijerarhijski glavna odluka će se odnositi na to odgovara li deset podređenih elemenata brojčane oznake svakoj nadređenoj brojčanoj oznaci. Proširenje na dvije znamenke omogućuje 100 podređenih elemenata, što predstavlja vrlo detaljnu strukturu. Općenito bi se takva količina detalja trebala izbjegavati (osim u slučaju jedinstvenih registara) s obzirom na to da je vjerojatno da bi više nadređenih oznaka srednje razine poboljšalo iskoristivost i izvještavanje unutar strukture. Mnogo zemalja to radi u svom ekonomskom segmentu za materijalne troškove, a također i za administrativne (neporezne) prihode, pri čemu uspostavljaju vrlo detaljne kategorizacije. U oba slučaja može nastati neograničen broj mogućih varijacija. Međutim, postavlja se pitanje je li potrebno evidentirati svaku moguću varijantu te je li potrebno sve njih podvesti pod jednu nadređenu brojčanu oznaku. U tekstnom okviru 6. navedeni su primjeri loše izrade. Struktura korištena u Prilogu II. pruža određene primjere dizajniranja takvih detaljnijih elemenata u ekonomskom segmentu JRP-a.

Tekstni okvir 6. - Uobičajeni primjeri lošeg dizajna segmenta

- Jedna nadređena brojčana oznaka za administrativne prihode i stotine podređenih elemenata za tu brojčanu oznaku. U spomenutom bi slučaju dodatna srednja razina za administrativne prihode učinila segment lakšim za upotrebu te pružila dodatne mogućnosti u pogledu izvještavanja. Slijedom toga, administrativni prihodi mogu se raščlaniti na pristojbe, dokumentacijske usluge, inspekcije itd.
- Svaki MOA ima vlastitu brojčanu oznaku za opće pristojbe, npr. bolničke pristojbe, školske pristojbe, sudske pristojbe itd. To predstavlja povredu načela uzajamne isključivosti s ekonomskim segmentom koji uključuje organizacijske informacije. U okviru JRP-a će se pristojbama već pripisati organizacijski opis pri kombiniranju organizacijskog i ekonomskog segmenta. Prema tome, dodatni su detalji suvišni i svaki KPS već ima svoj jedinstveni račun za pristojbe kad se upotrebljava zajedno s organizacijskim segmentom³⁷; i
- Previše detalja za brojčane oznake troškova temeljene na ulaznim podacima, koje ne odražavaju razumne kontrole u pogledu upravljanja i izvještavanja. Olovke, kemijske olovke itd. ondje gdje bi brojčana oznaka za uredski materijal bila dovoljna; svinje, koze, ovce itd. ondje gdje bi općenita brojčana oznaka za stoku bila dovoljna³⁸.

Što se događa u slučajevima kada detaljne informacije nisu niti potrebne niti moguće?

37. U nekim se slučajevima određene aktivnosti u vladi ne mogu podijeliti na najnižu razinu ili toliko detaljna razina nije potrebna. Kao što je već ranije navedeno, ISFU i JRP moraju dosljedno funkcionirati, što znači da ako segment ima pet razina, knjiženje transakcija se uvijek mora dogoditi na petoj razini. I dok to zaista znači da je za svaku razinu knjiženja potrebno izraditi svih pet razina, to ne znači da se one moraju koristiti. Dakle, ako su potrebne dvije, tri ili četiri razine, najniža potrebna razina se jednostavno ponavlja sve do razine knjiženja, što je u ovom slučaju peta razina. Prema tome, ako je upravni sud proračunski subjekt prve razine i KPS najniže razine, sud bi se ponavljao u svih pet razina organizacijskog segmenta. Iz perspektive suda takva struktura nema nikakav utjecaj na njega te će u izvještaje biti uključeno svih pet razina s istim financijskim informacijama o kojima se izvještava na svakoj razini. To se može vidjeti na slici 12.

³⁷ Prilikom sastavljanja informacija za izvještavanje povezanih samo s „pristojbama”, to uključuje sve pristojbe za cjelokupnu vladu; međutim, dodavanjem organizacijskog segmenta „pristojbe” o kojima se izvještava odnosit će se samo na tu organizaciju, npr. ministarstvo, odjel ili potrošačku jedinicu koji su navedeni u zahtjevu za izvještavanje.

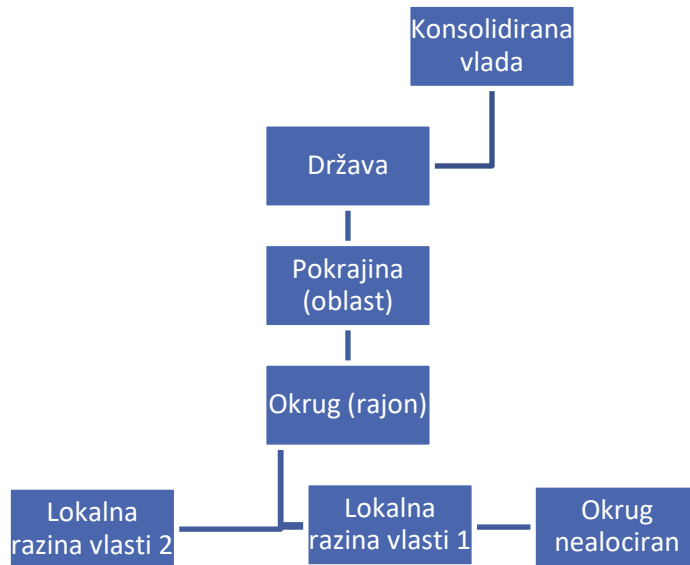
³⁸ Potreba za takvim detaljima možda postoji u sustavima upravljanja zalihama, ali to obično nije uključeno u JRP.

Slika 12 – Korisnik proračunskih sredstava prve razine koji također predstavlja korisnika proračunskih sredstava pete razine



38. Isti pristup koji se temelji na ponavljanju primijenio bi se i kad je riječ o segmentima čiji se elementi ne mogu podijeliti niti alocirati. Na primjer, u nacionalnom cestovnom projektu koji je u provedbi, projekt možda neće biti moguće ili poželjno dodijeliti ili dati na upravljanje određenim lokalnim razinama vlasti. U takvim je slučajevima potreban pragmatičan pristup. Konačni cilj je kontrolirati sredstva i izraditi izvještaje za analizu; međutim, ako izvještavanje o određenim elementima nije potrebno ili nije moguće na najnižoj razini, potrebno je uspostaviti izvedive alternative, što primjerice uključuje silaznu dodjelu srednjim razinama poput rajona (okruga) ili potpuno izostavljanje podaloakcije. To se može postići na način da se kreira dodatna najniža razina pod nazivom „nealocirano” ili na način da se ponovi brojčana oznaka rajona (okruga) na najnižoj razini. U oba slučaja je stvorena razina knjiženja za rajon kao da je riječ o lokalnoj razini vlasti (to će biti potrebno i za potrošnju specifičnu za okrug). Nealocirani bi se elementi šifrirali dodatnom brojčanom oznakom te bi se o njima izvještavalo samo na razini rajona (okruga). Slijedom toga, te se elemente može ili isključiti iz posebnih izvještaja za najnižu razinu ili se u izvještajima mogu evidentirati kao nealocirane najniže razine. Navedeno se prikazuje na slici 13. U ovom se primjeru rashodi rajona (okruga) smatraju istovremeno lokalnom razinom vlasti (kako bi se razlikovali od drugih određenih rashoda lokalne vlasti) i rajonom.

Slika 13. – Strukturiranje geografskog segmenta za projekte kojima se upravlja na srednjim razinama vlade



Numeričko i alfanumeričko šifriranje

39. Često se vodi velika polemika o tome trebaju li brojčane oznake biti strogo numeričke, alfabetske ili alfanumeričke. U suštini, u modernim je sustavima moguće upotrijebiti i simbole, sve dok sustavi u kojima se te oznake upotrebljavaju mogu „očitati” takve simbole. U nekim je slučajevima moguća upotreba alfabetskih ili alfanumeričkih oznaka jer su one povezane s uvriježenim opisima segmenta. Primjerice, Ministarstvo financija može imati svoju oznaku pri čemu upotrebljava FIN kao prve tri znamenke. Taj pristup može biti vrlo koristan jer smanjuje pogreške. Međutim, treba ga upotrebljavati samo ako postoji visok stupanj sigurnosti da se te strukture neće mijenjati s vremenom. U mnogim se zemljama organizacijske strukture često mijenjaju. Uobičajeni je primjer spajanje ili razdvajanje Ministarstva financija i Ministarstva gospodarstva u raznim vladama. Stoga će upotreba brojčanih oznaka koje su izravno povezane šifriranjem (npr. FIN) u budućnosti više odmoći nego pomoći. U tom slučaju FIN uključuje samo dio naziva koji se odnosi na financije, a isključuje dio koji se odnosi na gospodarstvo pa se s vremenom može izgubiti njezina relevantnost i narušiti jasnoća brojčane oznake³⁹. Prema tome, možda bi bilo razboritije služiti se brojkama ili simbolima radije nego alfabetskim oznakama kako bi se smanjio rizik u pogledu bilo kakvog gubitka integriteta u pogledu originalnog dizajna strukture šifriranja JRP-a. Naravno, ako se alfabetske oznake koriste na isti način kao i brojke, što znači prema redoslijedu koji ne podrazumijeva nikakvu

³⁹ Jedna je zemlja razvila alfanumerički sustav šifriranja za organizacije. U roku od pet godina značajnije promjene sustava vlade rezultirale su ponovnim povezivanjem odjela i nadređenih ministarstava u nekoliko navrata. Krajnji rezultat bio je skup brojčanih oznaka u kojemu alfabetske oznake podređenih subjekata više nisu bile povezane s nadređenim subjektima. To je doista dovelo do nejasnoća, osobito za nove zaposlenike kad bi nastojali pratiti logiku oznaka organizacijskog segmenta.

ugrađenu poveznicu na segmente (kao što je to slučaj s oznakom FIN) te ako je to jasno svim korisnicima, tada ne bi trebalo biti nikakvih problema.

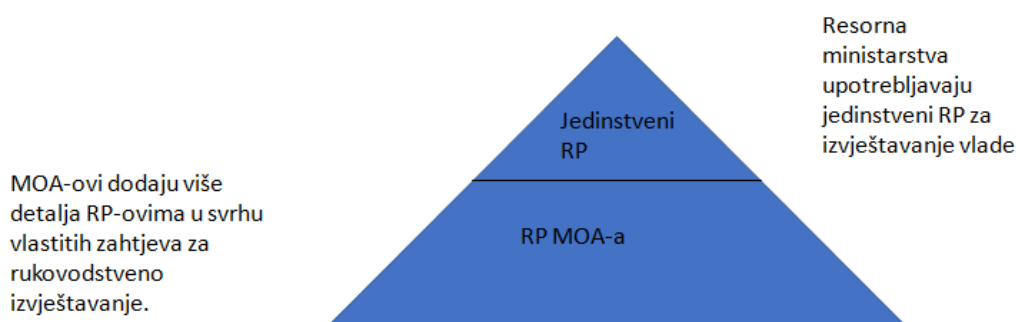
Česti problemi pri izradi RP-a

40. **Kada se radi na strukturiranju svakog segmenta, korisno je izraditi procjenu svih glavnih zahtjeva za izvještavanje te zahtjeve za izvještavanje po mogućnosti jasno ugraditi u strukturu segmenta.** Primjerice, u programskom segmentu svako ministarstvo može imati određene potprograme ili aktivnosti, koji se javljaju u cijeloj vladi, primjerice za rukovodstvo ministarstva i njegovu poslovnu podršku. S pomoću zajedničkih opisa i jednakih brojčanih oznaka te se informacije mogu izvesti neposredno iz JRP-a za svako ministarstvo ili cijelu vladu. Ako se osigura ujednačena struktura JRP-a za sve podnositelje izvještaja, to također omogućava relativno laku provedbu komparativne analize s obzirom na to da su svi elementi ugrađeni u strukturu JRP-a⁴⁰.
41. **Ne dovodeći u pitanje koristi od izvještavanja, potrebno je utvrditi granicu detalja koje JRP treba sadržavati.** Nije moguće ispuniti svaki zahtjev za izvještavanje. U svakom slučaju, ako je JRP dobro strukturiran, izvještaji se mogu sastaviti bilo kojom kombinacijom svih segmenata, što doslovno omogućuje na desetke tisuća kombinacija izvještaja koji su korisnicima potrebni. Prema tome, mnogo zahtjeva za izvještavanje mogu se dobiti iz postojećih ili nekih drugih struktura segmenata bez potrebe za izmjenom JRP-a.
42. **U mnogim zemljama OECD-a resorna ministarstva upravljaju vlastitim ISFU-om i izrađuju vlastiti RP za izvještavanje.** To može stvoriti izazove u pogledu konsolidacije financijskih informacija, osobito u slučajevima u kojima MF nije pružio smjernice niti upute o univerzalnim zahtjevima. Neke su se zemlje u tolikoj mjeri usredotočile na osiguravanje organiziranog prijenosa ovlasti da su obratile malo ili nimalo pažnje na način konsolidacije informacija za izvještavanje. U takvim je slučajevima potreban JRP na višoj razini koji MF uvodi od vrha prema dnu, dok RP-ovi određenih resornih ministarstava funkcioniraju kao detaljniji produžetak JRP-a, kao što je prikazano na slici 14. u nastavku.⁴¹

⁴⁰ Ministarstvo financija Australije 1980.-ih godina vodilo je evidenciju odvojenih administrativnih programa za svaki važniji odjel. Tim je bila omogućena usporedba fiksnih administrativnih troškova na svim razinama vlade s troškovima koji se izravno mogu pripisati provedbi programa te se moglo usredotočiti na ta područja za buduće dobitke na temelju učinkovitosti i smanjenja proračuna.

⁴¹ Čak i zemlje OECD-a imaju problema s konsolidacijom jer nemaju sveobuhvatan JRP - primjerice UK i Australija. U Ujedinjenoj Kraljevini izrada konsolidiranih financijskih izvještaja predstavlja izazov zbog toga što je to uvedeno naknadno, nakon što su dugi niz godina odvojeni korisnici proračunskih sredstava samostalno izrađivali vlastite financijske izvještaje, što znači da je svaki subjekt imao vlastiti RP. U Australiji ne postoji RP na razini opće vlade te se ondje podaci u financijskim izvještajima ne konsolidiraju za sve razine vlade, već se umjesto toga oslanja na statističku konsolidaciju kako bi se dobila kompletna slika sektora opće vlade. Kao argument navodi se to da tijela na subnacionalnoj razini vlasti ne predstavljaju subjekte u kojima se vrši kontrola.

Slika 14. – Odnos između jedinstvenog RP-a i RP-ova resornih ministarstava



43. **Kako je prikazano na slici 14., ključno je uspostaviti centralno kontrolirani JRP kako bi se definirali najvažniji zahtjevi za izvještavanje na razini vlade te kako bi se zajamčila ujednačenost u svim dijelovima okvira PFM-a.** Time se osigurava da se svi važniji zahtjevi za izvještavanje cijele vlade mogu ispuniti primjenom JRP-a. Istovremeno se mogu izraditi zahtjevi za izvještavanje niže razine, pa čak i evidentirati u središnjem sustavu ili skladištu podataka za potrebe tih zainteresiranih strana. U poglavlju 6. se detaljnije raspravlja o odnosu između JRP-a i centraliziranog, odnosno decentraliziranog ICT okruženja u određenoj zemlji.
44. **U nekim slučajevima zemlje osmišljavaju dodatne segmente ili podsegmente, ali oni u značajnijoj mjeri ne osiguravaju dodatne mogućnosti izvještavanja.** To je posebice slučaj pri izradi organizacijskog, programskog i sektorskog ili funkcionalnog segmenta, koji obično dijele zajedničke elemente, posebice ako svaki segment evidentira financije do najnižih razina. Stoga će u slučajevima u kojima zemlja evidentira organizacijsku strukturu sve do KPS-ova kao što su škole često biti moguće izvesti izvještaje s te najniže razine detalja, a pri tome ne ponoviti slične zahtjeve u drugim segmentima. To je vidljivo na slici 8. koja prikazuje da jednom kada se definiraju odnosi s tim izvještajima, tada više nisu potrebni određeni dodatni detalji u segmentu jer je razina organizacijskog segmenta vrlo detaljna.

Okvir 7. – Koji je segment važniji – organizacija, funkcija ili programi?

Odgovor na ovo pitanje u velikoj mjeri ovisi o perspektivi i ulozi. U Ministarstvu financija to mogu biti organizacijske informacije visoke razine u kombinaciji s funkcijama ili programima; u nekom ministarstvu fokus može biti na srednjoj razini organizacijskih oznaka i potprograma, dok u KPS-u to može biti sama potrošačka jedinica i određene ekonomske kategorije potrošnje. Svaki od tih elemenata je važan i o svakome je potrebno moći podnijeti izvještaj unutar sveukupne strukture JRP-a.

Međutim, ako se detaljne informacije na razini potrošačke jedinice ne evidentiraju ispravno, to može narušiti sve izrađene izvještaje viših razina. Jedno od ograničenja u dizajnu JRP-a u mnogim je zemljama činjenica da su izvještavanje i JRP dizajnirani prema središnjoj perspektivi visoke razine. Posljedično su zahtjevi nižih razina uglavnom zanemareni. Konačan rezultat je evidentiranje podnesenih informacija najmanje dvaput;⁴² jednom na detaljnoj razini za KPS te ponovno u okviru više razine JRP-a za središnju konsolidaciju. Stvarni rezultat toga je nesklad između izvornih podataka detaljnog izvještavanja i konačnog skupnog izvještavanja. Da je JRP bio ispravno dizajniran, detaljni podaci istovremeno bi omogućili izvještaje za detaljne i konsolidirane zahtjeve te, što je najvažnije, integritet skupnih izvještaja mogao bi se provjeriti jer ga se može povezati s izvornim podacima.

Naposljetku, vlada pruža usluge te joj nastaju troškovi na razini KPS-a. U idealnom bi slučaju na tome bio primarni strukturalni fokus u pogledu knjiženja transakcija u vladi, uz kontrole i izvještaje na višoj razini utemeljene na tim detaljnim transakcijskim podacima i izvedene iz njih. Moderan ISFU uz potporu sveobuhvatnog, kvalitetno dizajniranog JRP-a mogao bi poboljšati integritet cjelokupnog sustava.

45. **Slični se problemi mogu također pojaviti i na najnižim razinama različitih segmenata, osobito u slučajevima kad su zainteresirane strane iz različitih funkcionalnih područja sustava PFM-a odgovorne za razvoj određenih segmenata.** Na primjer, jedna je zemlja odgovornost za određene segmente dodijelila različitim funkcionalnim područjima MF-a. Odjel za proračun bio je odgovoran za organizacijsku i funkcionalnu kategorizaciju, dok je odvojeni odjel predvodio proračunske reforme, uključujući planiranje proračuna prema programima. Mapiranjem podprograma i podfunkcija otkrivena je korelacija „jedan naprama jedan” od 96 % na toj razini u okviru programskog i funkcionalnog segmenta. Drugim riječima, uz iznimku od 4 %, te su dvije podstrukture bile gotovo identične te bi vrlo vjerojatno pružile vrlo slične financijske informacije. Ključno je pitanje kad je riječ o samoj izradi je li bilo nužno i korisno uključiti takve dvije slične podstrukture. Možda bi učinkovitije rješenje bilo dizajnirati izvještaj ili strukturu s naglaskom na postotak od 4 % koji nije bio zajednički tim dvama segmentima, primjerice, na način da se izgradila podređena struktura koja podržava dvojne izvještaje (utvrđivanjem najniže razine zajedničkih podataka koji su potrebni) i kojom se razlučuju razlike unutar jednog segmenta. Ono što je ovdje

⁴² U nekim se zemljama informacije evidentiraju tri ili više puta, pri čemu različiti dionici zahtijevaju različite agregacije istih informacija, primjerice, Ministarstvo financija prima proračunske izvještaje visoke razine od ministarstva i iz programa, dok ministarstvo prima izvještaje srednje razine od podfunkcije i potprograma.

ključna poruka je da nakon što se definiraju zahtjevi za izvještavanje, radne skupine nastoje dobiti optimalnu strukturu JRP-a i da zajamče da se segmentima obuhvate i definiraju različiti aspekti zahtjeva za izvještavanje te da ne bude udvostručavanja. To će često zahtijevati da zainteresirane strane iziđu iz okvira svojih posebnih zahtjeva kako bi razumjeli širu strukturu i zahtjeve za izvještavanje kao i sveukupne dobrobiti cjelokupne strukture JRP-a.

46. **Veliki nedostatak koji je uočen u mnogim zemljama uključuje objedinjavanje različitih zahtjeva za izvještavanje u jedan segment.** Problemi obično nastaju u ekonomskim segmentima zemalja, u koje su uvrštene aktivnosti, projekti i organizacijske jedinice zbog čega dolazi do nepoštovanja osnovnih načela strukturiranja RP-a, a posebice međusobne isključivosti (vidjeti tekstni okvir 3.) i narušavanja pravilnog računovodstva u ekonomskom segmentu.
47. **Čest uzrok tog problema jest činjenica da se službenici drže svoje stare paradigme i da ne razmišljaju o tome da JRP ima mnogo različitih dimenzija i svrha.** To se često susreće ondje gdje se na tradicionalne proračunske kontrole gleda na ograničen i tradicionalan način, što na primjer uključuje korištenje samo organizacijskog i ekonomskog segmenta. Posljedica toga je da pri razmatranju načina na koji će se kontrolirati nova aktivnost, projekt ili program, osoba zadužena za izradu te elemente ugrađuje u strukture dvaju spomenutih segmenata, čime potkopava integritet cjelokupnog strukturnog plana i ekonomskog izvještavanja. Tu je kontrolu i izvještavanje potrebno ostvariti na neki drugi način unutar strukture ISFU-a i JRP-a. (vidjeti poglavlje 4.).
48. **Jedan od primjera je taj što Odjel za proračun nastoji osigurati određenom MOA-u jedan resorni proračun, a ne detaljni proračun utemeljen na „ulaznim podacima” koji se primjenjuje na većinu ostalih subjekata, što je čest zahtjev u vladama.** Nametanje različitog stupnja kontrole na centralnoj razini različitim subjektima česta je pojava u vladi, primjerice, veća se fleksibilnost daje statutornom tijelu nego resornom ministarstvu. Odjel za proračun na netočan način kreira ekonomsku stavku za tog proračunskog subjekta, na primjer za kliniku za patologiju, projekt podizanja osviještenosti o AIDS-u ili projekt proslave dana neovisnosti. Na taj se način stvara nova budžetska ekonomska stavka koja uopće nije ekonomska. U svakom je od tih slučajeva bila potrebna strukturna i proračunska kontrola, ali je to trebalo postići s pomoću drugih segmenata (kao mjesto troška u administrativnom segmentu ili pak kao projekt ili aktivnost). Posljedično, sva potrošnja sada se evidentira prema pojedinačnoj stavki za taj KPS u ekonomskom segmentu; neće se evidentirati potrošnja prema plaćama, materijalnim troškovima itd. za ovaj proračunski subjekt, čime se narušava pravilno ekonomsko izvještavanje. Točan bi pristup bio da se proračunska kontrola kreira u drugim segmentima umjesto u ekonomskom segmentu (jer MF u tom slučaju ne želi nametati na centralnoj razini kontrolu proračuna odnosno ograničenja u ekonomskom segmentu), a pri nastanku bi se potrošnja evidentirala s pomoću točnih detaljnih ekonomskih stavki koje upotrebljavaju svi subjekti, čime bi se zajamčila dosljednost primjene JRP-a i izvještavanja.

Izrada drugih struktura/segmenata za potrebe izvještavanja u JRP-u

49. **Neke zemlje mogu odlučiti proširiti segmente JRP-a kako bi olakšale kontrole ili izvještavanje u područjima koja nisu obuhvaćena sa sedam segmenata koji su definirani na slici 3.** Važno je da

se JRP izradi u skladu s posebnim zahtjevima svake zemlje i stoga je možda zaista opravdano uvesti dodatne segmente. U ovom odjeljku analiziraju se uobičajeni zahtjevi zabilježeni u zemljama PEMPAL-a kao i drugim zemljama te razlozi za njihovo uvrštavanje u posebne segmente ili izvođenje iz segmenata JRP-a. U konačnici, svaka zemlja za sebe mora odlučiti jesu li joj potrebne takve dodatne strukture. Ako se stvore dvostruke strukture, to će povećati rizik od nastanka pogrešaka među tim strukturama te će se ujedno povećati potrebe za unosom podataka. U budućnosti se također može očekivati nastanak troškova zbog uklanjanja suvišnih elemenata. Prema tome, za zemlje bi bilo korisno da pažljivo razmotre svaku potrebu, a u idealnom slučaju bi to trebalo učiniti u uskoj suradnji sa stručnjacima za poslovne procese i ICT, koji mogu steći uvid u mogućnosti uspostavljenih ICT alata te u način na koji to može promijeniti potrebe u odnosu na stari RP i strukture izvještavanja.

Brojčane oznake područnih ureda riznice

50. **Mnoge zemlje imaju područne urede riznice (regionalne / lokalne urede riznice) koji funkcioniraju kao mjesta za obradu izvan glavne riznice za potrebe regionalnih klijenata.** U prošlosti je bilo važno izraditi mapu mjesta za obradu s pomoću koje su KPS-ovi bili dodijeljeni određenim mjestima za obradu te je analizirano radno opterećenje. To je posebice bilo važno ako se radilo o ručnoj obradi ili ako sva mjesta za obradu nisu imala integrirani računovodstveni računalni program. Danas najmoderniji ISFU omogućuje više lokacija za obradu, a to se u ISFU-u vodi kao tijek rada. U ovom se pristupu područni uredi riznice mogu prepoznati u organizacijskoj kategorizaciji samo kao KPS MF-a (ili riznice ako je odvojena od MF-a) i nema potrebe za dodavanjem posebnog segmenta u JRP-u. Regionalni tijek rada bi jednostavno bio preusmjeren na područne urede riznice u svojstvu administrativnih jedinica na isti način na koji bi to vrijedilo za druge procese tijekom rada u kojima su u proces uključene dvije strane ili više njih.
51. **Zbog modernog ISFU-a područni uredi riznice u nekim zemljama više nemaju ključnu ulogu kao mjesta za obradu.** Gruzija je 2010. eliminirala područne urede riznice, a Moldova je 2017. zatvorila 36 od svojih 39 područnih ureda riznice⁴³. Obje te promjene nastupile su nakon uvođenja ISFU-a, a tijekom rada samo je preusmjeren unutar ISFU-a na novi, centraliziraniji područni ured riznice ili središnju riznicu. To je omogućila i činjenica da KPS-ovi MOA-a sada stvaraju početne transakcije izravno u ISFU-u, čime se eliminirala potreba za ručnim unosom ulaznih informacija regionalne riznice koja je prije bila potrebna.

Brojčane oznake za kategorizaciju vrsta institucija

52. **Mnoge zemlje stvorile su podstrukture za grupiranje KPS-ova, primjerice predškolske ustanove, osnovne škole, stomatološke ambulante i ostale jedinice koje se bave istim uslugama i aktivnostima.** Takvo je grupiranje smisleno zbog posebnih izvještaja i analiza koje se jednostavno mogu izvoditi iz JRP-a. Međutim, budući da su mnoge zemlje proširile segmente JRP-a, isto je tako smisleno osigurati da se ova vrsta grupiranja provodi samo jednom u raznim segmentima.

⁴³ U Gruziji i Moldovi, automatizacija procesa s MOA-ovima koji izravno unose transakcije u ISFU-u s pomoću internetskih aplikacija kojom se uklonila potreba za područnim uredima riznice. U Gruziji su zaposlenici preraspoređeni u MOA -ove. U Moldovi je broj osoblja smanjen kao dio reforme javnog sektora tijekom koje je smanjen broj službenika, a uštede na plaćama korištene su kako bi zapošljavanje u javnom sektoru bilo konkurentnije u usporedbi s privatnim sektorom. Ono što je ključno je da premda će u budućnosti možda postojati potreba za regionalnim MF-om/riznicom, njihova uloga neće uključivati obradu transakcija s obzirom na to da bi zahvaljujući modernim sustavima ta potreba trebala nestati.

Primjerice, iako su KPS-ovi kategorizirani kao dio organizacijske strukture, čak i ako nisu grupirani pod posebnim odjelom ili sektorom u istom segmentu, izvještaji se mogu izvoditi iz podstrukture iz drugih segmenata kao što su potprogrami ili podfunkcije. Stoga svaka zemlja treba pregledati sve segmente i njihove međuodnose prije uvođenja izričitog grupiranja koje je možda već provedeno tablicama za mapiranje.

Postoji li potreba za posebnim segmentom za financijsko izvještavanje?

53. Financijsko izvještavanje od iznimne je važnosti, a zahtjevi svih glavnih vladinih izvještaja, uključujući financijske izvještaje, trebaju utjecati na strukturiranje JRP-a. Primjerice, ekonomski segment treba omogućiti odvojeno izvještavanje o novčanim i nenovčanim transakcijama (izvještaj o novčanom toku u IPSAS-u⁴⁴), a u isto vrijeme biti dizajniran prema osnovnim računovodstvenim pojmovima: prihodima, troškovima, imovini, obvezama i neto imovini. Međutim, to je sasvim drugačije od dizajniranja posebnog segmenta koji bi podržavao zahtjeve za bilo kakvim jedinstvenim izvještajem koji se pojavio u nekim zemljama. Svaka vlada doslovno će zahtijevati tisuće izvještaja. Izvještaji su izlazni rezultat ISFU-a (ili softvera treće strane za izradu izvještaja) koji se temelji na podacima evidentiranim u JRP-u. Svaki izvještaj trebao bi biti izveden iz osnovne strukture JRP-a, a to znači da je te zahtjeve trebalo uzeti u obzir pri izradi JRP-a. U tom se slučaju financijsko izvještavanje u skladu s nacionalnim računovodstvenim standardima ili s IPSAS-om ni po čemu se ne razlikuje od bilo kakvog drugog izvještavanja, a sve to bi trebalo imati utjecaj na izradu JRP-a te se iz njega izvoditi s pomoću tablica za mapiranje (koje se katkad nazivaju i sklopive tablice). Ukratko rečeno, ni za jedan izvještaj nije potrebno stvoriti poseban segment u okviru JRP-a, već bi se on trebao moći izvesti iz strukture JRP-a, s obzirom na to da je ključne izvještaje trebalo uzeti u obzir već pri izradi JRP-a.

54. Sve glavne izvještaje treba uvrstiti u glavni predložak za izvještavanje koji kontrolira riznica ili vladin računovođa. U njemu bi svaki detaljni račun bio mapiran u posebnim izvještajima koji su potrebni. Predložak je potrebno ažurirati svaki put kada se dodaju novi računi ili rade izmjene i dopune računa. Takva tablica za mapiranje daje jasne upute ICT-u na temelju različitih zahtjeva za izvještavanje i osigurava službeno dostavljanje izmjena. U idealnom slučaju, svi opetovani glavni izvještaji trebaju se izraditi u ISFU-u kao službeni rezultat koji je ponuđen ključnim korisnicima kao mogućnost u izborniku programa.

Kategorizacija za izvještavanje o drugim ugovornim stranama

55. Često zna biti korisno evidentirati informacije ne samo o tome koji subjekt troši novac, već i evidentirati pojedinosti o primatelju novca. On se često naziva drugom stranom. Neke zemlje u tu svrhu stvaraju poseban segment ili podsegment za potrebe identifikacije primatelja. Za to se može upotrebljavati jedinstvena brojčana oznaka, primjerice, porezni identifikacijski broj, ili sažetak primatelja na višoj razini prema sektoru ili podsektoru. Alternativna mogućnost bila bi upotreba već postojećih struktura ISFU-a poput baze podataka o dobavljačima. U idealnom slučaju sva bi se plaćanja trebala vršiti s pomoću ISFU-a samo unaprijed definiranim primateljima koji se

⁴⁴ Za proračunsko izvještavanje i kontrole aproprijacija, izvještaj o novčanom toku mora biti neposredno izveden iz JRP-a, a ne posredno, kao što se često događa u privatnom sektoru. U većini je slučajeva važno da vlada točno utvrdi koji su računi rezultirali konačnom potrošnjom i da to izričito i neposredno bude zabilježeno u financijskim izvještajima. O toj se temi detaljnije govori u poglavlju 6.

nalaze u „kontroliranoj” bazi podataka o dobavljačima (primateljima plaćanja). Primatelji mogu biti subjekti unutar vlade ili izvan vlade. Na taj se način osiguravaju dodatne kontrole nad plaćanjima, a baza se podataka može strukturirati na način koji bi omogućavao detaljno izvještavanje o drugim ugovornim stranama. Moldova je razvila koristan alternativni pristup utemeljen na bankarskom sustavu; naime, moldovska Riznica izravno je uključena u bankovni platni promet. Koristi se kodovima bankarskog sustava kako bi se omogućila jedinstvena identifikacija i platitelja i primatelja plaćanja. Riječ je o inovativnom načinu pristupa korisnim podacima za potrebe analize drugih ugovornih strana kao i sektorskih financijskih tokova. Prema tome, prije nego što kreiraju poseban segment za druge ugovorne strane u okviru JRP-a, zemlje bi trebale razmotriti postoje li neke alternativne opcije.

Integracija strateškog planiranja i proračuna s pomoću JRP-a

56. **Svaka zemlja ima niz važnih procesa koji se odnose na strateško planiranje koje je potrebno povezati sa sustavom PFM-a.** Neki od njih bit će definirani u planu novoizabrane vlade kojim želi ostvariti određene ciljeve u budućnosti, kao što je Strategija smanjenja siromaštva. U drugim će se slučajevima izraditi posebne sektorske strategije koje su često sastavni dio redovitog planiranja srednjoročnog proračunskog okvira. Naposljetku, ako se ti strateški planovi ocjenjuju i prate, tada je o njima potrebno izraditi izvještaje iz postojećeg JRP-a.
57. **U načelu, to ne zahtijeva novi segment u JRP-u, već se navedeno može ostvariti s pomoću tablica za mapiranje koje će se izraditi prema postojećim segmentima.** Primjerice, ako neka vlada ima programski segment, onda programe ili podređene strukture treba mapirati u odnosu na strateški plan. Katkad može biti potrebno unijeti neke izmjene i u kategorizaciju u procesu strateškog planiranja i u onu u okviru JRP-a kako bi se osigurao integritet podataka i izvještavanja. One zemlje koje su svoje segmente strukturirale na temelju rezultata kao što su programi vjerojatno su u boljem položaju kada se radi o izradi prethodno navedenih izvještaja, kako prikazuje slika 15. U konačnici, programi, izlazni rezultati i krajnji rezultati trebali bi stvoriti jasan most između strateških planova kao što su strategije razvoja zemlje, vladina proračuna i izvještavanja o proračunu. Ta se veza mora podržati JRP-om kako bi strateški procesi imali bilo kakav stvarni mjerljivi učinak na proračunske alokacije i odluke o potrošnji.

Slika 15. – Veza između strateškog planiranja i proračuna s pomoću JRP-a



Problematika izvještavanja koja se odnosi na više segmenata

58. **Vlade, a često i agencije koje su vanjski izvor financiranja kao što su DP-i, zahtijevaju posebne izvještaje koji nisu uvijek prethodno definirani ili odmah dostupni.** Stoga se svaka vlada mora upitati koliko su ti izvještaji važni i je li ih moguće mapirati prema postojećim segmentima JRP-a. (odnosno je li ih moguće povezati s drugim podacima u vladinim sustavima).
59. **Primjerice, zemlja koja ima sedam segmenata u JRP-u može pronaći rashode s naslova smanjenja siromaštva ili rodno⁴⁵ osjetljivih pitanja izradom tablica za mapiranje specifičnih elemenata organizacijskih segmenata (to bi uključivalo obrazovanje, zdravstvo i socijalnu zaštitu, ali ne obranu i izvore financiranja).** Mapiranje se može dodatno razraditi upotrebom drugih segmenata, primjerice, ekonomske brojčane oznake povezane sa zabavom i sl. mogu se također isključiti. Dakle, za svaki bi se segment JRP-a donosile izričite odluke kako bi se utvrdilo hoće li određena brojčana oznaka biti uključena ili isključena. Na taj se način može mnogo toga postići, a iako nije savršeno, mapiranje je često dovoljno točno za donošenje odluka.
60. **Ako potrebne informacije nije moguće naći u postojećim kategorizacijama, onda to zahtijeva uvođenje dodatnog kategorizatora.** Primjer toga ogleda se u zahtjevima za izvještaje o rashodima povezanim s elementarnim nepogodama. Većina rashoda koji proizlaze iz elementarnih nepogoda već je prikazana u postojećim kategorizatorima⁴⁶. Na primjer, prilikom obnavljanja škole, radi se o kapitalnim radovima za određenu školu u Ministarstvu obrazovanja, program osnovnoškolskog obrazovanja te funkciju obrazovanja. Međutim, važno je moći izvijestiti o trošku koji će vlada imati za određenu elementarnu nepogodu, kao što je erupcija vulkana, potres ili uragan odvojeno od druge potrošnje. U pogledu elementarnih nepogoda, jedna bi mogućnost opet bila upotrijebiti postojeću kategorizaciju i usmjeriti je oko datuma neposredno nakon tog događaja. To bi dobro funkcioniralo za kratkoročne rashode kao što je pomoć za otklanjanje posljedica elementarnih nepogoda, ali ne bi bilo toliko učinkovito za investicijske rashode koji mogu trajati nekoliko godina, što je obično važnije od kratkoročne potrošnje.
61. **Odnedavno se mnoge zemlje suočavaju sa sličnim izazovom kao posljedicom pandemije koronavirusne bolesti (COVID-19).** Tijekom skupa PEMPAL-a održanog početkom 2020. brojne su zemlje navele primjere svojeg pristupa kategorizaciji prihoda i rashoda povezanih s koronavirusnom bolešću (COVID-19) te su oni predstavljeni u okviru 8. u nastavku. Sve mogućnosti navedene u okviru 8. podržavaju potrebu za dodatnim izvještavanjem i kontrolom nad sredstvima, posebno u slučajevima u kojima se ona pružaju izvana. U svim se slučajevima radi i o brzom odgovoru u obliku pružanja dodatnih kapaciteta u pogledu izvještavanja tijekom krize, što je pohvalno.

⁴⁵ Rodni proračun usko je povezan s društvenom uključenosti, a time i smanjenjem siromaštva. Više informacija o tome možete pronaći na sljedećoj poveznici: https://en.wikipedia.org/wiki/Gender_budgeting

⁴⁶ Za mnoge je zemlje planiranje nepredviđenih slučajeva temeljeno na riziku i izvješćivanje o prirodnim katastrofama postalo vrlo važno, osobito s obzirom na probleme vezane uz klimatske promjene. Više informacija dostupno je na <https://treasury.worldbank.org/en/about/unit/treasury/ibrd-financial-products/disaster-risk-management>

Okvir 8. – Pristupi pojedinih zemalja evidentiranju informacija povezanih s koronavirusnom bolešću (COVID-19)

Tijekom videokonferencije TCOP-a u travnju/aprilu 2020., brojne zemlje iznijele su informacije o načinu na koji su odgovorile na zahtjeve u pogledu izvještavanja i kontrole uslijed pandemije koronavirusne bolesti (COVID-19).⁴⁷

Albanija – zauzeli su višestruki pristup izmjenom određenih segmenata u JRP-u. Dodali su ekonomske stavke za određene kategorije rashoda u pogledu transfera socijalnih naknada. Brojčane oznake 6062300 i 6062301 dva su paketa naknada za transfere namijenjena zaposlenicima malih poduzeća tijekom izvanrednog razdoblja koronavirusne bolesti (COVID-19). U tu je svrhu također postavljen najmanje jedan poseban projekt, kao i za grantove primljene od DP-ova koji se isto tako evidentiraju kategorizacijom rashoda povezanih s koronavirusnom bolešću (COVID-19) u pogledu grantova. Plaćanja se također polažu na zaseban račun, čime se omogućava zaseban monitoring transakcija. Za te je račune saldo na nuli, a otvoreni su pri poslovnim bankama i čine dio JRR-a. Osim toga, transakcije povezane s koronavirusnom bolešću (COVID-19) identificiraju se u slobodnom „opisnom polju“, iako se njihov sadržaj ne kontrolira, stoga postoji mogućnost da ih nedosljedno upotrebljavaju KPS-ovi ili Odjel za riznicu;

Moldova – upotrebljavaju segment izvora financiranja u svrhu zasebnog evidentiranja rashoda i njihova usklađivanja s prihodima kojima su također dodijeljene određene brojčane oznake;

Hrvatska – uspostavili su određene aktivnosti povezane s koronavirusnom bolešću (COVID-19) u segmentu programa u svrhu zasebnog praćenja potrošnje te je postavljena zasebna oznaka izvora financiranja grantova itd. primljenih izvana;

Kosovo – otvorili su zaseban bankovni račun za koronavirusnu bolest (COVID-19) pri Središnjoj banci Kosova za evidentiranje određenih sredstava povezanih DP-ova, no taj račun funkcionira kao podračun JRR-a. Također su uspostavili određenu projektnu aktivnost povezanu s koronavirusnom bolešću (COVID-19) kako bi mogli generirati izvještaje odvojeno od drugih rashoda; i

Ukrajina – upotrebljava značajku izvan JRP-a koja omogućava da se svrhe plaćanja evidentiraju tijekom procesa obrade naloga za plaćanje. Uz modul računovodstva imaju poseban registar naloga za plaćanje koji se upotrebljava za evidentiranje različitih svrha plaćanja, pri čemu je svakome dodijeljen određeni i zaseban identifikator. Riznica dodjeljuje identifikator za isplatu, na primjer, jedinstvenu brojčanu oznaku za transakcije povezane s koronavirusnom bolešću (COVID-19). Identifikacijska oznaka navedena je kada se transakcije prvi put unose u sustav. Prednost ovakvog pristupa je u tome što ne utječe na postojeći sustav JRP-a, međutim, njime se podrazumijeva i to da su se druge jedinstvene značajke koje je isplata potencijalno sadržavala prije koronavirusne bolesti (COVID-19) sada izgubile s obzirom na to da je samo jedna opcija dostupna za svaku transakciju u kojoj se koristi ovakav pristup.

⁴⁷ Pojedinačne prezentacije i izvještaj o skupu potražite na poveznici www.pempal.org/events/TCOP

62. **Jedan od izazova u pristupima nekih država jest to što se rješenja uglavnom dodaju postojećim strukturama šifriranja pa se stoga upotrebljavaju umjesto ovih opcija šifriranja (pri čemu je Ukrajina iznimka).** Ovaj pristup pogotovo dobro funkcionira u novim javnim politikama i aktivnostima vlade i u određenoj se mjeri upravo to dogodilo u slučaju pandemije koronavirusne bolesti (COVID-19). Međutim, u nekim slučajevima izvještavanje o primicima i rashodima povezanim s koronavirusnom bolešću (COVID-19) nije odvojeno od drugih postojećih aktivnosti, već predstavlja dodatan i različit zahtjev u pogledu izvještavanja. Stoga, kada se uvode nove javne politike ili aktivnosti, na primjer, uspostavljanje novog sustava plaćanja socijalnih naknada u svrhu očuvanja zaposlenja nevladinih službenika, upotreba nove ekonomske stavke je opravdana. Međutim, uspostavljanje novih programa i aktivnosti, funkcija ili organizacijskih jedinica pri kojima se ne provodi nikakva nova aktivnost može utjecati na postojeće strukture izvještavanja. Na primjer, ako se kao posljedica koronavirusne bolesti (COVID-19) poveća nezaposlenost, i dalje će biti važno vidjeti utjecaj toga na vladine programe i aktivnosti, iako će također biti važno razumjeti zaseban utjecaj koronavirusne bolesti (COVID-19). Ista se situacija očituje i u slučaju elementarne nepogode kao što je potres. Prilikom obnove neke škole i dalje će biti važno osigurati da se potrošnja prati u skladu s uobičajenim funkcionalnim, organizacijskim i programskim strukturama. Razumijevanje i izvještavanje o tome da je ta obnova također povezana s elementarnom nepogodom dodatan je zahtjev u pogledu izvještavanja. Stoga je važno pažljivo razmotriti način na koji je te informacije potrebno evidentirati, a da se pritom ne utječe negativno na postojeće zahtjeve u pogledu izvještavanja.
63. **Jedno rješenje bi bilo da se kreira jednostavan dodatni kategorizator u okviru JRP-a, u pogledu kojega službenici odlučuju na pojedinačnoj osnovi hoće li tu potrošnju uključiti ili isključiti.** Na korisniku ISFU-a i JRP-a bi bila odluka o tome treba li određenu stavku koju se evidentira pripisati toj prirodnoj pojavi ili ne, pri čemu „0“ znači normalnu potrošnju, a „1“ znači potrošnju povezanu s nepogodom. U prethodno navedenom okviru 8., na primjeru Ukrajine vidljivo je postizanje rezultata sličnog onome do kojeg dolazi izvan postojeće strukture JRP-a (iako može zamijeniti druge vrste isplate ako je ova funkcija već u upotrebi). Kategorizator može biti i privremen te ostaje u upotrebi onoliko dugo koliko je potrebno izvještavati o informacijama. Stoga bi za utjecaj elementarnih nepogoda korisnici morali odabrati posebne identifikatore na temelju kojih bi izrađivali posebne izvještaje za potrebe analize i izvještavanja. Ovim se pristupom osigurava da postojeće organizacijsko, funkcionalno i programsko izvještavanje ostaje isto, no uz mogućnost podnošenja izvještaja o dimenziji koja je/nije povezana s koronavirusnom bolešću (COVID-19). U praksi je vjerojatno da će biti potrebna kombinacija novog međusektorskog segmenta i dodatnih elemenata u postojećim strukturama te da bi države prije provedbe trebale pažljivo ispitati ove opcije, pogotovo u pogledu negativnih utjecaja na postojeće izvještavanje.
64. **Takve su posebne varijacije u pogledu JRP-a u prošlosti bilo vrlo teško provedive, ali je to sada moguće zahvaljujući napretku ISFU-a i skladištenja podataka.** Danas je moguće izraditi fleksibilne kategorizatore za potrebe ispunjavanja posebnih zahtjeva za izvještavanje u slučajevima u kojima su takvi zahtjevi strateški važni. U tablici 5. prikazan je primjer koji uključuje dodatni kategorizator koji se naprosto dodaje u okvir JRP-a. Kategorizator se može definirati jednom godišnje ili periodično, ovisno o potrebama. Dakle, kategorizator mogu upotrebljavati samo oni podnositelji izvještaja koji zahtijevaju dodatni element izvještavanja ili cijela vlada kako je navedeno. DP-ima koji zahtijevaju posebne izvještaje navedeno također može biti korisno, iako će uvijek biti važno

pronaći ravnotežu između važnosti svakog dodatnog izvješća i dodatnog opterećenja koje ono znači. Osim toga, može biti prilično teško održavati integritet pri korištenju takvih segmenata s obzirom na to da se oni mogu mijenjati s vremenom.

Tablica 5. - Struktura segmenata u dobroj praksi RP-a

Izvor financiranja	Organizacijski	Funkcionalni	Projektni	Geografski	Ekonomski	Programska	Programski
							XXX
							Gdje 1 označava potres X

Ažuriranje JRP-a jednom godišnje

65. **Vladin JRP odražava zahtjeve za izvještavanje za svaku godinu te mu kao takvom mogu biti potrebne izmjene na godišnjoj razini.** Idealno bi bilo kad bi struktura JRP-a ostala stabilna kako bi se svaki prekid sveo na najmanju moguću razinu te kako bi se strukture institucionalizirale na svim razinama vlade; međutim, neophodno je da će za svaku godinu biti potrebno unijeti neke izmjene. Proračun je odraz prioriteta politike jedne zemlje, što ga čini sklonim promjenama na godišnjoj razini. Premda se mnogo takvih promjena može podvesti pod postojeća sredstva alocirana iz proračuna, neke od njih mogu zahtijevati organizacijske, programske i strukturalne izmjene. Prema tome, JRP-ovi moraju biti prilagodljivi i otvoreni za promjene koje se događaju iz godine u godinu, kako bi se mogli izmijeniti u skladu s trenutačnim potrebama. U TABlici 6. navedeni su primjeri promjena i povezanih implikacija za JRP.

Tablica 6. – Potencijalne promjene JRP-a i potrebne radnje

Nužna je promjena	Potrebna radnja	Primjeri
Dodavanje novih brojčanih oznaka	Utvrđiti na kojim mjestima u postojećem segmentu treba kreirati brojčane oznake. Te stavke brojčanih oznaka neće moći mapirati nikakvu povijest iz prijašnjih godina	Nova programska ili organizacijska jedinica koja prethodno nije postojala, primjerice osnivanje nove Jedinice za klimatske promjene
Proširenje postojećih brojčanih oznaka	Prelazak s jedne brojčane oznake na mnogo brojčanih oznaka. Što znači da je povijesne podatke potrebno ponovno povezati kako bi odražavali novu strukturu, osim ako nove brojčane oznake ne odražavaju potpuno novu politiku koju nije moguće mapirati	Stvaranje raščlambe u postojećim stavkama, primjerice podjela plaćanja električne energije na odvojeno izvještavanje o obnovljivim izvorima energije i fosilnim gorivima. Nova vrsta poreza, poput poreza na potrošnju koji se

		prvi put primjenjuje, bila bi primjer proširenja za koje ne postoje povijesni podaci
Ponovno povezivanje/izmjena postojećih brojčanih oznaka	Utvrđiti mapiranje stare strukture u odnosu na novu strukturu, uključujući povijesne podatke	Ponovno povezivanje organizacijskih struktura u vladi, kao što je premještanje određenog odjela u novu nadređenu jedinicu. Ponovno povezivanje programskih struktura s novim ministarstvom
Brisanje postojećih brojčanih oznaka	Prelazak sa mnogo brojčanih oznaka na jednu. Utvrđiti na koji način mapirati povijesne podatke kako bi se zatvorile stare brojčane oznake ako je to potrebno	Dovršetak projekta. Zatvaranje vladine funkcije. U tom će slučaju povijesne podatke možda biti potrebno preraspodijeliti na postojeće strukture

66. **Važno je da se promjene JRP-a uvedu na početku godine jer će promjene tijekom godine prouzročiti probleme u pogledu usklađivanja i balansiranja.** Prema tome, dobra bi praksa bila da se s procesom savjetovanja započne prije završetka financijske godine kako bi se postigao dogovor u pogledu promjena za sljedeću godinu te da se nakon toga utvrdi najbolji pristup u svrhu provedbe promjena. Jednako je tako važno zajamčiti da se promjene ispituju prije službene provedbe, kako bi se osiguralo da ne postoje nikakvi problemi u pogledu usklađivanja u prvom redu prošlogodišnje strukture s novogodišnjom strukturom. Neke će promjene isto tako zahtijevati ponovno povezivanje povijesnih podataka kako bi se osigurala kompatibilnost starog i novog JRP-a.

67. **Trebala bi postojati formalna politika za JRP u pogledu promjena kako bi se zajamčila dostupnost dovoljnog vremenskog razdoblja za potrebe osiguranja integriteta nove strukture.** Često se događa da zainteresirane strane kasno donose odluke o promjeni strukture JRP-a. Kao čest primjer može se navesti situacija u kojoj Odjel za proračun izdaje nove organizacijske stavke ili programe pred kraj godine. U kontekstu ISFU-a to predstavlja visokorizičnu situaciju. Sve bi zainteresirane strane trebale biti obaviještene o rasporedu i procesu donošenja promjena, kako bi se osiguralo da svi zahtjevi budu testirani i provedeni prije početka nove godine.

Osnivanje radnu skupine za JRP

68. **Pri provedbi važne reforme kao što je ponovni dizajn JRP-a vrlo je važno da se osiguraju prikladni resursi za tu aktivnost.** U idealnom bi se slučaju ključne službenike povuklo iz resornih dužnosti kako bi se mogli koncentrirati na predmetni proces, a ujedno je potrebno i izdvojiti određeno vrijeme za savjetovanje sa zainteresiranim stranama i vanjskim stručnjacima. Bilo bi dobro kad bi se moglo uključiti i savjetovanje s drugim zemljama, osobito onima koje su prošle slične reforme i koje imaju slične strukture upravljanja. Mnoge zemlje kada rade na ponovnoj izradi JRP-a ne vode računa o tome da na odgovarajući način riješe potrebe izvještavanja svih zainteresiranih strana.

Često se događa da Ministarstvo financija uglavnom razvije strukturu samostalno bez drugih zainteresiranih strana kao što su resorna ministarstva te izrađuje JRP prema svojim zahtjevima više razine za upravljanje proračunom i izvještavanje, a ne za potrebe rukovodstvenog izvještavanja i kontrole u MOA-ovima.

69. Radne skupine stoga trebaju uključivati sve zainteresirane strane. Za početak u takvoj radnoj skupini za JRP trebaju sudjelovati: središnji proračun, riznica, računovodstvo, makrofiskalne i statističke agencije i odjeli, kao i predstavnici ključnih resornih ministarstava i podnacionalnih razina vlasti. Ako je kapitalni proračun odvojen, na primjer, u Ministarstvu planiranja, sudjelovanje takvog ministarstva ključno je da bi se osigurala integracija i periodične i kapitalne potrošnje u JRP-u. Taj se sastav može proširiti ako postoje poznati zahtjevi za izvještavanje određenih zainteresiranih strana, primjerice parlamenta pa čak i udruženja građana.

Tekstni okvir 9. – Ključni praktični savjeti za opća načela izrade jedinstvenog računskog plana

- Definirati svaki segment JRP-a hijerarhijski s pomoću nadređenih i podređenih razina jer se na taj način poboljšava iskoristivost cjelokupne strukture
- Upotrebljavati jedinstvene registre na ključnim položajima u segmentima JRP-a kako bi se poboljšala korisnost JRP-a. Premda se tim pristupom povećava cjelokupna duljina brojčanih oznaka, suprotno očekivanju, na taj će se način zapravo smanjiti duljina brojčanih oznaka potrebnih za unos podataka zbog stvaranja izravnih („jedan-na-jedan“) odnosa na svim razinama JRP-a
- Pri pokretanju ponovne izrade JRP-a širokih razmjera, iznimno je važno uspostaviti radnu skupnu za JRP. Vrlo je važno da suradnja nadilazi okvire funkcija proračuna i riznice te da uključuje sve glavne zainteresirane strane u pogledu PFM-a
- Definirati prikladnu strukturu JRP-a koja će odražavati potrebe vaše zemlje, što uključuje izlazak iz okvira sedam preporučenih segmenata i uključivanje dodatnih struktura. Međutim, takve potrebe potrebno je pažljivo razmotriti te bi one trebale biti utemeljene na dobrom razumijevanju mogućnosti koje pružaju moderna ICT rješenja
- Zajamčiti učinkovitost vladinih procesa strateškog planiranja na način da ih se poveže u proračunski proces s pomoću strukture JRP-a
- Razmotriti postoji li potreba za mogućnošću fleksibilnog međusektorskog izvještavanja u novoj strukturi JRP-a kako bi se pružila potpora novim zahtjevima za izvještavanje vlade
- Zajamčiti da se prelazak sa starog na novi JRP provede samo na početku financijske godine kako bi se svaki prekid sveo na najmanju moguću razinu i kako bi se omogućila prikladna priprema za provedbu u novoj godini

4. Ekonomski segment

Kritični segment strukture JRP-a

70. **Ekonomski segment najvažniji je od svih segmenata u okviru JRP-a jer je to segment u kojem se spajaju svi bitni elementi izvještavanja.** Bez pravilno strukturiranog i izrađenog ekonomskog segmenta, temeljenog na kvalitetnim računovodstvenim politikama i uputama, većina zemalja neće ispuniti zahtjeve za izvještavanje koji se odnose na dobro upravljanje. Ekonomski segment osnova je za financijsko izvještavanje i izradu financijskih izvještaja na temelju primjene ili gotovinske ili obračunske osnove⁴⁸. Taj segment sadržava kategorizaciju za evidentiranje novčanih transakcija i drugih tokova, kao i za izvještavanje o stanju, odnosno o imovini, obvezama te neto imovini ili neto vrijednosti imovine. Mnoge ga zemlje upotrebljavaju i za kontrolu aproprijacija i za upravljanje izvršenjem proračuna.⁴⁹ Osim toga, upotrebljava se kao struktura za ekonomsko, uključujući makroekonomsko, i statističko izvještavanje.

71. **Za dobro strukturiranje ekonomskog segmenta ključno je pobrinuti se da njegovi računovodstveni opisi i strukture prvenstveno budu ograničeni na općeprihvaćene računovodstvene pojmove.** Stoga, ako se neki račun ne može odmah definirati kao izdatak, prihod, imovina, obveza ili vlasnički kapital⁵⁰, onda ga u načelu ne treba uvrstiti u ekonomski segment. Ekonomska priroda računa uvelike je istovjetna samom računovodstvu. Osim toga, lošom izradom ekonomskog segmenta u pravilu dolazi do povrede jednog ili više od prethodno navedenih sedam načela (vidjeti tekstni okvir 3.), što se vidi iz stvarnih primjera koji slijede u tablicama 8. i 9. U oba navedena primjera zahtjevi u pogledu fondova, programa i projekata trebali su se zadovoljiti s pomoću drugih segmenata JRP-a. Posljedica je ta da je prava ekonomska priroda transakcija skrivena jer se sve transakcije bez obzira na njihovu ekonomsku prirodu (npr. troškovi plaća ili materijalni troškovi ili pak potrošnja na imovinu) šifriraju pod tim računima. U jednoj je zemlji takva vrsta anomalije u šifriranju dovela do neprijavlivanja 20 % troškova plaća.

Tablica 7. – Poimanje fondova u ekonomskom segmentu

Brojčana oznaka	Opis
1411	Kapitalne investicije u dugotrajnu materijalnu imovinu izgrađenu u vlastitoj izvedbi (opći prihodi i primici)
1412	Kapitalne investicije u dugotrajnu materijalnu imovinu izgrađenu u vlastitoj izvedbi (posebni fondovi)

⁴⁸ Za modificirano obračunsko računovodstvo ne postoji formalna definicija na međunarodnoj razini te, prema tome, taj pojam može podrazumijevati sve vrste izvještavanja u rasponu od čiste primjene gotovinske osnove do u potpunosti obračunskog računovodstva. Međutim, među stručnjacima s praktičnim znanjem postoji konsenzus da se to odnosi na uključivanje financijske aktive i pasive u djelomičnu bilancu.

⁴⁹ Čak i one zemlje koje su potpuno uvele planiranje proračuna prema programima (rezultatima) i nemaju ekonomsku kontrolu aproprijacija, još uvijek u proračunu razlikuju kapitalnu i tekuću potrošnju. Na to se može gledati kao na odraz ekonomske kategorizacije visoke razine u proračunu

⁵⁰ Iako se radi o obračunskim pojmovima, ta se načela jednako primjenjuju i na računovodstvo temeljeno na primjeni novčane osnove.

1413	Kapitalne investicije u dugotrajnu materijalnu imovinu izgrađenu u vlastitoj izvedbi (državni fond posebne namjene)
1414	Kapitalne investicije u unaprjeđenje jedinica financijskog najma (opći prihodi i primici)
1415	Kapitalne investicije u unaprjeđenje jedinica financijskog najma (posebni fondovi)
1416	Kapitalne investicije u unaprjeđenje jedinica financijskog najma (državni fond posebne namjene)
1417	Kapitalne investicije u investicijske nekretnine (opći prihodi i primici)
1418	Kapitalne investicije u investicijske nekretnine (posebni fondovi)
1419	Kapitalne investicije u investicijske nekretnine (državni fond posebne namjene)

Tablica 8. – Neekonomski pojmovi u ekonomskom segmentu

Brojčana oznaka	Opis
0523310	Program za zdravlje majke i djeteta
0523311	Nacionalni program za smanjenje tjelesne težine
0523312	Nacionalni program za očuvanje duševnog zdravlja
0523313	Projekt jačanja laboratorija
0523314	Nacionalni programa darivanja krvi
0523315	Jačanje zdravstvenih sustava
0523316	Jačanje javnog zdravstva

72. Jedna od strategija za unaprjeđenje ekonomskog segmenta je premještanje neekonomskih zahtjeva za izvještavanje u druge segmente JRP-a. To je jedan od razloga zašto su ISFU i automatizacija od presudne važnosti – određeni je stupanj automatizacije pretpostavka za stvaranje dva ili više segmenta u JRP-u. Primjerice, ako u JRP-u trenutno postoje opisi fondova, njih se može ukloniti te stvoriti posebno izvještavanje o fondovima upotrebom brojčane oznake za izvore financiranja. Ako uzmemo primjere iz tablice 7., nova bi struktura mogla biti nešto slično brojčanim oznakama predloženim u tablici 9.

Tablica 9. – Revidirana tablica 7.

Račun izvora financiranja	Opis izvora financiranja	Ekonomski račun	Ekonomski opis
01	<i>Opći fond</i>	<i>1411</i>	Kapitalne investicije u dugotrajnu materijalnu imovinu izgrađenu u vlastitoj izvedbi

02	<i>Posebni fondovi</i>	1412	Kapitalne investicije u unaprjeđenje jedinica financijskog zajma
03	<i>Državni fond posebne namjene</i>	1413	Kapitalne investicije u investicijske nekretnine

73. U prethodnom primjeru svaka brojčana oznaka koja se odnosi na izvor financiranja može se koristiti zajedno sa svakim ekonomskim računom, odnosno ekonomski bi se račun 1411 koristio zajedno sa sva tri fonda, uključujući opće prihode i primitke, posebne fondove i fondove posebne namjene. Kako je očito, na taj se način pojednostavljuje detaljnost ekonomskog segmenta, uklanjaju neekonomski opisi i unaprjeđuje iskoristivost JRP-a za izvještavanje. Ako je potreban izvještaj za opći fond, nema potrebe za mapiranjem svakog ekonomskog računa koji se odnosi na opći fond - izvještaj se može izraditi s pomoću jedinstvene brojčane oznake u segmentu o IF-u. Na sličan način, ako su potrebne informacije po fondu ili za sve fondove za ekonomsku brojčanu oznaku 1411, onda se traži izvještaj bilo za brojčanu oznaku određenog fonda zajedno s relevantni ekonomskim računima ili samo za brojčanu oznaku 1411, što će obuhvatiti sve fondove. Sličan se pristup može primijeniti u tablici 8. s pomoću programskih i projektnih segmenata.

74. Neke su zemlje TCOP-a, uključujući Azerbajdžan, Rusiju i Moldovu, svoj ekonomski segment razvile u skladu s općeprihvaćenim računovodstvenim pojmovima upotrijebivši GFSM 2014.⁵¹ kao predložak. Na slici 16. prikazana je opća struktura GFSM 2014.

Slika 16.– Opća struktura GFSM iz 2014.

Razred GFSM-a ⁵²	Predloženi razredi ⁵³	Opis
1	1	Prihodi
2	2	Rashodi
31	3	Nefinancijska imovina
32	4	Financijska imovina
33	5	Obveze

⁵¹ Neki stručnjaci tvrde da se zemlje kojima je izvještavanje prvenstveno na gotovinskoj osnovi trebaju koristiti strukturom iz GFSM 86. na gotovinskoj osnovi, a ne obračunskom strukturom iz GFSM 2014., prethodno GFSM 2001. Nažalost, problem je s GFSM 86. taj što je u njemu naglasak isključivo na priljevima i odljevima, koji mogu prikriti pravu ekonomsku prirodu nekih transakcija, što otežava izradu pravilno kategoriziranih izvještaja za druge potrebe, kao što je fiskalno izvještavanje. U IPSAS 2 izvještaj o novčanom toku nije strukturiran samo na temelju tokova već uključuje i ekonomsku prirodu, odnosno tekuće poslovne aktivnosti, investicije i financiranje jer se na taj način naglašavaju važne analitičke informacije za donositelje odluka. S obzirom na to da sve zemlje podnose izvještaje o barem nekim vremenski razgraničenim troškovima ili приходima (primjerice dug), a sve ih zanima praćenje fiskalnog salda, GFSM 2014. je učinkovitiji predložak za izradu RP-a. Osim toga, samo zato što je GFSM 2014. u upotrebi, to ne znači da zemlja mora usvojiti primjenu potpuno obračunske osnove. GFSM 2014. omogućuje i pravilno izvještavanje o novčanom toku.

⁵² Primjer uključuje numeriranje prema GFSM iz 2014., ali se ne želi uputiti na to da bi takav pristup bio razborit pri dizajniranju brojeva za ekonomski segment. Štoviše, istovremena upotreba i jednoznamenastih brojeva (prihodi i troškovi) i dvoznamenkastih brojeva (aktiva i pasiva) daleko je od idealnog. Većina bi se država odlučila za kreiranje pet odvojenih jednoznamenastih razreda kao što je prikazano u drugom stupcu na slici 16.

⁵³ Predloženo numeriranje razreda koristit će se u ovom dokumentu jer predstavlja bolju strukturu za potrebe provedbe u okviru ISFU-a.

75. **Iako GFSM 2014. ne obuhvaća razred za vlasnički kapital/neto imovinu, navedeno se implicira jer se radi o stavki bilance koja je izvedena iz ostalih razreda.** Kako se vidi iz navedenih razreda, postoji snažna korelacija između GFSM 2014. i općeprihvaćenih računovodstvenih pojmova. Glavna je razlika u tome što je imovina podijeljena na dva razreda, nefinancijsku i financijsku imovinu, a ne na jedan razred (obično na kratkotrajnu i dugotrajnu imovinu), čime se prepoznaje važnost odvojenog izvještavanja o tekućoj i kapitalnoj potrošnji (potrošnji radi ulaganja) vlade. Važno je napomenuti da bi svaka vlada trebala osigurati da se njezinim ekonomskim segmentom može izvještavati o kratkotrajnoj i dugotrajnoj te financijskoj i nefinancijskoj imovini.
76. **Mnoge zemlje radije upotrebljavaju tu strukturu (nefinancijska i financijska imovina umjesto kratkotrajne i dugotrajne imovine) jer je u boljem skladu sa strukturom vladina proračuna.** Osim toga, omogućava izvještaj o fiskalnom saldu – presudan analitički izvještaj za makrofiskalnu analizu te upravljanje proračunom i njegovu kontrolu – u pravilu je u skladu sa strukturom izvještaja o novčanom toku temeljem IPSAS-a⁵⁴, a još uvijek omogućuje izvještavanje na modificiranoj obračunskoj osnovi i na temelju obračunskog načela bilježenja jer se iz nje mogu izraditi i izvještaji o rezultatu poslovanja i bilanci, a ključna je i za učinkovito upravljanje novčanim sredstvima i dugom. U nastavku teksta opisuje se kako pristup u kojem se primjenjuje GFSM 2014. može omogućiti izradu svih prethodno navedenih izvještaja i rezultata.
- **Planiranje proračuna**⁵⁵ – Vladin proračun najprije se izrađuje procjenjivanjem prihoda koji će biti prikupljeni, a zatim procjenjivanjem rashoda u dvama ključnim područjima – operativnih rashoda i kapitala (nefinancijska imovina). Pokrivenost rashoda prihodima predstavlja operativni rezultat. Zemlje obično nastoje osigurati suficit u operativnom rezultatu (bez zaduživanja za rashode poslovanja).⁵⁶ Pokrivenost rashoda poslovanja i kapitalnih rashoda prihodima obično se definira kao fiskalni saldo. Ako neka zemlja ima suficit fiskalnog salda, ona donosi odluku o tome što će učiniti sa suficitom. Može povećati financijsku imovinu ili smanjiti obveze, ili učiniti i jedno i drugo. Ako je u deficitu – prihodi su manji od procjene i tekućih i kapitalnih rashoda – i u proračunu treba pokazati kako će financirati deficit. Financiranje deficita pokazuje gdje će ta zemlja pronaći izvor nedostatnih sredstava u vladinim prihodima, bilo smanjenjem financijske imovine (npr. potrošnjom viška gotovinskih sredstava iz proteklih godina ili kroz primitke od privatizacije) bilo zaduživanjem (npr. novo zaduživanje).

Slika 17. - Opća struktura dobre prakse proračuna (uz pretpostavku deficita)

Prihodi
Umanjeni za
Rashodi poslovanja
Neto kapitalni rashodi ⁵⁷

⁵⁴ Postoje neke razlike u kategorizaciji između priručnika GFSM 2014. i standarda IPSAS 2, izvještavanje o novčanom toku, posebice u vezi s kategorizacijom nekih transakcija koje se odnose na investiranje i financiranje. Međutim, njih se može jednostavno riješiti pri izradi odgovarajućih izvještaja.

⁵⁵ Ovdje se pretpostavlja da se proračunski i fiskalni saldo izračunavaju temeljem novčanih tokova.

⁵⁶ Često se spominje kao zlatno pravilo – vlade se trebaju zaduživati samo za potrebe investiranja.

⁵⁷ U svrhu pojednostavljenog prikaza, potrošnja na nefinancijsku imovinu prikazana je na način da je umanjena za svu prodaju nefinancijske imovine jer vlade imovinu prodaju na kraju njezina iskoristivog vijeka trajanja pa su primici manji u odnosu na troškove nabave.

<i>Financiranje deficita</i>
Smanjenje financijske imovine
Novo zaduživanje

- **Fiskalno upravljanje** – Fiskalni je saldo, s proračunom prikazanim iznad crte, a izvorima financiranja ispod crte, univerzalna struktura koja se mora dobiti iz dobrog JRP-a vladina proračuna. Ako je to izričito zastupljeno u cjelokupnoj strukturi na visokoj razini JRP-a, onda će svi donositelji odluka imati bolji uvid u to koliko nove odluke o rashodima utječu na fiskalni položaj vlade. Izvještaj o fiskalnom saldu ujedno je i osnovna struktura za srednjoročne fiskalne okvire te može biti u svakodnevnoj upotrebi kao pomoć u praćenju učinka u ostvarenju fiskalnih ciljeva u proračunu. Naposljetku, isti taj format može se upotrijebiti u izvještajima, kao što je tablica s proračunskim rezultatima (eng. budget scorecard), kako bi se donositeljima odluka pokazao utjecaj bilo koje nove politike na fiskalni položaj, bilo u procesu godišnjeg proračuna bilo čak i tijekom godine.

Slika 18. - Opća struktura izvještaja o fiskalnom saldu ⁵⁸⁵⁹

Prihodi	Pokrivenost tekućih i kapitalnih rashoda vlastitim prihodima
Rashodi poslovanja	
<i>Saldo poslovanja</i>	
Neto kapitalni rashodi	
<i>Fiskalni saldo</i>	
Promjena u financijskoj imovini	Izvori financiranja deficita ili mogućnosti investiranja suficita
Promjena u obvezama	

Slika 19. - Opća struktura tablice s proračunskim rezultatima (eng. budget scorecard)

Postojeći proračunski saldo	Novi proračunski saldo
Prihodi	Prihodi
	<i>Nove mogućnosti prihoda</i>
Rashodi poslovanja	Tekući rashodi
	<i>Novi prijedlog politike tekućih rashoda</i>
Kapitalni rashodi	Kapitalni rashodi
	<i>Novi prijedlog politike kapitalnih rashoda</i>
<i>Fiskalni manjak (deficit)/cilj</i>	<i>Prilagođeni fiskalni manjak (deficit)/cilj</i>
Izvor financiranja deficita	Izvor financiranja deficita
	<i>Predloženi novi izvori financiranja</i>

⁵⁸ Ova je struktura prikazana u GFSM iz 2014. Iznad crte odnosi se na one aspekte vladina proračuna u kojima se očituju odluke o politikama poslovanja i investiranja i koliko su te politike pokrivenne prikupljenim prihodima. Ispod crte odnosi se na dodatne izvore financiranja, bilo upotrebom vlastitih akumuliranih vladinih sredstava bilo zaduživanjem.

⁵⁹ Na primjer, u Ujedinjenoj Kraljevini proračunski i fiskalni saldo definirani su iznad crte u smislu prirasta, dok je sve ispod crte definirano na gotovinskoj osnovi. To zahtijeva prilagodbu balansiranja ispod crte radi usklađivanja dvaju elemenata

- **Izveštaj o novčanom toku** – izvještaj o novčanom toku u skladu s IPSAS-om na gotovinskoj osnovi, obračunskoj osnovi (IPSAS standard 2) ili IFRS-om⁶⁰ u suštini može biti isti⁶¹: novčani tokovi iz tekućih (poslovnih) aktivnosti, novčani tokovi iz investicijskih aktivnosti i novčani tokovi iz financijske aktivnosti.⁶²

Slika 20. – Opća struktura izvještaja o novčanom toku

Početni novčani saldo
Prihodi
Manje: Rashodi poslovanja
<i>Novčani tokovi iz tekućih (poslovnih) aktivnosti</i>
Kapitalni rashodi
Manje: novčani primici od prodaje nefinancijske imovine
<i>Novčani tokovi iz investicijske aktivnosti</i>
Neto novčani tokovi od financijske imovine
Neto novčani tokovi od obveza
<i>Novčani tokovi iz financijskih aktivnosti</i>
Završni saldo

- **Obračunsko izvještavanje** – struktura GFSM 2014. omogućuje i izvještavanje primjene modificiranoj ili potpuno obračunskoj osnovi, pri čemu su ekonomski razredi jasno povezani s osnovnim financijskim izvještajima, izvještajem o financijskom učinku (izvještajem o poslovanju) i izvještajem o financijskom rezultatu (bilancom)⁶³.

Slika 21. – Izvještaj o financijskom učinku (Izvještaj o poslovanju)

Prihodi

⁶⁰ Međunarodni standardi financijskog izvještavanja, koje je izdala Međunarodna federacija računovođa (IFAC) za potrebe privatnog sektora. IPSAS također objavljuje Odbor za međunarodne računovodstvene standarde javnog sektora IFAC-a.

⁶¹ Gotovinska osnova u skladu s IPSAS-om nije preskriptivna s obzirom na strukturu izvještaja o novčanom toku, ali značajne su koristi ako se za vladin proračun prihvati format temeljem standarda IPSAS 2 i IFRS-a.

⁶² Postoje razlike u kategorizaciji novčanih tokova između GFSM-a i IPSAS-a, posebice za novčane tokove iz investicijskih i financijskih aktivnosti. Međutim, njih se može jednostavno riješiti pri izradi odgovarajućih izvještaja.

⁶³ Kako zemlje budu usvajale primjenu potpunog obračunskog načela, tako će objave u bilanci postati sveobuhvatnije.

Manje: Rashodi
Saldo poslovanja

Slika 22. –Izvještaj o financijskom rezultatu (bilanca)

Imovina
Manje: Obveze
Vlasnički kapital

77. Iako navedena analiza predstavlja pojednostavljen pristup strukturama svih izvještaja, nadamo se da je razvidno da je predložena ekonomska struktura temeljena na GFSM 2014. dobro usklađena sa svim ključnim vladinim izvještajima, uključujući izvještaj o proračunu, izvještaj za makrofiskalne potrebe i tradicionalne izvještaje temeljem primjene i gotovinskog i obračunskog računovodstva. Kako bi se ispunili zahtjevi za usklađenost s IPSAS-om utemeljenima na potpuno obračunskom načelu potrebno je dodatno šifriranje u ekonomskom segmentu. Na primjer, za aktivu i pasivu bit će potrebna podkategorizacija prema podjeli na kratkotrajnu i dugotrajnu, kao i prema već naznačenim razredima za financijsku i nefinancijsku imovinu.
78. Osim toga, s obzirom na blisku povezanost računovodstvenih i proračunskih struktura, za većinu zemalja to ne predstavlja radikalnu strukturnu promjenu. U tablici 10. prikazan je primjer postojećih i planiranih struktura za JRP u Ukrajini 2013. Primjer pokazuje da premda mapiranje ne predstavlja uvijek odnos „jedan-na-jedan” za svaki razred u svakoj strukturi, sve je različite strukture bilo moguće mapirati u odnosu jedne naprama drugoj te u odnosu na GFSM 2014. U nadolazećem razdoblju mapiranje takvih istovjetnih struktura će u zemljama prijeći će na još detaljniju razinu, čime bi došle do izražaja sve konkretne anomalije. Cilj bi bio izgraditi novu integriranu strukturu segmenta kako bi se ispunili svi ti zahtjevi.

Tablica 10. – Mapiranje računovodstvene strukture u GFSM-u 2014.⁶⁴ u Ukrajini

Razred RP-a	GFSM 2001./14.	Korisnici proračunskih sredstava (institucije) – računski razred	Razredi ekonomske kategorizacije	RP - računski razredi
Prihodi	1	7		7
Rashodi	2	8	2	8
Nefinancijska imovina	31	1,2	31	1
Financijska imovina	32	3		2,3,4
Obveza	33	5,6		6
Vlastiti izvori		4		5

⁶⁴ Na temelju rada s PSAWG-om iz 2013. i 2014. Međutim, Ukrajina i dalje upotrebljava odvojeni ekonomski segment za proračunske kategorizacije u odnosu na njezin RP.

Izvanbilančni zapisi				9
----------------------	--	--	--	---

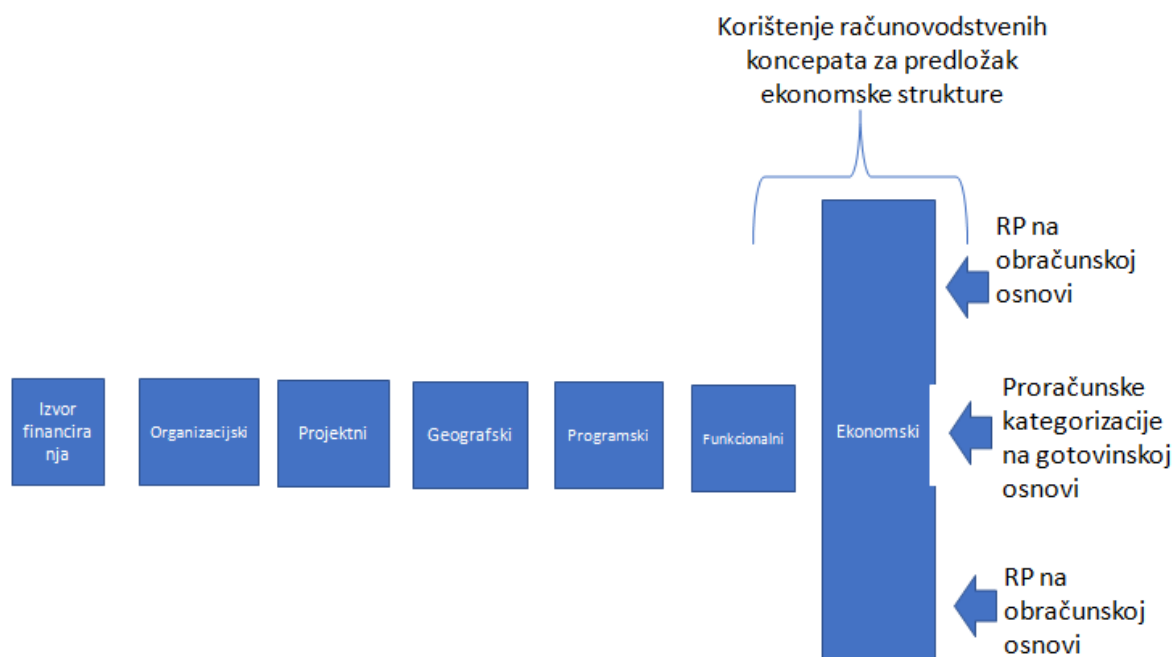
Izrada integriranog ekonomskog segmenta

79. GFSM 2014. je i koristan predložak za objedinjavanje različitih JRP-a i PK-ova u zemljama.

Primjerice, u Moldovi je opća struktura GFSM 2014. upotrijebljena za mapiranje šest različitih struktura RP-a i PK-ova. To je bilo iznimno korisno jer su uočena područja u kojima su se te strukture razilazile jedna od druge i od GFSM 2014., ali i ona u kojima su se podudarale. U pravilu su se te strukture podudarale, iako je većina tadašnjih vladinih računovođa smatrala drugačije (zbog čega su i nastale različite strukture u početku).

80. Slika 23. prikazuje kako se GFSM 2014. može upotrijebiti za jedinstveni RP i PK, čak i ako je u nekoj zemlji upravljanje proračunom na gotovinskoj osnovi, a računovodstvo u MOA-ovima na primjeni modificirane ili potpune obračunske osnove. Prikazuje da su PK-ovi gotovinskoj osnovi zapravo podsastavnice JRP-a obračunskoj osnovi. Jednom kada su zahtjevi za proračunsko izvještavanje na gotovinskoj osnovi definirani u PK-ovima, može se izraditi potpuni JRP dodavanjem nenovčanih zahtjeva.

Slika 23. – Objedinjavanje PK-ova na gotovinskoj osnovi i RP-a na obračunskoj osnovi s pomoću GFSM 2014.



81. Ako je nekoj zemlji cilj izraditi jedinstveni i integrirani ekonomski segment za PK-ove i RP, može primijeniti sljedeći pristup kao korisnu strategiju:

- i. izraditi tablicu za mapiranje u kojoj će odrediti RP-e i PK-ove kako bi utvrdila gdje se podudaraju, a gdje razlikuju, s pomoću GFSM 2014. kao predložka;
- ii. izraditi prethodno navedenu tablicu za mapiranje na najnižoj razini potrebnoj za zahtjeve za konsolidirano izvještavanje, ne nužno na najnižoj razini svake različite strukture RP-a (iako detaljno mapiranje može biti potrebno);
- iii. na temelju područja u kojima se oni razlikuju, proučiti osnovne razlike svake strukture te odrediti rješenje. Primjerice, možda se razlikuju zato što jedan RP ne raspolaže do te mjere detaljnim razinama kao drugi RP ili zato što jedna struktura možda uključuje račune za trošak prodanih proizvoda jer se njome koriste subjekti koji prodaju proizvode i usluge;
- iv. osnovati radnu skupinu koja će dogovarati posebne radnje koje će se poduzeti za svaki pojedini slučaj. Sljedeće su mogućnosti:
 - a. promjene u RP-ovima podnositelja zahtjeva kako bi se njima obuhvatile detaljnije informacije,
 - b. dogovoriti se oko načina raščlanjivanja postojeće financijske informacije kako bi mogli odrediti približne vrijednosti za onu razinu detalja koja je potrebna u JRP-u; te
 - c. dogovoriti se da neće raščlanjivati gore navedene informacije, nego će ih konsolidirati na višoj razini, s odgovarajućim pojašnjenjima u bilješkama uz konsolidirane račune;
- v. naglasak treba staviti na izradu JRP-a koji predstavlja opće zahtjeve za izvještavanje u nekoj zemlji, a različiti podnositelji izvještaja mogu biti fleksibilni oko uvrštavanja detaljnijih informacija u RP za interne potrebe upravljanja i izvještavanja.⁶⁵ Međutim, JRP-ovi moraju funkcionirati u svim podnositeljima izvještaja;
- vi. Pobriniti se da JRP ispunjava zahtjeve izvještavanja u skladu i s GFS-om/ESA-om i IPSAS-om;
- vii. U dugoročnom smislu proučiti treba li JRP postati minimalno potreban format izvještavanja (i stoga minimalni zahtjev za RP podnositelja izvještaja), za sve druge podnositelje izvještaja. To se može postići posebnim zakonskim propisima ili MF može upotrijebiti svoje ovlasti, u skladu s postojećim zakonskim propisima, kojima će od tih podnositelja izvještaja zatražiti posebne informacije za izvještavanje.

82. Važno je prepoznati da iako je GFSM 2014. možda koristan predložak za takvo objedinjavanje, on sam po sebi nije dobar dizajn za ekonomski segment pojedinačne zemlje. GFSM 2014. kao univerzalna struktura obuhvaća račune koji nisu primjenjivi na svaku zemlju, ali se upotrebljavaju u svim zemljama. Primjerice, nije vjerojatno da će svaka zemlja zahtijevati svaku poreznu brojčanu oznaku iz GFSM-a (ali je moguće da se različiti porezi primjenjuju na raznim razinama vladina proračuna za isti konsolidirani subjekt, stoga je pri dizajnu JRP-a vrlo važno omogućiti i takav zahtjev ili čak buduće promjene ili nove poreze). U nekim je slučajevima GFSM 2014. previše agregiran za mnoge zemlje, primjerice dobra i usluge u troškovima u GFSM 2014., za koje postoji

⁶⁵ Međutim, jedan JRP može ispuniti većinu zahtjeva za izvještavanje svih podnositelja izvještaja. Stoga će različiti ili jedinstveni računi biti iznimke te izrađeni samo na razini ispod JRP-a. Vidjeti sliku 14. Taj se isti pristup može upotrijebiti za posebne, detaljnije zahtjeve unutar MOA-a ili agencije. U nekim se zemljama ti dodatni računi izrađuju dodavanjem razine u ekonomskom segmentu koju svaki podnositelj izvještaja može upotrijebiti za vlastite interne potrebe izvještavanja. Oni subjekti kojima ne treba ta funkcionalnost jednostavno ne popunjavaju dodatnu razinu.

jedinstvena brojčana oznaka. Stoga bi zemlje koje nastoje točno preslikati GFSM 2014.⁶⁶ u JRP mogle imati problema u budućnosti, posebno kada je riječ o upravljanju proračunom gdje je fleksibilnost presudna iz godine u godinu⁶⁷. Iz tog se razloga GFSM 2014. preporučuje samo kao opći predložak, a svaka zemlja mora i treba izraditi vlastiti ekonomski segment kako bi ispunila vlastite zahtjeve za izvještavanje, posebice u vezi s proračunskim izvještavanjem i kontrolom. Međutim, ekonomski segment treba načelno biti u skladu sa strukturom GFSM 2014. i obuhvatiti samo općeprihvaćene računovodstvene pojmove kako bi se osigurao njegov integritet.

83. Iz proučavanja ekonomskih segmenata zemalja članica TCOP-a proizašli su neki korisni savjeti za njihovo strukturiranje:

- **osiguravanjem dosljednog hijerarhijskog šifriranja omogućuje se maksimalna iskoristivost strukture za izvještavanje i računovodstvo.** Primjerice, tekstni okvir 10. (u nastavku) prikazuje šesteroznamenasti segment u Moldovi, u kojem je svaka razina izrađena za određenu potrebu izvještavanja;
- **upotrijebite strukturu GFSM-a umjesto brojčanih oznaka iz tog priručnika kao smjernicu.** Nažalost, brojčane oznake u GFSM-u nisu dosljedne duljine, a ona se obično preporučuje u modernim računovodstvenim sustavima. Stoga je 22, najniža razina za dobra i usluge u GFSM-u isto što i 2611 i 2621, a to je najniža razina za bespovratna sredstva u istoj strukturi. Ako se u ISFU-u upotrebljavaju ta dva računa i ako je uspostavljen šesteroznamenasti ekonomski segment, oba računa trebala bi biti u formatu 2200XX i 2611XX kako se dobila potrebna duljina brojčane oznake.
- **neke su ekonomske brojčane oznake u GFSM-u na vrlo visokoj razini.** Detalje treba prikazati u okviru podgrupiranih brojčanih oznaka, a ne kao nove posebne brojčane oznake jer se na taj način olakšava agregiranje podataka za potrebe izvještavanja;
- **pri dizajnu bilo kojeg segmenta, uključujući ekonomski segment, pobrinite se da ostavite mjesta u šifriranju za dodavanje drugih brojčanih oznaka,** a da pri tome ne narušite integritet postojeće strukture;
- **čak i ako neka zemlja podnosi izvještaje samo na gotovinskoj osnovi, ostavite mjesta za nenovčane elemente GFSM 2014., čime ćete poslije omogućiti prijelaz na izvještavanje na modificiranoj ili potpuno obračunskoj osnovi.** To može uključivati priznavanje nekih nenovčanih transakcija prije usvajanja potpune obračunske osnove (npr. ukupni dug, grantovi u naravi, deprecijacija itd.)
- **upotrijebite opise koji korisnicima računa pomažu da razumiju ekonomsku prirodu računa;** primjerice, ako je nešto porez, osigurajte da ta karakteristika bude uključena u opis;
- **u pravilu je korisno slijediti isti redoslijed šifriranja za poreznu strukturu u segmentu zemlje koji se upotrebljava i u GFSM 2014.** I tom slučaju treba ostaviti mjesta ako se postojeće vrste poreza trenutno ne upotrebljavaju, a u slučaju da ih se poslije uvede;
- **okviru prihoda od organizacijskih pristojbi, razni će podnositelji izvještaja imati vrlo različite brojčane oznake.** Korisno je grupirati slične brojčane oznake radi strukturiranja tog odjeljka

⁶⁶ Zamjenom GFSM 2001. s GFSM 2014. ovo je pitanje naglašeno - one zemlje koje točno preslikavaju GFSM 2001. u svoj postojeći RP možda će sada morati ponovno izraditi cijeli ekonomski segment kako bi uvrstile detaljnije zahtjeve u skladu s GFSM 2014.

⁶⁷ Primjerice, u Azerbajdžanu je Kongres usvojio kategorizaciju na temelju GFSM 2001., što je izazvalo probleme s fleksibilnošću u narednim godinama.

računa, ali i izbjegavanja udvostručavanja ili sličnih računa. Ako primjerice neki podnositelji izvještaja prikupljaju male iznose za slične pristojbe ili usluge, grupirajte ih kao jedan račun. Budući da su neporezni prihodi obično relativno mali sastavni dio ukupnih prihoda, iscrpna detaljnost u pravilu ima ograničenu upotrebu, a mogla bi čak pretjerano zakomplicirati odabir pravog računa ako je dostupno previše slično opisanih brojčanih oznaka (to međutim treba uravnotežiti s razinom iskoristivosti analize za različite vrste prihoda od organizacijskih pristojbi);

- ***u dobrima i uslugama u okviru razreda koji se odnosi na rashode (kao i s prihodima od organizacijskih pristojbi), grupirajte račune radi unaprjeđenja izvještavanja i iskoristivosti računa.*** U mnogim zemljama te skupine mogu biti uvrštene i kao kontrolne brojčane oznake MF-a za sredstva odobrena iz proračuna ili kontrolu dodijeljenih sredstava. Tablica 11. (u nastavku) prikazuje primjer hijerarhijski strukturiranih dobara i usluga.
- ***pobrinite se da različiti prijenosi sredstava (transferi) budu jasno razdvojeni u skladu s GFSM-om.*** npr. subvencije, bespovratna sredstva, socijalne naknade i drugi prijenosi;
- ***u onoj mjeri u kojoj je to moguće račune kategorizirane kao „ostali troškovi” u GFSM-u definirajte prema jasnim računovodstvenim opisima.*** U GFSM 2014. „ostalo” obuhvaća troškove osiguranja, školarina i prijenosa sredstava (transfera) nevladinim organizacijama. Većina zemalja ih vjerojatno želi navesti u svojem domaćem ekonomskom segmentu, a ne uvrstiti pod „ostalo” u ekonomskom segmentu zemlje (ali bi oni bili mapirani u skladu s točnom brojčanom oznakom iz priručnika GFSM 2014.);
- ***u nefinancijskoj imovini pobrinite se da struktura u najmanju ruku bude u skladu s priručnikom GFSM 2014.*** Za većinu će zemalja biti važno dalje raščlaniti račune kako bi mogle na odgovarajući način podnijeti izvještaje o kapitalnim rashodima, kao i za potrebe kontrole u MOA-ovima. Ta će pak struktura poduprijeti strukturu registra imovine u državi;
- ***u razredu financijske imovine treba navesti sve državne bankovne račune koji imaju novčani saldo (isključiti račune sa saldom nula).*** Na taj se način glavna knjiga može upotrijebiti za izravnaje s bankovnim računima⁶⁸ (idealno bi bilo da to učini automatski), a izvještavanje u glavnoj knjizi može se upotrebljavati za potrebe upravljanja novčanim tokom i izradu projekcija. Osim toga, odvojene bankovne račune možete zatvoriti ili ih uvrstiti kao račune u pomoćnim glavnim knjigama unutar JRR-a u glavnoj blagajničkoj knjizi;
- ***potrebno je osigurati dovoljno detalja za upravljanje ukupnim dugom i tokovima,*** uključujući ili redovno izravnaje sa sustavom upravljanja dugom ili neku vrstu sučelja, što je još bolje;
- ***potrebno je uvrstiti posebne račune neto imovine (ili neto vrijednosti imovine) zbog zatvaranja glavne knjige u svakom izvještajnom razdoblju i kako bi se odrazio akumulirani suficit/deficit,*** a u zemljama koje uvode primjenu modificirane ili potpune obračunske osnove, zbog redovitih prilagođavanja u pitanjima kao što je revalorizacija itd.;
- ***u pravilu, račune koji se odnose na izvanbilančne zapise treba svesti na pomoćne (prijelazne) račune knjiženja o kojima će se podnijeti izvještaj u bilješkama uz financijske izvještaje,*** primjerice nepredviđena imovina i obveze.

⁶⁸ U nekim zemljama u ISFU-u postoji neovisna struktura za bankovne račune, izvan okvira službenog JRP-a. U takvim slučajevima, možda neće biti potrebna potpuna struktura svih bankovnih računa.

Tekstni okvir 10.: Struktura ekonomskog segmenta u Moldovi – upotreba hijerarhija za unaprjeđenje strukture i kapaciteta izvještavanja JRP-a

Ekonomska kategorizacija osnovni je dio jedinstvenog računskog plana i strukturirana je na 6 razina: vrsta, kategorija, odjeljak, stavka, podstavka i element.

Svaka razina ekonomske kategorizacije ima svoju pojedinačnu vrijednost (slika 1.) predstavljenu jednom znamenkom, pri čemu nastaje šesteroznamenasta konačna brojčana oznaka za najdetaljniju podjelu po ekonomskoj kategorizaciji.

Struktura ekonomske kategorizacije

Razina 1.	Razina 2.	Razina 3.	Razina 4.	Razina 5.	Razina 6.
-----------	-----------	-----------	-----------	-----------	-----------



Za potrebe ovih smjernica upotrebljavaju se sljedeće definicije:

Vrsta – grupiranje glavnih ekonomskih transakcija vezanih za provedbu fiskalne politike.

Kategorija – grupiranje transakcija prema povećanju ili smanjenju vrijednosti imovine i transakcija u imovini i obvezama u javnom sektoru.

Odjeljak – grupiranje ekonomskih stavki generalizacijom vrste vlasništva, organizacijskog oblika, statusa fizičkih i pravnih osoba, kao i sumiranjem učestalosti karakterističnih za ekonomske transakcije te vrste imovine i obveza.

Stavka – podjela u ekonomskoj kategorizaciji koja sumira podstavke prema određenim općim načelima.

Podstavka – grupiranje stavki prema prirodi ekonomskih transakcija vezanih za povećanje ili smanjenje u elementima.

Element – osnovna jedinica proračunskih rashoda prema ekonomskom aspektu – razina objavljivanja računa u glavnoj knjizi.

Tablica 11. – Primjer hijerarhijski strukturiranog ekonomskog segmenta⁶⁹

22	Korištenje dobara i usluga
221	Troškovi službenih putovanja
2211	Službeni put u zemlji
221101	Troškovi za službeni put u zemlji
221102	Naknade za smještaj na službenom putu u zemlji
2212	Službeni put u inozemstvu
221201	Troškovi službenog puta u inozemstvu
221202	Naknade za smještaj na službenom putu u inozemstvu
221999	Ostali troškovi službenog puta i naknade za smještaj
222	Izvođači radova i konzultanti
223	Materijal
2231	Opći uredski materijal
223101	Uredski materijal (papir, olovke itd.)
223102	Tikarski i grafički materijal
223103	Vozarina i poštarina
223104	Sitno održavanje
223106	Izdaci za sastanke
223199	Ostali uredski izdaci
2232	Potrošni materijal i sitni inventar
2234	Potrošni materijal za računalnu opremu i troškovi
224	Komunalne usluge
225	Stručno usavršavanje
226	Usluge
2261	Troškovi prijevoza i vozila
2262	Marketing i oglašavanje
2263	Najamnine i sitno održavanje građevinskih objekata i opreme
2264	Osiguranje
229	Ostala dobra i usluge koji nisu drugdje svrstani

⁶⁹ Tablica je samo jedan primjer i ne prikazuje potpunu strukturu svih brojčanih oznaka.

Tekstni okvir 11. – Treba li šifriranje ekonomskog segmenta temeljiti na brojčanim oznakama iz priručnika GFSM 2014.?

Neke su zemlje odlučile izričito prenijeti brojčane oznake iz GFSM-a u brojčane oznake novog ekonomskog segmenta u RP-u. Zbog toga su brojčane oznake računa vrlo dugačke i strukturirane na sljedeći način:

GGGGGGGGCCCC pri čemu znamenka G predstavlja brojčanu oznaku iz GFSM-a, a znamenka C posebne zahtjeve dotičnih zemalja.

Iako opća struktura sustava GFSM-a odražava općeprihvaćene računovodstvene pojmove, npr. prihodi, rashodi, imovina i obveze, na detaljnoj razini njome se nastoji osigurati dosljedno statističko izvještavanje u svim zemljama. Gotovo ni jednoj zemlji neće biti potrebna svaka brojčana oznaka iz GFSM-a (primjerice svaka vrsta poreza), a svakoj je zemlji potrebno više detalja nego što ih nudi GFSM u nekim ključnim područjima (primjerice dobra i usluge). Osim toga, duljine brojčanih oznaka u GFSM 2014. različite su i mogu biti od dvoznamenkastih do osmeroznamenkastih. Prema tome, da bi se u potpunosti prilagodilo najdetaljnijoj strukturi u skladu s GFSM, potrebno je najmanje osam znamenki. Ako potrebe određene zemlje pak premašuju zahtjeve GFSM 2014., bit će potrebna i duža brojčana oznaka.

Prenošenjem brojčanih oznaka iz GFSM-a u ekonomski segment nastoji se izričito upotrijebiti dva različita predloška za izvještavanje u jednom segmentu. Isti se rezultat zapravo može postići ako se samo obuhvate zahtjevi specifični za zemlju, a posebno izradi tablica za mapiranje u svrhu izvještavanja u skladu s GFSM-om. Na taj se način duljina brojčane oznake smanjuje za osam znamenki, a korisnicima je lakše razumjeti strukturu.

Kako upravljati različitim zahtjevima za izvještavanje za IPSAS i GFSM 2014. (zajedno sa širim zahtjevima izvještavanja)

84. U nekim slučajevima različite bi zainteresirane strane (ili vanjski savjetnici) mogle izraziti mišljenje da ekonomski segment mora biti strukturiran na poseban način kako bi zadovoljio potrebe specifičnih zahtjeva za izvještavanje. Čest je primjer toga da službenici koji imaju sklonost prema računovodstvu mogu izraziti stav da ekonomski segment mora biti strukturiran za izvještavanje o kratkotrajnoj i dugotrajnoj imovini i obvezama kao i da je struktura financijske i nefinancijske imovine temeljena na GFSM 2014. nespojiva s ovim zahtjevom. U stvari, u idealnom bi slučaju segment trebao označavati oba zahtjeva, zajedno sa svim ostalim vladinim strateškim zahtjevima za izvještavanje (domaćim, a ne međunarodnim zahtjevima). Izvadak iz konsolidiranih financijskih izvještaja australske federalne vlade, Prilog III., prikazuje da je zemlja izabrala strukturu koja se temelji na fiskalizaciji umjesto tradicionalne strukture kratkotrajne/dugotrajne imovine u privatnom sektoru. Australija može pružiti informacije koje se temelje na strukturi kratkotrajne i dugotrajne imovine i koje prikazuju povezani gotovinski saldo i fiskalni saldo na obračunskoj osnovi. Iako zemlje možda neće odabrati sve to predstaviti u svojim financijskim izvještajima (malo ih to čini), sve će ove sposobnosti izvještavanja biti potrebne određenim zainteresiranim stranama u analitičke svrhe.
85. Čak su i u IPSAS-u (i IFRS-u) izvještaji o novčanom toku u velikoj mjeri strukturirani u skladu sa strukturom GFSM 2014. (poslovni prihodi i rashodi, ulaganje koje je prije svega nefinancijska

imovina te financiranje koje uključuje većinu financijske imovine i sve obveze)⁷⁰. Stoga, tvrdnja da je struktura koja je usklađena s GFSM 2014. nespojiva s IPSAS-om nije točna te se posljedično ne može razumjeti važnost integracije svih glavnih zahtjeva za izvještavanje u JRP. Osiguravanje zajedničkih struktura podataka u cijelom sustavu PFM-a, uključujući ISFU, cilj je mnogih zemalja danas. Konačno, razlog za razvoj višenamjenskog JRP-a je podržati niz zahtjeva za izvještavanje različitih zainteresiranih strana unutar i izvan vlade. Stoga niti jedan zahtjev za izvještavanje ne bi trebao isključivo pokretati razvoj ekonomskog segmenta, uključujući statističko izvještavanje.

- 86. Ovaj se dokument zalaže za dobro osmišljenu proračunsku kategorizaciju i stoga bi ekonomski segment trebao prvenstveno biti strukturiran u svrhu fiskalnog izvještavanja, a zemlje mogle razmotriti tu strukturu pri razvoju razreda u ekonomskom segmentu JRP-a.** To je u pravilu usklađeno sa strukturom GFSM 2014. kojom se radi raspodjela imovine na financijsku i nefinancijsku. U okviru podstrukture moraju se ispuniti i zahtjevi za izvještavanje o kratkotrajnoj i dugotrajnoj imovini ili izričito ili s pomoću tablice za mapiranje. Suprotno tome, ako neka zemlja odluči da bi tradicionalnija računovodstvena struktura trebala definirati razrede prema kratkotrajnoj i dugotrajnoj imovini, onda će biti važno osigurati da detaljni računi omogućuju i izvještavanje o financijskoj i nefinancijskoj imovini izričito ili s pomoću tablica za mapiranje. U međunarodnom kontekstu, primjena se razlikuje čak i u zemljama OECD-a. Na primjer, Australija i Kanada upotrebljavaju proračunsko i fiskalno izvještavanje kao primarni fokus strukture (financijska i nefinancijska imovina), dok se Ujedinjena Kraljevina i Novi Zeland priklanjaju tradicionalnijem knjigovodstvu (kratkotrajna i dugotrajna imovina). Svaka bi zemlja trebala donijeti konačnu odluku na temelju vlastitih zahtjeva za izvještavanje primarne rukovodstvene strukture kao i njezinih vanjskih zahtjeva za izvještavanje.
- 87. Isto načelo vrijedi i za sve ostale glavne zahtjeve za izvještavanje. Uvijek će biti potrebno grupirati i različito izvještavati o različitim elementima u detaljnim računima za različite zahtjeve zainteresiranih strana.** Najdetaljnije sastavnice računa bit će iste i trebale bi biti osmišljene tako da omogućuju ispunjavanje svih glavnih zahtjeva za izvještavanje. Način na koji se ove detaljne računovodstvene informacije objedinjuju na srednjim razinama i prema razredima za izvještavanje razlikovat će se od zemlje do zemlje.
- 88. Daljnji primjer za to je način na koji se nefinancijska imovina (GFSM 2014.) kategorizira u IPSAS-u. Nekretnine, postrojenja i oprema (IPSAS 17) koji se često nazivaju dugotrajnom imovinom nisu jedine sastavnice nefinancijske imovine (NFI).** NFI uključuje i zalihe (koje su kratkotrajna imovina) i nematerijalnu imovinu, koja je uglavnom dugotrajna. Konačno, najviše bi pažnje trebalo posvetiti osiguravanju sveobuhvatnosti segmenta kao i svih glavnih zahtjeva za izvještavanje koji mogu biti izvedeni iz segmenta. Iako je pri izradi⁷¹ važno razmotriti IPSAS i GFSM 2014., postoje i druga nacionalna promišljanja glede izrade, uključujući proračunsko i makro-fiskalno izvještavanje. Ako je, na primjer, proračun drugačije strukturiran od GFSM 2014. (iako to ne bi bila preporučena

⁷⁰ Čak i gotovinska osnova IPSAS-a zahtjeva da se tri elementa novčanih tokova, naime novčani tokovi iz poslovanja, investicijske i financijske aktivnosti objave unatoč obveznim zahtjevima koji omogućavaju strukturu koja se temelji na jednostavnijem prikazu novčanih primitka i gotovinskog plaćanja.

⁷¹ Publikacija PULSAR-a - Smjernice za usporedbu: Integriranje računovodstva u javnom sektoru i vladine financijske statistike, kao i prilozi GFSM 2014., pružaju korisne smjernice o razlikama između GFSM 2014. i IPSAS-a.

praksa zbog njegovih smislenih i prihvaćenih poveznica s kvalitetnim okvirom makrofiskalnog izvještavanja), tada i ekonomski segment mora izvještavati prema toj strukturi – doista, proračunska struktura mora općenito imati prioritet jer je ona zakonodavna struktura odlučivanja⁷² te ujedno čini temeljne zahtjeve za izvještavanje u IPSAS-u.

89. **Postojat će, naravno, neke temeljne razlike na razini politike između priznavanja određenih detaljnih elemenata u računima.** Na primjer, IPSAS omogućuje upotrebu fer vrijednosti ili troška za valorizacijske svrhe⁷³, dok, suprotno tomu, GFSM 2014. zahtijeva tržišnu vrijednost (koncept tržišne vrijednosti GFSM 2014. uvelike se podudara s IPSAS-ovim konceptom fer vrijednosti, no nisu istovjetni). Amortizacija u knjigovodstvu isto se tako donekle razlikuje od pojma potrošnje fiksnog kapitala iz GFSM 2014. U takvim slučajevima svaka država mora odlučiti o najprikladnijoj politici i postupanju u vlastitim prilikama i primijeniti je. Te bi se financijske informacije izravno slijevale u određena izvješća, ali bi ih trebalo prilagoditi elementima izvještavanja koji zahtijevaju drugačiji tretman ili politiku. Iako postoje problemi s kompatibilnošću, većina glavnih zahtjeva za izvještavanje uglavnom konvergira ili je uvelike kompatibilna. Statističari doista imaju bogato iskustvo u pogledu postupanja s nekompatibilnim podacima te su razvili tehnike za približavanje ili procjenu onih elemenata izvještavanja koji su nepouzdana ili koji nedostaju. Stoga će računovodstveni sustav i segment kojim se pouzdano izvještava o zalihama, tokovima i ostalim promjenama zaliha, omogućiti i da se potrošnja fiksnog kapitala izračuna na sličan način na koji se izračunava amortizacija na kraju svakog obračunskog razdoblja. Ključna je poruka usmjeriti se na konvergenciju, a ne na razlike prilikom dizajniranja integriranog ekonomskog segmenta.

Kako kontrolirati proračun i podnositi izvještaje o proračunu na gotovinskoj osnovi u okruženju obračunskog računovodstva

90. **Jedan je od glavnih razloga koji se navodi za odvajanje RP-a i PK-ova upotreba različitih računovodstvenih metodologija.** Najčešća je razlika vođenje proračunskog računovodstva na gotovinskoj osnovi odvojeno od računovodstva za MOA-ove, koje se obično vodi na modificiranoj ili potpuno obračunskoj osnovi. To predstavlja velik izazov, ali mnoge zemlje OECD-a nikada nisu imale različite strukture te imaju iste zahtjeve u pogledu dvojnog računovodstva. Kako su onda uvijek uspjele ispuniti zahtjeve i za izvještavanje i za upravljanje koji se odnose na kontrolu aproprijacija i obračunsko izvještavanje? Odgovor je u činjenici da ekonomska priroda transakcija ostaje ista i u gotovinskom i u obračunskom računovodstvu, samo se mijenja trenutak priznavanja transakcija.
91. **Kako prikazuje slika 23., ključ omogućavanja kontrole proračuna i izvještavanja o proračunu na gotovinskoj osnovi u cjelokupnom okviru obračunskog računovodstva leži u činjenici da su novčani tokovi sastavni dio obračunanih (vremenski razgraničenih) prihoda i rashoda te da nisu odvojeni od obračunskog računovodstva.** I neke su zemlje TCOP-a prepoznale tu razliku i izradile

⁷² Doista, mnogo zemalja ustraje u primjeni strukture proračuna koja je usredotočena samo na novčane tokove, npr. primici umanjeni za rashode. O tome je prethodno bila riječ u vezi s GFSM 86. koji je bio strukturiran na ovaj način.

⁷³ Iako IPSAS dopušta upotrebu obiju metoda, zemlje bi uobičajeno trebale razmotriti to da se naloži upotreba jedne metode jer bi u protivnom moglo doći do suočavanja s problemima prilikom konsolidacije različitih subjekata u kojima se vrši kontrola.

svoj JRP tako da istovremeno omogućuje izvještavanje i na gotovinskoj i obračunskoj osnovi. U pravilu velik izazov predstavljaju računi imovine i obveza, uglavnom zato što je potrebno prepoznati da se novčani tokovi događaju samo unutar godinu dana (to jest saldo ili novčani tokovi za sljedeću godinu ponovno počinju od nule), dok se stanje imovine i obveza prenosi iz jedne godine u drugu, to jest ono je kumulativno, pri čemu se prošlogodišnji saldo prilagođava u pogledu ovogodišnjih transakcija i drugih promjena.

92. **Zemlje su to učinile na različite, ali slične načine - prvo treba osigurati jednostavno razdvajanje gotovinskih i obračunskih transakcija za odvojeno izvještavanje.** Rusija je, primjerice, razvila kategorizaciju još 2006.godine upotrebom podoznaka za razlikovanje između različitih vrsta transakcija i njezin su pristup druge države TCOP-a koristile kao primjer. Osim toga, i GFSM 2014. predlaže da zemlje razdvoje stanje od tokova te razdvaja novčane od nenovčanih tokova.

93. **Ekonomski okvir GFSM 2014. razlikuje stanje, tokove i ostale ekonomske tokove.** Tablica 12. prikazuje okvir koji se upotrebljava u GFSM 2014. U suštini postoje dvije vrste ostalih ekonomskih tokova, zadržani dobiti i gubici, primjerice zbog revalorizacije određene imovine i obveza (uobičajeni primjeri za to bili bi kapitalni dobiti od građevinskih objekata, revalorizacija i promjene zbog mijenjanja tečaja, revalorizacija duga zbog razlika između tržišta i nominalne vrijednosti i revalorizacije duga povezanog s indeksom) i ostalih promjena u vrijednosti imovine (primjerice, prvotno priznavanje imovine).

94. **U GFSM 2014. za izračun završnog salda određene nefinancijske imovine potrebno je sljedeće:**

- Početni saldo
- dodajte nabavu nove imovine
- manje prodaja imovine
- umanjeno za potrošnju fiksnog kapitala (ekvivalent amortizacije)
- prilagodite zbog drugih ekonomskih tokova kao što je revalorizacija
- rezultat je završni saldo.

Tablica 12. – Kako GFSM pristupa računovodstvu na gotovinskoj i obračunskoj osnovi

Početni saldo	Nabava imovine	Prodaja imovine	Amortizacija /umanjenje vrijednosti	Zadržani dobiti i gubici	Ostale promjene u vrijednosti imovine	Završni saldo
61121	31121,1	31121,2	31121,3	41121	51121	61121

95. **Tablica 12. prikazuje primjer brojčane oznake 31121 koja se odnosi na račun strojne opreme u GFSM 2014.** Iako se u okviru GFSM-a 2014. ne vrši konkretna raščlamba brojčane oznake 31121 u ta tri elementa, ona je nužna. Stoga su u ovom slučaju rashodi za nove strojeve svedeni na jednu brojčanu oznaku 31121.1. I prodaja strojne opreme koja više nije potrebna svedena je na jednu brojčanu oznaku 31121.2.⁷⁴ Prema tome, novčani tokovi mogu se odviti samo prema brojčanoj

⁷⁴ Raščlamba je jasno vidljiva iz dvostrukih unosa, kao i to radi li se o primarnom računu dugovanja ili potraživanja. Kupnja strojne opreme uvijek će predstavljati dugovanje, a dvostruki unos obveze / gotovinska sredstva, dok će prodaja strojne

oznaci 31121 te, konkretnije, 31121.1 i 31121.2. Podračun 31121.3 upotrebljava se za sve druge nenovčane transakcije, kao što je deprecijacija. Ti novčani tokovi međutim ipak utječu na zadržanu vrijednost (stanje) strojeva, 61121. Ovaj pristup stvara odnos između novčanih tokova i obračunanih (vremenski ograničenih) prihoda i rashoda, ali istovremeno zadržava „odvojene” podračune na gotovinskoj osnovi⁷⁵. Svaka zemlja mora donijeti odluku o tome hoće li preslikati prethodno navedeni pristup ili njegovu varijaciju ili će se samo osloniti na dvojni unos stavke ili protustavku kako bi prikazala razlike. Primjerice, segment može imati sljedeću strukturu:

- 3 za nabavu imovine
- 4 za prodaju imovine
- 5 za amortizaciju
- 6 za ostale promjene
- 7 za početni i završni saldo.

Navedeni pristup prikazan je u tablici 13. Slično tomu, zadnja znamenka oznake računa može se upotrijebiti umjesto prve znamenke.

Tablica 13. - Upotreba GFSM-ova pristupa s različitim razredima računa

Početni saldo	Nabava imovine	Prodaja imovine	Amortizacija	Ostale promjene u stanju	Završni saldo
71121	31121	41121	51121	61121	71121

96. U općoj je računovodstvenoj praksi sličan mehanizam evidentiranja tih različitih transakcija, ali je u ovom slučaju naglasak na protustavci ili dvojnomo unosu stavke. Tablica 14. prikazuje način evidentiranja tih transakcija u općem računovodstvu.

Tablica 14. – Opće računovodstvo i upotreba protustavki

Vrsta transakcije	Račun strojeva	Protustavka
Početni saldo	Dugovni saldo	Vlastiti izvori
Nabava novih strojeva	Na teret računa	U korist banke ili obaveze prema dobavljačima
Prodaja	U korist računa	Na teret banke ili potraživanja
Amortizacija	U korist akumulirane amortizacije	Na teret izdatka amortizacije
Revalorizacija stanja strojeva	Na teret računa	U korist računa revalorizacije u imovini
Umanjenje vrijednosti	U korist računa	Na teret izdatka za umanjeње vrijednosti
Ostale promjene u stanju	U korist ili na teret računa	U korist ili na račun odgovarajućih računa u imovini
Završni saldo	Dugovni saldo	Vlastiti izvori

opreme predstavljati potraživanje, a dvostruki unos potraživanje / gotovinska sredstva. Trošak deprecijacije predstavljat će dugovanje, a dvostruki unos akumuliranu deprecijaciju.

⁷⁵ Neke zemlje mogu odlučiti dodatno odijeliti gotovinska i negotovinska stjecanja i prodaju. Kao što je prikazano dvostrukim unosom, to nije u potpunosti nužno, pri čemu su gotovinska sredstva uvijek prikazana kao dvostruki unos za gotovinsku prodaju i stjecanja, dok obveze/potraživanja prikazuju razlike u vremenu u gotovinskim transakcijama.

97. Tradicionalni pristup računovodstvu u mnogim je zemljama PEMPAL-a prije prelaska imao još jednu varijaciju prethodno navedenog pristupa, u kojoj su se u raznim fazama ciklusa plaćanja pojavljivali razni računovodstveni unosi, a svaki je od njih zasebno priznat u RP-u. Na primjer, odobrenje na središnjoj razini za potrošnju može se evidentirati kao faza zajedno s preuzetom obvezom u pogledu sredstava. Novčani tok priznat je⁷⁶ u računima riznice i MOA-a u trenutku kad se riznica uključila na kraju ciklusa plaćanja, dok su se ranije faze ciklusa plaćanja prikazivale kao računovodstveni unosi samo u računima MOA-a. U ovom pristupu računovodstvo jasno pokazuje faze u kojima se nalazi svaka transakcija pomoću niza protustavki. Iako je ovo vrlo koristan konceptualni sustav, on je i malo nezgrapan i ima mnogo suvišnih stvari za potrebe modernog računovodstva. Najveći problem ovog pristupa bio je taj što nije funkcionirao kao jedinstveni integrirani računovodstveni sustav nego se smatralo da je računovodstvo resornih ministarstava i računovodstvo riznice odvojeno i uzajamno nepovezano. U svakom slučaju, pristup u pogledu protustavki na sličan se način može upotrijebiti za predložene podračune s drukčijim dvojnim unosom za svaku potrebnu fazu/kategoriju.

Može li se postići potpuna integracija PK-ova i RP-a?

98. Svakim od prethodno navedenih pristupa nastoji se integrirati proračunsko računovodstvo na gotovinskoj osnovi i (prilagođeno) obračunsko računovodstvo u jedinstveni ekonomski segment. Međutim, u stvarnosti je samo nekoliko zemalja poduzelo korake kako bi u potpunosti integrirale strukture PK-a i RP-a, usprkos činjenici da se o tim problemima iscrpno raspravljalo tijekom sastanaka PEMPAL-a te da se to podudaralo s razdobljem u kojem su brojne zemlje reformirale svoje RP-ove. Moldova je jedini primjer zemlje koja je u potpunosti integrirala svojih (šest) RP-a i PK-a. Isječak iz ekonomskog segmenta Moldove prikazan je u tablici 15. koja prikazuje osam novih razreda u novom ekonomskom segmentu JRP-a Moldove. Jedini razredi koji nisu izravno usklađeni s računovodstvenim konceptima su razred 6., za transfer sredstava na račune i s njih i razred 8., za izvanbilančne zapise koji nisu dio računovodstvenog ni proračunskog salda (primjer toga bile bi potencijalne obveze ili izvanbilančni registri). Razred 6. prikazuje potpune transakcije unutar glavne knjige za upravljanje riznicom i ne utječe na računovodstveni ni novčani saldo. Budući da je razred 6. odvojen od ostalih šest ekonomskih razreda, on nema utjecaj na integritet računovodstvenog salda.

Tablica 15.— Struktura JRP-a u Moldovi

Klasa	Opis
1	Prihodi
2	Rashodi
3	Nefinancijska imovina
4	Financijska imovina
5	Obveze
6	Transferi između proračunskih subjekata

⁷⁶ Čak i riznica može sadržavati više od jedne faze priznavanja u svrhu prikazivanja razlike u vremenu između otpuštanja i povlačenja novčanih sredstava iz banke, primjerice, čekovima

7	Rezultat
8	Računi za izvanproračunske fondove

99. **Razred 8. u tablici 15. predstavlja zahtjev svih vlada za račune koji se odnose na „izvanbilančne zapise” te koji su potrebni za evidentiranje određenih transakcija u svrhu izvještavanja i kontrole (na primjer za uključivanje u bilješke uz financijske izvještaje).** Najjednostavniji primjer tog zahtjeva jesu potencijalne obveze koje nisu dio ni računovodstvenog salda ni proračunskog salda, ali koje treba pratiti uzimajući u obzir fiskalni rizik.

100. **Tablica 16. detaljno prikazuje način na koji Moldova upravlja raznim zalihama i tokovima u računima aktive i pasive.** Tim se pristupom proširuje GFSM-ova upotreba podračuna (vidjeti tablicu 12.) tako što se izrađuju odvojene brojčane podoznake za svaki tip transakcije i za druge promjene u zalihama. Iako se tim pristupom ne pravi razlika između gotovinskih i negotovinskih sredstava, bit će moguće uskladiti te stavke upotrebom bankovnog računa (blagajničke knjige) kako bi se utvrdila razlika između gotovinskih i negotovinskih transakcija.

Tablica 16. – Struktura podračuna Moldove za bilančne račune

311 GRAĐEVINE
311110 Kupnja građevinskih objekata
311120 Kapitalni popravci građevinskih objekata
311130 Slobodan unos građevinskih objekata
311140 Revalorizacija – povećanje vrijednosti
311190 Ostala povećanja u vrijednosti građevinskih objekata
311210 Izgradnja građevina
311220 Slobodan prijenos građevinskih objekata
311230 Prodaja građevinskih objekata
311240 Umanjena vrijednost građevinskih objekata
311280 Prijenos građevinskih objekata trećim stranama (nerazmjenski)
311290 Ostala smanjenja vrijednosti građevinskih objekata

101. **Međutim, Moldova je trenutačno jedina koja primjenjuje PEMPAL-ov pristup integraciji.** Sastanak radnih skupina za PSA u Moskvi krajem 2019. uključivalo je izlaganja devet zemalja o stanju njihove reforme RP-a i PK-a. Brojne su zemlje bile u procesu formiranja svog pojma reforme te su i dalje skeptične prema pitanju je li moguće ostvariti potpunu integraciju⁷⁷. To je razumljivo s obzirom na povijesnu podjelu tih dviju struktura u većini zemlja PEMPAL-a i na ograničenja tehnologije koja su postojala u prošlosti. Čak se i u slučaju Moldove raspravljalo o pojmu integracije tijekom razdoblja od dvije godine, s time da nije postojao značajan otpor na početku rasprave. U slučaju Azerbajdžana donesena je odluka da se neće provesti integracija te da će se upotrebljavati tablice s mapiranjem kako bi se povezali PK i RP na gotovinskoj osnovi. Izvadak iz

⁷⁷ To uključuje Bjelarus, Gruziju i Tadžikistan.

mapiranja između PK-a i RP-a prema odluci Odbora Ministarstva financija iz 2020. (Odluka Q-08) prikazan je u tablici 17. u nastavku.

Tablica 17. – Primjeri mapiranja korelacija između kategorizacije ekonomskog segmenta proračuna Azerbajdžana i računskog plana

Opis	Ekonomska brojčana oznaka ⁷⁸	Brojčana oznaka RP-a
Plaća	211000	122-4
Doprinosi za isplatu plaća	212000	122-4
Poslovna putovanja u tuzemstvu	222510	122-9
Poslovna putovanja u inozemstvo	222520	122-9
Isplata kamata drugim vladinim tijelima	242200	122-9
Isplata kamata tijelima koja nisu dio javnog sektora	243000	122-9
Subvencije državnim poduzećima	253000	122-6
Ciljana državna socijalna pomoć	272100	122-9
Dječji doplati za obitelji s niskim prihodima	272200	122-9
Vrijednosnice – kratkoročne	322110	131,132,134, 221,223
Vrijednosnice – dugoročne	322120	131.132.134.221.223

102. **U Azerbajdžanu je mapiranje odnosa već integrirano u računovodstveni softver⁷⁹ koji se upotrebljava u nekim ministarstvima i KPS-ovima.** Na taj se način softverom omogućava elektronička izrada financijskih izvještaja u skladu s RP-om i izvještajima riznice te platnih transakcija u skladu s ekonomskim segmentom. Međutim, potrebno je napomenuti da je za učinkovito provođenje tog postupka potrebno dodatno raščlaniti mapiranje korelacija prikazano u tablici 17. kako bi se definirali izravni odnosi između računa u objema strukturama. To predstavlja izazov za KPS-ove i ministarstva, odjele i agencije u slučajevima u kojima središnje agencije odluče ne integrirati različite zahtjeve u pogledu izvještavanja.

103. **U Hrvatskoj ekonomski segment obuhvaća deset razreda u kojima se proračunsko izvještavanje na gotovinskoj osnovi za imovinu i obveze bilježi odvojeno od informacija na**

⁷⁸ Ekonomski segment dizajniran je na temelju GFSM-a 2014. Kao posljedica toga, iako se upotrebljava za proračunsko izvještavanje na gotovinskoj osnovi, može se prilagoditi za obračun u budućnosti dodavanjem brojčanih oznaka za nenovčane transakcije. Taj je zahtjev već integriran i u strukturu RP-a u trećem stupcu

⁷⁹ FARABI je računovodstveni paket koji djeluje u brojnim KPS-ovima i softver je ojačan kako bi istovremeno omogućio i financijsko izvještavanje i prijenos dokumenata o elektroničkim plaćanjima i obvezama na portal riznice.

obračunskoj osnovi. (Tablica 18. u nastavku)⁸⁰. U slučaju Hrvatske, uobičajena računovodstvena pravila na obračunskoj osnovi primjenjuju se na većinu računskih razreda, pri čemu je bilanca izvedena iz razreda 0, 1 i 2 s neto imovinom odraženom u razredu 9. Razredi 3 i 6 prikazuju i obračunsku osnovu i novčani tok za prihode i rashode. U praksi će oni biti potpuno isti uz potrebne prilagodbe za moguće promjene u iznosu dospijeća ili potraživanja od početka do kraja obračunskog razdoblja. Razredi 4, 5, 7 i 8 omogućuju da se proračunski novčani tokovi evidentiraju odvojeno od računa zaliha u razredima 0, 1 i 2. To znači da je za sve transakcije imovinom i obvezama računovodstvena komponenta novčanog toka dvaput evidentirana u ekonomskom segmentu – jednom na računima zaliha i jednom na računima novčanog toka.

Tablica 18. - Hrvatski razredi u ekonomskom segmentu RP-a

Broj razreda	Naziv razreda	Napomena
0	Nefinancijska imovina	Novčane i nenovčane transakcije
1	Financijska imovina	Novčane i nenovčane transakcije
2	Obveze	Novčane i nenovčane transakcije
3	Troškovi poslovanja	Novčane i nenovčane transakcije
4	Rashodi za stjecanje nefinancijske imovine	Samo novčani tokovi
5	Rashodi za financijsku imovinu i otplatu zajmova	Samo novčani tokovi
6	Prihodi poslovanja	Novčane i nenovčane transakcije
7	Primici od prodaje nefinancijske imovine	Samo novčani tokovi
8	Primici od financijske imovine i zajmova	Samo novčani tokovi
9	Neto imovina	Novčane i nenovčane transakcije

104. **Ukrajina je razvila i vlastitu varijaciju u kojoj su RP i PK mapirani, ali nisu integrirani.** Isječak iz ukrajinske strukture nalazi se u tablici 19. Valja napomenuti da ne postoji mapiranje za troškove deprecijacije (zadnji red u tablici 19.) jer nema odgovarajući račun u kategorizatoru proračuna na gotovinskoj osnovi.

Tablica 19. - Ukrajinska struktura ekonomskog segmenta

Troškovi transakcija	
8011 (8021), 8111 (8121), „Troškovi plaćanja rada”, 8031 (8041), „Troškovi plaćanja rada”	2110 „Plaćanje rada” 2280 „Istraživanje i razvoj , neke mjere za provedbu državnih (regionalnih) programa ” - rashodi za plaćanje rada zaposlenika institucija visokog obrazovanja i znanstvenih organizacija
8012 (8022), 8112 (8122) „ Odbici za društvene događaje” 8032 (8042) „ Odbici za društvene događaje”	2120 „Obračunska osnova za plaćanje rada” 2280 „Istraživanje i razvoj , neke mjere za provedbu državnih (regionalnih) programa ” - naknade za isplatu plaća radnom osoblju institucija visokog obrazovanja i istraživačkih institucija

⁸⁰ Varijacija ovog pristupa predstavljena je u PULSAR-ovom dokumentu „A Good Practice Outline of the Multipurpose Chart of Accounts” („Prikaz dobre prakse višenamjenskoga računskog plana”), Svjetska banka 2019., u kojem su svi proračunski novčani tokovi evidentirani odvojeno od obračunanih prihoda i rashoda.

8013 (8023), 8113 (8123) „Materijalni troškovi” 8033 (8043) „ Materijalni troškovi”	2210 „Stavke, materijali , oprema i inventar” 2220 „Lijekovi i zavoji” 2230 „Hrana” 2240 „Platne usluge (osim komunalnih usluga)” 2260 „Rashodi i aktivnosti posebnih namjena” 2270 „Plaćanje komunalnih usluga i opskrbe energijom” 2280 „Istraživanje i razvoj, određene mjere za provedbu državnih (regionalnih) programa” (osim rashoda za plaćanje rada, obračuni za isplatu plaća radnom osoblju i osoblju za održavanje društvenih odnosa koje pripada institucijama visokog obrazovanja i istraživačkih institucija, uspoređuje ih se s drugim podračunima)
8014 (8024) , 8114 (8124) „Amortizacija”	-

105. **Izvan okvira PEMPAL-a, na međunarodnoj razini mogu se primijetiti druge varijante.** Na Karibima, gdje je većina zemalja zadržala modificirane gotovinske ili modificirane obračunske sustave ⁸¹, mnogo je zemalja razvilo sličan pristup kao i Hrvatska, međutim, u ovom slučaju računi iznad crte prikazuju proračunske novčane tokove, a računi ispod crte prikazuju bilancu. ⁸² Posljedično, nastala je struktura za sastavnicu proračunske kategorizacije koja je iznad crte te koja je usklađenija s GFSM 86. (vidjeti tablicu 20.), s time da su prvo navedeni svi priljevi, a zatim svi odljevi. Zemlje često mogu lakše razumjeti koncept tog pristupa i mogu ga provesti u slučajevima u kojima je proračun strukturiran kao jednostavan priljev umanjen za odljev. Gotovinska sredstva čine dvostruki unos za sve transakcije iznad crte. Izazov za Karibe je taj da drugim nizom dvostrukih unosa treba izmijeniti račune zaliha ispod crte (na primjer, kako bi se prikazala nabava ili prodaja nefinancijske imovine), a takve se transakcije rijetko knjiži. Nadalje, sve transakcije koje se knjiži izravno u računima ispod crte neće biti navedene kao novčani tokovi u proračunskom saldu. To dovodi do toga da su neki troškovi i prihodi, u svrhe izvještavanja i kontrole, pogrešno kategorizirani.

Tablica 20. - Indikativni pristup Kariba ekonomskom segmentu

Razred	Opis	Napomena
Iznad crte		
11	Primici	Prihodi
12		Prodaja imovine
13		Dobiveni zajmovi
21	Plaćanja	Rashodi
22		Stjecanje imovine
23		Plaćeni zajmovi

⁸¹ Kajmanski otoci primjenjuju potpunu obračunsku osnovu, s time da su Bermuda i Barbados u procesu prijelaza na potpunu obračunsku osnovu.

⁸² To nije isto kao pojam fiskalnog izvještavanja iznad i ispod crte, iako postoje neke sličnosti. U ovom se slučaju ispod crte nalazi stanje ukupne bilance, dok se u GFSM-u ispod crte nalaze samo financijska imovina i obveze.

Ispod crte		
3	Financijska imovina	Dvostruki unos za sve transakcije na bankovne račune iznad crte i druge izmjene u financijskoj imovini iznad crte
4	Nefinancijska imovina	Potreban je dodatni dvostruki unos za evidentiranje promjena u zalihama zbog transakcija iznad crte
5	Obveze	Uglavnom upotrebljavano za bilježenje otplate kredita Može uključivati i zalihe
6	Vlastiti izvori	Neto imovina
9	Izvanproračunski računi	Isključeno iz proračunskog i računovodstvenog salda

106. **U Maleziji je prilikom prelaska na obračunsku osnovu i nadogradnje ISFU-a donesena odluka o upravljanju dvama paralelnim segmentima, jednim za proračunske novčane tokove i jednim za potpunu obračunsku osnovu.** Stoga se sve transakcije na gotovinskoj osnovi evidentiraju dvaput, jednom u svakom segmentu (ali istodobno), s time da su negotovinske transakcije samo evidentirane te imaju utjecaj na segment potpune obračunske osnove. Izazov je u činjenici da korisnik mora utvrditi koji račun treba upotrebljavati u svakom segmentu. U pogledu proračunskih novčanih tokova, ti bi segmenti trebali biti povezani tako da su u segmentima obračunske osnove uvijek izabrane ispravne bročane oznake. Negotovinske transakcije bit će izvršene izravno kao dnevnički unosi u segment obračunske osnove.
107. **U Kambodži, izrada JRP-a pokazuje dobar napredak, usprkos činjenici da je ta zemlja tek nedavno (2019.) počela izrađivati financijske izvještaje na gotovinskoj osnovi.** Iako je prerano točno utvrditi kako će ta zemlja primijeniti potpuni JRP, taj je plan ipak u velikom dijelu izrađen u skladu s pristupom koji je usvojila Moldova. Trenutačno se upotrebljava PK na gotovinskoj osnovi, što je izravno usklađeno s ekonomskim segmentom potpune obračunske osnove JRP-a. Izrada je u skladu sa slikom 23. koja prikazuje da su gotovinski računi podskupina obračunskih računa.
108. **Iako su svi objašnjeni pristupi različiti, svakim se pristupom računovodstvene informacije odvojeno evidentiraju zbog točne analize.** U GFSM-u i primjerima Moldove tokovi su eksplicitniji, s odvojenim bročanim podznakama. U slučaju Hrvatske, Ukrajine i Malezije, novčani tokovi evidentirani su dvaput, jednom u svrhu proračuna i drugi put u svrhu financijskog izvještavanja na temelju obračunske osnove. U standardnom obračunskom računovodstvu, ti različiti tokovi nisu prikazani u različitim podračunima u bilanci, nego s pomoću računa s dvojnim unosom. U dugoročnom smislu, u računovodstvu na potpuno obračunskoj osnovi, obično je u upotrebi model s jednim računom. Iako se ovim dokumentom podržava pristup koji je usvojila Moldova, sve alternative koje primjenjuju druge zemlje i dalje održavaju integritet računâ. Svaka zemlja mora odabrati svoj pristup jer će to imati velik utjecaj na izradu JRP-a.
109. **Važno je napomenuti da proračunsko računovodstvo na gotovinskoj osnovi zahtijeva evidentiranje novčanih tokova i neposredno izvještavanje u skladu s računima aproprijacija.** U obračunskom računovodstvu ti se izvještaji mogu izraditi posredno izravnanim promjena u potraživanjima i obvezama prema dobavljačima iz čega se izvodi izvještaj o novčanom toku. Iako IPSAS omogućuje i neizravno izvještavanje o izvještaju o novčanom toku, ono nije dovoljno za strože i preciznije izvještavanje potrebno za proračunsko izvještavanje o aproprijacijama gotovinskih sredstava. Taj se izazov očituje u drugačijem načinu na koji se gotovinska sredstva evidentiraju u glavnoj knjizi na gotovinskoj osnovi u usporedbi s tradicionalnim obračunskim

računovodstvom kako je prikazano na slici 24. Iako je konačni rezultat terećenja nefinancijskog računa vozila u korist bankovnog računa financijske imovine isti, novčani tok na obračunskoj osnovi ne evidentira se neposredno na računu vozila, nego posredno kroz obveze prema dobavljačima s dvojnim unosom. Zemlje se moraju pobrinuti za to da se za proračunsko izvještavanje i računovodstvo na gotovinskoj osnovi novčani tok evidentira i neposredno na proračunskim računima. Svaki od prethodno navedenih sustava omogućuje mehanizam kojim se to može postići.

Slika 24. – Razlike u vremenu između gotovinske i obračunske transakcije

Primjena gotovinske osnove – transakcija s jednim dvostrukim unosom

Vozila	zaduženje	10000
Banka	odobrenje	10000

Obračunsko računovodstvo – transakcije s dva dvostruka unosa

Vozila	zaduženje	10000
Obveze prema dobavljačima	odobrenje	10000
Obveze prema dobavljačima	zaduženje	10000
Banka	odobrenje	10000

Koji su prednosti i nedostaci potpune i djelomične integracije ekonomskog segmenta?

110. **Postoje praktični razlozi tome zašto je svaka zemlja izabrala vlastiti pristup potpunoj ili djelomičnoj integraciji ekonomskog segmenta.** Mnogim zemljama to predstavlja značajan proces promjene, posebno zato što su korisnici desetljećima upotrebljavali tradicionalne, nepovezane sustave. To je u mnogim slučajevima bilo ukorijenjeno i u kurikulum sustava višeg i visokog obrazovanja te se time otežava proces promjene sustava koji ima i akademsku vjerodostojnost. Još jedna velika prepreka bila je uvjeriti razne zainteresirane strane zašto bi trebale promijeniti svoj pristup u svrhu bolje integracije cijelog sustava PFM-a. Povezano s time je i vlasništvo. Na primjer, funkcija proračuna može prepoznati sve račune u kategorizaciji koji ne prikazuju proračunske tokove na nepotreban i zbunjujući način. Naposljetku, iako se integracijom može optimizirati učinkovitost, možda je pragmatično rješenje poželjnije jer bi se tako udovoljilo raznim zainteresiranim stranama. Osim toga, možda je razborito smatrati da je promjena evolucijska, a ne revolucijska, te da se njom namjerava postupno, tijekom razdoblja od nekoliko godina, provesti potpunu integraciju⁸³.

⁸³ Čak i u Australiji, gdje je obračunsko računovodstvo pokazuje dobar napredak, i dalje postoji značajno neslaganje unutar vlade. Ministarstvo financija izrađuje proračun i konsolidirane financijske izvještaje o potpunoj obračunskoj osnovi te objavljuje fiskalni saldo i povezani gotovinski saldo. Riznica (odnosno Ministarstvo gospodarstva) se u svojem izvještavanju i dalje usredotočuje samo na povezani gotovinski saldo. Iznenađujuće je da Australijski odbor za računovodstvene standarde,

111. **Postoje jasni rizici koji proizlaze iz održavanja različitih struktura, uključujući povećano radno opterećenje i veliku mogućnost pojavljivanja pogrešaka i propusta.** To je pogotovo relevantno za najnižu razinu KPS-ova gdje postoji mogućnost da su vještine u pogledu PFM-a ograničene. Međutim, to se može ublažiti pažljivom izradom i učinkovitom upotrebom ICT-a. Zemlje nastoje postići razine objedinjenja te za ostvarivanje sličnih rezultata upotrebljavaju različita sredstva. Također bi mogli postojati različiti načini određivanja toga je li sustav kategorizacije neke zemlje u potpunosti ili djelomično integriran. Međutim, to nije toliko kritično ako PK/RP mogu bez poteškoća ispuniti sve važne zahtjeve za izvještavanje.
112. **Zemlje koje i dalje u velikoj mjeri provode financijsko i proračunsko izvještavanje na gotovinskoj ili modificiranoj gotovinskoj osnovi neće se susresti s istim izazovima kao zemlje koje su već prešle na obračunsko izvještavanje.** Problemi usklađenosti u pravilu će postati jasniji ako se provodi izvještavanje na obračunskoj osnovi. To je posebno točno kada je riječ o financijskom i statističkom izvještavanju. Iako se ta dva okvira usklađuju, i dalje postoje razlike na detaljnoj razini koji bi mogli predstavljati izazov pri integraciji u skladu s obračunom. Veliki izazovi stoga postoje kada je riječ o prelasku na obračunsko izvještavanje, s obzirom na njihovu složenost te na to da se proračun na gotovinskoj osnovi i okviri za financijsko i statističko izvještavanje na obračunskoj osnovi donekle razlikuju.
113. **Naposljetku, proračunsko izvještavanje ne treba se baviti samo novčanim priljevima i odljevima, već treba proširiti analiz na način da prikazuje promjene u neto novčanoj imovini vlade te stoga i novčanim bilancama vlade.** Zapravo bi proračun trebao prikazati učinak vladine proračunske politike (barem) u financijskoj bilanci. Zbog toga je važno da službenici u računovodstvu i riznici surađuju s kolegama iz odjela za proračun kako bi se izgradilo međusobno razumijevanje o značaju kategorizacije tokova prema općeprihvaćenim računovodstvenim pojmovima i koja je usklađena s GFSM 2014.
114. **Postoji važna prilika da sve zemlje osiguraju integriraniji IKT PFM okvir koji se temelji na JRP-u.** Pri ulaganju u integrirana ICT rješenja, zemlje trebaju obratiti pozornost na konvergenciju različitih zahtjeva za izvještavanje, a ne na razlike, s obzirom na to da to zapravo nisu različiti zahtjevi, već preustroj transakcija za drukčije izvještavanje ⁸⁴.

iako neovisan, pripada administrativnoj strukturi Odjela riznice. Riznica je u nekim kvartalima bila predmetom značajnih kritika zbog toga što se njezino izvještavanje na gotovinskoj osnovi smatralo prejednostavnim i obmanjujućim.

⁸⁴ Na primjer, uvijek će biti potreban poseban kategorizator za nematerijalnu imovinu, navedeno se zahtijeva i u skladu s IPSAS-om i u skladu s GFS-om.. Međutim, činjenica da je u okviru nefinancijske imovine (NFI) uključen u GFS neće biti problematična kada je riječ o financijskom izvještavanju. NFI uključuje Nekretnine, postrojenja i opremu (PPE) te Nematerijalnu imovinu, a isto tako i druge kategorije imovine kao što su dragocjenosti, inventar, rudna imovina itd. Iako većina NFI-ja spada pod PPE, nisu ista grupacija. Radi se samo o drugoj agregaciji istih detaljnih izvještaja. U dobro strukturiranom JRP-u trebao bi se moći podnijeti izvještaj i o PPE-u i o NFI-ju. Postoji sličan nesporazum kada je riječ o kratkotrajnoj/dugotrajnoj imovini u odnosu na NFI i Financijsku imovinu. Kratkotrajna/dugotrajna imovina tipični su razredi koji se zahtijevaju u računovodstvu u privatnom sektoru, dok je podjela na NFI/FI relevantnija kad je riječ o proračunskom izvještavanju (kapitalni proračun iznad crte i izvori financiranja ispod crte) i statističkom okviru. U okviru MSFI-ja i IPSAS-a također se zahtijeva razlikovanje između novčanih tokova iz poslovnih, investicijskih i financijskih aktivnosti. Svi ti zahtjevi za izvještavanje trebali bi i mogu biti uključeni u dobro osmišljeni JRP.

115. **Postupak unaprjeđenja može se odvijati i tijekom srednjoročnog razdoblja te se njime mogu ispuniti određeni zahtjevi vlade.** Primjerice, Azerbajdžan je izradio zaseban ekonomski segment u PK-u na temelju strukture GFSM 2014. prilikom provedbe ISFU-a, a pri tome su (u trenutku ponovne izrade) željeli zadržati odvojenu proračunsku kontrolu i izvještavanje o kapitalnim popravcima nefinancijske imovine, za razliku od nabave ili izgradnje nefinancijske imovine. To je uobičajeni zahtjev u planiranju proračuna za mnoge zemlje. Da bi se to postiglo, ti su se rashodi šifrirali u druge izdatke u ekonomskom segmentu, uz pomoć mapiranja prema točnoj ekonomskoj brojčanoj oznaci iz priručnika GFSM 2014. Ako Azerbajdžan želi odrediti ukupnu vrijednost novčanih odljeva za nefinancijsku imovinu, jednostavno mora dodati tokove od kapitalnih popravaka tokovima iz nabave i izgradnje nefinancijske imovine. Isti pristup potreban je za određivanje promjena u stanju imovine tijekom godine. Međutim, kako bi se osigurao integritet tih stanja, Azerbajdžan bi u idealnom slučaju trebao izvršiti i drugi dvostruki unos radi transfera stavke troškova u NFI (riječ je o istom pristupu koji je bio potreban u prethodnom primjeru Kariba). Azerbajdžan će ubuduće moći jednostavno kombinirati te brojčane oznake u jedinstveni niz ekonomskih stavki, kao u pristupu na tablici 21. u nastavku (samo će ukloniti ili deaktivirati račune tokova za kapitalne popravke).

Tablica 21. - Razdvajanje novčanih od drugih tokova u nefinancijskoj imovini

311	Građevinski objekti
3111	Povećanje vrijednosti građevinskih objekata
311110	Kupnja građevinskih objekata
311120	Popravci građevinskih objekata
311130	Besplatan prijenos građevinskih objekata
311140	Revalorizacija građevinskih objekata - povećanje
311190	Ostala povećanja u vrijednosti građevinskih objekata
3112	Smanjenje u vrijednosti građevinskih objekata
311220	Besplatan prijenos građevinskih objekata
311230	Prodaja građevinskih objekata
311240	Revalorizacija građevinskih objekata - smanjenje iznosa
311280	Građevinski objekti preneseni trećim stranama
311290	Dodatno smanjenje u vrijednosti građevinskih objekata

116. **Svaka će zemlja i dalje imati priliku izraditi u potpunosti ili djelomično integrirani JRP te se ovim dokumentom predlaže i potiče da ga sve zemlje izrade.** Međutim, to nije cijeli izazov. Samo JRP-om se ne osigurava usklađenost s IPSAS-om, makrofiskalnim izvještavanjem, proračunskim izvještavanjem ili statističkim izvještavanjem koje uključuje GFSM 2014. Zemlje i dalje moraju imati opširne politike kojima su oni temelj te će postojati neke prirodne razlike između zahtjeva za financijsko i statističko izvještavanje te druge vrste izvještavanja. Važno je primijeniti pragmatičan pristup i usmjeriti se na strukturu koja najbolje odgovara potrebama vlade kada je riječ o donošenju odluka, a zatim izvesti druge zahtjeve za prenošenje financijskih informacija s pomoću tablica za mapiranje.

Tekstni okvir 12. - Savjeti za izradu ekonomskog segmenta

- Osigurati pravilan dizajn ekonomskog segmenta jer je to najvažnija struktura u okviru JRP-a s obzirom na to da predstavlja točku u kojoj se susreću financijsko, proračunsko, statističko i makrofiskalno izvještavanje. Pravilan dizajn stoga je od ključne važnosti kako bi se mogli ispuniti svi spomenuti važni zahtjevi za izvještavanje.
- Pobrinuti se da ekonomski segment uključuje samo općeprihvaćene računovodstvene koncepte poput prihoda, troškova, imovine, obveza i vlasničkog kapitala/neto imovine. Svi drugi zahtjevi za izvještavanje trebali bi se ispuniti s pomoću drugih segmenata
- Poslužiti se općom strukturom GFSM 2014. kao predloškom za razradu strukture ekonomskog segmenta, međutim taj je predložak potrebno prilagoditi posebnim zahtjevima određene zemlje
- Osigurati da struktura ekonomskog segmenta ispunjava i fiskalne i računovodstvene zahtjeve. Na međunarodnoj razini postoji rasprava o tome treba li imovina biti strukturirana prema podjeli na financijsku/nefinancijsku ili prema onoj na kratkotrajnu/dugotrajnu. Vladino proračunsko poslovanje upućuje na to da je prva od te dvije potencijalno korisnija; međutim, izvještavanje mora podržavati i jednu i drugu
- Razraditi jedinstveni ekonomski segment u svrhu ispunjenja različitih zahtjeva za izvještavanje, uključujući one unutarnje koji dolaze od vlade i one vanjske u skladu s GFSM 2014. i IPSAS-om. Zemlje moraju na pragmatičan način pristupiti ispunjenju tih zahtjeva. Te razlike ne podrazumijevaju potrebu za različitim ekonomskim segmentima
- Razmotriti bi li izrada jedinstvenog i potpuno integriranog ekonomskog segmenta koji podržava sve zahtjeve za izvještavanje trebala biti evolucijski proces, a ne revolucijski proces, uzimajući u obzir izazov postizanja konsenzusa svih zainteresiranih strana. Za mnoge zemlje bi djelomična integracija mogla biti u većoj mjeri razborit izbor u nastojanju rješavanja problema konceptualnih razlika te razlika među stajalištima
- Osigurati pravilnu upotrebu ICT-a za potrebe rješavanja svih problema proizašlih iz odluke o djelomičnoj integraciji zahtjeva za izvještavanje. Djelomična integracija nosi rizike većeg broja grešaka ili propusta, a može nametnuti dodatne zahtjeve za usklađivanjem

5. Izrada ostalih šest segmenata

Izrada segmenta o izvoru financiranja

Što je segment koji se odnosi na izvore financiranja?

117. **Segment o IF-u pruža mogućnost kontroliranja određenih fondova i izvora financiranja u glavnoj knjizi ISFU-a odvojeno od drugih fondova kako bi se razdvojile kontrole nad primicima i potrošnjom od kontrola nad računovodstvom i izvještavanjem.** U modernom ISFU-u i sustavu PFM-a, segment o IF-u također omogućuje konsolidaciju novčanih salda na jedinstvenom računu riznice (JRR), a da se pri tome ne izgubi njihova razdvojenost sredstava potrebna u skladu sa zakonskim propisima ili drugim sporazumima, primjerice s DP-om.

118. **U vladinu proračunu uvijek je postojala potreba da se osigura razdvajanje različitih izvora financiranja te kontroliranje i izvještavanje o potrošnji iz određenih izvora.** Često je to potrebno ako vlada kontrolira fondove, ali ih drži pohranjenima u ime zakonitog vlasnika. Te se vrste fondova ponekad nazivaju zakladama (uzajamnim fondovima) ili pohranjenim fondovima. To je samo jedan primjer mnogih fondova koji su u vlasništvu ili pod kontrolom vlade. Prije ISFU-a i napredaka u izradi RP-a, ti su fondovi bili na različitim bankovnim računima i kontrolirali su ih razni službenici u odvojenim glavnim knjigama. Računovodstvo i računi, uključujući glavnu knjigu i bankovne račune, u pravilu su se vodili odvojeno kako bi se osiguralo da se ti fondovi ne miješaju s ostalim izvorima financiranja u vladinu proračunu.

119. **Takvi su mehanizmi, iako su osiguravali razdvajanje fondova radi kontrole i računovodstva, dodatno organizacijski opterećivali vladu, a što je još važnije, dovodili su do nekih manje optimalnih mehanizama upravljanja gotovinskim sredstvima.** Stoga je segment IF-a koristan mehanizam za upravljanje vladinim gotovinskim sredstvima na jednom mjestu pomoću jednog sustava, bez narušavanja ostalih zahtjeva za kontrolu i razdvajanje tih fondova. U tekstu u nastavku navedeni su primjeri tipičnih izvora financiranja i fondova uspostavljenih u vladi za kontrolu i razdvajanje:

- vladini prihodi od poreza i naplate dobara i usluga – to je obično glavni izvor financiranja u svakoj vladi. U većini zemalja prihodi se moraju prikupljati na jedinstvenom računu jer oni predstavljaju glavne izvore financiranja aproprijacija. Mnoge zemlje imat će zakonodavne zahtjeve za opći ili konsolidirani fond u svojim zakonima ili čak u Ustavu. Na primjer, članak 81. Ustava Australije navodi:

„Svi prihodi i novac koje je prikupila ili primila Izvršna vlast Commonwealtha činit će jedan konsolidirani fond za prihode koji će se upotrebljavati za potrebe Commonwealtha na način i podložno pristojbama i obvezama koje su nametnute ovim Ustavom...”[neslužbeni prijevod]⁸⁵.

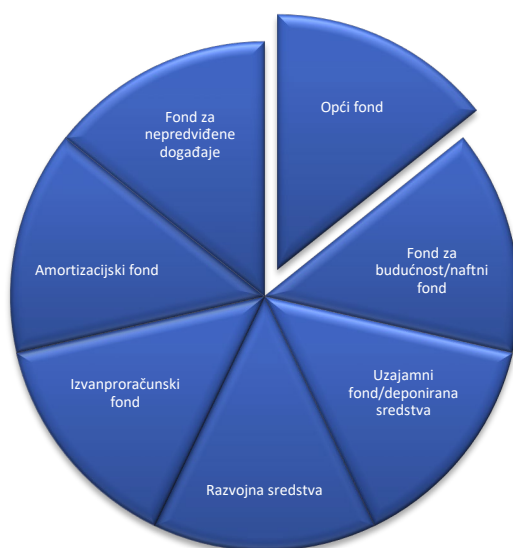
⁸⁵ Većina anglofilnih zemalja koje imaju sustave koji su se razvili na osnovi sustava Velike Britanije imaju i zakonodavni ekvivalent članka 81. Australije. Izvorna ideja razvila se iz želje za zasebnom fizičkom riznicom s posebnim kontrolama odvojenim od monarha.

- vlastiti prihodi ministarstava – u pravilu korisno je i njih smatrati vladinim prihodima (u Australiji se također moraju uplaćivati u konsolidirani fond) ako je proračunski subjekt ovlašten neposredno zadržati prihode radi poticanja optimalnih razina naplate i efikasnosti. Činjenica da proračunski subjekt upotrebljava imovinu i druge resurse opće vlade radi ostvarenja tih prihoda, predstavlja snažan argument za prijelaz na konsolidirani/opći fond;
- **velike jednokratne prodaje državnog kapitala ili infrastrukture** (privatizacija) – to se može uplatiti u konsolidirani fond ili upotrijebiti u posebne namjene kao što su investicijski fondovi ili državni fondovi bogatstva (fondovi za budućnost);
- **uzajamni fond (zaklada)/pohranjeni novac** – novac koji kontrolira država, ali nije u njezinu vlasništvu. Mnogo je primjera vrsti uzajamnih fondova uključujući novac povjeren vladi kao službenom upravitelju fonda, novac kojim vlada privremeno upravlja dok se ne ispune ugovorne obveze, neidentificirani ili nepotraživani novac;
- **bespovratna sredstva i zajmovi DP-a** – vanjski izvori financiranja od strane bilateralnih i multilateralnih donatora. Čest je slučaj da DP-ovi vladi nameću vrlo specifične zahtjeve, što je u prošlosti otežalo integraciju, međutim, suvremene strukture JRP-a i mogućnosti ISFU-a danas omogućuju konsolidaciju tih sredstava i zajmova, a da se pri tome ne izgubi podjela koju zahtijevaju DP-ovi;
- **izvanproračunski fondovi** – tipični su primjeri socijalni i zdravstveni fondovi, ali nije ograničeno koliko tih fondova može biti. Neke zemlje također uspostavljaju fondove za posebne namjene kao što su cestovni i poljoprivredni fondovi. Obično se tim fondovima dodjeljuju posebni izvori prihoda, primjerice porezi na ceste, kao izvor. Iako se ti fondovi mogu definirati u smislu da su izvan opsega proračuna (možda izvan izravne kontrole MF-a), oni ostaju dio opće vlade;
- **fondovi za budućnost** – zemlje mogu uspostaviti mehanizme za držanje određenih prihoda, primjerice naftni fond, kako bi se osiguralo da se ti fondovi ne troše u potpunosti kako se prikupljaju te da ih se upotrebljava srednjoročno do dugoročno;
- **amortizacijski, rezervni fondovi ili sredstva rezervi** – općenito su ti fondovi uspostavljeni radi financiranja očekivanih budućih velikih odljeva. Fondovi se izdvajaju svake godine ili povremeno radi osiguravanja gotovinskih sredstava kada će fondovi biti potrebni u budućnosti. Svake godine uspostaviti će se određeni fondovi za nepredviđene događaje za odluke tijekom godine, kao i drugi fondovi koji se uspostavljaju na temelju srednjoročnog i dugoročnog uzimanja u obzir događaja kao što su elementarne nepogode ili opsežna zamjena imovine; i
- **prodaja operativne imovine** – to je prodaja koja je dio uobičajenog poslovanja, kao što je prodaja nefinancijske imovine koja je pri kraju iskoristivog vijeka trajanja za vladu. Ta se prodaja također inače svrstava u državne primitke koji se moraju uplatiti na račun konsolidiranog fonda, ali te primitke se može staviti na stranu radi financiranja zamjene imovine. Također, neke su zemlje uspostavile te fondove s ciljem uplaćivanja redovnih doprinosa kako bi se raspodijelilo opterećenje opsežnih zamjena imovine tijekom nekoliko godina.

120. **Pri izradi segmenta IF-a potrebno je razmotriti zakonodavne, operativne i računovodstvene zahtjeve radi razdvajanja određenih fondova, kao i potrebu za izvještajima koje je definirao korisnik, posebice DP-i.** Ako su ustavom ili drugim zakonima propisani određeni zakonski zahtjevi, onda ih treba uvrstiti u strukturu segmenta. U većini je zemalja još uvijek moguće, i sa zakonodavnog i s računovodstvenog gledišta, konsolidirati gotovinska sredstva na JRR-u bez

dovođenja u pitanje zakonodavnih zahtjeva koji propisuju razdvajanje fondova. Slika 25. primjer je zakonodavne strukture fondova u jednoj zemlji.

Slika 25. - *Moguća struktura IF-a*



Izrada segmenta koji se odnosi na izvore financiranja

121. U skladu s IPSAS-om⁸⁶ zemlja mora objaviti sva gotovinska sredstva iskazana/kontrolirana u izvještaju o novčanom toku. Pri izradi segmenta IF-a i te zahtjeve treba uzeti u obzir. U ovom slučaju u skladu s IPSAS-om u bilješkama treba objaviti sva gotovinska sredstva koja nisu dostupna za upotrebu ili podliježu vanjskim ograničenjima⁸⁷, primjerice DP zahtijeva da se sredstva potroše na određeni projekt ili kada se novac drži pohranjen za druge svrhe. Stoga je segment o IF-u i koristan mehanizam uz pomoć kojeg se odmah mogu podnositi izvještaji o svim fondovima, a fondovi raščlaniti u opće fondove i fondove posebne namjene.

Kretanja između fondova

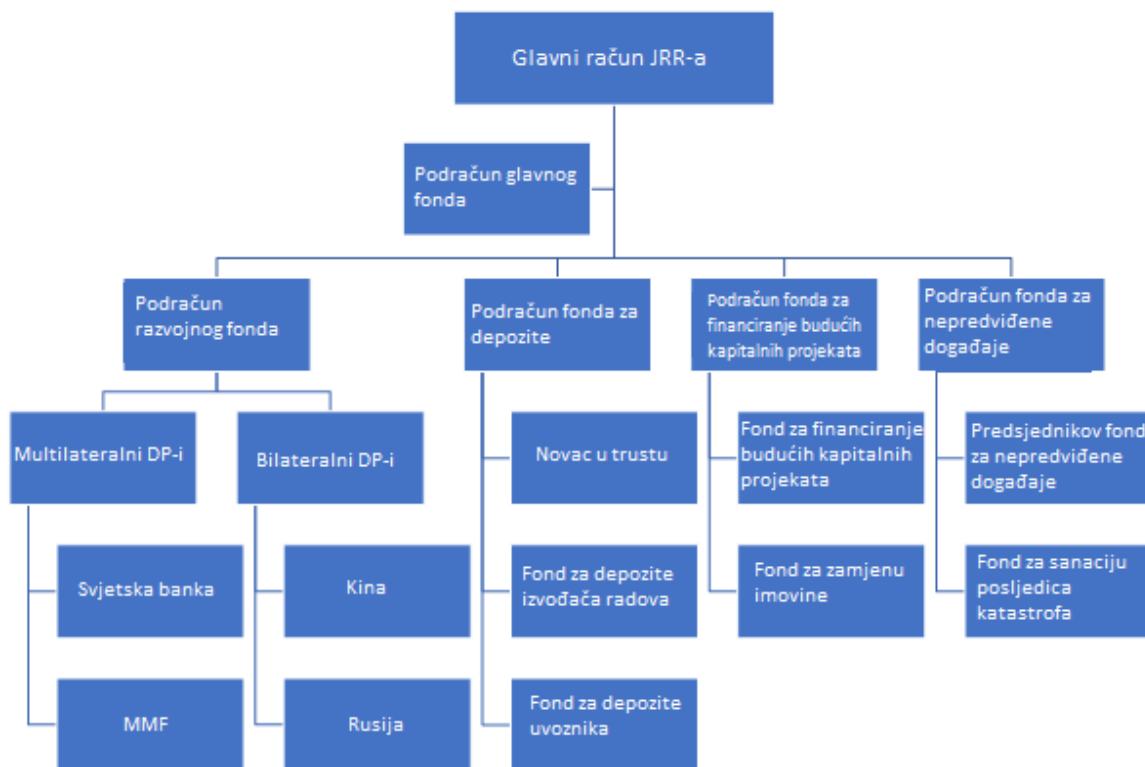
122. Kretanje gotovinskih sredstava između raznih fondova ne mijenjaju novčani saldo vladina proračuna, samo se financijska imovina iz jednog fonda premješta u drugi. To je važan koncept. Mnoge zemlje koje imaju posebne bankovne račune za fondove i posebno ih iskazuju, evidentiraju plaćanja i primitke i na taj način prepoznaju ta kretanja. Te transakcije treba eliminirati pri konsolidaciji. Stoga optimizacija strukture JRR-a u glavnoj knjizi s pomoću segmenta o IF-u omogućuje da se ti prijenosi sredstava (transferi) u ISFU-u i glavnoj knjizi evidentiraju kao interne transakcije. Slika 26. prikazuje moguću hijerarhijsku strukturu glavnog računa JRR-a zajedno s podračunima za sve bankovne račune. Oni mogu biti pravi ili virtualni bankovni računi, ovisno o zahtjevima zemlje. Ključno je osigurati grupiranje računa pod jedinstvenim glavnim računom JRR-a, što će omogućiti jednostavnu provjeru novčanog salda u bilo kojem trenutku te konsolidaciju za

⁸⁶ Gotovinska i obračunska osnova IPSAS.

⁸⁷ IPSAS-ova Novčana osnova stavak 1.4.9.

rukovodstvene svrhe, primjerice, u pogledu kratkoročnog ulaganja. Danas zbog naprednih bankarskih praksi mnoge zemlje zahtijevaju da podračuni budu računi sa saldom na nuli, a saldo se svaki dan konsolidira ili premješta na JRR. Zemlje mogu i dalje odlučiti reproducirati te strukture u RP-u u svrhu kontrole i upravljanja, međutim, u praksi je ovaj zahtjev redundantan s obzirom na to da su računi sa saldom na nuli samo privremeni računi i na njima nema kratkoročnog salda.

Slika 26. –Primjer strukture JRR-a u JRP-u



DP-ovi i segment koji se odnosi na izvore financiranja

123. Iako su se DP-i obvezali da će upotrebljavati vladine sustave, mnogi su i dalje zabrinuti da se namjenska sredstva dodijeljena vladi s pomoću zajmova i bespovratnih sredstava mogu „pomiješati” s ostalim fondovima i na taj način ublažiti kontrole nad njihovih sredstvima ili još gore da će se ti fondovi potrošiti u područjima koja nisu bila dogovorena u vrijeme financiranja. Uslijed toga, mnogi donatori zahtijevaju osnivanje posebnih jedinica, koje se često zovu jedinice za provedbu projekta (JPP-ovi) u MOA-ovima u svrhu upravljanja projektnim sredstvima. To često dovodi i do instalacije softvera treće strane te upravljanja transakcijama i njihovog izvršavanja izvan glavnog sustava i bankovnog računa vlade.

124. Segment o IF-u osigurava sredstvo za integraciju tih odvojenih mehanizama stvaranjem mogućnosti za uspostavljanje posebnih računa i kontrola u JRP-u i glavnoj knjizi ISFU-a. Čim DP osigura izvor financiranja, može se uspostaviti jedinstveni projekt koji će biti vezan za DP-a. Stoga, ako Svjetska banka osigura bespovratna sredstva za provedbu projekta obnove osnovnih škola, to se može kontrolirati stvaranjem posebne i jedinstvene projektne brojčane oznake koja će se alocirati Ministarstvu obrazovanja kao u tablici 21. Ako DP zahtijeva poseban bankovni račun i to

se može uvrstiti u glavnu knjigu odabirom računa financijske imovine vezanog za taj bankovni račun. Međutim, fondovi se već odvajaju u glavnoj knjizi čak i unutar JRR-a, čime se sprječava miješanje fondova s općim prihodima i primicima vladina proračuna s pomoću upotrebe IF-aa i projektnog segmenta. Tim se mehanizmom također omogućuju višestruki izvori financiranja za jedan projekt. Na primjer, zadnji red u tablici 22. prikazuje dodatni doprinos iz državnog proračuna iz kojeg se isplaćuju plaće za projekt. JRP i ISFU ograničavaju pristup tim fondovima na sličan način na koji se organizacijski segment upotrebljava za razdvajanje aroprijacija Ministarstva obrazovanja od Ministarstva obrane. Različite oznake JRP-a upotrebljavaju se za kontrolu, a ISFU uvodi ograničenja time što ograničava pristup tim brojčanim oznakama određenim korisnicima. Stoga, kontrole su određene u JRP-u te u horizontalnim i vertikalnim sigurnosnim protokolima unutar ISFU-u. Stoga, pri izradi JRP-a trebalo bi također uzeti u obzir razine i segmente kojima se treba odrediti koji određeni pristup i kontrolu treba primijeniti.

Tablica 22. – Odnos između računa za izvore financiranja, projekte i financijsku imovinu i bankovnih računa

Segmenti	Izvor financiranja (segment)	Organizacijski segment	Projektni segment Segment	Ekonomski segment		Iznos
				Dugovanje	Potraživanja	
Transakcija				Dugovanje	Potraživanja	
Primitak donatorskih sredstava	Bespovratna sredstva/ Svjetska banka	Ministarstvo obrazovanja – Sektor za osnovnoškolski odgoj i obrazovanje	Obnova osnovnih škola	Banka	Bespovratna sredstva Prihod	5.000.000
Proračunska alokacija	Bespovratna sredstva/ Svjetska banka	Ministarstvo obrazovanja – Sektor za osnovnoškolski odgoj i obrazovanje	Obnova osnovnih škola	Nefinancijska imovina/ građevinski objekti/ škole	Račun kontrola aroprijacija	3.000.000
Rashodi	Bespovratna sredstva/ Svjetska banka	Ministarstvo obrazovanja – Sektor za osnovnoškolski odgoj i obrazovanje	Obnova osnovnih škola	Nefinancijska imovina/ građevinski objekti/ škole	Banka	500.000
Doprinos iz državnog proračuna – rashod	Konsolidirani fond	Ministarstvo obrazovanja – Sektor za osnovnoškolski odgoj i obrazovanje	Obnova osnovnih škola	Plaće	Banka	50.000

Veza između segmenta koji se odnosi na izvore financiranja i projektnog segmenta

125. **Kako je istaknuto u tablici 22., postoji važna veza između IF-a i projektnog segmenta.** Svaka zemlja ima posebna sredstva koja dodjeljuje iz proračuna za aktivnosti kojima je trajanje ograničeno. Ta sredstva mogu biti za izgradnju infrastrukture kao što su ceste ili brane, poseban događaj koji se održava samo jednom, primjerice održavanje regionalne sportske ili druge manifestacije, ili za financiranje određenih aktivnosti kao što je podizanje svijesti o bolestima ili stopi cijepljenja „rizičnih“ članova društva. Financiranje tih aktivnosti može biti iz sredstava vladina proračuna kao što su porezi ili iz drugih fondova kao što je naftni fond ili vanjskih izvora kao što su DP-i. Projekti često imaju više izvora financiranja.
126. **Naposljetku, objedinjavanje je svih izvora financiranja i svih aktivnosti u jedan objedinjeni proračun preporučena praksa.**⁸⁸ Istodobna upotreba izvora financiranja i projektnih segmenata omogućiti će integraciju projekata i razvojnih/investicijskih proračuna s tekućim proračunom. Ta dva segmenta to omogućuju na strukturni način čak i kada zemlja ima dvojni proračunski proces. U tablici 22. važno je napomenuti da je iznos izvornih bespovratnih sredstva bio veći nego onaj za koji je izvršena aproprijacija u prvoj godini. Iz toga proizlaze dvije značajke. Prvo, time se prikazuje da kontrola aproprijacija za financije DP-ova može funkcionirati na isti način kao aproprijacije opće vlade. Sredstva može trošiti samo proračunski subjekt koji ima odobrenje za trošenje tih sredstava. K tomu, gornja granica za aproprijacije ograničava pristup saldu u slučajevima u kojima se sredstva trebaju trošiti tijekom financijske godine – ta sredstva ostaju u JRR-u vlade te ih se ne može trošiti u bilo koje druge svrhe dok nadležno tijelo ne izda odobrenje za daljnje trošenje – preostala sredstva za buduće godine izolirana su iako se gotovinski saldo nalazi u JRR-u.
127. **Slika 27. niže u tekstu prikazuje indikativnu strukturu segmenta o IF-u. Sveobuhvatnija je struktura dostupna u Prilogu IV.** U ovoj strukturi upotrebljavaju se brojčane oznake za izradu raznih mogućnosti izvještavanja. Primjerice, sve se oznake kumuliraju u konsolidiranom fondu, što omogućuje izvještavanje o ukupnoj vrijednosti svih fondova na toj razini. Ostala svojstva ove strukture detaljno su opisana u nastavku.
- Konsolidirani je fond često definiran zakonskim propisima. U ovom slučaju, on obuhvaća opće prihode vladina proračuna i prihode od strane DP-a. U nekim su zemljama prihodi od strane DP-a izvan konsolidiranog fonda. To se može postići stvaranjem novog zasebnog računa druge razine.
 - Uspostava jedinstvenog podregistra za svakog bilateralnog i multilateralnog DP-a. Stoga, ako DP osigura bespovratna sredstva i zajmove, taj registar omogućuje izradu izvještaja za DP-a u cjelini ili razdvojeno na razna bespovratna sredstva i zajmove – svako bespovratno sredstvo i zajam povezan je s projektnom brojčanom oznakom čime se u suštini izolira svako bespovratno sredstvo i zajam iz svih ostalih izvora sredstava, uključujući ostale fondove istog DP-a;
 - Ostali fondovi mogu biti: zakonski fondovi propisani određenim zakonima; novac kojim upravlja vlada, ali nije u njezinu vlasništvu, često je to poznato kao zaklada ili pohranjeni novac; fondovi za budućnost (vladini fondovi bogatstva, investicijski fondovi) u kojima se neki primici od određenih prodaja itd. stavljaju na stranu za buduću potrošnju; fondovi za nepredviđene događaje za hitne ili nepredviđene potrebe i fondovi osnovani za primitak naknada za izdavanje jamstava. Mnoge zemlje sada izdvajaju godišnje iznose koji se stavljaju na stranu u fond za izvanredne događaje

⁸⁸ Više informacija o GFSM-u dostupno je na:

<http://www1.worldbank.org/publicsector/pe/StrengthenedApproach/CapitalRecurrentIntegration.pdf>

zbog povećane učestalosti prirodnih katastrofa. U suštini, može se osnovati fond za bilo koju svrhu radi odvojenog kontroliranja određenih sredstava od svih drugih sredstava, primjerice zato što to zahtijevaju vanjske strane ili zato što je to svojstveno proračunu ili pravnom okviru dotične zemlje; te

- primjer obuhvaća i doprinose u naravi, primjerice prijenos imovine, tehničku pomoć ili prehrambene proizvode. Neće svaka zemlja dobiti takvu pomoć ili čak imati kapacitet da to iskaže. Ali ako to uvrsti, onda može izrađivati izvještaje i jasno razdvojiti primljena gotovinska sredstva iz tih izvora od primitaka negotovinskih sredstava, kao što je hrana.

Slika 27. – Tipična struktura segmenta koji se odnosi na izvore financiranja

1	Konsolidacija svih fondova
11	Račun konsolidiranog fonda
111	Račun konsolidiranog fonda
112	Resursi DP-a
1121	Bespovratna sredstva
112101	Australija
112102	Novi Zeland
112103	Kina
112104	Japan
112105	Azerbajdžan
112106	Turska
112107	Indija
112121	MMF
112122	Svjetska banka
112123	ADB
1122	Zajmovi
112201	Australija
112202	Novi Zeland
112203	Kina
112204	Japan
112205	Azerbajdžan
112206	Turska
112207	Indija
112221	MMF
112222	Svjetska banka
112223	ADB
113	Ostali fondovi
13	Fond za financiranje rizika od
14	Fond za nepredviđene obveze
15	Stabilizacijski fond
16	Uzajamni fondovi
17	Doprinosi u naravi
170001	Australija
.....
170023	ADB

Tekstni okvir 13. – Savjeti za izradu segmenta o IF-u

- Dizajn segmenta IF-a kako bi se pružila mogućnost kontroliranja određenih fondova i izvora financiranja u glavnoj knjizi ISFU-a odvojeno od drugih fondova i kako bi se razdvojile kontrole nad primicima i potrošnjom od kontrola nad računovodstvom i izvještavanjem.
- Osigurati da svi zakonodavni zahtjevi u pogledu fondova budu ispunjeni pri izradi segmenta koji se odnosi na izvore financiranja. Oduvijek postoji potreba da se osigura razdvajanje različitih izvora financiranja te kontroliranje potrošnje određenih izvora i izvještavanje o njoj. Stoga, ovaj segment može podupirati razdvajanje koje prema zakonu zahtijeva proračun ili, primjerice, DP-ovi na vanjskoj razini.
- Razmislite o tome mogu li se gotovinske zalihe vlade nadalje konsolidirati u JRR-u jednom kad je segment o izvornom financiranju sveobuhvatno određen u GK-u.
- Ponovno izradite sve transakcije unutar vlade koje treba evidentirati kao dnevnički unos, pri čemu se uklanja veliki broj nepotrebnih međuvladinih transakcija.
- Stvorite registar bilateralnih i multilateralnih DP-ova, kako bi omogućili izvještavanje o financiranju DP-ova uključujući kapitalni proračun, i to sasvim unutar ISFU-a. Tim se registrom omogućava i bolja integracija tekućeg i kapitalnog proračuna. Kako bi se to postiglo, segment o IF-u upotrebljava se zajedno s projektnim segmentom za potrebe razdvajanja u GK-u. Taj pristup također pruža mogućnost da svaki projekt ima više izvora financiranja, što je uobičajen zahtjev vlade

Izrada organizacijskog segmenta

128. **Organizacijski segment nastoji obuhvatiti organizacijske strukture koje se upotrebljavaju u vladi za dodjelu i kontrolu proračuna.** To uključuje proračunske subjekte prve razine, kao što su ministarstva, odjeli i agencije, kao i sve podređene strukture potrebne za proračunske aroprijacije, alokacije ili praćenje potrošnje na detaljnim razinama, kao što su KPS-ovi ili mjesta troška. Čak i u slučajevima u kojima je zemlja implementirala planiranje proračuna prema programima, zakonodavna vlast koja troši novčana sredstva obično prva nastavlja u strukturama MOA-a, na primjer Ministarstvo poljoprivrede na početku.

129. **Zahtjevi Ministarstva financija i parlamentarnog izvještavanja obično su na vrlo visokoj razini.** U nekim će se slučajevima to zaustaviti na proračunskim subjektima prve razine kao što su MOA-ovi. Međutim, mnoge zemlje vrše aroprijacije za proračunske subjekte niže razine podređene MOA-ovima, npr. određenu bolnicu pod Ministarstvom zdravlja. Stoga je minimalna razina detalja koja je potrebna za MF razina na kojoj parlament ili njegov ekvivalent dodjeljuju proračunska sredstva.

130. **U slučajevima kada Ministarstvo financija ima ovlasti i odgovornost za daljnje odobrenje organizacijskih aroprijacija,⁸⁹ organizacijska kategorizacija mora se proširiti i na tu razinu**

⁸⁹ ROSPICE, odnosno proces dodjele, tradicionalno se upotrebljavao u mnogim tranzicijskim zemljama za središnju kontrolu izvršenja proračuna. Zapravo se tu radilo o proširenju nadzora MF-a nad potrošnjom ispod razina aroprijacija predviđenih zakonom. MF je često podalocirao aroprijacije na razinama ispod onih koje zahtijeva MOA i to tijekom godine, kvartalno ili čak mjesečno. Razumno je pretpostaviti da je to u suprotnosti s konceptom decentralizirane kontrole koja se preferira danas.

detalja. I MOA-ovi obično žele dalje podalocirati proračunske aroprijacije nižim razinama. To je osobito slučaj u većim gospodarstvima. To može provesti odjednom proračunski subjekt prve razine ili se može provesti s pomoću niza „ugniježđenih” podalokacija. Korisno je formalno pokriti svaku od tih razina unutar organizacijskog segmenta, iako Ministarstvo financija u načelu ne bi trebalo nastojati kontrolirati proračune ispod razine aroprijacija.

Tekstni okvir 14. - Hijerarhije u organizacijskom segmentu

Aroprijacija proračuna može se provesti na razne načine, a nakon što parlament (ili njegov ekvivalent) odobri aroprijacije, moguće je da će se pojaviti drugi procesi podalokacija koje vode MF, resorna ministarstva ili niže razine vlade. Primjerice, aroprijacijama se mogu alocirati sredstva resornim ministarstvima, ali i drugim proračunskim subjektima prve razine i/ili subnacionalnim razinama vlasti, a ti proračunski subjekti prve razine mogu zauzvrat vršiti podalokacije svojim podređenim institucijama ili proračunskim subjektima druge razine. Taj se proces može nastaviti na trećoj, četvrtoj ili čak i petoj razini.

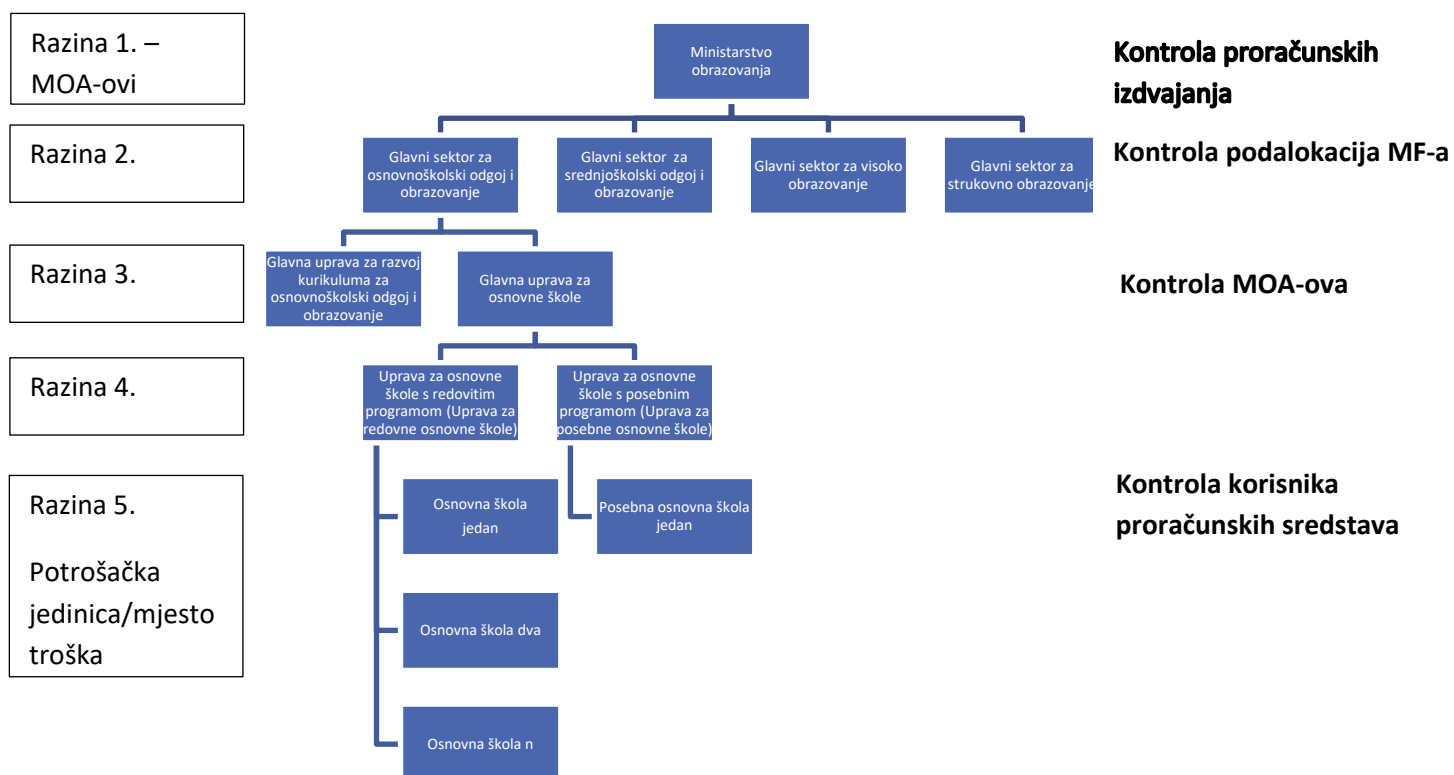
Stoga je i uobičajena praksa da proračun s aroprijacijama prolazi niz procesa podalokacije sredstava, u nekim slučajevima sve do KPS-ova. To se može odviti na brojne načine. Na primjer, MF može odobriti alokaciju ako se dostave planovi gotovinskih sredstava koji prikazuju podalokaciju aroprijacija. Taj se isti proces može ponoviti na svakoj subnacionalnoj razini uz to da vlada druge razine to ponavlja na trećoj razini itd. Na primjer, Odjel za financije (OF) na drugoj razini odobrava planove gotovinskih sredstava za MOA i lokalnu vladu. Moguće je da i za takvu organizaciju postoji mnogo različitih varijacija.

Zajednička značajka tih organizacija je ta da uključuje hijerarhije koje se mogu definirati kao organizacijske strukture JRP-a, a transfer sredstava i ovlasti kojom se odobrava trošenje sredstava između raznih razina hijerarhije i unutar vlade može se u potpunosti obaviti u ISFU-u ako je sustav pravilno dizajniran. Time se i drugim zemljama omogućuje da uzmu u obzir unaprjeđenja poslovnih procesa, osobito u slučajevima u kojima su tradicionalne „ugniježdene organizacije” dovele do kašnjenja dok se sredstva prenose na niže razine od konsolidiranih proračuna do pojedine niže razine vlade.

131. **Zemlje koje imaju jedinstveni centralizirani ISFU koji se upotrebljava u MOA-ovima trebati će organizacijski segment koji ne obuhvaća samo aroprijacije i izvještavanje na razini podalokacija, nego obuhvaća i detaljnije izvještaje, možda sve do KPS-ova, primjerice osnovne škole ili doma zdravlja.** Ove detaljne podređene strukture mogu se formalno uspostaviti u organizacijskom segmentu, ili MF može dodijeliti podsegmente i znamenke ispod aroprijacija koji će se upotrijebiti prema diskrecijskoj odluci MOA-ova. Na slici 28. prikazan je jednostavan primjer strukturiranja organizacijskog segmenta na pet razina

ROSPICE se ponekad pogrešno prikazuje kao predviđanje novčanog toka za KPS-ove. U većini zemalja to jest ili je bio zapravo plan novčanog toka kojemu je kontrola potrošnje osnovni fokus.

Slika 28. – Primjer hijerarhijske organizacijske strukture i proračunskih kontrola s pet razina



132. **Kao što prikazuje slika 28., moguće je i razborito razviti integrirani organizacijski segment koji podržava kontrole parlamenta od vrha prema dnu, kontrole MF-a i koji isto tako podržava kontrole upravljanja za MOA-ove i podređene strukture, kao što su KPS-ovi.** Stoga je u razvoju organizacijskog segmenta važno pružiti i podršku potrebama MOA-ova. To možda neće biti toliko presudno u slučajevima kada Ministarstvo financija ne osigurava ISFU koji podržava potrebe za izvještavanjem MOA-ova, međutim, kada i MOA-i trebaju upotrebljavati ISFU za izvještavanje i proračunske kontrole, njihove potrebe kontrole i izvještavanja moraju biti integrirane i podržane u organizacijskom segmentu.

Što se događa u manje složenim organizacijskim strukturama?

133. **Broj razina potrebnih u organizacijskoj strukturi ovisi o razinama kontrole i izvještavanja potrebnih u najsloženijem MOA-u.** Pet će razina vjerojatno pružati dovoljno detalja za većinu potreba MOA-ova, međutim, ako ih je potrebno više, moguće je i prikladno dodati dodatne razine. To ne nameće pet ili više razina svim MOA-ovima. Zapravo, svaki će MOA upotrebljavati organizacijski segment toliko detaljno koliko je potrebno u tom MOA-u. Na primjer, ako je MOA-u poput Ustavnog suda potrebna samo jedna razina strukture, onda će ona istovremeno biti MOA i korisnik proračunskih sredstava. Svaka će razina i dalje biti postavljena u organizacijskom segmentu, ali u ovom će se slučaju opis „Ustavni sud” ponavljati na svih pet razina. Dakle, izvještaj sastavljen na svakoj od pet razina bit će identičan, a sud neće upotrebljavati ostale razine izvještavanja koje nisu potrebne.

134. **Isti princip vrijedi kada MOA zahtijeva dvije, tri ili četiri razine.** MOA određuje razine do najniže razine potrebnih detalja, a zatim ponavlja najnižu potrebnu razinu do 5. razine (ili dalje ako postoji više od pet razina).

Prednosti detaljne organizacijske kategorizacije

135. **U prošlosti se obeshrabrivala upotreba vrlo detaljnih organizacijskih kategorizacija zbog posljedica povećanja opsega posla i visokih troškova pohrane podataka.** Danas kapacitet modernih ICT sustava i smanjenje troškova čuvanja podataka omogućuju vladama da prikupe znatno detaljnije informacije nego što je to bilo moguće u prošlosti. To je nešto što treba pažljivo razmotriti jer prednosti prikupljanja informacija na razini KPS-a/mjesta troška mogu biti značajne. KPS-ovi će imati pristup „aktivnim” informacijama o izvršenju proračuna za upravljanje svojim proračunima i planiranje tijekom cijele godine. Što se tiče MOA-ova, ona pruža detaljne informacije o potrošnji i potrebama u onim jedinicama koje kontroliraju. To omogućuje dostupnost informacija za izradu proračuna „odozdo prema gore” u narednim godinama i analizu prošlih obrazaca potrošnje kako bi se usporedile slične jedinice te kako bi se upravljalo i nadziralo rashode iz perspektive politike. Isto tako, navedeno olakšava godišnje praćenje tih jedinica⁹⁰, što je osobito korisno u slučajevima kada su ovlasti svakodnevnog upravljanja prenesene tim korisnicima proračunskih sredstava. Konačno, MF će imati pristup detaljnim sektorskim informacijama kada MODA-ovi podnesu zahtjeve za proračun ili nove prijedloge politika. Osim toga, ako je potrebno pregledati sektorske rashode, može ih se poduprijeti i ovim detaljnim informacijama. Na primjer, nije moguće pravilno provesti pregled obrazovanja na razini sektora, a da se ne razumije potrošnja na razini škola. Dok takva razina informacije MF-u nije potrebna za svakodnevni monitoring, ona će biti korisna za stratešku analizu i za očuvanje integriteta konsolidiranog izvještavanja.

Jedinstvena oznaka korisnika proračunskih sredstava/mjesta troška

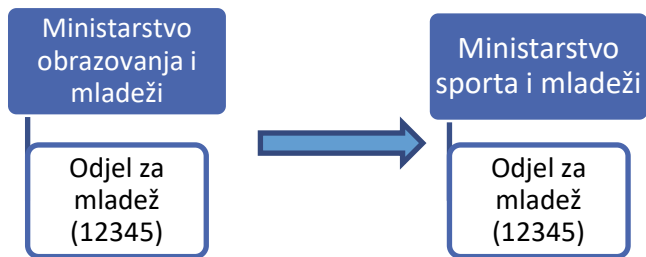
136. **Kao što se navodi u poglavlju 3., često je korisno izraditi jedinstvene registre unutar segmenta.** Postoje dva glavna područja u kojima bi to moglo biti korisno u organizacijskom (upravnom) segmentu. Prvo, strukture ministarstava često se mijenjaju uslijed političkih mehanizama i promjena vlade. U isto se vrijeme na razini odjela često nalaze vrlo stabilni proračunski subjekti druge ili treće razine. Ovi se odjeli gotovo nikada ne mijenjaju, osim stvaranjem novih odjela. Strukture odjela jednostavno prelaze iz starog nadređenog ministarstva u novo nadređeno ministarstvo. Primjerice, jedne je godine Odjel za mladež niža ustrojstvena jedinica u sastavu Ministarstva obrazovanja i mladeži, a sljedeće je godine niža ustrojstvena jedinica u sastavu Ministarstva sporta i mladeži. Stvaranje jedinstvenog podsegmenta odjela omogućuje nesmetano prenošenje proračuna odjela iz starog u novo nadređeno ministarstvo. Njegova proračunska povijest će se isto tako mijenjati kako bi bila usklađena s novom nadređenom strukturom i omogućila usporedbu tijekom godina, unatoč izmjenama vlada.

Slika 29. – Premještanje odjela s jedne više razine na drugu

Godina X

Godina X+1

⁹⁰ Taj alat može biti koristan za više razine rukovodstva unutar MOA-a, unutarnju reviziju i za središnje agencije kao što je riznica ili MF. Čak bi se i vrhovnoj reviziji mogao odobriti pristup funkciji u svrhu pregleda tijekom godine.



137. **Drugo područje u kojemu je ovo vrlo korisno je KPS/mjesto troška.** U ovom slučaju slika 8. pokazuje da osnovna škola ima mnogo izravnih („jedan-na-jedan“) odnosa s drugim segmentima i zahtjevima u JRP-u.. Dakle, jednom kada identificiramo jedinstvenog korisnika proračunskih sredstava, svi se izravni („jedan-na-jedan“) odnosi mogu mapirati u ISFU-u i dodijeliti automatski prilikom uporabe oznake KPS-a. Na taj se način smanjuje unos podataka potreban za evidentiranje potpunog JRP-a u ISFU-u svaki put. Time je predstavljeno stvaranje „kratke bročane oznake“ koja je prikazana na slici 8. prema kojoj se jedinstvenom bročanom oznakom KPS-a utvrđuje ne samo nadređeno ministarstvo, nego i mnogi ostali izravni („jedan-na-jedan“) elementi segmenta u JRP-u.
138. **Dizajnom organizacijskih segmenata sve do KPS-ova te osiguravanje integriteta podataka između struktura omogućit će se da se podaci evidentiraju samo jednom i prenesu raznim razinama vlade kojima je potrebna informacija, čak i ako MOA upravlja svojim ISFU-om ili računovodstvenim sustavom.** Često se događa da KPS-ovi dostavljaju informacije raznim zainteresiranim stranama unutar vlade. Na primjer, nije neuobičajeno da KSP-ovi trebaju dostaviti izvještaje o izvršenju proračuna riznici, odjelu za proračun i nadređenim ministarstvima. U mnogim je slučajevima informacija dostavljena u nešto drukčijim formatima i ponekad u različitim intervalima (mjesečno u odnosu na kvartalno). Međutim, ako se odredi hijerarhija i ako je ona povezana s ISFU-om ili dobro izrađenim skladištima podataka, pristup izvještajima u traženom formatu može biti odobren svim zainteresiranim stranama uz to da potrošačke jedinice trebaju dostaviti informaciju samo jednom. Ostvarenje učinkovitosti je jasno, osobito u pogledu KSP-ova, a mogu se očekivati i poboljšanja u smislu pravodobnosti i pouzdanosti.

Postoji li potreba za stvaranjem segmenta za alokaciju proračuna odvojeno od organizacijskog segmenta?

139. **Neke zemlje raspolažu s dvije ili više struktura u JRP-u kojima se upravlja istodobno u svrhu održavanja organizacijskog upravljanja, izvršavanja proračuna te proračunskih aproprijacija i alokacija.** Često je razlog postojanju različitih struktura činjenica da su različiti funkcionalni subjekti u vladi zasebno razvili te strukture. Ponovni dizajn JRP-a omogućuje bolju integraciju zahtjeva za izradu svakog pojedinog funkcionalnog subjekta u vladi te bolje razmatranje pitanja je li jedan integrirani segment dovoljan. U slučaju većine gotovih komercijalnih (COTS) proizvoda ISFU-a, proračunske aproprijacije i alokacije funkcioniraju u zasebnom modulu „kontrola sredstava“ u ISFU-u koji pokriva strukture JRP-a kako bi se kontrolirala potrošnja u odnosu na aproprijacije i

alokacije. Kontrole proračuna ne zahtijevaju strukturiranje zasebnog segmenta⁹¹. Doista, kontrole proračuna moraju bi raspoređene na različitim razinama u svakom segmentu JRP-a kako bi se osigurala kontrola potrošnje u odnosu na odgovarajućeg ovlaštenog korisnika i za potrebne kontrole potrošnje. Ako zainteresirane strane zahtijevaju jedinstvene izvještaje za analizu i praćenje proračunskih alokacija i/ili izvršenja proračuna, ti zahtjevi trebaju biti ili uključeni u dizajn strukture organizacijskog segmenta ili u izvještaj izrađen na temelju te strukture za korisnika.

Mapiranje u programske i funkcijske segmente

140. **Važno je osigurati jasan odnos između organizacijskog, programskog i funkcionalnog segmenta.** Za učinkovito obavljanje ovog zadatka korisno je mapirati od najniže razine organizacijskog segmenta s obzirom na to da će to vjerojatno osigurati izravne („jedan-na-jedan“) odnose s višim razinama u programskom i funkcionalnom segmentu. Ova se tablica za mapiranje može zatim upotrebljavati kako bi se osigurala cjelovitost izvještavanja između sva tri segmenta. Trebala bi osigurati i da samo organizacijski segment na najnižoj razini bude eksplicitno šifriran, uz programe i funkcionalno šifriranje i izvještavanje koji bi se izvodili iz ovog segmenta. Opet, to je značajka odnosa prikazanih na slici 8.

Tekstni okvir 15. - Savjeti za izradu organizacijskog segmenta

- Razmislite o provedbi organizacijskog segmenta od MOA sve do KPS-ova jer će se time dostaviti velika količina informacija svim zainteresiranim stranama te će se osigurati da su proračunske alokacije izravno povezane s odlukama o krajnjoj potrošnji. Time će se također poboljšati pouzdanost i pravodobnost izvještavanja PK-ova te će se smanjiti njihovo radno opterećenje u pripremi izvještaja raznim zainteresiranim stranama.
- Savjetujte se sa svim korisnicima ISFU-a kako biste osigurali ispunjavanje individualnih zahtjeva za izvještavanje svakog MOA-a – to će poboljšati korisnost JRP-a i ISFU-a za rukovodstveno izvještavanje u MOA-ovima, a možda i smanjiti potrebu za specifičnim sustavima u tim MOA-ovima.
- Razmislite o tome kako funkcioniraju procesi postojećih proračunskih aroprijacija i alokacija i odredite mogu li se oni poboljšati primjenom integriranijeg organizacijskog segmenta
- Razmislite o izradi „kratke brojčane znamenke“ u JRP-u na temelju izravnog („jedan-na-jedan“) odnosa između brojčane oznake KPS-a i ostalih segmenata u JRP-u (slika 8.). Time će se smanjiti opterećenje za korisnike koji trebaju unijeti te dodatne kategorizacije u ISFU-u kad nastane transakcija.

⁹¹ Isto tako, preporučuje se da zemlje usvoje taj pristup ako su sustavi za određenu svrhu izrađeni za vladu ili ako ih je vlada izradila.

Izrada projektnog segmenta

141. **Osim operativne potrošnje, vlada obično ima specifičnu potrošnju u okviru koje postoji zahtjev za „ograđivanjem” dijela proračuna.** Projektni segment omogućuje da se svaki od tih specifičnih zahtjeva u pogledu potrošnje dodijeli i kontrolira odvojeno. Projekti uglavnom nisu trajni ili dugoročni te predstavljaju umjerene kratkoročne i srednjoročne zahtjeve u pogledu potrošnje. Projekti mogu biti kapitalni, poput izgradnje ceste ili škole, tekući, poput kampanje za podizanje svijesti o zdravstvenoj zaštiti kako bi se smanjili rizici povezani s virusima koje prenose komarci ili mogu predstavljati kombinaciju kapitalne i tekuće potrošnje kao što su izgradnja centra za mlade i zapošljavanje kvalificiranog osoblja za rad u centru i njihovog trenutalnog zaposlenja. Projekti su u načelu i usko povezani s kapitalnim ili investicijskim proračunom zemlje.

Projektne brojčane oznake

142. **Općenito se preporuča stvaranje jedinstvenih brojčanih oznaka projekta.** Duljina brojčane oznake ovisit će stoga o ukupnom broju projekata koji su aktivni u nekoj zemlji, u idealnom slučaju ne samo u ISFU-u, kako bi se osiguralo praćenje svih projekata koje vlada podržava. Brojčanom oznakom od pet znakova omogućit će 99 999 projekata odjednom s četveroznamenkastom alfanumeričkom oznakom (zauzima 36 znakova u svakoj poziciji), čime se premašuje 1.6 milijuna mogućih projekata. S obzirom na to da projekti mogu obuhvatiti više od jedne proračunske godine, duljina brojčane oznake mora se odrediti na temelju pokrivenosti ukupnog broja projekata tijekom razumnog roka. Dakle, ako se u zemlji obično provodi 10.000 novih projekata godišnje, trebat će 10 godina za dostizanje 99.999 projekata. U tom trenutku, bit će razumno ponovno krenuti s 00001 za sljedeći dostupan projekt. Ministarstvo ulaganja i planiranja jedne zemlje navelo je da želi projekte koji će biti trajno jedinstveni čime bi se omogućilo jednostavno utvrđivanje za dugoročno planiranje i pregled. U tom bi se slučaju brojčana oznaka projekta mogla proširiti na 7 ili čak 8 znamenki. Ova projektna brojčana oznaka treba predstavljati jedinstveni identifikator svih informacija o projektu unutar vlade. To će omogućiti uporabu različitih sustava za prikupljanje informacija o projektu, osim ISFU-a, primjerice bilo kojeg sustava za upravljanje projektima u Ministarstvu javnih radova ili Ministarstvo planiranja.

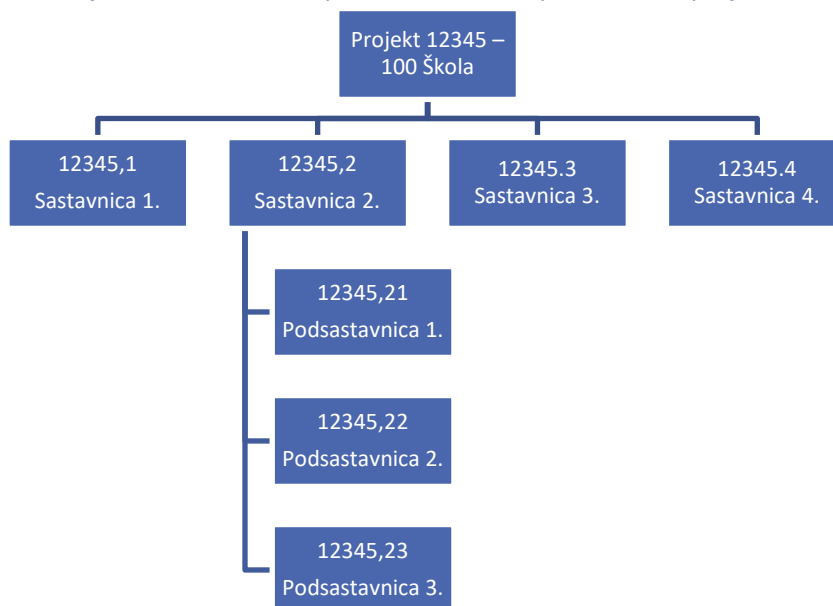
143. **To će biti od iznimne važnosti za zemlje u kojima sustavi PFM-a nisu interoperabilni.** Na primjer, ako se upravljanje, monitoring i izvještavanje o projektima odvija u jednom sustavu, dok se izvršavanje proračuna odvija u ISFU-u, primjena različitih struktura brojčanih oznaka otežat će usporedbu i dijeljenje podataka u tim dvama sustavima. Nažalost, to je uobičajen slučaj koji je često otežan time što svaki projekt ima svoj JPP i upotrebljava zasebne bankovne račune i računovodstveni softver. Jedinstvena brojčana oznaka projekta može pomoći u poboljšavanju razmjene podataka i može olakšati postupak bolje integracije DP-ova i financiranja kapitalnog proračuna u ISFU-u.

Sastavnice projekta

144. **Neki projekti mogu biti vrlo veliki ili složeni i u takvim slučajevima može biti važno omogućiti daljnju podjelu projekata na sastavnice, čak i podsastavnice.** Navedeno se prikazuje na slici 30. na kojoj projekt ima četiri sastavnice proračuna, a sastavnica 2. ima tri podsastavnice. To znači da se proračuni mogu podalocirati i da se o njima mogu podnijeti detaljni izvještaj, što je uobičajeni

zahtjev i jedan je od razloga zašto se JPP-ovi uspostavljaju izvan procesa upravljanja rashodima opće vlade. Autoriziranje specifičnih proračunskih podelemenata projekta trebalo bi zadovoljiti većinu DP-ova s obzirom na to da JRP i ISFU mogu podržati njihove zahtjeve za izvještavanje.

Slika 30. – Izvještavanje o sastavnicama i podsastavnicama proračuna u projektima.



Tekstni okvir 16. – Određeni zahtjevi DP-ova za izvještavanje

DP-ovi često znaju zahtijevati jedinstvene strukture izvještavanja za svoje projekte. To je osigurano prethodno navedenim pristupom kojim se omogućuje strukturiranje projekata čime je moguća podjela na sastavnice i podsastavnice. Time se osigurava razumna fleksibilnost. Čak je i sa samo dvije znamenke moguće imati 10 sastavnica s time da svaka ima 10 podsastavnica.

Povremeno, DP će podnijeti zahtjev za varijaciju u postojećem ekonomskom i funkcionalnom izvještavanju. U slučaju da je vladin JRP uglavnom u skladu s GFSM 2014. uključujući CoFoG, takve vrste zahtjeva treba ispuniti upotrebom kapaciteta sastavnica/podsastavnica. Ne bi trebala postojati potreba da DP zahtijeva ekonomske ili funkcionalne bročane oznake i izvještaje drukčije od onih koji su međunarodno utvrđeni kao prihvaćeni zahtjevi.

Ako DP ili resorno ministarstvo podnese takve zahtjeve, prvo im treba pružiti smjernice o izradi JRP-a i njegovim mogućnostima. Takvi će se zahtjevi povremeno podnositi, a da ne postoji temeljito razumijevanje postojećeg kapaciteta JRP-a. U drugim se slučajevima zahtjev podnosi kako bi se opravdao odvojeni sustav i JPP.

U svrhu poboljšanja integracije vanjskog financiranja, Kosovo (tada iznimno ovisno o vanjskom financiranju) je 2004. izradilo dokument u pogledu financiranja projekata s ciljem njegove integracije u svoj ISFU, JRR te u skladu s općim upravljanjem riznice. Taj se dokument politike podijelio u širokom krugu zainteresiranih strana, uključujući DP-ove, čime se osigurao konsenzus u pogledu upotrebe, kapaciteta i integriteta JRP-ova.

Višestruki izvori financiranja projekata

145. **Bitan zahtjev za neke projekte je potreba za konsolidiranjem, ali i izvještavanjem o više od jednom izvoru financiranja koje je odvojeno od kontrole nad tim izvorima.** Za zemlje u razvoju vrlo je uobičajeno da DP-i djelomično financiraju projekte. U mnogim slučajevima, DP-ovi zahtijevaju da zemlja sufinancira njihova ulaganja, često 10 % ukupnog iznosa projekta, dok DP-ovi financiraju preostalih 90 % (tih 10 % mogu činiti izravno financiranje ili doprinosi u naravi – obje su opcije omogućene predloženim pristupom). Da bi se to postiglo upotrebljava se brojučana oznaka projekta zajedno sa segmentom o IF-u. To se može vidjeti u tablici 23. u nastavku. U ovom primjeru, Svjetska banka daje 90.000.000 u obliku bespovratnih sredstava, a vlada osigurava doprinos od 10 %. Dakle projektu su u tekućoj godini ukupno proračunska alokacija u iznosu od 100.000.000. Prva uplata je 20.000.000, s kojom je nabavljeno 20.000.000 ICT infrastrukture što se na računima evidentira kao kapitalna potrošnja. Time se tereti projekt za taj iznos i smanjuju raspoloživa sredstva na 80.000.000 i preostala sredstva WB na 70.000.000. Doprinosi vlade dodjeljuju se za osoblje na projektu te se mjesečno naplaćuju projektu u iznosu od 500.000 mjesečno. Stoga, nakon isplata plaća za prvi mjesec, raspoloživa sredstva smanjuju se na 79.500.000 za cijeli projekt i 9.500.00 za doprinose vlade. Ti se izračuni mogu vidjeti u tablici 24. u nastavku.

Tablica 23. – Projekt s višestrukim izvorima financiranja

Projekt – ugradnja internetske infrastrukture u 100 osnovnih Škole					
Transakcija	Izvor financiranja	Ministarstvo	Projektni segment	Ekonomski	Iznos
Početno financiranje	Svjetska banka	Obrazovanje	12345 -100 Škole	Bespovratna sredstva	90.000.000
Proračunska alokacija	Svjetska banka	Obrazovanje	12345 -100 Škole	Kapital	90.000.000
Proračunska alokacija	Opći prihodi i primici	Obrazovanje	12345 - 100 škola	Kapital	10.000.000
Nabava infrastrukture	Svjetska banka	Obrazovanje	12345 -100 Škole	Nefinancijska imovina - ICT	20.000.000
Rashod za plaće	Opći prihodi i primici	Obrazovanje	12345 -100 Škole	plaćama	500.000
Neprojektni rashod	Opći prihodi i primici	Obrazovanje	00000	Putni troškovi	100.000

Tablica 24. – Izvještaj o rashodima i financiranju projekta

Projekt 12345 – -100 Škola	WB	Opći prihodi i primici	Saldo projekta I
Financiranje	90.000.000	10.000.000	100.000.000
Kapitalna nabava	20.000.000		80.000.000
Plaće		500.000	79.500.000
Saldo fonda na kraju mjeseca	70.000.000	9.500.000	79.500.000

146. **Ovaj pristup upotrebi JRP-a znači da se izvještaj može pripremiti za projekt u cjelini, za svaki izvor financiranja ili za obje dimenzije istovremeno.** Upotreba IF-a i projektnog segmenta može,

dakle, integrirati financiranje DP-a u glavnu knjigu ISFU-a te se svi izvještaji koje zahtijeva DP mogu se dostaviti iz ISFU-a. Ako su JRP i glavna knjiga ispravno postavljeni, time se osigurava provedba potrebnog razdvajanja DP-ovih sredstava od ostalih fondova u glavnoj knjizi. Ovo razdvajanje slično je načinu na koji se u glavnoj knjizi razdvajaju proračunske aroprijacije jednog ministarstva od drugog ministarstva i njima odvojeno upravlja. Konačno i u idealnom slučaju, DP-i će odlučiti da njihova sredstva budu uključena u vladin JRR, s obzirom na to da je zasebno upravljanje moguće u glavnoj knjizi. Unatoč tome, još uvijek postoji mogućnost pohranjivanja stvarnih sredstava na različitim bankovnim računima, iako se to ne preporučuje i nije potrebno. Na sastanku DP-ova i zemalja u Accri, većina se DP-ova dogovorila da će nastojati upotrebljavati sustave zemlje gdje je moguće. To bi uključivalo upravljanje gotovinskim sredstvima i bankarske mehanizme poput pohranjivanja sredstava na vladinim JRR-ima. U mnogim slučajevima, DP-ovi nisu sigurni da će njihova sredstva biti „izolirana” od drugih prioriteta potrošnje. Prethodni primjer pokazuje da su odvajanje i kontrola ovih sredstava mogući ako se JRP i glavna knjiga pravilno upotrebljavaju.

Neprojektni rashodi

147. **U tablici 23. dodan je dodatni red koji pokazuje kako se projektna i neprojektna potrošnja mogu razlikovati u JRP-u.** Za neprojektnu potrošnju upotrebljava se projektna brojčana oznaka 00000⁹², koja je konfigurirana u projektom segmentu za svu potrošnju koja nije projektna potrošnja. Ova će se brojčana oznaka automatski popunjavati u ISFU-u, tako da se većina opće proračunske potrošnje šifrira na ovaj način – što znači da će automatski biti prepoznati kao nepovezani s projektom.⁹³ Ako je potrebna specifična projektna brojčana oznaka, zadana brojčana oznaka promijenit će se u ispravnu projektnu brojčanu oznaku.

Tekstni okvir 17. - Savjeti za izradu projektnog segmenta

- Osmislite jedinstvenu brojčanu oznaku za svaki pojedini projekt.
- Razmotrite potrebu da se sastavnice, a možda i podsastavnice, trebaju razvijati u projektom segmentu kako bi se ispunio posebni zahtjev u pogledu proračunskog izvještavanja o projektu koje zahtijevaju vlada ili DP-ovi.
- Podučavajte MOA-ove i DP-ove o tome kako ispravno upotrebljavati JRP u svrhu izvještavanja. Bilo bi možda korisno izraditi dokument politike „vanjskog financiranja” koji bi se podijelio širem krugu zainteresiranih strana, uključujući DP-ove.
- Izradite projektni segment pobliže uzimajući u obzir segment o IF-u kako bi osigurali da su svi izvori financiranja obuhvaćeni. Upotrebom projektnog segmenta i segmenta izvora financiranja omogućava izoliranje financiranja DP-a čak i u JRR-u vlade, čime se osigurava integritet prvotne alokacije tih sredstava.

⁹² Brojčana oznaka 00000 upotrebljava se samo kao primjer – može se upotrebljavati bilo koja zadana oznaka, na primjer, XXXXX.

⁹³ Kada se upotrebljava JRP u glavnoj knjizi svaki segment mora biti popunjen, čak i ako se segment možda izravno ne odnosi na vrstu transakcije koja se evidentira. Dakle, u projektnoj brojčanoj oznaci postavljena je zadana brojčana oznaka za evidentiranje činjenice da se ne radi o rashodima povezanim s projektom.

Izrada funkcionalnog segmenta – balansiranje nacionalnih i međunarodnih zahtjeva

Što je funkcionalni segment?

148. **Funkcije vlade omogućavaju sektorski i podsektorski pregled vlade i osiguravaju dosljednost u kategorizaciji funkcija i aktivnosti neovisno o načinu na koji trenutna vlada odluči raspodijeliti ministarsku odgovornost.** Na primjer, vlada može raspodijeliti sveučilišta, koja su dio zdravstvenog sektora i primarne zdravstvene zaštite, različitim MOA-ovima, na primjer predsjednikovoj administraciji. Stoga funkcionalna kategorizacija pruža mehanizam dekomprimiranja jedinstvenih značajki odluka u okviru vladina portfelja kako bi se omogućio sveobuhvatniji pregled sektorske i podsektorske potrošnje.
149. **Na međunarodnoj razini, UN je razvio kategorizaciju⁹⁴ pod nazivom Kategorizacija funkcija vlade (CoFoG) koja je općenito prihvaćena kao koristan predložak za funkcionalni segment vlade.** Većina zemalja dostavlja statističke podatke MMF-u i šalje izvještaje drugim DP-ovima na temelju CoFoG-a. Stoga bi svaka vlada u najmanju ruku iz svojih JRP-ova trebala moći izraditi izvještaj na temelju CoFoG-a. Deset funkcija države iz CoFoG-a prikazane su u tablici 25. U Prilogu V. predstavljena je potpuna kategorizacija CoFoG-a u tri razine te je prilagođena kako bi prikazala primjere pojedinih zemalja u pogledu korisnih i dosljednih varijacija strukture CoFoG-a.

Tablica 25. – Deset funkcija CoFoG-a

01	Opća država (opće javne usluge)
02	Obrana i sigurnost
03	Policijska i sudovi
04	Ekonomski poslovi
05	Zaštita okoliša
06	Stanovanje i zajednica
07	Zdravstvo
08	Kultura i sport
09	Obrazovanje
10	Socijalna zaštita

150. **Važno je i napomenuti da se CoFoG u GFSM 2014. upotrebljava samo za dobivanje podataka o troškovima.**⁹⁵ To ne bi trebala biti jedina referentna točka za upotrebu segmenta u JRP-u za svaku zemlju. Na primjer, može biti korisna za izvještavanje o funkcionalnim prihodima i uključivanje izvora financiranja proračuna, poput servisiranja duga. O tome kako zemlja odluči upotrebljavati svoj funkcionalni segment može se zaključiti iz načina na koji se upotrebljava CoFoG u GFSM 2014., ali nema potrebe ograničiti njegovu primjenu u bilo kojoj zemlji.

⁹⁴ Više informacija o CoFoG-u nalazi se u MMF-ovom priručnik GFSM 2014., <https://www.imf.org/external/Pubs/FT/GFS/Manual/2014/gfsfinal.pdf>

⁹⁵ Izdaci su u GFSM 2014. utvrđeni kao trošak uvećan za neto ulaganje u nefinancijsku imovinu. Stoga su izdaci iznad crte i ne uključuju financiranje proračuna.

Usvajanje ili prilagodba COFOG-a?

151. Neke zemlje, osobito one koje imaju visoku razinu bespovratnih sredstava i zajmova DP-a, mogu jednostavno upotrebljavati CoFoG u objavljenom obliku i primijeniti ga izravno kao funkcionalni segment u JRP-u. Međutim, u mnogim se zemljama struktura CoFoG-a mijenja kako bi se više naglasili ključni podsektori CoFoG-a za vladino vlastito izvještavanje. Najčešće područje za odstupanje od čiste strukture CoFoG-a je funkcija 4. - odnosno funkcija ekonomskih poslova. U slučajevima u kojima zemlja ima određene važne ekonomske podsektore CoFoG-a, ona se može odlučiti razdvojiti tu funkciju na dvije ili više funkcija koje su specifične za tu zemlju. To neće uzrokovati nikakve probleme za izvještavanje na temelju CoFoG-a jer se te funkcije mogu jednostavno objediniti za izvještavanje na temelju CoFoG-a. Tablica 26. pruža primjer kako bi to moglo funkcionirati u zemlji u kojoj se poljoprivreda i turizam smatraju važnim podsektorima.

Tablica 26. – Predstavljanje sektora specifičnih za zemlju

Broj sektora	Sektori zemlje	Broj COFOG-a	Funkcija COFOG-a
01	Opća država (opće javne usluge)	01	Opća država (opće javne usluge)
02	Obrana i sigurnost	02	Obrana i sigurnost
03	Policija i sudovi	03	Policija i sudovi
04	Poljoprivreda	04	Ekonomski poslovi
05	Turizam		
06	Ostali ekonomski poslovi		
07	Zaštita okoliša	05	Zaštita okoliša
08	Stanovanje i zajednica	06	Stanovanje i zajednica
09	Zdravstvo	07	Zdravstvo
10	Kultura i sport	08	Kultura i sport
11	Obrazovanje	09	Obrazovanje
12	Socijalna zaštita	10	Socijalna zaštita

152. Kao što prikazano u tablici 26., postoji jasan odnos između segmenta sektora zemlje i CoFoG-a koji se lako može prikazati, a izvješća za CoFoG jednostavno izraditi iz strukture zemlje. Nažalost, neke zemlje narušavaju taj odnos manje stvaranjem vlastitih hibridnih sektora, što dovodi do problema s usklađivanjem prilikom mapiranja s CoFoG-om. U tim će slučajevima biti važno osigurati da mapiranje još uvijek može omogućiti komunikaciju između dviju struktura - takvo bi mapiranje moglo biti potrebno na razini podsektora ili čak na razini KPS-a u organizacijskom segmentu. U pravilu je važno izbjegavati značajna odstupanja od CoFoG-a, s obzirom na njegovu univerzalnu primjenu u različitim zemljama.

153. Jedno područje na kojem zemlje mogu odlučiti promijeniti specifične zahtjeve CoFoG-a je podfunkcija „nije drugdje kategorizirano (NDK)” koja se pojavljuje u svih deset funkcija CoFoG-

a⁹⁶. Općenito, funkcije administrativne (upravne) podrške u tom sektoru, uključujući izvršnu vlast ministarstva, aktivnosti korporativne podrške poput ljudskih resursa, financiranja itd. svrstane su pod NDK. Ponekad će biti aktivnosti koje jednostavno nemaju jasnu podudarnost s CoFoG-ovim podfunkcijama te će stoga i one biti svrstane pod NDK. Međutim, takve će aktivnosti vjerojatno biti iznimke manjeg opsega i stoga zanemarive u smislu rashoda. Prema tome, zemlje i dalje mogu utvrditi određeniji ili jasniji opis funkcija treće razine koje su označene kao NDK s obzirom na to da je većina aktivnosti najprije „izvršna i administrativna podrška”. Očita bi mogućnost bila da se izvršna i administrativna podrška definira kao izričita kategorija iako se to ne zahtijeva ako su takve strukture već uspostavljene u organizacijskom segmentu.

Uobičajeni problemi s kojima se susreću zemlje

154. Uobičajeni problemi vezani uz kategorizaciju sektora specifičnih za zemlju uključuju:

- **Upotreba funkcionalnog segmenta radi kontroliranja proračunske potrošnje** To samo po sebi ne predstavlja problem sve dok se funkcionalni segment ne promatra kao jedini segment za kontrolu. Ovaj bi segment trebao djelovati zajedno s ostalim segmentima, kao što je organizacijski segment, kako bi se osiguralo da postoje sveobuhvatni mehanizmi kontrole i da ukupna fleksibilnost i korisnost kategorizacije nisu ugrožene. Može se ipak pojaviti problem ako se stvarno ovlaštenje za potrošnju raspodijeli ministarstvu, a funkcionalne alokacije premašuju ograničenja ministarstava. U takvim je slučajevima važno da se funkcionalna alokacija dodatno raspodijeli na određene ministre ili službenike; U idealnom slučaju, jedan upravitelj proračuna trebao bi imati kontrolu nad svakim proračunom;
- **Stvaranje posebnih dodatnih funkcija/sektora koje se preklapaju i koje bi trebalo dodijeliti prema postojećim funkcijama.** Dva uobičajena primjera uključuju izradu sektora kapitala (proračun) i sektora istraživanja i razvoja. U oba slučaja, potrošnja po sektoru kao što su primjerice obrazovanje ili zdravstvo trebaju uključivati kapitalnu i tekuću potrošnju kao i potrošnju za istraživanje i razvoj. Ovi multidisciplinarni sektori stvaraju odstupanja i dovode do podcjenjivanja stvarnih funkcionalne/sektorske potrošnje;
- **Tretiranje nealociranih proračuna kao konačnih rashoda.** Uobičajeno je da vlada izdvoji sredstva za izvanredna stanja ili da dozvoli fleksibilnost u potrošnji određenim proračunskim subjektima ili proračunskim stavkama. Stoga je važno da se ta sredstva funkcionalno ne šifriraju dok ne budu poznati stvarni rashodi. Alternativno, početno funkcionalno šifriranje tretira se kao privremeno, a konačna evidencija rasporedi u točnu funkciju i sektor. Na primjer, ako zemlja izvrši apropijaciju sredstava za fond za nepredviđene događaje, to se knjiži kao privremeni otpis sredstava iz sektora opće vlade. Ako dođe do elementarne nepogode i dvadeset osnovnih škola pretrpi oštećenja te se izda odobrenje za potrošnju iz fonda za nepredviđene događaje, konačna potrošnja evidentirat će se prema Ministarstvu obrazovanja i relevantnoj podfunkciji osnovnoškolskog odgoja i obrazovanja. U stvarnosti postoje dvije opcije. Prva opcija ne bi dodijelila izvorni proračun za fond za nepredviđene obveze prema funkcionalnoj kategorizaciji, već prema ostalim segmentima. U tom slučaju, funkcionalna kategorizacija evidentirala bi se samo u vrijeme nastanka rashoda. Druga opcija zahtijevala bi posebnu funkcionalnu alokaciju prema zasebnoj funkcionalnoj stavki zvanom fond za nepredviđene događaje, po mogućnosti u općoj funkciji ili zasebnoj funkciji koja je

⁹⁶ Dvapat u CoFoG-ovoj funkciji socijalne zaštite, jednom za socijalnu isključenost i jednom za socijalnu zaštitu

uspostavljena za proračunske alokacije. To se, međutim, ne bi trebalo upotrebljavati za evidentiranje konačnih rashoda jer takva (pod)funkcija zapravo ne postoji. Kada se donese odluka o potrošnji sredstava iz fonda za nepredviđene događaje, prijenos sredstava iz funkcije za nepredviđene događaje dovodi do prijenosa iznosa predviđenog u proračunu na funkciju obrazovanja. To osigurava da se svi završni rashodi ispravno evidentiraju prema ispravnom funkcionalnom šifriranju. Važno je ne dopustiti konačni otpis sredstava iz fonda za nepredviđene događaje jer se tu ne radi o ministarstvu, funkciji niti sektoru⁹⁷.

- **Usklađivanje potrošačkih jedinica prema funkcijama/sektorima** – Neke zemlje izričito šifriraju korisnici proračunskih sredstava kao podređene elemente podfunkcija/podsektora. To je možda bila i jedina opcija kada sustavi nisu mogli podržati opsežnije kategorizacije RP-a i višestruke segmente. Funkcionalni/sektorski segment trebao bi se upotrebljavati zajedno s organizacijskim segmentom kako bi se omogućilo funkcionalno i sektorsko izvještavanje o KPS-ovima.
- **Korisnici proračunskih sredstava funkcionalno su raspoređeni prema njihovom nadređenom ministarstvu, a ne prema aktivnostima i uslugama koje pružaju** – strukture ministarstava politička su odluka. To je i razlog zašto COFOG postoji, on je u biti uspostavljen kako bi se osigurala evidencija troškova stvarnog sektora za svaku zemlju. Stoga ako se obrazovne usluge pružaju u nekoliko ministarstava, onda se KPS-ovi koji se odnose na obrazovanje moraju mapirati na ispravnoj funkciji. To će se dogoditi u proračunu mnogih država u kojima je čelnici vlade traže izravnu kontrolu nad područjima koja smatraju važnim. To su uobičajene političke odluke u svakoj vladi, ali ako organizacijski viša razina inače određuje funkciju umjesto da odredi stvarnu radnju koja se poduzima, to će dovesti do toga da se precijeni izvršna funkcija, a podcijeni obrazovanje ili neka druga funkcija. Budući da su predsjednik/predsjednik vlade izvršne funkcije, one su šifrirane pod funkcijom jedan u CoFoG-u i to posebno pod izvršnom funkcijom 011. Međutim, ako postoji bolnica pod predsjednikom, to će biti šifrirano kao funkcija 7073 ili ekvivalent u određenoj zemlji. Ako postoje kulturne ili vjerske aktivnosti pod predsjednikom vlade, one će u CoFoG-u obično biti šifrirane pod 7082/7084 ili ekvivalentom u određenoj zemlji.

155. **Kako je naglašeno u prethodnom odjeljku o organizacijskom segmentu, vrlo je važno definirati i prikazati odnos između programa, organizacijskih struktura i funkcija.** Ovo mapiranje pokazat će gdje su potrebni novi strukturni elementi ili istaknuti gdje su predložene nove strukture u velikoj mjeri suvišne. Nije korisno stvoriti razinu izvještavanja u programima koji, primjerice, kopiraju ili u velikoj mjeri kopiraju postojeće strukture u organizacijskom ili funkcionalnom segmentu. Kako je navedeno u točki 45., u jednoj je zemlji tablica s mapiranjem potprograma i podfunkcija otkrila da je 96 % elemenata identično. Dakle, razvio se cijeli podsegment za pružanje izvještaja koji se samo za 4 % razlikovao od izvještaja koji se već mogao proizvesti iz postojećeg JRP-a. Slika 31. prikazuje primjer odnosa između tri segmenta. Zapravo možemo redefinirati svaki podsegment kao dio veće integrirane hijerarhije. To znači da se, ako postoji izravan („jedan-na-jedan“) odnos između jedne razine bilo kojeg od tih segmenata s višim razinama triju segmenata, ta informacija može izvesti iz JRP-a mapiranjem od najniže razine. Stoga nije potrebno šifrirati tu višu razinu ako se transakcije evidentiraju jer je se može izvesti na temelju unaprijed određenih odnosa. Prema tome, mnoge zemlje imaju funkcionalno izvještavanje, ali ne šifriraju izričito transakcije prema funkcijama. Budući da zemlje uspostavljaju nove strukture kao što su programi,

⁹⁷ Naravno, mogu postojati druge mogućnosti. Ključni se zahtjev odnosi na osiguravanje toga da se završni rashodi pravilno evidentiraju prema JRP-u, a ne kao otpis iz fonda za nepredviđene obveze.

potrebno je revidirati te odnose kako bi se odredilo koji je najučinkovitiji način za prikupljanje informacija u budućnosti. Primjerice, programsko šifriranje moglo bi zamijeniti funkcionalno šifriranje na transakcijskoj razini ili, ako je šifriranje već uspostavljeno sve do korisnika proračunskih sredstava, može se izvesti programsko i funkcionalno izvještavanje.

Slika 31. - Odnos između administrativnog (upravnog), programskog i funkcionalnog segmenta



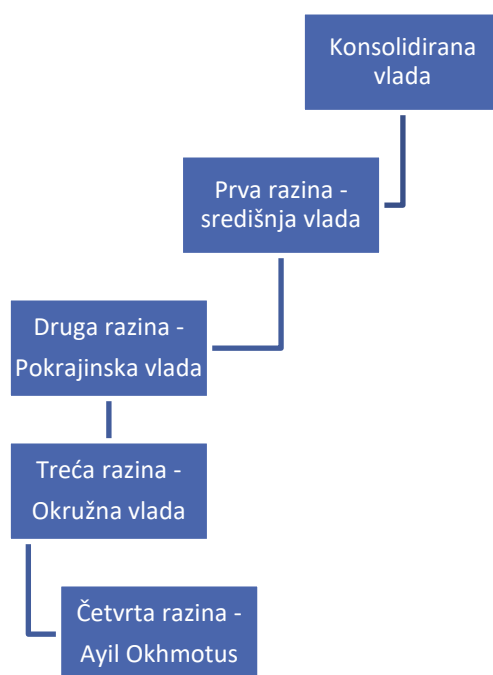
Tekstni okvir 18. – Savjeti za izradu funkcijskog segmenta

- Osigurajte izradu funkcionalnog segmenta u skladu sa CoFoG-om.
- Utvrdite jesu li potrebne funkcije i podfunkcije specifične za određenu zemlju. Ako su one potrebne, to može zahtijevati podizanje određenih nižih funkcionalnih elemenata na razinu podsektora ili sektora za domaće potrebe izvještavanja. Međutim, na taj bi se način trebao zajamčiti integritet za potrebe mapiranja u skladu sa CoFoG-om te za potrebe vanjskog izvještavanja i međunarodnog uzajamnog uspoređivanja
- Osigurati da funkcionalni segment uključuje mogućnost izvještavanja o vladinim izdacima (konačnim rashodima). Proračunski mehanizmi kao što su fondovi za nepredviđene događaje ili dodjeljivanje sredstava u blokovima ne smiju se upotrebljavati za evidentiranje konačnih izdataka. Usto, potrebno je izbjegavati međusektorske elemente kao što su kapitalni sektor / razvojni sektor jer utječu na integritet valjanog funkcionalnog izvještavanja.
- Nije korisno stvoriti razinu izvještavanja u programima koji, primjerice, kopiraju ili u velikoj mjeri kopiraju postojeće strukture u organizacijskom ili funkcionalnom segmentu. Ako je takav način mapiranja pouzdan, možda neće biti potrebno izričito šifriranje funkcija prilikom obrade transakcija – funkcionalno šifriranje može se dobiti iz unaprijed definiranih tablica za mapiranje u ISFU-u.

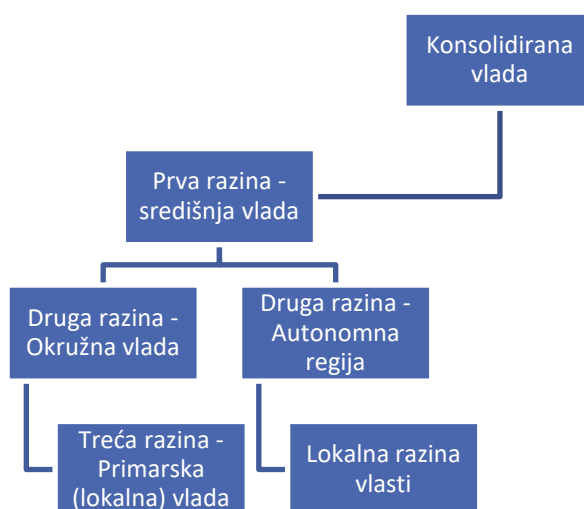
Izrada geografskog segmenta

156. **Geografski segmenti važni su u većini zemalja jer omogućuju praćenje potrošnje te, u nekim slučajevima, prihoda prema određenim regijama.** To može biti vrlo korisno iz različitih razloga, primjerice za praćenje distribucije javnih usluga i potrošnje diljem regije. Ta vrsta analize može biti posebno važna u određivanju socijalnih nepovoljnih uvjeta i određivanju opsega bespovratnih sredstava alociranih regionalnim i lokalnim samoupravama. U modernoj vladi sada je moguće povezati tu vrstu informacija s drugim statistikama, kao što su broj djece školskog uzrasta, razine prihoda itd. kako bi se olakšalo donošenje odluka u okviru vladine politike. U Kirgiskoj Republici upotrebljavaju segment kako bi javnosti omogućili pristup bazi podataka projekta u svrhu praćenja napretka investicijskih projekata bilo gdje, uključujući Ayil Okhmotus (lokalna razina vlasti), rajon (okrug) i oblast (područje).
157. **Obično će u većini zemalja postojati struktura koja se može upotrijebiti za ovaj segment.** To je možda već razvio Zavod za statistiku ili bi se moglo temeljiti na administrativnim/izbornim granicama. U Republici Moldovi, na primjer, segment ima tri glavne razine koje se temelje na vladinoj strukturi: prva razina je državna (nacionalna), druga je rajonska (okružna) (32) i treća je primarska (općinska, odnosno lokalna) (902). Postoje i određene strukture za autonomna područja i za općine Kišinjev i Balti. U Kirgiskoj Republici postoje četiri razine: prva je državna razina, druga je oblasna koja uključuje sedam oblasti i dva veća grada, treća rajonska koja uključuje 40 rajona (okruga) i 23 grada srednje veličine, i četvrta razina Ayil Okhmotus (lokalna razina vlasti), kojih je ukupno 459, uključujući 19 općina. Primjeri geografske hijerarhije za Kirgisku Republiku i Republiku Moldovu nalaze se na slikama 32. i 33.

Figure 32 – Geografski segment Kirgiske Republike



Slika 33. – Geografski segment Republike Moldave



158. U nekim slučajevima možda već postoji nekoliko opcija u vladi, kao što su statistička geografska struktura i izborna struktura. Kao glavna (primarna) struktura JRP-a mora se odabrati ona koja pruža najkorisnije informacije za izvještavanje. To ne znači da nije moguće izvještavanje za obje strukture ili neku drugu geografsku strukturu koja bi mogla postojati ili koja bi mogla biti potrebna. Zapravo, može postojati jednostavan proces mapiranja koji će omogućiti izradu izvještaja prema drugoj ili dodatnoj strukturi. Ako to nije moguće, obje (sve) strukture mogu se mapirati za KPS i izvještaj za obje može se izraditi odozdo prema gore kako je prikazano na slici 8. (ponavlja se u nastavku). Budući da se korisnici proračunskih sredstava nalaze na jednoj fizičkoj lokaciji, jednom kad ih se sve utvrdi, mogu se upotrijebiti za izradu izvješća za druge segmente, uključujući geografske.

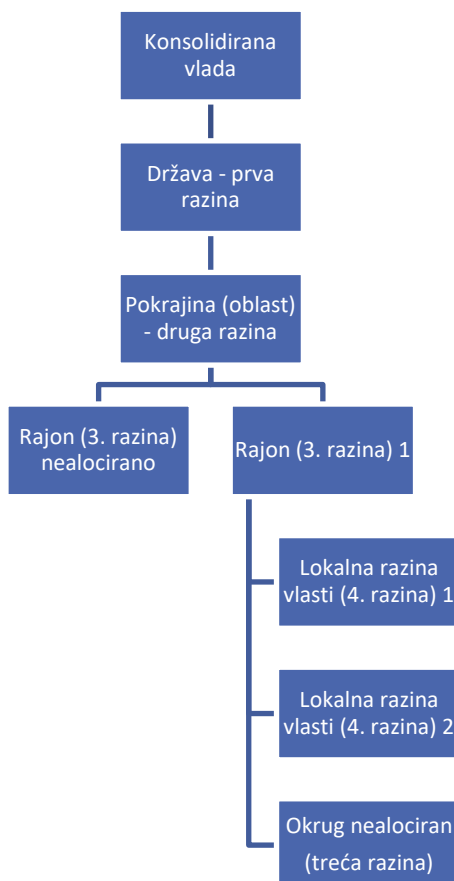
Slika 8. (preslika) – Jedinstveni odnosi iz dizajna JRP-a



159. Iako je upotrijebljeni geografski segment možda razvio drugi dio vlasti, ako sustav numeriranja koji se upotrebljava nije logično strukturiran, treba upotrebljavati samo strukturu, a ne stvarne brojeve. Sve strukture u suvremenom JRP-u moraju biti izrađene tako da korisnici mogu lako identificirati određene elemente na bilo kojoj razini hijerarhije segmenata. Dakle, u novom se JRP-u mora razviti logički hijerarhijski sustav numeriranja te se mora mapirati s povezanom oznakom iz subjekta podrijetla pohranjenoj kako bi se omogućilo dijeljenje podataka između institucija.

160. U nekim se slučajevima određene aktivnosti u vladi ne mogu podijeliti na najnižu geografsku razinu. Na primjer, u nacionalnom cestovnom projektu koji je u provedbi, projekt se možda neće dodijeliti ili dati na upravljanje određenim lokalnim razinama vlasti. U takvim je slučajevima potreban pragmatičan pristup. Konačni cilj je izraditi izvještaje za analizu; međutim, ako izvještavanje o određenim elementima nije potrebno ili nije moguće na najnižoj razini, potrebno je izraditi izvedive alternative, što primjerice uključuje silaznu dodjelu srednjim razinama poput rajona druge ili treće razine ili potpuno izostavljanje podaloakcije. To se može postići na način da se kreira dodatna najniža razina pod nazivom „nealocirano” ili na način da se ponovi brojčana oznaka druge/treće razine na najnižoj razini za lokalnu razinu vlasti. Elementi koje nije moguće alocirati šifrirali bi se dodatnom brojčanom oznakom te bi se o njima izvještavalo samo na višoj razini, primjerice na razini rajona (okruga). Slijedom toga, te se elemente može ili isključiti iz posebnih izvještaja za najnižu razinu ili se u izvještajima mogu evidentirati kao nealocirane najniže razine. Navedeno se prikazuje na slici 34.

Slika 34. – Projekti kojima se upravlja na srednjim razinama vlade



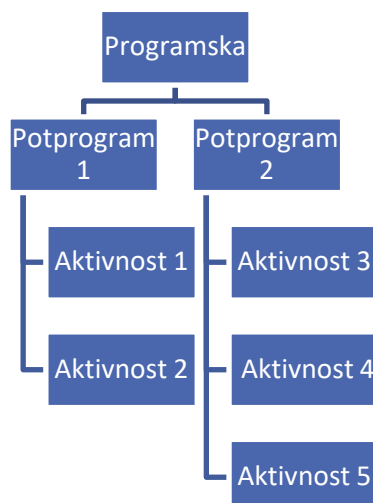
Tekstni okvir 19. - Savjeti za izradu geografskog segmenta

- Ne graditi novu strukturu ako već postoje određene strukture koje su u upotrebi u drugim kontekstima u okviru vlade, primjerice strukture kojima se koriste institucije za statistiku ili izbore. Ako postoji više struktura, upotrijebite onu koja će pružiti najbolje izvještaje za zainteresirane strane.
- Zajamčiti pronalazak pragmatičnih rješenja za evidentiranje informacija u JRP-u u slučajevima kad se određeni projekti ili aktivnosti ne mogu definirati na najnižoj razini geografskog segmenta

Izrada programskog segmenta

161. **Posljednjih godina mnoge su se zemlje odlučile za provedbu proračuna koji su usmjereni na mjerenje postignutih rezultata nego samo na izvještavanje o novcu koji je potrošen na resurse.** Ovaj pristup ima razne varijacije širom svijeta, ali se često naziva programsko planiranje proračuna (PBB (planiranje proračuna prema programima) - u nekim se zemljama još naziva planiranje proračuna prema ciljevima ili planiranje proračuna prema rezultatima). Provedba PBB-a u mnogim je zemljama izazov jer treba biti popraćena značajnim promjenama u upravljanju, posebno prijenosom ovlasti i odgovornosti od središnjih institucija kao što je MF na MOA-ove.
162. **Međutim, iz perspektive JRP-a izazov je manji.** Nakon razvoja programskih struktura, one se jednostavno šifriraju u segment. Čak i ako zemlja odluči imati programe, potprograme, aktivnosti i podaktivnosti, iz perspektive JRP-a to je samo hijerarhijska struktura. Međutim, valja napomenuti da razvijanje vrlo složenih i detaljnih struktura izvještavanja može predstavljati izazov u pogledu uspješne provedbe. Zemlje bi trebale pažljivo proučiti potencijal u području izvještavanja koji je već dostupan prije stvaranja detaljnih dodatnih struktura. To bi trebalo uključivati razumijevanje odnosa i usklađivanje s organizacijskim i funkcionalnim segmentima - budući da ta tri segmenta već imaju međusobne odnose, možda neće biti potrebno razviti detaljne strukture za programe (ili funkcije) ako je potrošnja već obuhvaćena na razini KPS-a u organizacijskom segmentu, što je vrlo detaljna razina u većini zemalja. Na primjer, ako je svaka osnovna škola šifrirana kao KPS, onda se aktivnosti pružanja osnovnog obrazovanja vjerojatno mogu izvesti zbrajanjem svih KPS-ova osnovnih škola. U tom bi slučaju bilo moguće izraditi strukturu mapiranja za aktivnost za koju bi se izradilo izvješće bez posebnog šifriranja za aktivnost za sve transakcije u svakoj osnovnoj školi.

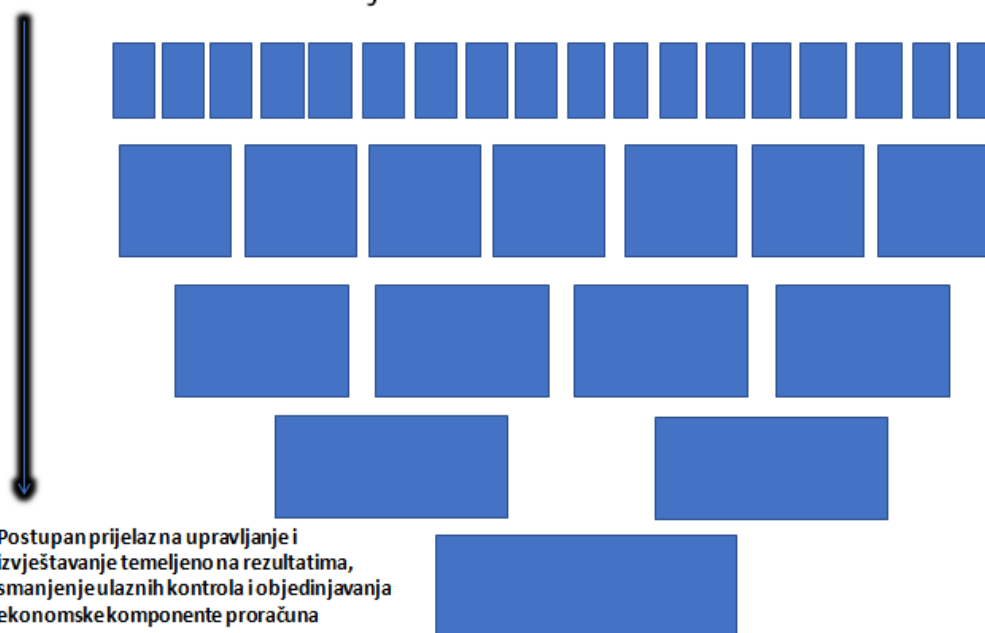
Slika 35.— Struktura programa na tri razine



163. **PBB ne znači kraj izvještavanja na temelju ulaznih podataka ili upravljanja.** Programski upravitelji i MOA-ovi i dalje moraju upravljati, analizirati i izvještavati o ulaznim podacima u ekonomskom segmentu. Ne možete upravljati bolnicom ako ne znate koliko trošite na osoblje, lijekove i opremu. Međutim, PBB može s vremenom dovesti do uklanjanja kontrola ulaznih podataka u proračunima kojima se upravlja na središnjoj razini (vidjeti sliku 36.). U Australiji je uvođenje PPB-a tijekom vremena dovelo do postupnog smanjenja kontrole ulaznih podataka. To je omogućilo programskim upraviteljima da bolje nauče kako ispravno upravljati i kontrolirati svoje proračune tijekom više godina i ciklusa godišnjih proračuna.

Slika 36. – Postupni prijelaz s kontrola ulaznih informacija na kontrole programa i izlaznih rezultata

Prijelaz proračunske kontrole u RP-u s ulaznih informacija na rezultate i ishode



164. **Međutim, neke zemlje možda neće potpuno odustati od svih središnjih kontrola nad ulaznim podacima.** Stoga je važno da se u JRP-u omogući fleksibilnost u pogledu proračunskih kontrola, uključujući na razini na kojoj se kontroliraju rashodi. Važno je osigurati da ISFU i JRP omoguće fleksibilnu promjenu razina proračunske kontrole u budućnosti. Možda će doista biti potrebno da neki dijelovi vlade imaju kontrolu usmjerenu na ulazne podatke, dok će se drugima dodijeliti sredstva putem programa ili u obliku paušalnog iznosa.
165. **Za analizu i pripremu konsolidiranih financijskih izvještaja i izvještaja GFSM 2014. na razini vlade, izuzetno je važno da se sva potrošnja šifrira u potpunom ekonomskom segmentu na najdetaljnijoj razini koju taj segment sadržava,** bez obzira na razinu detalja proračunskih kontrola. Prema tome, razina proračunske kontrole ne bi trebala određivati razinu na kojoj se šifriraju rashodi niti razinu izvještavanja MOA-ova.
166. **Vrlo je važno definirati i prikazati odnos između programa, organizacijskih struktura i funkcija.** Ovo mapiranje pokazat će gdje su potrebni novi strukturni elementi ili istaknuti gdje su predložene nove strukture u velikoj mjeri suvišne. Ne treba stvoriti razinu izvještavanja u programima koji kopiraju ili u velikoj mjeri kopiraju postojeće strukture u druga dva segmenta. Kako je prethodno navedeno (u točkama 45. i 152.), u jednoj je zemlji tablica za mapiranje potprograma i podfunkcija otkrila da je 96 % elemenata identično. Dakle, razvio se cijeli podsegment za pružanje izvještaja koji se samo za 4 % razlikovao od izvještaja koji se već mogao proizvesti iz postojećeg JRP-a. Slika 30. prikazuje primjer odnosa između tri segmenta. Stoga je moguće redefinirati svaki podsegment kao dio veće integrirane hijerarhije.
167. **Programske strukture trebaju biti pažljivo definirane kako bi se osigurala cjelovitost u strukturi JRP-a. MF ima važnu ulogu u tom pogledu.** Problemi s programskim planiranjem proračuna i izvještavanjem uvijek nastaju zato što MF nije dovoljno dobro usmjerio MOA-ove o načinu na koji trebaju definirati strukture PBB-a. Uobičajena područja u kojima je korisno da MF utvrdi politiku uključuju:
- Hoće li se uobičajene aktivnosti ili potprogrami/programi odrediti za svaki MOA. Na primjer, mnoge zemlje dodjeljuju rukovodeće funkcije u MOA-ima i pomoćne funkcije „organizacijskom programu”. To ima brojne prednosti, uključujući mogućnost uspoređivanja administrativnih (režijskih) troškova u svakom MOA-u;⁹⁸
 - Trebaju li programi biti jedinstveni za svaki MOA ili prijelazne/multidisciplinarne MOA-ove? Moguće su obje mogućnosti, ali ako će programi prelaziti granice MOA-ova, moraju se upotrebljavati zajedničke programske strukture. To otvara i potencijalna pitanja oko upravljanja proračunom i odgovornosti za rezultate. Kako osigurati odgovornost kada jedan program vode dva ili više voditelja? Neke zemlje posljedično ne dopuštaju da programi prelaze ministarstva (npr. Južna Koreja);
 - Trebaju li se programi upotrebljavati za sve vladine aktivnosti ili samo za neke za strateški važna područja vlade? U tom slučaju mapiranje na ostale segmente postaje ključno te je potrebno razviti

⁹⁸ Izrada proračuna temeljenog na rezultatu obično ima za cilj minimizirati režijske troškove i dodijeliti što je moguće više resursa u pružanje usluga. U Australiji se to iskoristilo za smanjenje troškova u tim područjima.

zadanu „neprogramsku oznaku” (UK ima strateške programe koji se odnose samo na specifičnu potrošnju vlade).

- Programi se često definiraju na temelju drugih segmentnih struktura, poput organizacijskih ili geografskih. Između postojećih organizacijskih struktura i programa doći će do znatnog usklađivanja, no organizacijske strukture neće nužno odražavati korisni programski segment usmjeren na rezultate. Čest je primjer stvaranja potprograma na temelju postojećih rukovodstvenih struktura, npr. podjela upravljanja nad policijom na južne i sjeverne jedinice. Obje jedinice obavljaju iste aktivnosti i imaju iste ciljeve, tako da bi trebale biti uključene u isti program.

168. **U nekim se zemljama programski segmenti mijenjaju svake godine zbog čega temelj za uspoređivanje podataka postaje nestabilan s vremenom.** Iako se promjenama uvijek može prilagoditi, za MF je važno da primjereno vodi MOA-ove kako bi se na prvom mjestu osigurala pravilna struktura. U svakom slučaju, sve se promjene moraju pravilno provoditi, pri čemu se ostavlja dovoljno vremena da se sve nove strukture mapiraju u odnosu na stare i da se ispituju u ISFU-u prije provođenja u novoj godini. U poglavlju 4. daju se smjernice za promjene u JRP-u.

Tekstni okvir 20. - Savjeti za izradu programskog segmenta

- Procijenite potrebu za detaljnim programskim strukturama u odnosu na segmentne strukture koje već postoje u JRP-ima. Možda neće biti potrebno stvoriti detaljno razrađeni segment ako primjerice već postoje detaljno razrađeni KPS-ovi.
- Osmislite jasne politike i postupke kako biste osigurali da MOA-ovi razumiju pristup koji je potreban za razvoj programske strukture. MF treba razmotriti predložene strukture i osigurati njihovu usklađenost s potrebnim politikama te kvalitetu struktura koje se dostavljaju.

6. Integracija JRP-a u okvir PFM-a

JRP i proračun

169. **Jednom kada se izradi JRP, zemlje mogu odrediti proračunske kontrole koje će uvesti pomoću JRP-a.** U mnogim zemljama OECD-a trend je odmaknuti se od detaljnih kontrola linijskih stavaka prema agregiranim kontrolama. U mnogim je slučajevima to bilo u okviru proračunskih reformi kao što su proračuni usmjereni na rezultate ili PBB. Slika 36. prikazuje razvoj tog procesa u Australiji. Tijekom nekoliko godina Ministarstvo financija potpuno je smanjilo kontrole koje su na središnjoj razini nametnute MOA-ovima i koje su obuhvaćale niz faza. U početku je MF vrlo strogo kontrolirao iznimno detaljne ulazne informacije, kao što su električna energija, voda, telefoni itd. S vremenom su proširili proračunske kategorije, primjerice s električne energije i prirodnog plina na širu kategoriju režija. Svake godine MOA-ovi imali su veću fleksibilnost na raspolaganju sve dok na kraju kontrole nisu bile praćene samo na središnjoj razini programa. Važno je primijetiti da se, iako su se kontrole proračuna promijenile, i dalje nastavilo s ekonomskim stavkama i računovodstvom temeljenim na ulaznim informacijama. U ovom slučaju kontrole ulaznih podataka izvršene su u MOA-ovima, a ne na središnjoj razini. PBB ne eliminira ulazne informacije jer su ulazne informacije zaista presudan element u bilo kojem proračunskom i računovodstvenom sustavu. Umjesto toga, kontrola i odluke o ulaznim informacijama prelaze, tj. decentraliziraju se sa središnjih agencija na MOA-ove..

170. **U stvarnosti je malo zemalja prešlo na kontrolu samo prema programima; radije su zadržale neke detaljnije kontrole u općim ekonomskim kategorijama** (na primjer, nastavile su zahtijevati odvajanje plaća i materijalnih troškova). Svaka zemlja mora procijeniti pravu razinu kontrole za svoje okolnosti. Vrlo detaljne kontrole proizvele su velik broj proračunskih kategorija, koje često dovode do toga da MF troši sve svoje vrijeme na prijenose (doznake) sredstava s jednog računa na drugi. Suprotno tomu, ako su kontrole postavljene previsoko može doći do diskrecijskog trošenja i prenamjene sredstava koja su trebala biti stavljena na stranu za nediskrecijske namjene.

Koja je primjerena razina kontrole nad planiranjem proračuna u zemlji?

171. **Iznimno je važno odrediti prikladnu razinu kontrole nad MOA-ovim proračunima u JRP-u.** Kad je u prošlosti kapacitet sustava bio nizak, PK-ovi i RP-ovi obično su imali jednostavne, često dvodimenzionalne strukture. Proračunske kontrole i evidentiranje potrošnje jednako su se detaljno provodili jer u konceptualnom smislu nije bilo druge razborite opcije. Središnje kontrole u Riznici bile su iscrpne te su se provodile u završnoj fazi, u trenutku dospjeća plaćanja, a imale su ulogu čuvara. Pojavom modernih sustava nastala je mogućnost bilježenja detaljnijih informacija o svakoj transakciji. Kao što se može zaključiti na temelju ovog rada to uključuje sedam ili više višerazinskih segmenata te se odnosi na 40 ili više znamenaka ili alfanumeričkih oznaka. Ta dodatna razina kategorizacije zahtijeva da se ponovno razmotri u kojem bi dijelu svakog segmenta trebalo provesti proračunske kontrole jer to ima znatan utjecaj na fleksibilnost MOA-ova i radno opterećenje za oba MOA-a, odnosno za Proračun i Riznicu kao središnje funkcije.

172. U tablici 27. prikazuje se utjecaj različitih razina kontrole i na koji se način može uzeti u obzir svaka faza postupka plaćanja. U opisanom primjeru uspoređuju se kontrole aprocijacija i podalokacija u vladi. Kontrole aprocijacija na visokoj razini dovode do 360 zasebnih proračunskih alokacija u 30 ministarstava, od kojih svako ima i do šest programa i dvije ekonomske stavke (primjerice plaće i drugo). Ako se aprocijacije raščlane po odjelu, potprogramu i ekonomskim stavkama, broj proračunskih alokacija vrlo se brzo popne na 64,800. Pitanje koje se mora upitati svaka zemlja jest koja je primjerena razina strateškog alociranja u parlamentu. Previsoka razina može dovesti do toga da se određeni strateški prioriteti spoje s manje važnom potrošnjom, dok se zbog previše detaljnih kategorija pažnja može usmjeriti na ulazne podatke umjesto na rezultate.

Tablica 27. – Proračunske kontrole u ISFU-u i JRP-u

	Administrativan	Programi	Ekonomski	Ukupno	Učestalost
Aprocijacije					
Visoka razina	Ministarstvo	Programska	Klasa		
	30	6	2	360	1
Detaljna	Odjel	Potprogram	Kategorija		
	180	18	20	64.800	1
Dodjeljivanje sredstava					
Visoka razina	Ministarstvo	Programska	Klasa		
	30	6	2	360	4
Srednja razina	Odjel	Potprogram	Kategorija		
	180	18	20	64.800	4
Detaljna	Potrošačka jedinica	Aktivnost	Stavka		
	25.000	48	200	240.000.000	4

173. Isti izazov postoji i za MF i Odjel za proračun u pogledu alokacija jer postoji opasnost od prekomjernog radnog opterećenja ako se utvrde previše detaljne kontrole. Tablica 27. pokazuje da ako se kontrola za KPS-ove provodi što je detaljnije moguće, to bi se eksponencijalno povećalo na 240 milijuna proračunskih stavaka kojima bi upravljao MF. Na toj razini Odjel za proračun ne bi imao vremena za ništa drugo jer bi neprestano obrađivao zahtjeve za virmanizaciju koje bi podnosili MOA-ovi, koji bi zauzvrat bili frustrirani državnim kontrolama koje se provode za svaku financijsku odluku koju donesu. To bi radno opterećenje bilo tim zahtjevnije kad bi se provodio svako tromjesečje ili jednom mjesečno umjesto jednom godišnje, kao što je prikazano u tablici (vidjeti zadnji stupac). Zapravo takav proces postaje mehanička birokratska ponavljajuća vježba bez strateškog fokusa. Posjet KPS-u (bolnici) u jednoj zemlji otkrio je da je ostao bez prijeko potrebnog novog vozila hitne pomoći do trećeg tromjesečja u godini jer je morao čekati da se u devet mjeseci akumulira dovoljno sredstava na određenoj linijskoj stavci (u skladu s mjesečnim postupkom novčanih isplata) prije nego što je imao dovoljno sredstava u svojem proračunu. To je

veliki rizik s kontrolama koje provodi država – pažnja MF-a⁹⁹ usredotočena je na kontrolu novčanih sredstava, a ne na potrebe MOA-ova/KPS-ova ili njihovih korisnika. Stoga je od presudne važnosti da svaka zemlja pažljivo dizajnira državne proračunske kontrole na odgovarajućim razinama JRP-a kako bi se osiguralo da sustav PFM-a djeluje na način koji pridonosi pravilnom upravljanju.

174. **Taj se izazov odnosi i na MOA-ove kad oni izravno kontroliraju odjele i/ili KPS-ove jer se kontrole u konačnici trebaju nastojati smanjiti rizici a da se pritom ne utječe negativno na sposobnost poslovanja KPS-ova.** Kao što je navedeno, zbog stvaranja detaljnijih i složenijih struktura RP-ova, to je za svaku zemlju postalo još kritičnije pitanje koje mora razmotriti. U dobro dizajniranom sustavu, MOA-ovi i MF trebali bi imati redovan (idealno u stvarnom vremenu) pristup ISFU-u (ili izvještajima koje u elektroničkom obliku podnose MOA-ovi koji imaju vlastiti računovodstveni sustav) kako bi nadzirali izvršenje proračuna te to može biti alat za utvrđivanje visokorizičnih područja a da se pritom ne nameće iznimno detaljan niz proračunskih kontrola koje su jednake za sve. Čak i kad se kontrole podignu na više razine u strukturi RP-ova, dodatne informacije u pogledu stvarne potrošnje i izvršenja proračuna i dalje su dostupne za ispitivanje i analizu¹⁰⁰.

175. **Važno je i podsjetiti zainteresirane strane zašto je reforma proračuna kao što je PBB (ako je primjenjivo) uvedeno u zemljama i uključeno u JRP.** Kad dodavanje programa ili drugog segmenta koji se temelji na rezultatima dovede do dodatnih državnih kontrola umjesto do smanjenja prikazanog na slici 36., tada se zbog toga pridaje veća pažnja ulaznim podacima, a to je u suprotnosti s ciljem proračunske reforme. Čak i zemlje koje nisu preuzele PBB trebale bi prepoznati njegov negativan utjecaj koji može nastati zbog vrlo detaljnih proračunskih kontrola.

Koje segmente JRP-a treba upotrijebiti za proračunske alokacije?

176. **Svaka zemlja u konačnici mora odlučiti kako alocira proračun u okviru JRP-a, ali ključni čimbenik mora biti osiguranje strateških alokacija, kontrole i odgovornosti.** Slika 30. prikazuje da inače postoji snažna povezanost između organizacijskih, programskih i funkcionalnih segmenata. Ministarstva u mnogim zemljama općenito pripadaju jednom sektoru, iako postoje i primjeri u kojima se elementi ministarstva nalaze u dvama sektorima ili više njih (primjer bolnice u predsjednikovoj administraciji). Međutim, na nižim razinama često postoji prilično dosljedno hijerarhijsko uređenje, s programima podređenim ministarstvima, odjelima podređenim potprogramima itd.¹⁰¹. Stoga se na slici 30. prikazuje da, kad su alokacije određene samo na razini

⁹⁹ Ovaj pristup „kontroli novčanih sredstava” ne bi se trebao smatrati primjerom dobre prakse izrade projekcija gotovinskih sredstava i upravljanja gotovinskim sredstvima. Upravo suprotno, on često predstavlja osnovni element za racioniranje gotovinskih sredstava u zemljama

¹⁰⁰ Zbog toga je važno da se proračunske kontrole ne provode samo za novčana sredstva kako bi se uključile obveze i dospjela plaćanja jer se time dobivaju rana upozorenja u pogledu aproprijacija i dodijeljenih sredstava koja bi se mogla premašiti.

¹⁰¹ Ne postoji općeprihvaćeno pravilo te to ovisi o tome tko odlučuje o strukturi svakog segmenta, kao i temelje li se segmenti na određenim politikama u pogledu strukture, primjerice programi mogu biti podređeni ministarstvima te ih također ne prelaze. Ti odnosi mogu uvelike razlikovati. U konačnici, u ISFU-u mogu postojati sve varijante, uključujući ako strukture obilježavaju više-na-više segmenata. Međutim, znatno poboljšava logiku i pravilnost JRP-a u kojem se odnosi neprestano utvrđuju i provode.

ministarstva, proračuni se mogu realocirati na različite programe. Proračunskim aproprijacijama općenito se nastoje alocirati sredstva programu kako bi se postigli određeni ciljevi, pa bi se moglo smatrati da bilo kakva sposobnost ministarstva da realokaciji sredstva između programa podriiva izvorni postupak aproprijacija. Međutim, kad bi se aproprijacije utvrđivale po programu unutar ministarstva, onda ne bi bila moguća nikakav prijenos sredstava između programa čak ni unutar ministarstva bez dodatnih zakonodavnih ovlasti. Jednom kad se utvrde ti odnose u JRP-u, ISFU treba kontrolirati samo proračun na najnižoj razini struktura koja odražava proračunske aproprijacije, odnosno nije potrebno kontrolirati odobrena sredstva po ministarstvu ako su programi podređeni ministarstvu. Stoga, u navedenom primjeru u kojem programi ne prelaze ministarstva, trebao bi se kontrolirati samo programski segment te bi se time provela i izričita kontrola potrošnje ministarstva.

177. **U idealnom slučaju, treba se izvršiti aproprijacija i alokacija proračuna jednom upravitelju proračuna.** Ako primjerice nije određen voditelj programa u ministarstvu¹⁰² i odjeli su odgovorni za potrošnju, proračuni programa moraju se alocirati svakom odjelu (čak i ako je kontrola aproprijacija veća). Stoga nije važno samo osigurati da su ti segmenti dosljedno osmišljeni, nego i da se proračunskim kontrolama pridonosi razumnoj kontroli i odgovornosti.
178. **Općenito, iako je korisno usmjeriti pažnju na proračunska sredstva strateški alocirana po sektoru (na primjer funkcije), kontrole se moraju provoditi na nižim razinama u pojedinačnim segmentima.** Stoga se postavlja pitanje, ako parlament (ili istovjetno tijelo) provodi funkcionalnu aproprijaciju, znači li to da se kontrole također moraju provoditi izravno u funkcionalnom segmentu? To je mišljenje imao proračunski odjel jedne zemlje PEMPAL-a. Ako kontrole u drugim segmentima osiguravaju pravilnu izvornu kontrolu aproprijacija (primjerice kontrole po programu osiguravaju da se ne premaše sektorske/funkcionalne aproprijacije), u JRP-u nije potrebno izričito ponoviti kontrole u funkcionalnom segmentu. To je jedan od izazova za funkcionalne odjele MF-a u razvoju novog JRP-a – shvaćanje da neke uobičajene kontrole mogu biti suvišne u sofisticiranijem JRP-u i ISFU-u.
179. **Normalno je da se proračunska kategorizacija promijeni s vremenom, a dobro osmišljen JRP trebao bi moći lako provesti te razlike.** Do tih bi promjena inače došlo samo na početku nove financijske godine kako bi se nedostaci sveli na najmanju moguću mjeru (primjerice uvođenje novih šifri unutar godine može stvoriti probleme u prilagodbi s postojećim elementima JRP-ova). Potrebno je pažljivo predvidjeti te promjene i provesti primjerena ispitivanja u ISFU-u prije njihova provođenja. To je detaljnije prikazano u tablici 6. u poglavlju 3.
180. **Standardno je svojstvo dobrog ISFU-a mogućnost podnošenja izvještaja u svim fazama procesa plaćanja, uključujući preuzete obveze, obveze prema dobavljačima i dospijeće plaćanja**¹⁰³. Mnoge zemlje razvile su vrlo sofisticirane računovodstvene strukture kako bi pratile

¹⁰² Ako zemlja prijeđe na PBB, ali ne osigura preuzimanje odgovornosti i prilagodbu svoje organizacijske strukture određivanjem voditelja programa, tada ministarstvo ne može biti odgovorno za rezultate.

¹⁰³ U zemljama koje nastave plaćati čekovima umjesto bankovnim prijenosom bit će potrebna dodatna faza i usklađivanje dok se ne dostavi ček i ne podignu novčana sredstva iz banke.

određene faze ciklusa plaćanja. To je vjerojatno bilo potrebno u prošlosti kad su se svi ti razdvojeni elementi objedinjavali radi konsolidiranog izvještavanja. U tablici 28. prikazano je kako bi moderni ISFU trebao podržati sve ove zahtjeve istovremeno bez izričitih dodatnih struktura JRP-a. Tu se u obzir ne uzimaju preuzete obveze ni obveze prema dobavljačima radi određivanja gotovinskih sredstava potrošenih u skladu s proračunom. Zemlja može odabrati hoće li evidentirati samo novčana sredstva ili zatražiti preuzete obveze i/ili obveze prema dobavljačima koje su se akumulirale (naravno, postoji izričito šifriranje u računima kako bi se razlikovale obveze prema dobavljačima od novčanih plaćanja). Stoga za kontrolu proračuna nema potrebe imati odvojene podračune za novčane tokove (ili preuzete obveze) jer će se u poslovnim procesima u tijeku rada za plaćanja dobro osmišljenog ISFU-a moći provesti sve te faze istodobno bez izričito odvojenih šifri i struktura JRP-ova. Međutim, ISFU nema tu sposobnost i bit će potrebno razviti izričito šifriranje.

Tablica 28. – Osigurati proračunsku kontrolu u svakoj fazi procesa plaćanja.

Transakcije	Odobrena sredstva	Dodijeljena proračunska sredstva	Preuzete obveze	Dospjele obveze	Plaćeno	Stanje dostupnih sredstava
Donesen proračun	1.000.000					
Otpuštena dodijeljena sredstva		400.000				
Ugovor za kupnju vozila			12345.23			350.000
Isporuka vozila			50.000	-50.000		350.000
Plaćen račun				50.000	-50.000	350.000

181. **Ispravne proračunske kontrole zahtijevaju više od pukog evidentiranja i izvještavanja o gotovinskim sredstvima u JRP-u.** Tablica 28. u nastavku prikazuje kako prave proračunske kontrole zahtijevaju kontrolu preuzetih obveza i obveza prema dobavljačima, kako bi se osigurao integritet aproprijacija i spriječilo njihovo prekomjerno preuzimanje. Mnoge zemlje koje nisu kontrolirale preuzete obveze doživjele su akumulaciju ogromnih dospjelih neplaćenih obveza u proračunu, što je izazvalo velike poteškoće prije nego što se proračun oporavio i došao na održivije razine potrošnje¹⁰⁴. U svrhu učinkovitosti, proračunske kontrole trebaju se temeljiti na sustavu, u idealnom slučaju na ISFU-u, kako bi se uklonio rizik ljudske omaške ili namjernog propusta.

182. **Iako je kontrola novčanih sredstava vrlo važna, kontroliranje „aproprijacija” samo u fazi kada se novčanih sredstava plaćaju iznimno je riskantno za bilo koju zemlju.** Kada resorna

¹⁰⁴ Albanija je uvela posebne dodatne državne kontrole preuzetih obveza i obveza prema dobavljačima kako bi se smanjio utjecaj prekomjernih aproprijacija. S vremenom te su kontrole prestale biti ručne i postale su kontrole u ISFU-u. Više informacija dostupno je na sljedećoj poveznici: <https://www.pempal.org/events/videoconference-tcop-thematic-group-evolution-role-and-functions-treasury>.

ministarstva odluče preuzeti sredstva iz vladina proračuna, važno je tim preuzetim obvezama upravljati u skladu s aproprijacijama, i to u svakoj fazi procesa plaćanja: preuzete obveze, obveze prema dobavljačima i plaćanje gotovinskih sredstava. Ako se kontrolira samo u fazi plaćanja, resorna ministarstva mogu preuzeti više od aproprijacija (jer nije došlo do novčanog toka i cjelokupna aproprijacija na gotovinskoj osnovi i dalje je dostupna), što u konačnici može dovesti do akumuliranja dospjelih nepodmirenih obveza. To ujedno ima i značajne negativne posljedice za upravljanje novčanim sredstvima, uključujući i racioniranje novčanih sredstava. Prema tome, čak i ako zemlja podnosi izvještaje samo o novčanim tokovima, a nema dodatne kontrole kako bi se upravljalo ranijim fazama izvršenja proračuna u pogledu preuzetih obveza i obveza prema dobavljačima, naposljetku će imati probleme u upravljanju novčanim sredstvima, povrh prekomjerne potrošnje odobrenih sredstava i pogoršanja njezina fiskalnog položaja (povećan deficit i smanjen suficit).

Tekstni okvir 21. Savjeti za proračunsku kontrolu u JRP-u

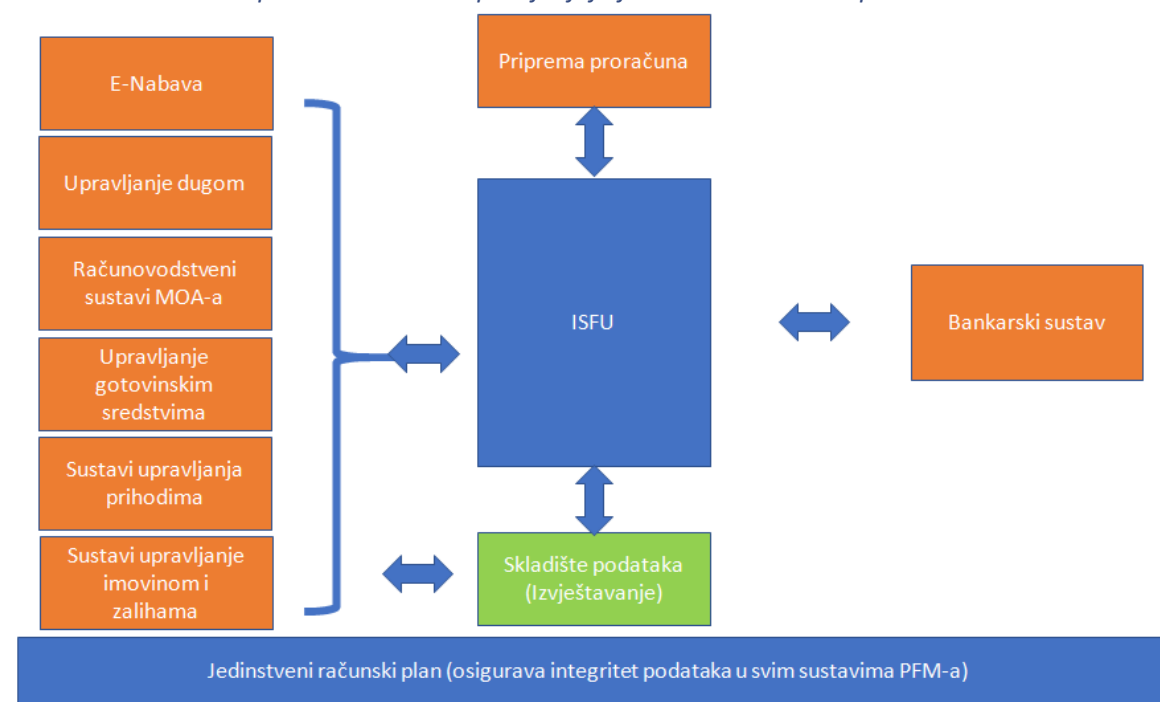
- Proširiti proračunske kontrole na način da nadilaze fazu gotovinskog plaćanja i da uključuju ranije faze ciklusa plaćanja, uključujući preuzete obveze i obveze prema dobavljačima. Bez toga postoji rizik da će doći do povrede kontrola aproprijacija na gotovinskoj osnovi
- Zajamčiti da se svaka faza kontrole plaćanja temelji na sustavu, a idealno bi bilo kad bi one bile utemeljene u ISFU-u kako bi ta kontrola bila učinkovita te kako bi se smanjio rizik od ljudske pogreške ili namjernog propusta
- Razmislite o prikladnoj razini kontrole u pogledu okolnosti u kojima se nalazi vaša zemlja. Vrlo detaljne kontrole proizvele su velik broj proračunskih kategorija, koje često dovode do toga da MF troši sve svoje vrijeme na prijenose (doznake) sredstava s jednog računa na drugi.
- Ponovno razmislite o tome na koji su način proračunske kontrole provedene u okviru JRP-a i ISFU-a pri reformi proračuna kao što je prelazak na PBB jer taj proces sa sobom obično nosi prijenos ovlasti sa središnjih institucija na MOA-ove
- Imajte u vidu da premda je u okviru PBB-a fokus na rezultatima, to ne znači da se ulazni podaci ne uzimaju u obzir. Štoviše, ulazni podaci ključan su element u svakom proračunskom i računovodstvenom sustavu. Umjesto toga, kontrola i odluke o ulaznim informacijama prelaze, tj. decentraliziraju se sa središnjih agencija na MOA-ove.
- Pri izradi proračunskih kontrola osigurati da fokus bude usmjeren na održavanje integriteta originalnih aproprijacija. Razmotrite gdje bi se proračunske kontrole trebale nalaziti u svakom segmentu jer to ima znatan utjecaj na fleksibilnost MOA-ova te na radno opterećenje MOA-ova, proračuna te riznice.
- Osigurati da se svake godine pažljivo upravlja svim promjenama u proračunskoj kategorizaciji koje utječu na JRP, kako bi se osigurala pravilnost i kako bi se nedostaci sveli na najmanju moguću mjeru.

JRP i ISFU

183. **JRP čini primarnu podatkovnu strukturu sustava PFM-a u suvremenoj vladi.** Kao što se prikazuje na slici 39., mnogi sustavi pružaju podršku PFM-u u većini zemalja, dok JRP osigurava da

ti sustavu budu interoperabilni i da se podaci mogu lako razmjenjivati u svim ICT sustavima u mreži PFM-a. Kako bi se to postiglo, važno je da JRP bude strukturirani tako da obuhvaća sve glavne zahtjeve za izvještavanje u vladi, u skladu sa smjernicom iz poglavlja 2. Svaki sustav može imati dodatne podatkovne elemente, primjerice određene šifre za nabavu koji se šire upotrebljavaju u gospodarstvu u trgovini robom i uslugama, kategorizacije dugova s obzirom na različite vrste dužničkih instrumenata ili detaljne šifre u pogledu svake imovine koju drži vlada. Svi ti kategorizatori bit će proširenja JRP-a ili će se mapirati u JRP.

Slika 37. – Svi sustavi i podsustavi PMF-a primjenjuju jedinstveni računski plan



184. Na slici 37. prikazuje se primjer kako bi veliki sustavi PFM-a upotrebljavali običan JRP. JRP omogućuje nesmetan protok podataka iz jednog sustava u drugi, pri čemu se podupire interoperabilnost svakog sustava i podsustava. Gruzija upotrebljava taj pristup u pogledu svoje nedavno razvijene platforme za e-nabavu. Kada MOA-ovi izvršavaju kupnju, ona se u sustavu za e-nabavu kategorizira s pomoću međunarodne kategorizacije za robu i usluge (šifriranje WTO-a). Svaka od tih šifri povezana je s ekonomskim segmentom JRP-a, odnosno MOA-ovi ne donose diskrecijske odluke u pogledu odabira ekonomskih šifri kad kupuju na platformi za e-nabavu. To osigurava da se ispravna brojana oznaka uvijek upotrebljava i prosljeđuje u ISFU. To je jedna od glavnih prednosti suvremenih sustava: izrada JRP-a, zajedno s kontrolama temeljenim na sustavu, smanjuje vjerojatnost da će MOA-ovi slučajno ili namjerno pogrešno kategorizirati transakcije. Time se poboljšava kontrola i kvaliteta izvještajnih informacija, a time i integritet i upotreba JRP-a. Također eliminira potrebu provođenja brojnih uobičajenih kontrolnih provjera u kasnijoj fazi postupka plaćanja jer se ranije provjereni podaci prenose nepromijenjeni u kasnije faze procesa plaćanja. Svaki od sustava imat će i dodatne kategorizatore ili će proširiti kategorizaciju JRP-a radi pružanja dodatnih detaljnih informacija za izvještavanje. Stoga nema potrebe za uključivanjem elemenata detaljnih podataka u JRP ako se isti upotrebljavaju za jednu specifičnu svrhu kojom se upravlja i koju se obrađuje u određenom sustavu. Upotreba suvremenih mogućnosti skladišta

podataka omogućava i evidentiranje tih dodatnih elemenata izvještavanja prema potrebi, bez njihova izričitog uključivanja u ISFU ili JRP.

Funkcija središnje glavne knjige i JRR

185. **Okosnica ICT-a za PFM jest ISFU i glavna knjiga (GK) kao što se prikazuje u modelu u Prilogu I.** ISFU je stoga strojarnica vladinih financija. Iako su i drugi sustavi važni, ISFU osigurava da cijeli sustav pravilno funkcionira. GK koji upotrebljava JRP osigurava da su sve financijske transakcije pravilno šifrirane, uključujući ažuriranje vladinih bilanci. Čak i ako zemlja upravlja proračunom na temelju novčanih sredstava, u GK-u se i dalje prikazuje utjecaj svih financijskih transakcija vladine novčane bilance. Iako GK radi prema opće prihvaćenim računovodstvenim konceptima, u njemu se ne pohranjuju samo računovodstveni podaci¹⁰⁵. Sam GK je baza podataka, a i svi segmenti JRP-a također su ondje zabilježeni.
186. **Taj integrirani koncept GK-a iznimno je važno razumjeti jer je on osnova na kojoj vlada može konsolidirati svoje novčane i nenovčane transakcije radi upravljanja, izvještavanja i analize.** Primjerice, danas se široko poznato da je dobra praksa konsolidacija vladinih novčanih sredstava upotrebom JRR-a¹⁰⁶. U prošlosti je bilo teško osigurati pravodobno plaćanje robe i usluga u svim funkcijama i vladinim geografskim lokacijama. Zbog toga je došlo do decentralizacije vladinih novčanih sredstava te povećanja broj novčanih zaliha i bankovnih računa osobito u komercijalnim bankama. To je stvorilo probleme u računovodstvu i u izvještavanju zbog vremenskih razmaka u konsolidiranju decentraliziranih financijskih informacija. To je promijenilo pojavom suvremenog ISFU-a te napredaka u elektroničkom plaćanju i bankarskom sustavu. Sad je moguće i poželjno držati novčana sredstva na JRR-u i pravodobno izvršavati plaćanja iz ISFU-a ili MOA-ovog računovodstvenog sustava. JRP se obično upotrebljava da se u tu svrhu stvori blagajnička knjiga za svaku organizacijsku jedinicu vlade.
187. **To se može vidjeti na slici 38. koja prikazuje odnos između računa KPS-a i transakcija JRR-a u vladi.** U ovom slučaju vlada ima jedan bankovni račun u GK-u i Središnjoj banci. Sva se sredstva drže na JRR-u, uključujući od DP-ova. Odvajanje sredstava provodi se u GK-u upotrebom JRP-a. KPS osnovna škola I ima 100 000 od školarina na bilanci koju može prenijeti u sljedeću godinu. Ta se sredstva drže na JRR-u kao dio općih sredstava, ali u pod-fondu za KPS-ov prihod iz vlastitih izvora. Škola kupuje papir sa zaglavljem u vrijednosti od 20 000 iz fonda tijekom godine, što ostavlja bilancu od 80 000 u JRR-ovu podfondu za školu. Svjetska banka također osigurava bespovratna sredstva tijekom godine u iznosu od 1 000 000. Iako se to bilježi kao dio bilance škole, to je odvojena pod-bilanca koja je dio posebnog podfonda (WB) s posebnim računom za projekt. U ISFU-u su uspostavljene kontrole kako bi se spriječio neovlaštena upotreba tih sredstava. Rezultat je da se sva novčana sredstva konsolidiraju na JRR-u tako da vlada može lako upravljati svojim bilancama, a svaki subjekt u vladi ima vlastiti pod-JRR radi upravljanja, izvještavanja i

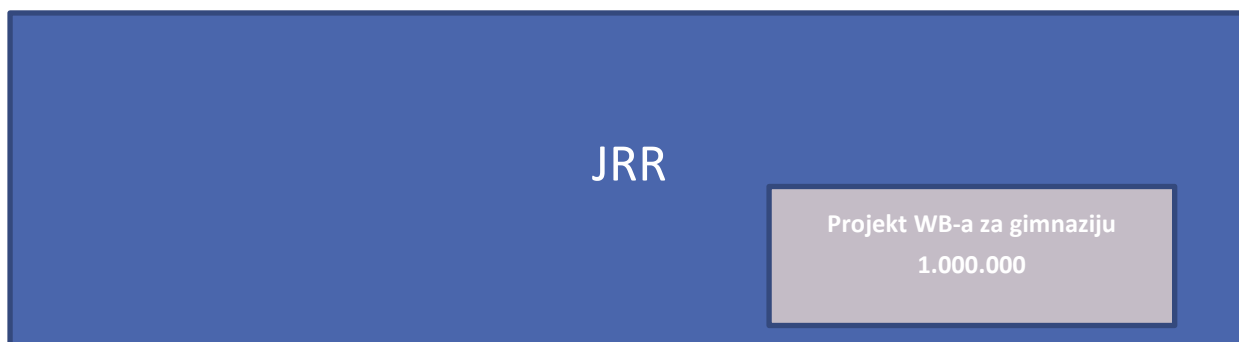
¹⁰⁵ Stajalište tradicionalnog računovođe bilo je da se u GK-u bilježe samo računovodstveni unosi. Iako GK ima fundamentalni značaj za postizanje učinkovitosti bilance i financija, suvremeni ISFU može konsolidirati i objediniti bilance iz cijele opće vlade, te prikazati te informacije iz različitih perspektiva.

¹⁰⁶ Više informacija o navedenom dostupno je na <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/31/Treasury-Single-Account-Concept-Design-and-Implementation-Issues-23927>

kontrole. Time se osigurava i da se KPS-ova blagajnička knjiga nalazi u ISFU-u radi usklađivanja. Prema tome, ako su sve transakcije u ISFU-u i iz njega elektroničke, postupak usklađivanja većim je dijelom također automatiziran.

Slika 38. – JRR i JRP te Glavna knjiga

Transakcija	Izvor financiranja	Organizacijski	Programski	Funkcija	Projektni	Geografski	Ekonomski	Iznos
Početni saldo	Opća sredstva – prihod iz vlastitih izvora	Osnovna škola I	Osnovno školstvo	Osnovno školstvo	N/P	Baku	Financijska imovina - JRR	100.000
Kupnja papira sa zaglavljem	Opća sredstva – prihod iz vlastitih izvora	Osnovna škola I	Osnovno školstvo	Osnovno školstvo	N/P	Baku	Trošak – Papir sa zaglavljem / Financijska sredstva JRR-a	-20.000
Bespovratna sredstva	Svjetska banka	Osnovna škola I	Osnovno školstvo	Osnovno školstvo	Nova zgrada gimnazije	Baku	Financijska sredstva – JRR / Bespovratna sredstva	1.000.000



188. **Odnos između KPS-a i JRR-a primjenjuje se i na cijeli organizacijski segment na svakoj razini hijerarhije.** Slijedom toga, ako Ministarstvo obrazovanja treba izvještaj o novčanoj poziciji za cijelo ministarstvo uključujući KPS-ove, na slici 39. prikazuje se kako blagajnička knjiga Ministarstva obrazovanja odražava i sve KSP-ive koji su joj podređeni. Isto tako, JRP se može upotrijebiti i za izvještavanje o ukupnoj blagajničkoj knjizi za ministarstvo, raščlanjenoj na svaku jedinicu potrošnje ili bilo koju drugu potrebnu kombinaciju.

Slika 39 – Pod-JRR i blagajnička knjiga za Ministarstvo obrazovanja



189. **Taj odnos s JRR-om može se primijeniti i na druge segmente JRP-a.** To je posebno korisno za projekt i DP-ove jer se može smatrati da svaki DP i projekt imaju svoju blagajničku knjigu i kontroliranu novčanu bilancu u JRR-u. DP-ovi ne kontroliraju novčana sredstva izravno, već ih riznica kontrolira tako da svaki MOA upravlja svojim projektima u ISFU-u i moguće je izraditi izvještaje o ukupnim novčanim sredstvima. Vlada može lako konsolidirati sve svoje novčane zalihe, dok istodobno zadržava potrebno odvajanje radi kontrole i izvršenja proračuna. Stoga, ako vlada želi otkriti novčana sredstva koja kontrolira, ali koja se drže za DP-ove, ta će informacija biti lako dostupna u GK-u.

190. **To se načelo već primjenjuje na sve vladine transakcije koje su uključene u GK.** Stoga proširenje obuhvata JRP-a i ISFU-a koliko je god moguće u općoj vladi¹⁰⁷ stvara mnoge daljnje koristi. Sve transakcije između vladinih subjekata također se mogu izvršiti u ISFU-u. Time se otklanja dosta vanjskih transakcija, čime se smanjuju troškovi te se dodatno konsolidiraju novčane bilance. Ako je JRR uspostavljen, zbog tih unutarnjih transakcija novčana sredstva ne izlaze s JRR-a. To se može vidjeti na Slici 40. na kojoj se prikazuju kupnje papira sa zaglavljem od vladina odjela za tisak u okviru WB-ova projekta za osnovne škole. Budući da su oba subjekta u ISFU-u, transakcija se izvršava u ISFU-u i ne dovodi do toga da sredstva napuštaju JRR. Računovodstveni podaci za plaćanje i prihod također se bilježe izravno u GK. Stoga će izvještaji i knjiga za projekt uključivati plaćanje, a izvještaji za vladin odjel za tisak i knjiga uključivat će prihod. Međutim, u izvješću koje se izrađuje za cijelu vladu neće se bilježiti rashod i prihod jer su to dvije strane iste transakcije koja je prebijena za konsolidirano izvještavanje.

Slika 40 – Transakcije između vladinih subjekata u GK-u

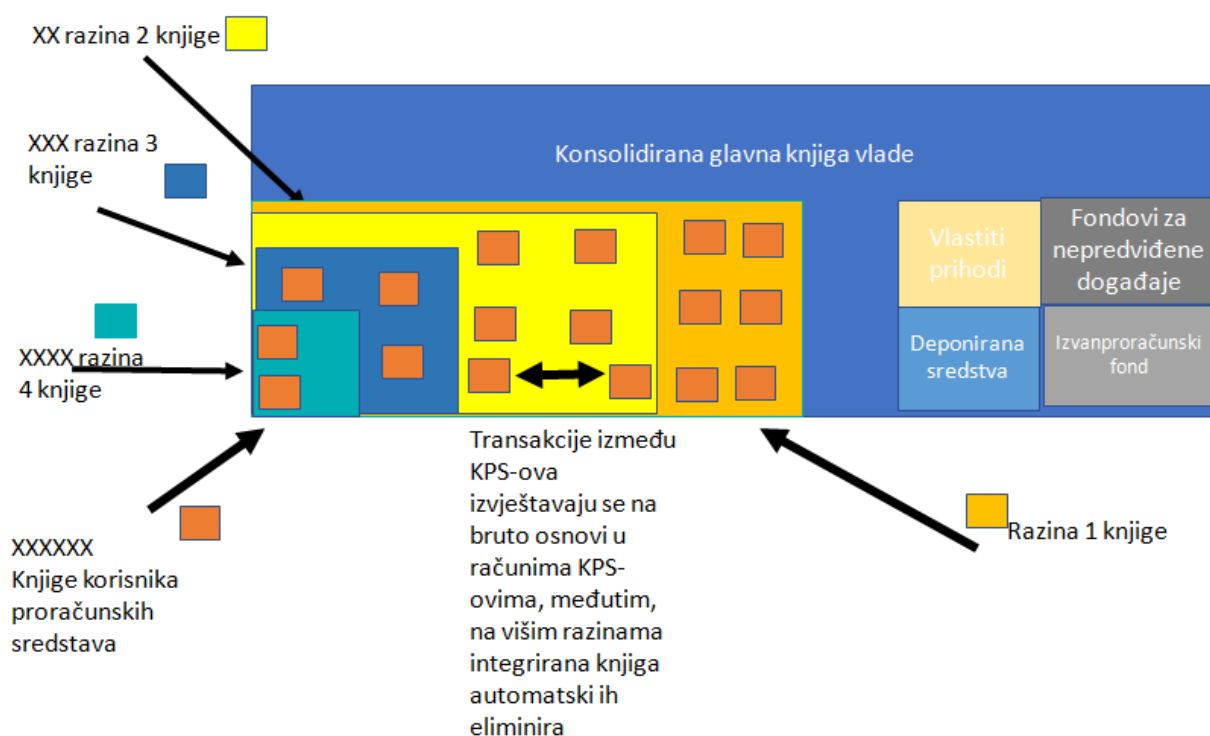
Transakcija	Izvor financiranja	Organizacijski	Programski	Funkcija	Projektni	Geografski	Ekonomski	Iznos
Plaćanje papira sa zaglavljem	WB	Ministarstvo obrazovanja	Osnovno školstvo	Osnovno školstvo	Podrška osnovnim školama	Baku	Trošak – Papir sa zaglavljem	Rashod 100 000
Prodaja papira sa zaglavljem	Opći	Vladin odjel za tisak	Administrativne usluge	Usluge podrške	N/P	Baku	Prihod – prodaje subjekta na tržištu	Odobrenje 100.000



¹⁰⁷ Na sljedećoj se poveznici upotrebljava definicija opće vlade iz GFSM-a: <https://www.imf.org/external/Pubs/FT/GFS/Manual/2014/gfsfinal.pdf>

191. **Stoga bi cilj za mnoge zemlje trebao biti proširenje obuhvata JRP-a i ISFU-a na cijelu opću vladu ili što je više moguće.** Čak i ako subjekti u općoj vladi nisu korisnici ISFU-a, važno je da se upotrebljava JRP radi pravilnosti podataka i osobito konsolidiranog izvještavanja. Na slici 41. prikazuje se primjer kako GK funkcionira za opću vladu ako je cijelu obuhvati. Svi su subjekti dio GK-a i rade na isti način kao komponente JRR-a, što se vidi na slikama 38. i 40. Time se omogućuje da se izvještaji mogu izraditi za sve zainteresirane strane na temelju transakcija koje evidentira KPS. Stoga bi bilo suvišno izrađivati odvojene izvještaje za Odjel Ministarstva financija za proračun, Riznicu i matična ministarstva – svaka zainteresirana strana mogla bi imati pristup izvještajima izravno u ISFU-u ili u skladištu podataka. To će također povećati pravilnost izvještavanja u cijeloj vladi.

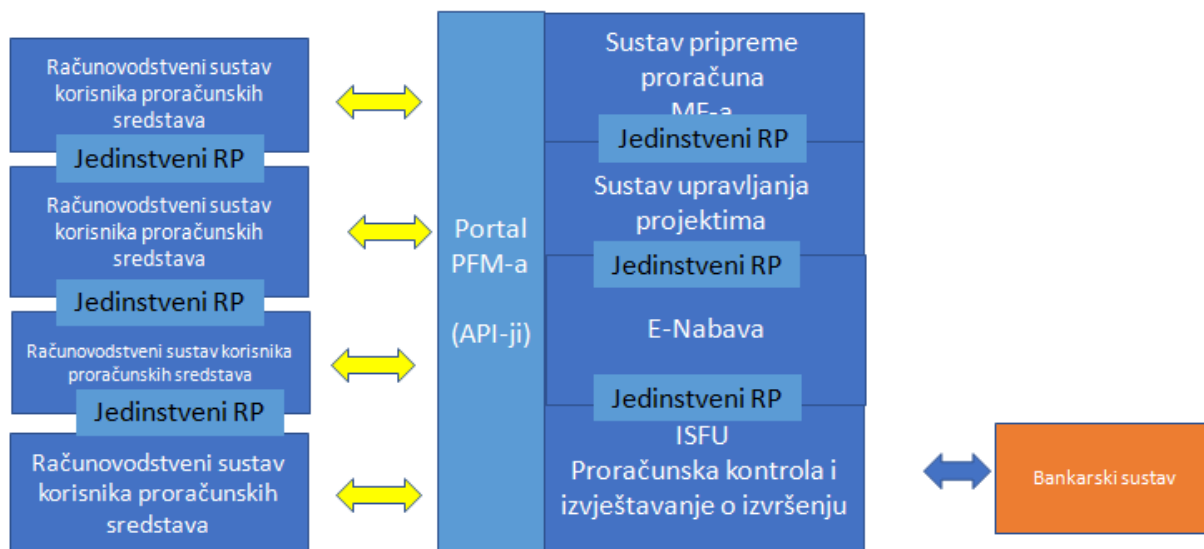
Slika 41. – Obuhvat ISFU-a i JRP-a



192. **Čak i ako neki MOA-ovi imaju vlastiti računovodstveni sustav, JRP može osigurati interoperabilnost sustavâ i mogućnost poboljšanja kontrola i izvještavanja ako se JRP također upotrebljava u tim sustavima.** Na slici 42. prikazuju se uređenja u mnogim zemljama u kojima su uspostavljeni računovodstveni sustavi u KPS-ovima i MOA-ovima. Te zemlje su odabrale da neće zamijeniti postojeće sustave, nego umjesto toga upotrebljavaju JRP i vladine ICT portale kako bi prikupile informacije. Azerbajdžan je uspostavio portal između Riznice i KPS-ova koji sada upotrebljava za evidentiranje svih obveza i zahtjeva za plaćanje. Zemlje često razvijaju aplikacijska

programska sučelja (API-je)¹⁰⁸ kako bi se osigurala pravilnost podataka. Oni se često mogu razviti uz mnogo niže troškove nego tradicionalna sučelja koja se razvijaju između sustava.

Slika 42. – Proširenje obuhvata JRP-a na MOA-ove i KPS-ove sustave



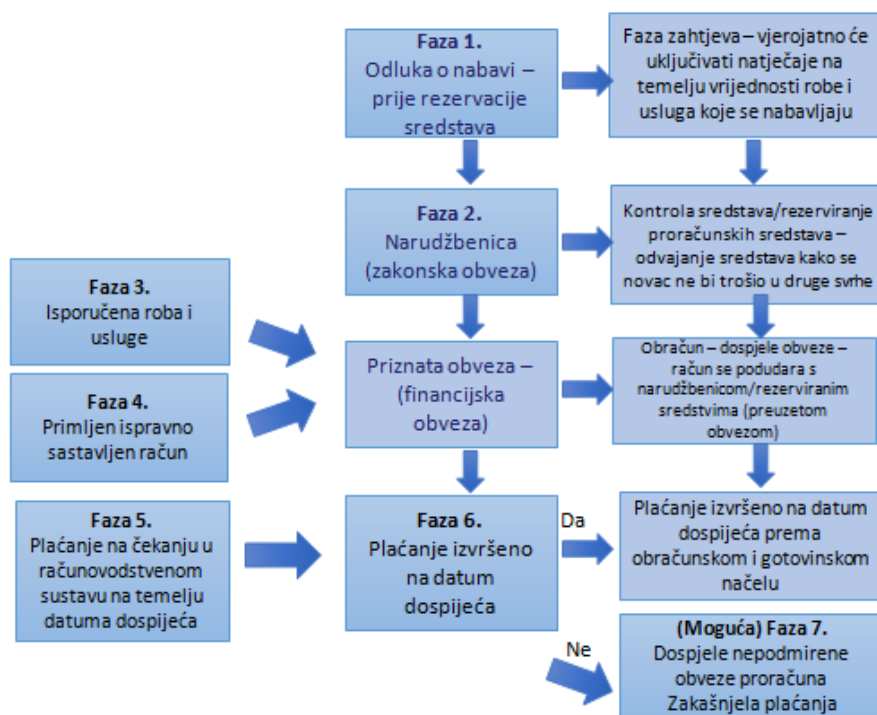
Proširenje obuhvata izvan primitaka gotovinskih sredstava i platnih operacija

193. U prošlosti su sustavi vladine riznice obično bili usredotočeni samo na konačno oslobađanje stvarnih plaćanja, pa je središnja kontrola bila usredotočena na ovu fazu, unatoč činjenici da je javni novac bio odobren već danima ili mjesecima. To je značilo da riznica i sustav riznice nije zaista kontrolirao proračunske rashode nego samo plaćanja, te je imao ulogu čuvara netom prije isplate novčanih sredstava. Glavni poticaj za MOA-ove da osiguraju usklađenost bio je rizik da će Riznica odgoditi isplatu¹⁰⁹. To se može vidjeti na slici 43., koja ističe ključne faze procesa plaćanja državnih ugovora koji uključuje državnu riznicu, a koja se obično uključuje samo u fazi 6.

¹⁰⁸ Aplikacijsko programsko sučelje jest sučelje ili komunikacijski protokol koji se upotrebljava u vladi za lakše dijeljenje podataka i osiguravanje pravilnost podataka u cijeloj mreži PFM-a.

¹⁰⁹ U toj situaciji Riznica ima ograničenu stvarnu ovlast za potpuno odbijanje plaćanja jer su u većini slučajeva primljeni roba i usluge te stoga postoji zakonska i financijska obveza.

Slika 43. – Integrirani proces plaćanja u vladi



194. **Suvremeni ISFU¹¹⁰ stvorio je priliku za proširenje izvještavanja, računovodstva i kontrole javnih financija kako bi obuhvatili sve faze istaknute na slici 43.** Sada je moguće bilježiti transakcije mnogo ranije i poboljšati kontrolu čak i u fazi donošenja odluke o javnoj nabavi. To je daleko učinkovitija kontrola jer osigurava da se sredstva ne odobravaju osim ako se ne zadovolje jasne mjere *ex-ante* kontrole koje osiguravaju razumnu potrošnju javnog novca. Važnost toga je da se u što ranijoj fazi procesa mora evidentirati cijeli JRP – kreće se od faze javne nabave kako bi se osigurala proračunska kontrola. Doista, JRP obično ostaje nepromijenjen tijekom cijelog procesa plaćanja, čime se uklanja potreba za provjerama kasnije u postupku (ranije provjere prenose se u ISFU i ne moraju se revidirati). To proširenje može nastati ako zemlja upotrebljava jedan ISFU za sve korisnike ili ako MOA-ovi ili KPS-ovi imaju vlastite računovodstvene programe. Velika promjena je da bi MOA-ovi i KPS-ovi evidentirali preuzete obveze i obveze prema dobavljačima u ISFU, dok se transakcije unose u njihov računovodstveni sustav. To bi se moglo provesti s pomoću API-ja i internetskog portala kao što je provodi u Azerbajdžanu, Moldovi i Ukrajini.

195. **Isti bi se pristup mogao upotrijebiti u budućnosti za evidentiranje svih transakcija kako bi se proširilo funkcioniranje GK-a na cijelu bilancu.** Iako se to može činiti ambicioznim, zbog smanjenja troškova tehnologije i pohranjivanja podataka posljednjih godina takva su uređenja realnija. Mnoge su zemlje stvorile usporedne središnje sustave za upravljanje izvršenjem proračuna (ISFU) i odvojene sustave za konsolidiranje financijskog izvještavanja. Dijelom i zbog činjenice da su često za ta područja odgovorne različite državne funkcije. Bilo bi razborito razmotriti kako bi se ta dva

¹¹⁰ Suvremeni IISFU više ne pretpostavlja jedan integrirani softver, već može uključivati niz različitih podsustava koji su međusobno interoperabilni. Za navedeno je JRP od ključne važnosti jer postaje temelj za zajednički skup podatkovnih elemenata koji omogućuju razmjenu informacija između različitih podsustava.

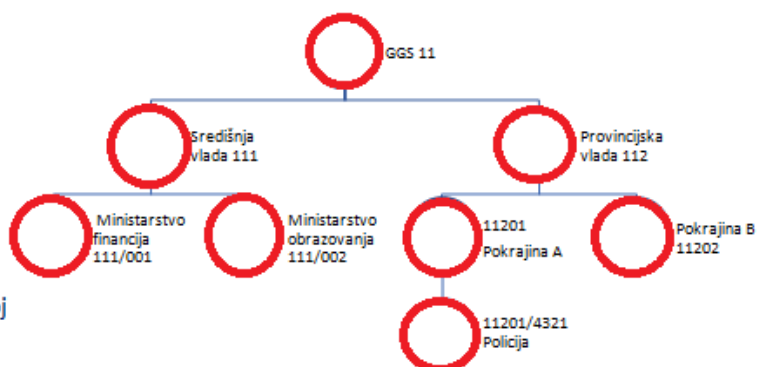
zahtjeva mogla bolje integrirati u budućnosti, kako bi se stvorilo jedinstveno sučelje za transakcije s MOA-ovima i KPS-ovima i za njih. Iako bi mnoge zemlje mogle odabrati da neće uspostaviti sveobuhvatni GK za cijelu opću vladu, ISFU bi se i dalje mogao poboljšati tako da obuhvati financijske izvještaje na kraju razdoblja za konsolidirano izvještavanje.

Konsolidacija

196. **Glavni problem u suvremenom računovodstvu je konsolidacija financijskih informacija za računovodstvene korisnike/proračunske subjekte uključene u podnositelja izvještaja.** Financijske izvještaje koji se prosljeđuju podnositelju izvještaja na višoj razini obično su pripremali podnositelj izvještaja na nižoj razini. Subjekt na višoj razini agregira izvještaje na nižoj razini sve dok se konačni agregirani izvještaj ne dostavi zainteresiranim stranama. Ako postoji više razina u vladi, taj se proces ponavlja na svakoj razini. Iako je taj pristup u praksi jednostavan, on je dugotrajan i zahtijeva da svaka razina dovrši svoj proces prije nego što se može poduzeti sljedeća razina agregacije. On može navesti i na pogrešne zaključke jer računa sve transakcije između razina i subjekata kao vanjske transakcije, čime se precijenjuje stvarni financijski položaj na svakoj višoj razini agregacije. Čak i ako se te transakcije između podnositelja izvještaja unutar razina agregacije mogu identificirati, transakcije između korisnika proračunskih sredstava različitih područja agregacije bit će teško eliminirati. Velika korist od JRP-a i integriranog GK-a upravo je u tome što identificira radi li se o unutarnjim ili vanjskim transakcijama na različitim razinama upravljanja.
197. **ISFU, praćen pravilnom uporabom JRP-a, može evidentirati ove transakcije za svakog proračunskog subjekta, ali će ih automatski ukloniti prilikom konsolidacije.** To se može postići evidentiranjem svih transakcija između subjekata (korisnika proračunskih sredstava) u glavnoj knjizi ISFU-a. Slika 44. prikazuje kako to funkcionira. Budući da je riječ o unutarnjim transakcijama podnositelja izvještaja, glavna ih knjiga automatski uklanja prilikom konsolidacije. Ako je izvješće sastavljeno za MOA ili KPS, ono prikazuje te transakcije kao vanjske, te se one izvještavaju u potpunom obliku bez da budu uklonjene. Međutim, kada se izvještaji generiraju na agregiranijoj razini, transakcije između subjekata (korisnika proračunskih sredstava) automatski se uklanjaju jer više nisu vanjske u odnosu na podnositelja izvještaja.

Slika 44. – Automatsko uklanjanje transakcija između subjekata prilikom konsolidacije

- Dijagram predstavlja vrlo jednostavan primjer sektora opće vlade u zemlji, raščlanjen prvo na središnju vladu i pokrajine, a zatim na organizacijske jedinice
- Tablica pokazuje da se u glavnoj knjizi bilježi zaduženje i kreditiranje.
- Ako se te transakcije bilježe internim unosom u dnevnik, a o prihodima i rashodima izvještava se na institucionalnoj razini, izračunavaju se na razini GGS-a.
- Stoga se konsolidacija može postići jedinstvenim RP-om, čak i ako se transakcije odvijaju u različitim računovodstvenim sustavima.



Organizacijska jedinica	Ekonomski	Zaduživanje/kreditiranje
111/001 (MF)	26 (trošak bespovratnih sredstava)	zaduženje
11201 (pokrajina A)	13 (prihod od bespovratnih sredstava)	kreditiranje
111/002 (MO)	22 (osiguranje, roba i usluge)	zaduženje
11201/4321 (Policija pokrajine A)	1423 pristojbe, neporezni prihodi	kreditiranje

198. **Važnost ovog pristupa ne može se podcijeniti. Čak i ako postoje različiti sustavi u različitim vladinim tijelima, primjerice računovodstveni sustavi u MOA-ovima ili KPS-ovima te u ISFU-u u Riznici, ako se transakcije evidentiraju na ovaj način moguće ih je naknadno identificirati i eliminirati.** To pokazuje važnost JRP-a. Doista, jedinstvena brojčana oznaka korisnika proračunskih sredstava ovdje može biti ključna, čak i za vanjske transakcije. Transakcije između KPS-pova vlade bit će zabilježene s pomoću identifikatora jedinstvene brojčane oznake KPS-a. To se može uključiti i u bazu podataka dobavljača svih sustava, što će olakšati razlikovanje između podnositelja izvještaja opće vlade i transakcija s vanjskim subjektima.

199. **U Moldovi je taj pristup postao još sofisticiraniji i sada određuje različite korisnike proračunskih sredstava u bankarskom sustavu.** Transakcije i transferi stoga mogu biti vanjski, ali je moguće identificirati primatelja i primatelja plaćanja te ih na taj način eliminirati u budućnosti. Bez obzira na to, vlade se potiču da ne dopuštaju da se na početku te transakcije izvode izvana jer to dovodi do stvarnih novčanih tokova iz JRR-a i u JRR, što nije potrebno i zbog toga može doći do kašnjenja u vraćanju sredstava u JRR, čime se smanjuju novčane bilance.

Tekstni okvir 22. – Praktični savjeti za JRP i ISFU

- Osigurati da JRP funkcioniše u svim velikim sustavima unutar mreže PFM-a – vladini portali i API-ji pružaju pristupačnije načine za bolje integriranje ICT-a u cijeli PFM s pomoću JRR-a kako bi se osigurala pravilnost podataka.

- Proširiti upotrebu JRP-a tako da obuhvaća cijeli sektor opće vlade¹¹¹ ako je to moguće. Može biti korisno zahtijevati da se ISFU upotrebljava u tu svrhu.
- Proširite obuhvat JRR-a među ostalim i upotrebom modernih elektroničkih plaćanja i bankovnih aranžmana, pa čak i ondje gdje se ISFU ne koristi kao glavni sustav
- Osigurati da se transakcije unutar vlade obrađuju ili u ISFU-u ili se mapiraju za buduće uklanjanje kad se izrađuju konsolidirana izvješća. ISFU može postupno proširivati svoj rad izvan isplata kako bi uključio cijeli proces plaćanja, zajedno s preuzetim obvezama i obvezama prema dobavljačima.
- Razmotriti upotrebu JRP-a za evidentiranje cijele bilance ili u ISFU-u i GK-u ili s pomoću periodičnog izvještavanja u ISFU-u.

¹¹¹ U GFSM 2014. pojam opće vlade definiran je na sljedeći način: „...sektor opće vlade sastoji se od mjesnih institucionalnih jedinica čija je glavna djelatnost obavljanje funkcija vlade...”; ona uključuje nacionalnu i subnacionalnu razinu vlasti te neprofitne subjekte koji obavljaju funkcije vlade. Za većinu zemalja to uključuje statutarna tijela koja se definiraju izvan proračuna (ali isključuje profitna poduzeća koja se obično definiraju kao državna poduzeća).

Planiranje i priručnik JRP-a

200. **Izrada ili ponovna izrada JRP-a velik je poduhvat koji treba sagledati iz perspektive upravljanja projektima.** To je posebno slučaj ako je potrebno istodobno provesti znatne reforme, što je u početku često i razlog (ponovne) izrade. Primjeri kriterija mogu uključivati:
- Provedba JRR-a;
 - Proširenje obuhvata ISFU-a i GK-a;
 - Modernizacija JRP-a kako bi se bolje integrirao u druge elemente PFM-a;
 - Proračunska reforma, na primjer planiranje proračuna prema učinku; i
 - Računovodstvena reforma, na primjer prijelaz na obračunsko računovodstvo.
201. **U svakom slučaju, ne izrađuje se (ponovno) samo JRP.** Vjerojatno će biti potrebne velike promjene u sustavu i izrada novih i revizija postojećih politika i uputa. Važno je da se za taj proces alokira dovoljno sredstava i predvidi dovoljno vremena za planiranje, izradu, ispitivanje i provedbu. U idealnom slučaju, trebala bi se osnovati višenamjenska radna skupina koja će uključivati ključne osobe iz svih velikih funkcionalnih zainteresiranih strana. Obično bi to uključivalo barem predstavnike za proračun, riznicu, makrofiskalno izvještavanje, računovodstvenu politiku, statistiku i ICT. Potrebno je uključiti i sudionike iz glavnih MOA-ova i podnacionalne vlasti. Ako je moguće, ključne službenike trebalo bi premjestiti da rade samo na tom projektu.
202. **Tekstni okvir 23. primjer je vrlo općenitog opisa plana reforme JRP-a koji je pripremila jedna zemlja.** U tom se planu iznose samo glavni koraci te je potrebno znatno više pojedinosti za odgovarajuće planiranje i provedbu svakog sastavnog dijela projekta. U idealnom bi slučaju odgovornosti trebale biti dodijeljene glavnim službenicima koje podupire radna podskupina te bi se trebali utvrditi rokovi, ne samo za završetak svakog sastavnog dijela, nego i u pogledu prijelaznih koraka.

Tekstni okvir 23. – Mogući koraci za ponovnu izradu JRP-a

1. Utvrditi radnu skupinu (ako je moguće) koju vodi Odjela za riznicu u bliskoj suradnji s ITD-om, uključujući Odjela za proračun, Makrofiskalni odjel, Odjela za statistiku, MOA-ove i podnacionalnu vlast (razmotriti radne podskupine za svaki segment i aktivnost).
2. Dogovoriti opću strukturu sheme novog JRP-a za segmente
3. Razviti okvirne razine i duljine šifri za shemu (koje nisu konačno utvrđene)
4. Razviti kratki koncept na papiru i pokrenuti prvi proces opće komunikacije i savjetovanja sa zainteresiranim stranama.
5. Ponovno razviti neekonomske segmente – to se u određenoj mjeri može provesti istodobno
 - a. Izvor financiranja
 - b. Organizacijski
 - c. Funkcionalni
 - d. Geografski
 - e. Programski
 - f. Projektni
 - g. Međusektorski segment (npr. siromaštvo, ravnopravnost spolova, financiranje u slučaju rizika od elementarne nepogode)
6. Ponovna izrada ekonomskog segmenta
 - a. Mapiranje postojećih računa GK-a i JRP-a u GFSM 2014. radi prepoznavanja nedostataka i propusta
 - b. Dogovoriti se u pogledu cijele strukture prve razine, razreda (predlaže se da ih se uskladi s opće prihvaćenim računovodstvenim standardima i GFSM 2014.)
 - c. Analizirati nedostatke i probleme
 - d. Razviti novo šifriranje prihoda
 - e. Razviti novo šifriranje troškova
 - f. Razviti novo šifriranje financijske imovine
 - g. Razviti novo šifriranje nefinancijske imovine
 - h. Razviti novo šifriranje obveza
 - i. Razviti novo šifriranje neto imovine
 - j. Razviti novo šifriranje izvanbilančnih zapisa.
7. Poduzeti daljnju širu komunikaciju tako da se pruže opće informacije, ali i da se koriste testne skupine koje će pomoći u pregledu prvotnog nacrtu segmenata.
8. Razviti zahtjeve koji nisu temeljni i razmotriti interakciju s drugim sustavima uključujući povezane strukture podataka (npr. priprema proračuna, dug, projektno upravljanje nabavom, upravljanje imovinom, upravljanje dionicama, ljudski resursi i obračun plaće).
9. Razviti i ažurirati politike i postupke te bilo koje potrebne zakonodavne ovlasti (npr. Propisi o JRP-u).
10. Izraditi elektroničke priručnike za korištenje i usavršavanje, uključujući usavršavanje rada na računalu
11. Ispitivanje (novog okruženja) ISFU-a
12. Provesti obuku
 - a. Obučiti predavače – osoblje subnacionalne riznice i super-korisnike MOA-ova
 - b. Obuka KPS-ova i drugih korisnika
13. Puštanje u rad
14. Podrška i osiguravanje kvalitete – u tijeku

15. Predstavljanje reformi zainteresiranim stranama tijekom cijelog procesa raznim sredstvima uključujući društvene mreže

203. **Vrijeme potrebno za ponovnu izradu JRP-a ovisi o mnogo čimbenika uključujući:**
- političku i upravljačku podršku reformi;
 - jesu li službenici cijelo vrijeme radili samo na tome ili su radili i na drugim zadacima;
 - dostupnost sredstava za ponovnu izradu i sve povezane reforme, primjerice ažuriranje ISFU-a; i
 - opseg promjena i svih povezanih reformi, primjerice uvođenje sveobuhvatnog JRR-a zahtijevat će inventuru postojećih bankovnih računa, donesenih odluka i politika u pogledu zatvaranja računa i u pogledu toga kako će JRP upravljati sredstvima. Prijelaz na obračunsko računovodstvo zahtijevat će izradu plana projekta, što će trajati najmanje pet godina.
204. **Velika reforma JRP-a obično traje između dvije do pet godina u određenoj zemlji.** Može trajati i dulje ako politička/upravljačka volja nije jaka i ako se odgađaju povezane reforme kao što je ažuriranje ISFU-a. Ako ne postoje veliki poticaji, primjerice uvođenje novog ISFU-a do srpnja/jula 2022., može doći do odgode napretka ako ne postoje vanjski poticaji da se poštuju dogovoreni rokovi. Stoga je korisno povezati ovu reformu s drugim važnim reformama kako bi se zadržao fokus na završavanju posla.
205. **Ključna je i djelotvorna komunikacija tijekom cijelog procesa.** Kao što se navodi u poglavlju 2., korisno je izraditi sažetak prijedloga za reformu JRP-a na početku procesa kako bi se osiguralo da sve zainteresirane strane na isti način shvaćaju razlog za reformu i glavne zahtjeve novog JRP-a. Iskustvo u zemljama pokazalo je da službenici obično usredotoče pažnju na postojeće kapacitete i pristupe ako ne postoji jasna vizija za novi JRP. To je posebno važno ako se glavne promjene odnose na postojeće procese i strukture pa ih treba promisliti ili mogu nametnuti zahtjeve za cijelu strukturu, čije koristi za posebno funkcionalno područje možda nisu u potpunosti očite. Neke zemlje sad upotrebljavaju kombinaciju službene i neslužbene komunikacije, uključujući upotrebu društvenih mreža. To je posebno djelotvorno u izbjegavanju gomilanja birokratskih postupaka u smislu komunikacije i u pogledu dobivanja podataka i ideja. Primjerice, Azerbajdžan proces promjene opisuje u videima na YouTubeu koji su slični videima za obuku. Kambodža upotrebljava aplikaciju za poruke kako bi prenosila ključne događaje u reformama svojeg ISFU-a različitim zainteresiranim stranama.

Osiguravanje pravilnosti JRP-a

206. **Kad se završi izrada novog JRP-a, važno je da se jasno razumiju načela dizajna na temelju kojih je izrađen te da su službeno zabilježena u pisanom obliku.** Jednom funkcionalnom subjektu također treba dati odgovornost za održavanje JRP-a. To je često Riznica, ali isto tako može biti neko drugo središnje tijelo, moguće i odjel MF-a. Međutim, važno je da se JRP održava za sve potrebe zainteresiranih strana, ne samo za funkcionalne odjele koji kontroliraju strukturu.
207. **Budući promjene JRP-a trebale bi se temeljiti na jasnim postupcima upravljanja promjenama, uključujući osiguravanje pravilnosti izvornih načela izrade.** Za JRP je korisno da se

definira i opiše Priručnik Jedinog računskog plana. Priručnik bi trebao biti dostupan u elektroničkom obliku i ažuriran jednom godišnje, uključujući dokumentaciju za sve velike promjene iz godine u godinu. Raspored za prihvaćanje promjena trebao bi biti uključen u priručnik ili povezanu politiku, što bi trebalo omogućiti dovoljno vremena za izradu promjena, njihovo ispitivanje u ISFU-u te njihovo dokumentiranje u novoj verziji priručnika svake godine. Potrebno je omogućiti dovoljno vremena i za obuku zainteresiranih strana u slučaju velikih promjena. Potrebno je uspostaviti i mehanizme koji će osigurati pravilnost kontrole verzije, posebno u odnosu na tvrdi primjerke priručnika koje možda postoje.

208. Ključna poglavlja koja se zahtijevaju u Priručniku JRP-a detaljno su navedena u nastavku, a pojednostavnjen primjer priručnika nalazi se u Prilogu VII.

- Uvod – uključujući svrhu JRP-a i ključne koncepte; struktura i odnose s GFSM 2014. i glavni izvještaji vlade; te odnos između starog JRP-a i novog JRP-a. U ovom bi se dijelu također definirao opseg primjene JRP-a na proračunske subjekte
- segment proračunskog subjekta (organizacije)
- Programski segment
- Segment o izvoru financiranja
- Funkcionalni segment
- Projektni segment
- Geografski segment
- Gospodarski segment
- Međusektorski ili drugi segmenti
- Prilog A (Primjeri uobičajenih računovodstvenih unosa s pomoću računskog plana)
- Prilog B (potpuna ekonomska kategorizacija, uključujući mapiranje u GFSM 2014.)
- Prilog C (mapiranje starih računa u nove račune – ovo je privremeno te će se izbrisati u drugoj godini nakon uvođenja).

U idealnom slučaju, JRP bi trebao uključivati i poveznice na mjerodavno zakonodavstvo, politike i postupke.

Tekstni okvir 24. – Savjeti za ponovnu izradu JRP-a i Priručnika

- Tijekom (ponovne) izrade RP-a zajamčite dostupnost političke potpore, sredstava i dovoljnog vremena potrebnog za uspješan dovršetak
- Zajamčite da je svaka (ponovna) izrada pravilno isplanirana unutar okvira za upravljanje projektima te da svaka faza, prekretnica i odgovornost bude jasno definirana. Pri planiranju se također moraju uzeti u obzir povezane reforme, uključujući glavni razlog za predložene izmjene postojećeg RP-a
- Uspostavite radnu skupinu čiji će članovi dolaziti iz svih najvažnijih funkcionalnih područja središnje vlade, uključujući zainteresirane strane iz korisnika kao što su MOA-ovi te iz korisnika na subnacionalnoj razini vlasti
- Zajamčite kontinuitet snažne komunikacije u pogledu (ponovne) izrade JRP-a. Komunikacija bi trebala biti formalnog oblika, što uključuje izradu i proglašenje sažetka prijedloga, te ujedno neformalnog oblika, što uključuje upotrebu društvenih medija

- Proglasite jedno funkcionalno područje odgovornim za održavanje JRP-a te za odobrenje njegovih promjena. Proces izmjene također bi se trebao temeljiti na jasnim politikama i smjericama te, ako je to potrebno, na ažuriranoj zakonodavnoj osnovi
- Sastavite priručnik o JRP-u, koji će se ažurirati (najmanje) jednom godišnje te koji će biti dostupan svim zainteresiranim stranama u idealnom slučaju u elektroničkom obliku