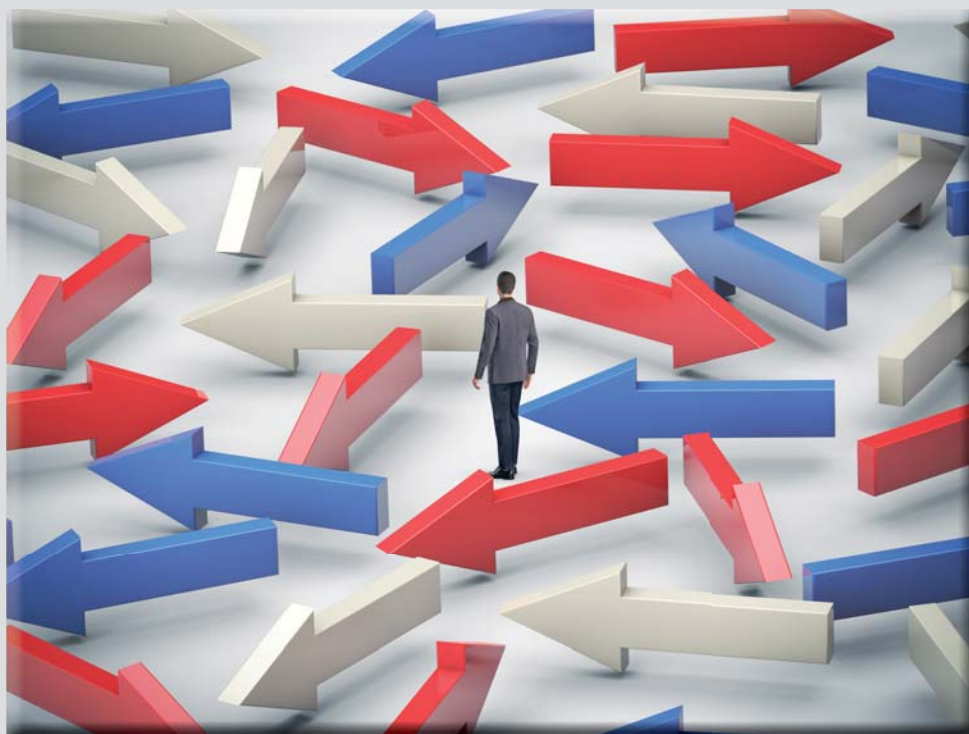


Vesna Vašiček, Davor Vašiček, Maja Letica, Jelena Ćorić,
Duško Šnjegota, Jelena Poljašević, Bobana Čegar,
Tatjana Jovanović, Biljana Josipović Rodić, Gorana Roje

RAČUNOVODSTVO, REVIZIJA I KONTROLA JAVNOG SEKTORA U ODABRANIM DRŽAVAMA JUGOISTOČNE EUROPE



*prof.dr.sc. Vesna Vašiček, izv.prof.dr.sc. Davor Vašiček,
doc.dr.sc. Maja Letica, Jelena Ćorić, mag.oec., prof. dr. Duško Šnjegota,
doc. dr. Jelena Poljašević, Bobana Čegar, ma, doc.dr.sc. Tatjana Jovanović,
mr Biljana Josipović Rodić, mr.sc. Gorana Roje*

RAČUNOVODSTVO, REVIZIJA I KONTROLA JAVNOG SEKTORA U ODABRANIM DRŽAVAMA JUGOISTOČNE EUROPE



Hrvatska zaklada za znanost

tim4pin

Zagreb, 2016.

Izdavač:

TIM4PIN, d.o.o za savjetovanje,
Šumetlička 41, 10000 Zagreb

Za izdavača:

Kristina Kosor mag.ing.oecoing

Redaktorica:

prof.dr.sc. Vesna Vašiček

Urednici:

prof.dr.sc. Vesna Vašiček, izv.prof.dr.sc. Davor Vašiček

Recenzenti:

red.prof.dr. Marko Hočevar, Univerza v Ljubljani, Ekonomska fakulteta
red.prof.dr. Novak Kondić, Univerzitet u Banja Luci, Ekonomski fakultet
dr.sc. Verica Budimir, prof.v.š., Veleučilište u Požezi

Lektorica:

Matea Orešić, univ.bacc.philol.croat.

Grafička priprema:

Gordana Vinter, Sveučilišna tiskara d.o.o, Zagreb

Tisak:

Sveučilišna tiskara d.o.o, Zagreb

Copyright © TIM4PIN, 2016

All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted in any form, or by any means – electronic, mechanical, photocopying, recording, or otherwise, without the prior permission of the publishers.

Sva prava pridržana. Niti jedan dio ove publikacije ne smije se umnožavati, spremati u sustav za pohranu, ili prenositi u bilo kojem obliku ili na bilo koji način – elektronskim prijenosom, fotokopiranjem, snimanjem ili drugačije, bez prethodnog odobrenja izdavača.

Ilustracija na naslovnici: *Designed by Fotolia.com*

ISBN 978-953-58899-0-8 (tiskano izdanje)
ISBN 978-953-58899-1-5 (elektroničko izdanje)

CIP zapis je dostupan u računalnom katalogu Nacionalne i sveučilišne knjižnice u Zagrebu pod brojem 000938247

Naklada: 150 kom

Ovaj materijal je sufinancirala Hrvatska zaklada za znanost projektom 8509 Accounting and financial reporting reform as a means for strengthening the development of efficient public sector financial management in Croatia.

Mišljenja, nalazi i zaključci ili preporuke navedene u ovom materijalu odnose se na autore i ne odražavaju nužno stajališta Hrvatske zaklade za znanost.

SADRŽAJ PO POGLAVLJIMA

I. poglavlje

Uvodna razmatranja (<i>prof.dr.sc. Vesna Vašiček</i>).....	1
--	---

II. poglavlje

Računovodstvo, revizija i kontrola javnog sektora u Republici Hrvatskoj (<i>prof.dr.sc. Vesna Vašiček, izv.prof.dr.sc. Davor Vašiček</i>)	5
--	---

III.A. poglavlje

Računovodstvo, revizija i kontrola javnog sektora u Federaciji Bosne i Hercegovine (<i>doc.dr.sc. Maja Letica, Jelena Ćorić, mag.oec.</i>)	39
---	----

III.B. poglavlje

Računovodstvo, revizija i kontrola javnog sektora u Republici Srpskoj (<i>prof. dr. Duško Šnjegota, doc. dr. Jelena Poljašević, Bobana Čegar, ma</i>).....	59
---	----

IV. poglavlje

Računovodstvo, revizija i kontrola javnog sektora u Republici Sloveniji (<i>doc.dr.sc. Tatjana Jovanović</i>)	89
--	----

V. poglavlje

Računovodstvo, revizija i kontrola javnog sektora u Republici Srbiji (<i>mr Biljana Josipović Rodić</i>).....	119
--	-----

VI. poglavlje

Međunarodne aktualnosti u državnom računovodstvu (<i>mr.sc. Gorana Roje</i>).....	135
--	-----

VII. poglavlje

Zaključna razmatranja (<i>prof.dr.sc. Vesna Vašiček</i>).....	151
---	-----

Popis slika i tablica	155
-----------------------------	-----

Bilješke o autorima	157
---------------------------	-----

Poglavlje I.
Uvodna razmatranja

Autorica:
Prof.dr.sc. Vesna Vašiček

UVODNA RAZMATRANJA

Monografija *Računovodstvo, revizija i kontrola javnog sektora u odabranim državama jugoistočne Europe* nastala je kao rezultat zajedničkog rada autora iz Republike Hrvatske, Bosne i Hercegovine (zastupljenu s dva entiteta: Federacije Bosne i Hercegovine i Republike Srpske), Republike Slovenije i Republike Srbije. Autori, *prof.dr.sc. Vesna Vašiček, izv.prof.dr.sc. Davor Vašiček, doc.dr.sc. Maja Letica, Jelena Ćorić, mag.oec., prof. dr. Duško Šnjegota, doc. dr. Jelena Poljašević, Bobana Čegar, ma, doc.dr.sc. Tatjana Jovanović, mr Biljana Josipović Rodić, mr.sc. Gorana Roje* znanstvenici su i stručnjaci iz područja računovodstva i revizije javnog sektora u svojim državama.

Inspiracija i motivacija za pisanje ove monografije je u činjenici da ne postoji literatura koja daje uvid i usporedbu sustava računovodstva, revizije i kontrole u javnom sektoru odabranih država. Riječ je o državama bivše Jugoslavije koje su do devedesetih godina prošlog stoljeća u zajedničkoj državi imale unificirani zakonski okvir i stručna rješenja na području državnog računovodstva, te revizije i kontrole u javnom sektoru. Nakon osamostaljenja navedene države imale su vlastite pravce i intenzitet razvoja te su razlike koje se uočavaju u danas dosegnutom stupnju razvoja i aktualnom stanju stručnog i zakonskog reguliranja sustava računovodstva, revizije i kontrole u javnom sektoru upravo temeljene na toj činjenici.

Razvoj državnog računovodstva, revizije i kontrole u javnom sektoru potrebno je promatrati u uskoj vezi sa stupnjem razvoja države. To podrazumijeva politički i teritorijalni ustroj, organizaciju državne administracije, strukturu i veličinu javnog sektora, gospodarski razvoj i razvoj društva u cjelini. U ovoj monografiji predstavljen je komparativni prikaz računovodstvenih sustava, revizije i kontrole u javnom sektoru Republike Hrvatske, Bosne i Hercegovine zastupljenu kroz dva entiteta (Federaciju Bosne i Hercegovine i Republiku Srpsku), Republike Slovenije i Republike Srbije. Pritom se uočavaju sličnosti i razlike kako razvojnih faza tako i temeljnih obilježja računovodstva, revizije i kontrole u javnom sektoru danas. Prikaz je metodološki strukturiran tako da je osigurana usporedivost te je moguće utvrditi sličnosti i razlike u dostignutom stupnju razvoja i prepoznati čimbenike koji su utjecali na pravce i stupanj razvoja.

U monografiji se također istražuje je li moguće i korisno u daljnjem razvoju državnog računovodstva, revizije i kontrole promatranih zemalja primijeniti iskustva drugih zemalja ili međunarodnih stručnih autoriteta. To uključuje i sagledavanje prepreka i izazova provedbi reformi i primjeni tih međunarodnih iskustava. Naime, područje računovodstva, revizije i kontrole istovremeno je s jedne strane pod značajnim utjecajem nacionalnih autoriteta i obilježja, a s druge strane pod utjecajem okruženja koje zahtjeva harmonizaciju s međunarodnim regulatornim okvirom i standardima. Približavanje tih zahtjeva i očekivanja nije jednostavno. Ponekad je jaz između nacionalnih i nadnacionalnih rješenja vrlo značajan i naizgled teško premostiv.

U razmatranju izazova budućeg razvoja potrebno je uzeti u obzir činjenicu da je između navedenih država, Republika Slovenija članica Europske unije od 2005. godine, Republika Hrvatska od 2013. godine, dok je Republika Srbija otvorila pretpristupne pregovore 2013. godine, a Bosna i Hercegovina u 2016. godini.

Monografija pruža sustavni pregled računovodstva, revizije i kontrole u javnom sektoru odabranih država pri čemu su svaku državu istaknuta četiri potpoglavlja koja sadrže:

1. Uređenje države s osnovnim naznakama organizacije države i teritorijalnog ustroja, te obilježjima javnog financiranja i obuhvatom javnog sektora;

2. Regulatorni i institucionalni okvir proračuna, računovodstva i financijskog izvještavanja što uključuje: izradu i donošenje proračuna, izvršavanje proračuna, obilježja računovodstva i financijskog izvještavanja;
3. Obilježja eksterne revizije (državne revizije), proračunskog nadzora, interne revizije i internih financijskih kontrola u javnom sektoru;
4. Naznaka budućih pravaca razvoja i unapređenja računovodstva, revizije i kontrole u javnom sektoru.

U monografiji se također daje prikaz međunarodnih aktualnosti u području računovodstva javnog sektora kako bi se rješenja odabranih zemalja mogla promatrati i u kontekstu šireg okruženja, prvenstveno Europske unije i ostalih međunarodnih rješenja.

Monografija je sadržajem namijenjena prvenstveno istraživačima i studentima kojima daje mogućnost usporednog uvida u sustave računovodstva, revizije i kontrole u navedenim državama te je dobra podloga za daljnja istraživanja. Monografija je namijenjena i stručnoj javnosti, računovođama, voditeljima financija i proračuna, revizorima, javnim menadžerima koji imaju svakodnevni doticaj s navedenim temama i pred stalnim su izazovom traženja novih rješenja. Osim toga monografija uslijed svoje sveobuhvatnosti pruža mogućnost političarima i široj javnosti uvid u važno područje javnog sektora u čijem kreiranju svakodnevno sudjeluju. Smatramo da monografija može biti korisna i ministarstvima financija i nacionalnim regulatorima, strukovnim udruženjima i svim ekspertima koji su obvezni razvijati područje računovodstva, revizije i kontrole u javnom sektoru. Navedeni se mogu uputiti u proračunski financijski okvir, način prezentacije javne potrošnje, obujam i sadržaj financijskih informacija koje se nude, te u sve oblike revizije i kontrole kojima je podvrgnut javni sektor.

Monografija je rezultat i intenzivnog i dugotrajnog rada na širem istraživačkom projektu Hrvatske zaklade za znanost, a koji je prihvaćen za financiranje na razdoblje od četiri godine (2014.-2018.). Radi se o projektu 8509 *Accounting and financial reporting reform as a means for strengthening the development of efficient public sector financial management in Croatia* (hrvatski prijevod: *Uloga reforme sustava računovodstva i financijskog izvještavanja u razvoju učinkovitog financijskog upravljanja u javnom sektoru u Republici Hrvatskoj*), voditelj je prof.dr.sc. Vesna Vašiček, a nositelj projekta je Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu.

Zahvaljujemo se Hrvatskoj zakladi za znanost na financijskoj potpori u pripremi za objavljivanje ove monografije.

Također se zahvaljujemo nakladniku ovoga izdanja Centru za razvoj javnog i neprofitnog sektora - TIM4PIN koji je prepoznao njegovu važnost za razvoj računovodstva, revizije i kontrole u široj regiji te je zainteresiranoj javnosti učinio materiju dostupnom i u tiskanom obliku.

Zahvaljujemo recenzentima *red.prof.dr. Marku Hočevaru, Univerza v Ljubljani, Ekonomska fakulteta, red. prof.dr. Novaku Kondiću, Univerzitet u Banja Luci, Ekonomski fakultet, dr.sc. Verici Budimir, prof.v.š., Veleučilište u Požegi*, koji su svojim doprinosom, sugestijama i komentarima pridonijeli konačnoj kvaliteti ovoga izdanja.

U rezultate našeg rada uključen je i niz spoznaja koje su dobivene u radu kod proračunskih korisnika ili izravnoj komunikaciji s pojedinim stručnim osobama čije nam je praktično znanje i iskustvo, nesebično podijeljeno sa nama, izuzetno pomoglo. Iskreno im se zahvaljujemo. Zahvaljujemo i svima ostalima koji su pridonijeli objavljivanju ove monografije, posebno svima koji će čitanjem i proučavanjem ovog teksta potvrditi opravdanost objave i osobno obogatiti svoje spoznaje o računovodstvu, reviziji i kontroli javnog sektora odabranih država jugoistočne Europe.

Poglavlje II.
**Računovodstvo, revizija i kontrola
javnog sektora u Republici Hrvatskoj**

Autori:
prof.dr.sc. Vesna Vašiček, izv.prof.dr.sc. Davor Vašiček

Sadržaj

1. Ustroj države, financiranje i obuhvat javnog sektora	6
1.1. Ustroj države.....	6
1.2. Financiranje središnje države i lokalnih jedinica	7
1.3. Obuhvat javnog sektora u Republici Hrvatskoj	8
2. Zakonodavni i institucionalni okvir proračuna, računovodstva i financijskog izvještavanja.....	11
2.1. Izrada i donošenje proračuna.....	11
2.2. Izvršavanje proračuna i izvještaji o izvršenju proračuna.....	13
2.3. Proračunsko računovodstvo.....	15
2.4. Financijsko izvještavanje.....	21
3. Revizija i ostali oblici nadzora u javnom sektoru.....	24
3.1. Državna revizija	27
3.2. Proračunski nadzor, unutarnja revizija i unutarnja kontrola u javnom sektoru	28
4. Izazovi razvoja računovodstva i revizije javnog sektora.....	32
Literatura.....	34

1. USTROJ DRŽAVE, FINANCIRANJE I OBUHVAT JAVNOG SEKTORA

1.1. USTROJ

Republika Hrvatska je zemlja jugoistočne Europe, a samostalnost i međunarodno priznanje stekla je odvajanjem od zemalja bivše Jugoslavije devedestih godina prošlog stoljeća. Članica je Europske unije od 1. srpnja 2013.

Republika Hrvatska prema popisu stanovništva iz 2011. godine ima 4 264 889 stanovnika koji žive u 6 756 naselja. Prosječna gustoća stanovništva po km² je 75,7 stanovnika. Republika Hrvatska ima ukupnu površinu 88 073 km² od čega kopno zauzima 56 594 km², a površina pod morem (unutarnje morske vode i teritorijalno more) 31 479 km². Dužina kopnenih granica je 2 370,5 km, a morske obale 6 278 km, od čega je granica na kopnu 1 880 km i na otocima 4 398 km. (Državni zavod za statistiku 2014:44,111)

Jedan od važnijih događaja u procesu osamostaljenja i stvaranja neovisne Republike Hrvatske usvajanje je Ustava Republike Hrvatske koji je donio Sabor 22.12.1990. Na navednom Ustavu temeljen je današnji teritorijalni ustroj Republike Hrvatske, a 1992. usvojen je *Zakon o područjima županija, gradova i općina u Republici Hrvatskoj*. Republika Hrvatska ustrojena je kroz dvije razine: središnju razinu (centralnu državu) i lokalnu razinu.

Prema *Zakonu o područjima županija, gradova i općina u Republici Hrvatskoj* (Narodne novine, 2008), ispravkama te izmjenama i dopunama Zakona kroz razdoblje 2008.-2015. (Narodne novine, 2006a; 2007; 2010; 2010a; 2013; 2013a; 2013b; 2015) u Republici Hrvatskoj ustrojeno je 20 jedinica područne (regionalne) samouprave – županija, grad Zagreb koji ima status županije i grada i 556 jedinica lokalne samouprave: 128 gradova i 428 općina. Zakonom o lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi (Narodne novine, 2013 c;) utvrđen je djelokrug i ustrojstvo jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, način rada njihovih tijela, nadzor nad njihovim aktima i radom te druga pitanja od značenja za njihov rad. Tako jedinice lokalne samouprave, gradovi i općine, obavljaju poslove koji se odnose na: uređenje naselja i stanovanja, prostorno i urbanističko planiranje, komunalne djelatnosti, brigu o djeci, socijalnu skrb, primarnu zdravstvenu zaštitu, odgoj i osnovno obrazovanje, kulturu, tjelesnu kulturu i sport, zaštitu potrošača, zaštitu i unapređenje prirodnog okoliša, protupožarnu i civilnu zaštitu, promet na svom području te ostale poslove koje dobije u nadležnost drugim zakonima. Uz navedeno, veliki gradovi imaju u nadležnosti poslove održavanja javnih cesta i izdavanje građevinskih i lokacijskih dozvola, drugih akata vezanih uz gradnju te provedbu dokumenata prostornog uređenja. Jedinice područne (regionalne) samouprave – županije obavljaju poslove područnoga (regionalnog) značenja te usklađuje interese ravnomjernog razvoja općina i gradova u svom sastavu, te županije kao cjeline, a osobito poslove koji se odnose na: zdravstvo, prostorno i urbanističko planiranje, gospodarski razvoj, promet i prometnu infrastrukturu, održavanje javnih cesta, planiranje i razvoj mreže obrazovnih, zdravstvenih, socijalnih i kulturnih ustanova, izdavanje građevinskih i lokacijskih dozvola, drugih akata vezanih uz gradnju te provedbu dokumenata prostornog uređenja za područje županije izvan područja velikoga grada te ostale poslove sukladno posebnim zakonima.

1.2. FINANCIRANJE SREDIŠNJE DRŽAVE I LOKALNIH JEDINICA

Teritorijalnu i upravnu samostalnost jedinica lokalne i područne (regionalne) samoprave prati i financijska samostalnost. *Zakonom o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samoprave* (Narodne novine, 1993) uređuju se izvori sredstava i financiranje poslova iz samoupravnog djelokruga županije, općine i grada. U kasnijim razdobljima izmjenama i dopunama *Zakona o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samoprave* (Narodne novine, 1997; 2000; 2000a; 2000b; 2001; 2001a; 2001b; 2002; 2003; 2006c; 2007a; 2008a; 2012; 2014; 2015a) mijenjali su se odnosi u financiranju između središnje države i lokalnih jedinica¹ u dijelu razdiobe zajedničkih poreznih prihoda i određivanja prava lokalnih jedinica na ubiranje poreznih i neporeznih prihoda iz njihove nadležnosti.

Sustav financiranja javnih potreba u Republici Hrvatskoj je visoko centraliziran jer se većina javnih potreba financira kroz državni proračun te je u ukupnoj javnoj potrošnji dominantan udio državnog (središnjeg) proračuna. Na primjeru 2014. godine prema podacima o izvršenju središnjeg proračuna i proračuna lokalnih jedinica² u ukupnoj proračunskoj potrošnji lokalne jedinice sudjeluju s 15,5%, a središnja država s 84,5%. Sustav financiranja lokalnih jedinica možemo promatrati kroz razdoblje od 1992. do 2001. godine i od 2001. godine do danas.

Lokalne jedinice u Republici Hrvatskoj početkom devedesetih imale su vrlo specifičan položaj kao posljedicu ratnih zbivanja koja su nejednako zahvatila različita područja. Posljedice rata, između ostalog, dovele su do poteškoća u radu i financiranju lokalnih jedinica, te je dosta jedinica dobilo posebni status jedinica od posebne državne skrbi. To je rezultiralo i određenim povlasticama u raspodjeli financijskih sredstava i posebno razvijeni sustav državnih potpora (dotacija) lokalnim jedinicama na područjima posebne državne skrbi. Visoki stupanj centralizacije javnih financija pokušao se umanjiti procesom fiskalne decentralizacije.

Decentralizacija je započela početkom 2001. godine kada je analizom fiskalnog kapaciteta općina, gradova i županija u odnosu na mrežu ustanova u osnovnom i srednjem školstvu, zdravstvu i socijalnoj skrbi odlučeno da se decentraliziraju javne funkcije u području školstva, zdravstva i socijalne skrbi, te su nadležnosti, ovlasti i odgovornosti i izvori financiranja preneseni sa središnje države na razinu županija, Grada Zagreba i na razine određenog broja gradova (veliki gradovi i gradovi središta županija)³.

Za financiranje preuzetih rashoda za decentralizirane funkcije korišten je porez na dohodak te su se u procesu decentralizacije osigurali prihodi lokalnim jedinicama iz dodatnog

¹ Pojam lokalna jedinica uključuje jedinice područne (regionalne) samoprave (županije) i jedinice lokalne samoprave (gradove i općine).

² Državni proračun za 2014. godinu – izvršenje rashoda 127 546 494 496 kn.
Izvor: Ministarstvo financija (2015) *Godišnji izvještaj o izvršenju Državnog proračuna za 2014. godinu*, <http://www.mfin.hr/hr/drzavni-proracun-2014-godina>, posjet 10.12.2015.
Proračuni lokalnih jedinica za 2014. godinu - sumarno – izvršenje rashoda 23 264 844 035 kn.
Izvor: Ministarstvo financija (2015) *Ostvarenje proračuna JLP(R)S za period 2010.-2014.* <http://www.mfin.hr/hr/ostvarenje-proracuna-jlprs-za-period-2010-2014>, posjet 10.12.2015.

³ Po kriterijima u razdoblju provedbe decentralizacije (2001.) na primjeru financiranja osnovnog školstva uz županije i Grad Zagreb, financiranje decentraliziranih rashoda za osnovno školstvo preuzeli su gradovi koji imaju više od 10.000 stanovnika ili gradovi županijska sjedišta gdje je ostvaren porez na dohodak u 1999. godini veći od 400 kuna po stanovniku. Tada su to, uz grad Zagreb, bila još 32 grada.

udjela u porezu na dohodak za decentralizirane funkcije. Tijekom razdoblja od 2001. do danas postepeno je povećavan udio lokalnih jedinica u porezu na dohodak. Predviđen je i fond poravnjanja za jedinice koje iz dodatnog udjela poreza na dohodak ne ostvare sredstva do iznosa preuzete obveze za decentralizirane funkcije. Te lokalne jedinice imaju pravo na pomoći u okviru tzv. pozicije izravnjanja koja se nalazi u državnom proračunu. Odgovornost za provođenje decentraliziranih javnih funkcija i dalje je podijeljena između središnje države i lokalnih jedinica. Središnja država i dalje kroz pomoći izravnjanja brine o financiranju decentraliziranih javnih funkcija te se svake godine odlukama Vlade utvrđuju kriteriji i mjerila za osiguravanje minimalnih financijskih standarda u određenoj fiskalnoj godini, iz čega proizlazi osnovica za utvrđivanje prenesenih obveza na županije, općine i gradove. *Uredbom* o načinu izračuna iznosa pomoći izravnjanja za decentralizirane funkcije jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave za svaku pojedinu godinu⁴ utvrđuje se način izračuna pomoći izravnjanja iz državnog proračuna, s tim da pravo na sredstva s pozicija pomoći izravnjanja imaju samo one jedinice koje iz dodatnog udjela u porezu na dohodak ne ostvare sredstva do iznosa prenesene obveze.

1.3. OBUHVAT JAVNOG SEKTORA U REPUBLICI HRVATSKOJ

Za potrebe statističkog i računovodstvenog praćenja javnog financiranja i potrošnje središnje države i lokalnih jedinica ustrojani su statistički i računovodstveni sustavi.

U Republici Hrvatskoj obuhvat javnog sektora određen je preventivno *Zakonom o proračunu* (Narodne novine, 2008a) te *Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o proračunu* (Narodne novine, 2012a; 2015b).

Prema *Zakonu o proračunu* obuhvat opće države čine središnji proračun i proračuni jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te izvanproračunski korisnici jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave. Središnji proračun je državni proračun koji uključuje proračunske korisnike državnog proračuna i izvanproračunske korisnike državnog proračuna, a proračun jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave njihove proračunske korisnike. Proračunski korisnici su državna tijela, ustanove, vijeća manjinske samouprave, proračunski fondovi i mjesna samouprava čiji se rashodi za zaposlene i/ili materijalni rashodi osiguravaju u proračunu. Izvanproračunski korisnici jesu izvanproračunski fondovi, trgovačka društva i druge pravne osobe u kojima država, odnosno jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave ima odlučujući utjecaj na upravljanje.

Međutim, sukladno ovim definicijama nije moguće točno i nedvojbeno odrediti koja pravna osoba jest, a koja nije proračunski, odnosno izvanproračunski korisnik, što je iznimno važno zbog određivanja obuhvata javnog sektora za potrebe državne statistike. Rješenje je pronađeno u uspostavi *Registra proračunskih i izvanproračunskih korisnika* kojim se jednoznačno i dosljedno utvrđuje obuhvat proračunskih i izvanproračunskih korisnika. Ministar financija pravilnikom utvrđuje korisnike državnog proračuna i proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te način vođenja registra korisnika državnog proračuna i proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave (Narodne novine, 2009;2014c).

⁴ Narodne novine (2015) *Uredba* o načinu izračuna iznosa pomoći izravnjanja za decentralizirane funkcije jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave za 2015. godinu.

Za utvrđivanje kriterija za uspostavu registra polazno je korišten okvir određen u metodologiji GFS 2001 i ESA 95, od 2014. godine ESA 2010.

Za potrebe izrade *Registra proračunskih i izvanproračunskih korisnika*, u skladu s prethodno navedenim kriterijima klasifikacije, određeno je da su proračunski korisnici državnog proračuna oni korisnici (Narodne novine 2009;2014c;2015b):

1. kojima je osnivač Republika Hrvatska,
2. koji ostvaruju prihode iz državnog proračuna i/ili na temelju javnih ovlasti, zakona i drugih propisa, pri čemu ti prihodi iznose 50 % ili više od ukupnih prihoda, te
3. koji su navedeni u Registru⁵.

Postotak prihoda koje proračunski korisnici ostvaruju iz proračuna i/ili na temelju javnih ovlasti, zakona i drugih propisa u njegovim ukupnim prihodima utvrđuje se na temelju prosjeka udjela tih prihoda u ukupnim prihodima u prethodne tri godine. Za novoosnovane proračunske korisnike postotak ovih prihoda u ukupnim prihodima utvrđuje se na temelju prosjeka udjela u godini osnivanja i za sljedeće dvije godine.

Proračunski korisnici državnog proračuna su ministarstva i druga tijela državne uprave (agencije, regulatorna tijela), ustanove u sustavima visokog obrazovanja (sveučilišta, veleučilišta), ustanove zdravstva (državne bolnice), socijalne skrbi i kulture (u dijelu financiranja iz državnog proračuna), a osnovne grupe korisnika proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave su ustanove iz decentraliziranih javnih funkcija (osnovne i srednje škole, domovi za starije i nemoćne, učenički domovi, centri za socijalnu skrb, javne vatrogasne postrojbe, ustanove u zdravstvu i zavodi za javno zdravstvo), ustanove u kulturi (domovi kulture, knjižnice i čitaonice, muzeji), dječji vrtići te ostali proračunski korisnici (gradske četvrti, mjesni odbori, predstavnici vijeća manjinskih samouprava).

U Registru objavljenom u Narodnim novinama navedeni su proračunski i izvanproračunski korisnici središnje države te pripadni korisnici po županijama, gradovima i općinama⁶. Svaki korisnik pripada samo jednom proračunu iz kojeg se financira⁷.

Status izvanproračunskih korisnika državnog proračuna i izvanproračunskih korisnika proračuna jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave imaju oni korisnici:

⁵ Navedeni stavak daje, zbog iznimne složenosti određivanja statusa, nadležnost Ministarstvu financija da: 1) za proračunske korisnike utvrdi i one koji ne zadovoljavaju neki od uvjeta, odnosno 2) za neke proračunske korisnike koji zadovoljavaju uvjete utvrdi da ih ne treba uključiti u Registar.

⁶ U registar proračunskih i izvanproračunskih korisnika upisano je 727 proračunskih korisnika državnog proračuna i 2 935 korisnika lokalnih proračuna. Podaci se odnose na 2015. godinu; izvor: Narodne novine (2015) *Registar proračunskih i izvanproračunskih korisnika*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 68/2015.

⁷ Dio podatka iz Registra Ministarstvo financija svake godine objavljuje u Narodnim novinama dok su ostali podaci iz Registra javni i dostupni u Ministarstvu financija na zahtjev. Poslove vođenja Registra Ministarstvo financija povjerilo je FINI – Financijskoj agenciji.

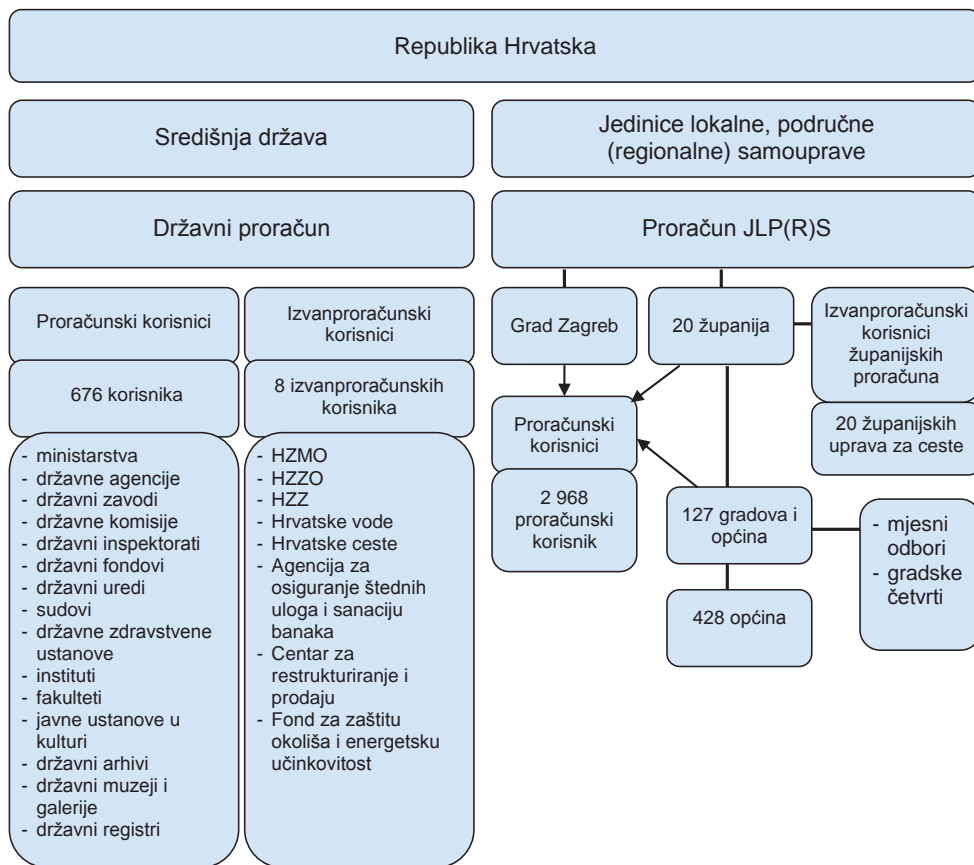
Podaci koji se objavljuju u Narodnim novinama su:

1. Popis proračunskih korisnika proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave
2. Popis proračunskih korisnika državnog proračuna
3. Popis izvanproračunskih korisnika državnog proračuna
4. Popis izvanproračunskih korisnika proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave.

Prema: Narodne novine (2015) *Registar proračunskih i izvanproračunskih korisnika*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 73/2014.

- u kojima Republika Hrvatska i/ili jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave ima odlučujući utjecaj na upravljanje,
- kojima su jedan od izvora financiranja doprinosi i/ili namjenski prihodi, te
- koji su navedeni u Registru.

Slika 1. Obuhvat proračunskog sustava u Republici Hrvatskoj



Izvor: obrada autora prema Narodne novine (2015e) *Registar proračunskih i izvanproračunskih korisnika*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 68/2015.

Proračunski korisnici navedeni u *Registru proračunskih i izvanproračunskih korisnika* obvezni su primjenjivati proračunsko računovodstvo i financijsko izvještavanje u sustavu proračuna.

Izvanproračunski korisnici navedeni u *Registru proračunskih i izvanproračunskih korisnika* obvezni su primjenjivati proračunsko računovodstvo, računovodstvo trgovačkih društava (poduzetničko računovodstvo) ili računovodstvo neprofitnih organizacija ovisno o tome kako su registrirani pri osnivanju.

2. ZAKONODAVNI I INSTITUCIONALNI OKVIR PRORAČUNA, RAČUNOVODSTVA I FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA

U određenju proračuna i proračunskih odnosa u Hrvatskoj polazne osnove dane su *Zakonom o proračunu* (Narodne novine, 2008) te izmjenama i dopunama *Zakona o proračunu* (Narodne novine, 2012a;2015b): *Ovim se Zakonom uređuje planiranje, izrada, donošenje i izvršavanje proračuna, upravljanje imovinom i dugovima, upravljanje javnim dugom, zaduživanje i jamstvo države te jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, proračunski odnosi u javnom sektoru, računovodstvo, proračunski nadzor i druga pitanja vezana uz upravljanje javnim financijama.*

Postupci izrade, donošenja, izvršenja i nadzora nad izvršenjem proračuna propisani su za državni proračun i proračune nižih razina javne vlasti, a razlike koje se pojavljuju u primjeni *Zakona o proračunu* posljedica su razlika u nadležnostima pojedinih razina javne vlasti, veličine i strukture proračuna. Dakle, *Zakon o proračunu* jednako primjenjuju središnji proračun i proračuni lokalnih jedinica te njihovi proračunski i izvanproračunski korisnici. Sustav je unificiran i podrazumijeva primjenu istih pravila za sve te ne propisuje posebna izuzeća niti specifičnosti pojedinih sektora.

2.1. IZRADA I DONOŠENJE PRORAČUNA

Proračun predstavlja najvažniji financijski instrument središnje države i lokalnih jedinica. U proračunu su planirani prihodi i primici i predviđeni rashodi i izdaci koji su u funkciji realizacije prioriteta, ciljeva, zadataka središnje države, lokalnih jedinica i njihovih tijela.

U sustavu opće države razlikuje se nekoliko (pod)vrsta proračunskih dokumenata ovisno o razini vlasti koja priprema i donosi proračun:

- Državni proračun koji usvaja Sabor Republike Hrvatske
- Proračun jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave koji usvajaju županijske skupštine ili gradska vijeća kao predstavnici lokalne vlasti:
 - županijski proračun
 - gradski i općinski proračun
- Financijski plan proračunskog korisnika (državnog ili lokalnog proračuna) koji je integralni dio proračuna iz kojeg se financira i financijski plan izvanproračunskog korisnika (državnog ili lokalnog proračuna).

Formalna struktura proračuna svih razina temelji se na istim zakonskim osnovama i provedbenim dokumentima, te su navedeni proračunski dokumenti međusobno usporedivi i prikladni za konsolidaciju. Sukladno zakonskoj obvezi, Ministarstvo financija konsolidira proračune lokalnih jedinica i javno objavljuje podatke o općem (konsolidiranom) proračunu Republike Hrvatske (središnje države i lokalnih jedinica).

Pri izradi i donošenju proračuna središnja država i lokalne jedinice dužne su pri planiranju proračuna primijeniti proračunska načela, proračunske klasifikacije, programsko i strateško planiranje te osigurati javnu objavu proračuna.

Proračun se donosi za fiskalnu godinu koja u Republici Hrvatskoj odgovara kalendarskoj godini koja počinje 1. siječnja, a završava 31. prosinca. Proračun se donosi i izvršava u skladu s načelima jedinstva i točnosti proračuna, jedne godine, uravnoteženosti, obračunske jedini-

ce, univerzalnosti, specifikacije, dobrog financijskog upravljanja i transparentnosti (Narodne novine, 2008.).

Načelo transparentnosti podrazumijeva da su sve važne proračunske informacije dostupne široj javnosti te da su prezentirane na razumljiv i pregledan način. Postoji zakonska obveza javne objave proračuna središnje države i lokalnih jedinica, kao i javna objava izvještaja o izvršenju proračuna.

Proračunske klasifikacije prema *Zakonu o proračunu* (Narodne novine, 2008; 2012a; 2015b) i *Pravilniku o proračunskim klasifikacijama* (Narodne novine, 2010b; 2013g) su okvir kojim se iskazuju i sustavno prate prihodi i primici te rashodi i izdaci po nositelju, cilju, namjeni, vrsti, lokaciji i izvoru financiranja. Pravilnikom se propisuju nazivi svake klasifikacije, njima pridodane broježane oznake kao i način njihovog međusobnog povezivanja.

Uspostavljanje sustava klasifikacija u proračunu izuzetno je važno za konsolidaciju podataka za praćenje javnih financija i potrošnje na razini opće države. Standardizirani pristup obradi i prezentiranju podataka na svim razinama vlasti pridonosi usporedivosti podataka, njihovoj vjerodostojnosti, razumijevanju od strane korisnika i transparentnosti.

Definirane su:

- *Organizacijska klasifikacija* koja sadrži povezane i međusobno usklađene (hijerarhijski i s obzirom na odnose prava i odgovornosti) cjeline proračuna i proračunskih korisnika koje odgovarajućim materijalnim sredstvima ostvaruju postavljene ciljeve;
- *Programska klasifikacija* koja sadrži rashode i izdatke iskazane kroz aktivnosti i projekte, koji su povezani u programe na temelju zajedničkih ciljeva;
- *Funkcijska klasifikacija* koja sadrži rashode razvrstane prema njihovoj namjeni;
- *Ekonomska klasifikacija* koja sadrži prihode i primitke po prirodnim vrstama te rashode i izdatke prema njihovoj ekonomskoj namjeni;
- *Lokacijska klasifikacija* koja sadrži rashode i izdatke razvrstane za Republiku Hrvatsku i za inozemstvo;
- *Izvori financiranja* koji sadrže prihode i primitke iz kojih se podmiruju rashodi i izdaci određene vrste i namjene.

Uvesti klasifikacije u sustav proračuna ne znači samo u tehničkom i operativnom smislu propisati njihove nazive i broježane oznake već znači primijeniti sustav klasifikacija na javnu potrošnju na svim razinama tako da se kroz sustav klasifikacija potrošnja prezentira od udovoljavanja zahtjevu postavljanja misije, vizije i strateškog okvira preko definiranja programa i mjera za praćenje uspješnosti definiranih programa do donošenja i praćenja izvršenja proračuna na godišnjoj razini.

Uvođenjem novog proračunskog sustava u Republici Hrvatskoj uvedeno je programsko planiranje (*Zakon o proračunu, 2003.*) i strateško planiranje (*Zakon o proračunu, 2008.*) koje predstavlja inovativni pristup u pripremi proračuna. Proračunski dokument temeljen na programima treba iskazati politike i prioritete proračunskih korisnika kroz sadržajno zaokružene programe, aktivnosti i projekte te razviti sustav praćenja i evaluacije postignuća na temelju pokazatelja. Programsku klasifikaciju je tek trebalo razviti na primjereni način te stvoriti pretpostavke za njezinu cjelovitu primjenu. Izrada programskog proračuna bila je zahtjevno postavljena u odnosu na administrativne kapacitete te se nedostatak formalne regulacije i nedostatak znanja odrazio na uspješnost implementacije (Ministarstvo financija 2007). Međutim, unatoč dosta formalnoj primjeni programskog planiranja i ograničenjima i preprekama u implemen-

taciji, ipak je došlo do niza unaprjeđenja koja su pospjela primjenu programskog planiranja i stvorila uvjete za integrirano proračunsko planiranje koje objedinjuje strateško planiranje proračuna, programski proračun i pokazatelje uspješnosti. Na temelju ovih značajki hrvatski model programskog proračuna, nadograđen i zaokružen strateškim planiranjem, može se označiti i kao proračun na temelju učinka.

Proračun se sastoji od općeg i posebnog dijela.

Opći dio proračuna čini Račun prihoda i rashoda i Račun financiranja. Opći dio proračuna prikazuje ukupne prihode i rashode po ekonomskoj klasifikaciji te ukazuje na razinu deficita (manjka) ili suficita (viška) kao i načine financiranja deficita (račun financiranja).

U Računu financiranja iskazuju se primici od financijske imovine i zaduživanja te izdaci za financijsku imovinu i za povrate glavnice po osnovi prijašnjeg zaduživanja. Deficit tekuće fiskalne godine može biti financiran i prenesenim viškovima (prihoda nad rashodima) iz prethodnih fiskalnih godina.

Posebni dio proračuna sadrži rashode i izdatke raspoređene po proračunskim korisnicima, po programima i po vrsti rashoda i izdatka. Posebni dio proračuna prikazuje proračunsku potrošnju prema četiri klasifikacije: organizacijska, programska i ekonomska te prema izvorima financiranja kroz koje se prati potrošnja određenih rashoda za koje su osigurani namjenski izvori financiranja.

2.2. IZVRŠAVANJE PRORAČUNA I IZVJEŠTAJI O IZVRŠENJU PRORAČUNA

Izvršavanje proračuna tijekom godine je kontinuirano ostvarivanje prihoda i izvršavanje rashoda utvrđenih proračunom. Doneseni proračun predstavlja zadani okvir potrošnje i determinira granice financijske slobode svim korisnicima proračuna. Proračunski izdaci se mogu kretati do razine utvrđene proračunom po pojedinim namjenama. Dinamika ostvarenja proračunskih prihoda određuje okvir i dinamiku trošenja proračunskih sredstava.

Jedan od mogućih organizacijskih oblika upravljanja javnim приходima i rashodima je riznica. Riznica je „...složeni sustav upravljanja državnim aktivnostima koji se realizira kroz prikupljanje i trošenje državnog (javnog) novca kroz jedinstveni račun riznice. Riznica se često prepoznaje kao centralizirani model izvršavanja proračuna.“ (Vašiček V. 2002: 136).

U Republici Hrvatskoj Državna riznica ustrojena je kao organizacijski dio Ministarstva financija, a ovisno o razvijenosti lokalnih jedinica i njihovoj spremnosti za prihvaćanje poslovanja u sustavu riznice ustrojene su lokalne riznice. Državna riznica je princip jedinstvenog novčanog računa preko kojeg se obavljaju sve financijske transakcije državnog proračuna. „*Temeljne funkcije Državne riznice u Republici Hrvatskoj jesu: priprema proračuna, upravljanje gotovinom, izvršavanje proračuna, financijsko upravljanje, upravljanje bankovnim računima države, upravljanje приходima, izvještavanje, proračunsko računovodstvo i upravljanje javnim dugom.*“ (Ministarstvo financija, 2007.)

Svi korisnici proračuna⁸ povezani su financijsko- računovodstvenim informacijskim sustavom koje im dopušta izvršavanje transakcija i djelovanje samo kroz taj jedinstveni sustav.

⁸ U sustav Državne riznice i jedinstvenog računa riznice izravno su uključeni proračunski korisnici prve razine (ministarstva, agencije i druga državna tijela) koji su prema organizacijskoj klasifikaciji razdjeli i

Izvršavanje proračuna u sustavu riznice ima svoje implikacije na izvještaje o izvršenju proračuna i na računovodstvene evidencije. U fokusu poslovanja u sustavu riznice su novčani tokovi i kontrola nad izvršavanjem proračuna postavljena na novčanoj osnovi.

Izvještavanje o izvršenju proračuna podrazumijeva sastavljanje izvještaja o izvršenju koji su regulirani glavom X. Zakona o proračunu (Polugodišnji i godišnji izvještaj o izvršenju proračuna) i provedbenim propisom *Pravilnikom o polugodišnjem i godišnjem izvještaju o izvršenju proračuna* (Narodne novine, 2013d).

Polugodišnji i godišnji izvještaj o izvršenju proračuna sadrže:

1. *Prikaz ukupnih prihoda i primitaka te rashoda i izdataka na razini odjeljka ekonomske klasifikacije*
2. *Posebni dio proračuna po organizacijskoj i programskoj klasifikaciji te razini odjeljka ekonomske klasifikacije*
3. *Izvještaj o zaduživanju na domaćem i stranom tržištu novca i kapitala*
4. *Izvještaj o korištenju proračunske zalihe,*
5. *Izvještaj o danim državnim jamstvima i izdacima po državnim jamstvima*
6. *Obrazloženje ostvarenja prihoda i primitaka, rashoda i izdataka*
7. *Obrazloženje makroekonomskih pokazatelja*

Polugodišnji i godišnji izvještaj o izvršenju proračuna osim prethodno navedenog obuhvaća i:

1. *Izvršenje financijskih planova izvanproračunskih korisnika na razini odjeljka ekonomske klasifikacije*
2. *Obrazloženje ostvarenja prihoda i primitaka, rashoda i izdataka izvanproračunskih korisnika*
3. *Deficit općeg proračuna.* (Narodne novine, 2008)

Sustav izvještavanja razdvaja se u dva seta izvještaja: izvještaji o izvršenju proračuna prema *Pravilniku o polugodišnjem i godišnjem izvještaju o izvršenju proračuna* i financijski izvještaji prema *Pravilniku o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu* (Narodne novine, 2015d;2015f;2015g).

Naime, odredbe *Pravilnika o polugodišnjem i godišnjem izvještaju o izvršenju proračuna* sadrže izvještaje koji su najuže povezani s izvršavanjem proračuna i koji u strukturi prate sadržaj i strukturu proračuna. *Pravilnik o polugodišnjem i godišnjem izvještaju o izvršenju proračuna* odnosi se samo na državni proračun, proračun jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave i izvanproračunske korisnike državnog proračuna i proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave što znači da je obuhvat obveznika primjene *Pravilnika o polugodišnjem i godišnjem izvještaju o izvršenju proračuna* sužen u odnosu na *Pravilnik*

glave u Državnom proračunu dok ostali proračunski korisnici nisu izravno uključeni. Strategija unapređenja procesa Državne riznice predviđa daljnje uključivanje proračunskih korisnika druge razine u sustav Državne riznice. Detaljnije Ministarstvo financija (2012) *Strateški plan Ministarstva financija 2013.-2015.* <http://www.mfin.hr/adminmax/docs/Strateski%20plan%20Ministarstva%20financija%202015%20-%20-%202017.pdf> , str.4-5.

o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu. Međutim, izvještaji sukladni Pravilniku o polugodišnjem i godišnjem izvještaju o izvršenju proračuna su relevantni za razmatranje sadržaja i mogućnosti iskaza razlika između proračunskih i računovodstvenih informacija koje je potrebno objaviti u financijskim izvještajima sukladno *MRSJS 24 Objavljivanje proračunskih informacija u financijskim izvještajima*.

Primjena dualnog sustava u praksi (financijski izvještaji i izvještaji o izvršenju proračuna) u odnosu na prezentirani normativni okvir izaziva problem kod uspoređivanja proračunskih informacija i računovodstvenih informacija o izvršenju proračuna. Činjenica je da je planiranje proračuna iskazano na novčanoj osnovi te da izvještaji o izvršenju proračuna moraju slijediti proračunsku osnovu (osnovu na kojoj je izvršeno planiranje). S obzirom na to da je računovodstveni pogled promijenjen i da se rashodi priznaju na obračunskoj osnovi, evidentno je postojanje različite proračunske i računovodstvene osnove. Izvještajni sustav je potrebno prilagoditi tome. U uvjetima postojanja različitih osnova (proračunske i računovodstvene) potrebno je *Polugodišnji i godišnji izvještaj o izvršenju proračuna* iskazati na proračunskoj osnovi, a u financijskim izvještajima iskazati razlike između tog izvještaja i financijskih izvještaja ističući razlike u podacima koji su posljedica primjene različitih osnova. Postojeća praksa izvještavanja ne ističe razlike koje proizlaze iz primjene različitih osnova, što ima za posljedicu određeno nerazumijevanje i netransparentnost u izvještavanju. (D., Vašiček, V., Vašiček 2016:51)

Na probleme primjene različitih osnova upozorava i nalaz Državne revizije u kojem se ističe u Godišnjem izvještaju o izvršenju Državnog proračuna Republike Hrvatske za 2014. godinu da je iskazan manjak (deficit) opće države na temelju podataka koji proizlaze iz različitih računovodstvenih osnova, što ih proračunski i izvanproračunski korisnici primjenjuju u priznavanju prihoda i rashoda, stoga iskazani podaci o manjku (deficitu) nisu pouzdani (Državni ured za reviziju 2015:3).

2.3. PRORAČUNSKO RAČUNOVODSTVO

Danas su u Republici Hrvatskoj razvijena tri temeljna računovodstvena podsustava. To su:

- poduzetničko računovodstvo
- proračunsko računovodstvo
- računovodstvo (nevladinih) neprofitnih organizacija.

Za razlikovanje navedena tri računovodstvena podsustava možemo istaknuti više osnova: obveznike primjene pojedinog podsustava, zakonski (institucionalni) okvir, primijenjene računovodstvene standarde ili pravila struke kao pretpostavku kvalitete računovodstvenog sustava.

Tablica 1. Usporedni prikaz računovodstvenih (pod)sustava u Republici Hrvatskoj

Računovodstveni (pod)sustav	Obveznici primjene	Zakonska osnova prvi propis/ aktualni propis	Primjenjeni računovodstveni standardi/ propisana pravila
Poduzetničko računovodstvo — u primjeni od 1. siječnja 1993.	Poduzetnici – sve pravne i fizičke osobe koje obavljanjem djelatnosti ostvaruju dobit	Zakon o računovodstvu (NN, br. 96/1992) Zakon o računovodstvu (NN, br. 78/2015)	Međunarodni standardi financijskog izvještavanja i Međunarodni računovodstveni standardi (1993. - 2008.) Međunarodni standardi financijskog izvještavanja i Hrvatski standardi financijskog izvještavanja (2008. - danas)
Proračunsko računovodstvo — u primjeni od 1. siječnja 1995.	Država Jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave Proračunski korisnici Izvanproračunski korisnici *	Zakon o proračunu (NN, br. 92/1994) Zakon o proračunu (NN, br. 87/2008, izmj. i dop. br. 136/2012, 15/2015.)	Propisana pravila računovodstva i financijskog izvještavanja kroz provedbene propise temeljnog zakona: uredbe, pravilnike i naputke. Nema izravne primjene računovodstvenih standarda
Računovodstvo neprofitnih organizacija – u primjeni od 1. siječnja 1994.	Neprofitne organizacije – sve pravne osobe čiji cilj poslovanja nije usmjeren ostvarivanju profita i koje se ne financiraju izravno iz proračuna, tj. nisu obveznici proračunskog računovodstva – nevladine neprofitne organizacije	Uredba o računovodstvu neprofitnih organizacija (NN, br. 112/1993) Zakon o financijskom poslovanju I računovodstvu neprofitnih organizacija (NN, br. 121/2014)	Propisana pravila računovodstva i financijskog izvještavanja kroz provedbene propise temeljnog zakona: uredbe, pravilnike i naputke Nema izravne primjene računovodstvenih standarda

* Izvanproračunski korisnici koji su trgovačka društva u vlasništvu države ili lokalne jedinice (javna poduzeća) ne primjenjuju sustav proračunskog računovodstva već sustav računovodstva poduzetnika.

Izvor: Obrada autora

Obveznici primjene proračunskog računovodstva definirani su obuhvatom javnog sektora u Republici Hrvatskoj i objavljeni u *Registru proračunskih i izvanproračunskih korisnika* (Narodne novine, 2015e).

U *Zakonu o proračunu*, glava IX. PRORAČUNSKO RAČUNOVODSTVO, uređuju se poslovne knjige, knjigovodstvene isprave i obrada podataka, sadržaj računa računskog plana, priznavanje prihoda i primitaka te rashoda i izdataka, procjenjivanje bilančnih pozicija, revalorizacija, financijsko izvještavanje i druga područja u svezi s proračunskim računovodstvom (Narodne novine, 2008).

Proračunsko računovodstvo vodi se po načelu dvojnog knjigovodstva, a prema rasporedu računa iz računskog plana, što znači da je propisan sadržaj računa i pravila evidencije po pojedinim računima. U tekstu *Zakona o proračunu* navodi se kako se proračunsko računovodstvo

vodstvo temelji na općeprihvaćenim računovodstvenim načelima: točnosti, istinitosti, pouzdanosti i pojedinačnom iskazivanju poslovnih događaja te na međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor. Međutim, proračunsko računovodstvo se ne temelji na izravnoj primjeni međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor već se u *Pravilniku o proračunskom računovodstvu i računskom planu* (Narodne novine 2014a) propisuje struktura računskog plana, pravila mjerenja i vrednovanja, pravila evidencije transakcija i poslovnih događaja čime je računovodstveni okvir proračuna unificiran i jednoobrazno definiran za sve obveznike. U računovodstvu proračuna propisano je modificirano načelo nastanka događaja te su određena pravila modifikacije. Financijsko izvještavanje propisano je kao obvezno te se u *Pravilniku o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu* (Narodne novine 2015d;2015f;2015g) propisuje oblik i sadržaj financijskih izvještaja, razdoblja za koja se sastavljaju te obveznici i rokovi njihova dostavljanja.

Konceptualni okvir računovodstva, pravila priznavanja i mjerenja temelje se na modificiranoj obračunskoj osnovi (modificiranom računovodstvenom načelu nastanka događaja) i primjeni načela povijesnog troška u mjerenju bilančnih pozicija.

Najznačajnije posebnosti ovog računovodstvenog modela odražavaju se u sljedećem:

- Priznavanje prihoda u izvještajnom razdoblju u kojem su postali raspoloživi i pod uvjetom da se mogu izmjeriti temelji se na primicima financijske imovine (naplati novca i novčanih ekvivalenata);
- Priznavanje poslovnih (operativnih) rashoda temelji se na nastanku poslovnog događaja i u izvještajnom razdoblju na koje se odnose neovisno o plaćanju, dakle o novčanim izdacima pri podmirivanju obveza koje su s njima povezane;
- Troškovi nabave nefinancijske dugotrajne imovine ne kapitaliziraju se nego se iskazuju kao rashodi u punom iznosu u izvještajnom razdoblju u kojemu je stjecanje (nabava) izvršena. Nadalje, to podrazumijeva da se trošenje te imovine ne iskazuje na sustavnoj osnovi kao rashod amortizacije;
- Troškovi nabave kratkotrajne nefinancijske imovine priznaju se u trenutku nabave i u visini nabavne vrijednosti u rashode. Iznimno, u djelatnosti zdravstva te obavljanju vlastite trgovačke i proizvođačke djelatnosti troškovi nabave nefinancijske kratkotrajne imovine iskazuju se u rashode u razdoblju utroška ili prodaje;
- Donacije nefinancijske imovine iskazuju se kao prihodi i rashodi (osim donacija unutar proračuna koje se iskazuju kroz korekciju izvora vlasništva).

Imovina je propisima definirana kao resursi koje kontrolira proračun, odnosno proračunski korisnici kao rezultat prošlih događaja i od kojih se očekuju buduće koristi u obavljanju djelatnosti (Narodne novine 2014a).

Imovina se klasificira po:

- načinu nastanka (proizvedena i neproizvedena),
- osnovnom svojstvu (nefinancijska i financijska),
- pojavnim oblicima (prirodnim vrstama),
- trajnosti (dugotrajna i kratkotrajna)
- funkciji u obavljanju djelatnosti.

Imovina se početno priznaje:

- u slučaju kupnje, izgradnje ili financijskog najma po trošku nabave (nabavnoj vrijednosti),
- u slučaju primitka bez naknade (donacija) po procijenjenoj vrijednosti.

Prilikom stjecanja imovine ne primjenjuje se kapitalizacija troška stjecanja, već se troškovi u cijelosti priznaju u rashode izvještajnog razdoblja u kojemu su nastali. Istodobno, vrijednost dugotrajne imovine u visini troškova stjecanja vrijednosti izravno se priznaje u korist vlastitih izvora.

Imovina stečena donacijom od subjekata unutar proračuna priznaje se u visini procijenjene vrijednosti također u korist vlastitih izvora⁹.

Sukladno tome, trošenje dugotrajne imovine utvrđuje se i iskazuje pojedinačno, vremenskom linearnom metodom uz primjenu propisanih prosječnih godišnjih stopa ispravka (umanjenja) vrijednosti, a vrijednosni iskaz umanjenja imovine uslijed njenog trošenja (amortizacija) izravno umanjuje (tereti) vlastite izvore. Osnovica za otpis dugotrajne imovine jest njezin početni ili revalorizirani trošak nabave (nabavna vrijednost) odnosno procijenjena vrijednost.

Imovina se prestaje priznavati u trenutku prodaje, darovanja, drugog načina otuđenja, utroška ili uništenja.

Promjene u vrijednosti (revalorizacija) i promjene u obujmu imovine i obveza kao događaji koji utječu na imovinu, a nisu rezultat aktivnosti odnosno transakcija te nisu izravno utjecali na elemente uspješnosti objavljuju se u posebnom izvještaju (*Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza*).

Obveze su neizmirene obveze proračuna odnosno proračunskih korisnika proizašle iz prošlih događaja, za čiju se namiru očekuje odljev resursa. Obveze se klasificiraju prema namjeni i ročnosti. Prema ročnosti obveze se klasificiraju kao kratkoročne i dugoročne.

Posebnost klasifikacije obveza proizlazi iz nastojanja da se kroz računovodstveni sustav omogući istodobno praćenje uspješnosti i izvršavanja proračuna/financijskog plana primjenom obračunske i novčane računovodstvene osnove.

Stoga su obveze klasificirane kao:

- obveze za rashode poslovanja (korespondiraju sa strukturom rashoda poslovanja),
- obveza za nabavu nefinancijske imovine (korespondiraju sa strukturom rashoda nabave pojedinih vrsta imovine),
- obveza za vrijednosne papire,
- obveza za kredite i zajmove (korespondiraju sa strukturom primitaka po osnovi zaduživanja),
- odgođeno plaćanje rashoda i prihoda budućih razdoblja (pasivna vremenska razgraničenja).

Obveza se prestaje priznavati ako je ona nestala, tj. ako je ista podmirena, istekla ili ako se vjerovnik odrekao svojih prava ili ih je izgubio.

Objavljivanje informacija o stanju, strukturi i promjenama vrijednosti obveza provodi se unificirano za sve proračunske subjekte na način propisan *Pravilnikom o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu* i to u *Bilanci* te posebnim izvještajima o obvezama za razdoblja tijekom godine i na kraju godine (*Izvještaj o obvezama*).

Dodatno, promjene u vrijednosti i obujmu obveza kao događaji koji utječu na obveze, a nisu rezultat aktivnosti odnosno transakcija te nisu izravno utjecali na elemente uspješnosti

⁹ U slučaju kada je donator također proračunski subjekt, vrijednost donacije nema utjecaja na prihode i rashode primatelja, a u slučaju kada je donator subjekt izvan sustava proračuna (fizička osoba, nerezident, poduzetnik) vrijednost donirane imovine priznaje se dodatno i kao prihod od donacija i rashod nabave imovine.

objavljaju se u posebnom izvještaju (*Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza*).

Prihodi, bez obzira na njihov karakter, definiraju se kao povećanje ekonomskih koristi tijekom izvještajnog razdoblja isključivo u obliku priljeva novca i novčanih ekvivalenata što nedvojbeno upućuje da se u priznavanju proračunskih prihoda odstupa od nastanka događaja i zadržava novčana osnova.

To se poglavito odnosi na neregipročne prihode u koje spadaju prihodi od poreza, doprinosa, pomoći, upravnih i administrativnih pristojbi, po posebnim propisima i naknada, donacija, kazni i upravnih mjera.

Recipročni prihodi kao što su prihodi od prodaje proizvoda i robe te pruženih usluga i prihodi od prodaje imovine, od trenutka izvršenja isporuke do trenutka naplate priznaju se kao imovina (potraživanja) i vremenski razgraničeni (odgođeni) prihodi. Tek naplatom priznatih potraživanja stječu se uvjeti za priznavanje ovih odgođenih prihoda u ukupan prihod izvještajnog razdoblja.

Ekonomske koristi koje priteču u proračunski subjekt u vidu donacija (bez naknade primljene nefinancijske imovine) od subjekata opće države, povećanja vrijednosti nefinancijske imovine uslijed revalorizacije kao i smanjenja obveza uslijed otpisa ne priznaju se kao prihodi, već se izravno priznaju izvorima vlasništva i objavljuju u posebnom izvještaju (*Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza*). Ekonomske koristi koje priteču u proračunski subjekt u vidu donacija (bez naknade primljene nefinancijske imovine) od subjekata izvan opće države priznaju se u prihode od donacija po procijenjenoj vrijednosti uz istovremeno priznavanje nastanka rashoda nabave te nefinancijske imovine. Učinak ovih transakcija na financijski rezultat je time neutralan.

Prihod se mjeri po fer vrijednosti primljene naknade u obliku novca ili novčanih ekvivalenata ili iznimno nefinancijske imovine i potraživanja. Iznos obračunanih recipročnih prihoda (koji proizlazi iz neke transakcije i poslovnog događaja) određuje se sporazumno između isporučitelja i kupca ili korisnika imovine.

Prihod treba prestati priznavati kada stavke koje predstavljaju prihod ne zadovoljavaju navedene kriterije priznavanja.

Objavljivanje informacija o visini i strukturi priznatih i razgraničenih prihoda provodi se unificirano za sve proračunske subjekte na način propisan *Pravilnikom o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu* i to u *Izvještaju o prihodima i rashodima, primicima i izdacima*.

Rashodi su definirani kao smanjenja ekonomskih koristi u obliku smanjenja imovine ili povećanja obveza. Rashodi se temeljno klasificiraju na rashode poslovanja (tzv. tekući rashodi) i rashode za nabavu nefinancijske imovine (tzv. kapitalni rashodi).

Rashodi poslovanja obuhvaćaju rezultate transakcija koje utječu na smanjenje neto vrijednosti i klasificiraju se na rashode za zaposlene, materijalne rashode, financijske rashode, subvencije, potpore, naknade, donacije i ostale rashode.

Rashodi za nabavu nefinancijske imovine obuhvaćaju ukupne troškove nastale u postupku stjecanja dugotrajne nefinancijske imovine (u visini nabavne vrijednosti – troškova stjecanja). Rashodi za nabavu nefinancijske imovine klasificiraju se po vrstama nabavljene nefinancijske imovine.

Primjena modificiranog nastanka događaja u priznavanju rashoda konkretno znači da se:

- rashodi poslovanja priznaju na temelju nastanka poslovnog događaja (obveza) u izvještajnom razdoblju na koje se odnose neovisno o plaćanju,
- rashodi za nabavu dugotrajne nefinancijske imovine priznaju se u potpunosti u visini ukupnih troškova nastalih u postupku stjecanja dugotrajne nefinancijske imovine (u visini nabavne vrijednosti – troškova stjecanja). Posljedično, tijekom korisnog vijeka uporabe ne iskazuje se rashod amortizacije nefinancijske dugotrajne imovine niti se iskazuje rashod neotpisane vrijednosti uslijed gubitka ili prestanka priznavanja nefinancijske imovine. Povezano s ovime, donacije nefinancijske imovine također se ne priznaju se kao rashod, već izravno smanjuju vlastite izvore (kapital);
- ne iskazuju rashodi uslijed smanjenja vrijednosti nefinancijske imovine, već ova smanjenja izravno terete izvore vlasništva,
- rashodi kratkotrajne nefinancijske imovine i sitnog inventara koji se nabavljaju za obavljanje redovne djelatnosti izravno se i u potpunosti priznaju u trenutku nabave, a ne stvarnog utroška. Na temelju stvarnih utrošaka rashodi se priznaju iznimno u djelatnostima zdravstva, trgovine i proizvodnje,
- troškovi posudbe ne kapitaliziraju se te se u cijelosti priznaju kao rashod razdoblja u kojemu su nastali,
- nerealizirani gubici (rashodi) s osnove promjene tržišne (fer) vrijednosti financijske imovine, tečajnih razlika i sl. ne iskazuju se kao rashodi, već se priznaju na teret izvora vlasništva ili kao razgraničeni rashodi,
- ne priznaju se troškovi dugoročnih rezerviranja¹⁰.

Rashodi se mjere po fer vrijednosti zakonske (ugovorne) obveze koju treba podmiriti po osnovi obvezujućeg događaja iz prošlosti ili izravnog odljeva novca ili novčanih ekvivalenata.

Rashod treba prestati priznavati kada stavke priznate kao rashod ne zadovoljavaju navedene kriterije priznavanja.

Objavljivanje informacija o visini i strukturi priznatih i razgraničenih rashoda provodi se unificirano za sve proračunske subjekte na način propisan *Pravilnikom o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu* i to u *Izvještaju o prihodima i rashodima, primicima i izdacima*.

Specifičnost proračunskog računovodstva je uključivanje **financijskih primitaka i izdataka** koji nemaju obilježje prihoda i rashoda u izvještaj o uspješnosti. To su primitici i izdaci povezani s financijskom imovinom i zaduživanjem.

Ova posebnost posljedica je već spomenutog nastojanja da se u integralnom računovodstvenom sustavu proračuna omogući istodobna primjena obračunskog i novčanog načela. Ovim pristupom omogućava se ispunjenje dvojne uloge računovodstva, odnosno univerzalnost računovodstva za potrebe financijskog izvještavanja i izvještavanja o izvršenju proračuna koji su se u značajnoj mjeri usvajali i izvršavali na novčanoj osnovi.

Primitci od financijske imovine i zaduživanja obuhvaćaju: primljene otplate (povrate) glavnice danih zajmova, primitke od izdanih vrijednosnih papira, primitke od prodaje dionica

¹⁰ Rezerviranja u sustavu proračuna podrazumijevaju samo rezerviranja novčanih sredstava za otplate zajmova/kredita koji dospijevaju u tekućoj godini i rezerviranja za ostale namjene sukladno propisima što u suštini nema karakter rashoda.

i udjela u glavnici, primljene kredite i zajmove i primitke od prodaje vrijednosnih papira iz portfelja.

Izdaci za financijsku imovinu i otplate zajmova obuhvaćaju izdatke za: dane zajmove, ulaganja u vrijednosne papire, dionice i udjele u glavnici, otplatu glavnice primljenih kredita i zajmova te otplatu glavnice za izdane vrijednosne papire.

Vlastiti izvori definirani su kao ostatak imovine nakon odbitka svih obveza i uključuju:

- vlastite izvore iz proračuna i drugih izvora,
- rezultat poslovanja (klasificiran prema nastanku na tri kategorije i to kao: višak/manjak prihoda poslovanja, višak/manjak prihoda od nefinancijske imovine, višak/manjak primitaka od financiranja),
- rezerviranja viška prihoda.

U kategoriju *Vlastiti izvori* svrstani su i obračunani prihodi koji imaju protutežu u stavka-ma potraživanja, a to su:

- obračunani prihodi poslovanja,
- obračunani prihodi od prodaje nefinancijske imovine.

Obračunani prihodi iskazuju se po načelu nastanka događaja u izvještajnom razdoblju i izražavaju vrijednost novčanih primitaka koji će uslijediti pri naplati potraživanja po navedenim osnovama. Nakon naplate nastalih potraživanja odgovarajuće svote iskazanih obračunanih prihoda priznaju se kao prihodi izvještajnog razdoblja kako je to već opisano.

Utvrđivanje **financijskog rezultata** tekućeg razdoblja obavlja se na način da se prihodi i rashodi, primici i izdaci sučeljavaju po njihovu karakteru i utvrđuju međurezultati kao odnosi prihoda i rashoda od poslovanja, prihoda i rashoda od nefinancijske imovine (investicijske aktivnosti) i primitaka i izdataka od financijske imovine (financiranja).

Utvrđeni rezultat, kao razlike prihoda i rashoda, odnosno primitaka i izdataka prenose se kao strukturirani financijski rezultat tekućeg razdoblja na bilančne pozicije istovrsnih rezultata prethodnih razdoblja te se utvrđuje kumulativni financijski rezultat zaključno s izvještajnim razdobljem.

Positivni rezultat (višak prihoda/primitaka) predstavlja financijski potencijal za poslovanje u sljedećem razdoblju, a negativni rezultat (manjak prihoda/primitaka) obvezu pokrića u sljedećim razdobljima.

2.4. FINANCIJSKO IZVJEŠTAVANJE

Pravilnikom o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (Narodne novine 2015d, 2015f; 2015g,) propisan je oblik i sadržaj financijskih izvještaja, razdoblja za koja se sastavljaju te obveza i rokovi njihova podnošenja. Zakonskim okvirom definiran je jedinstveni analitički okvir financijskog izvještavanja, tj. propisani su oblik i sadržaj svih financijskih izvještaja te je time omogućena konsolidacija financijskih izvještaja sastavljenih korištenjem jednakih računovodstvenih politika za jednake transakcija i poslovne događaje.

Sastavljaju se slijedeći financijski izvještaji:

- Bilanca – Obrazac: BIL,
- Izvještaj o приходima i rashodima, primicima i izdacima – Obrazac: PR-RAS,
- Izvještaj o rashodima prema funkcionalnoj klasifikaciji – Obrazac: RAS-funkcijski,
- Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza – Obrazac: P-VRIO,
- Izvještaj o obvezama – Obrazac: OBVEZE.

U tablici 2 istaknuti su obveznici i rokovi izvještavanja.

Uvidom u sadržaj i strukturu navedenih izvještaja uočava se da se uz *Bilancu* kao temeljni financijski izvještaj o financijskom položaju, sastavljaju još dva dodatna izvještaja koji sadrže elemente bilance iskazane po posebnim zahtjevima: *Izvještaj o obvezama* i *Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza*.

Specifičnosti iskazivanja obveza vidljive su u bilanci gdje su obveze razvrstane prema izvoru, tj. podrijetlu obveze, a ne prema uobičajenom kriteriju ročnosti/dospjelosti obveza. Praćenje dospelosti obveza naglašeno je kroz sastavljanje posebnog izvještaja – *Izvještaj o obvezama* – u kojem se obveze prate prema roku dospijeca s ciljem da se uoče dospjele, a neizmirene obveze.

Za praćenje promjena na imovini i obvezama koje nemaju utjecaj na prihode, rashode, primitke i izdatke izvještajnog razdoblja i ne prate ih novčani tokovi, a odražavaju se na vrijednost imovine i obveza sastavlja se poseban izvještaj – *Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza*.

Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji prezentira rashode kroz funkcijsku klasifikaciju prema *Pravilniku o proračunskim klasifikacijama* (Narodne novine 2010).

Prema *Izvještaju o prihodima i rashodima, primicima i izdacima* prezentirane su sve vrste prihoda i rashoda iz poslovanja i iz transakcija na nefinancijskoj imovini (prihodi od prodaje nefinancijske imovine, rashodi za nabavu nefinancijske imovine) te primici i izdaci iz transakcija na financijskoj imovini i obvezama (primici od financijske imovine i zaduživanja, izdaci za financijsku imovinu i otplate zajmova). U *Izvještaju o prihodima i rashodima, primicima i izdacima* kombinira se priznavanje prihoda i rashoda na obračunskoj i na novčanoj osnovi, a nastavno na činjenicu da je pri priznavanju prihoda i rashoda korišteno modificirano načelo nastanka događaja.

Prema navedenom okviru ne sastavljaju se dva izvještaja: *Izvještaj o promjenama u glavnici* i *Izvještaj o novčanom toku*. Međutim, neke elemente izvještaja o promjenama u glavnici i izvještaja o novčanom toku nalazimo u drugim izvještajima, ali s obzirom na različitu svrhu izvještavanja, primijenjene različite računovodstvene osnove i kriterije klasifikacije otežana je usporedba i povezivanje sa sadržajem izvještaja prema usporedivom međunarodnom okviru izvještavanja. Elementi novčanih tokova sadržani su u *Izvještaju o prihodima i rashodima, primicima i izdacima* iz razloga primjene novčane osnove kod priznavanja prihoda i specifičnosti priznavanja primitaka i izdataka povezanih s financijskom imovinom i financijskim obvezama. Primici od financijske imovine i zaduživanja priznati su po novčanoj osnovi i pripadali bi izvještaju o novčanom toku, ali i u tom slučaju bi trebali biti usklađeni u klasifikaciji između ulagateljskih i financijskih aktivnosti.

Navedeni analitički okvir financijskog izvještavanja podloga je za izradu konsolidiranih financijskih izvještaja. *Registar proračunskih i izvanproračunskih korisnika* osigurava dosljednost obuhvata na način da je za svakog proračunskog i izvanproračunskog korisnika utvrđena institucionalna pripadnost sektoru općeg proračuna, te se na temelju toga sastavlja konsolidirani financijski izvještaj općeg proračuna (Republike Hrvatske).

Ministarstva i druga državna tijela konsolidiraju financijske izvještaje proračunskih korisnika koji su prema organizacijskoj klasifikaciji u njihovoj nadležnosti. Jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave konsolidira financijske izvještaje proračunskih korisnika iz svoje nadležnosti i svoj financijski izvještaj te sastavlja konsolidirani financij-

Tablica 2. Obvezna financijska izvješća za pojedina razdoblja

Razdoblja	1. siječnja –31. ožujka	1. siječnja –30. lipnja	1. siječnja –30. rujna	Proračunska godina
Državni proračun	<ul style="list-style-type: none"> Izvršetak o prihodima i rashodima, primicima i izdacima Bilješke 	<ul style="list-style-type: none"> Izvršetak o prihodima i rashodima, primicima i izdacima Bilješke 	<ul style="list-style-type: none"> Izvršetak o prihodima i rashodima, primicima i izdacima Izvršetak o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza Bilješke 	<ul style="list-style-type: none"> Bilanca Izvršetak o prihodima i rashodima, primicima i izdacima Izvršetak o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji Izvršetak o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza Bilješke
Proračunski korisnici državnog proračuna	<ul style="list-style-type: none"> Izvršetak o prihodima i rashodima, primicima i izdacima – za mjesečna razdoblja Izvršetak o obvezama 	<ul style="list-style-type: none"> Izvršetak o prihodima i rashodima, primicima i izdacima Bilješke 	<ul style="list-style-type: none"> Izvršetak o prihodima i rashodima, primicima i izdacima – za mjesečna razdoblja Izvršetak o obvezama 	<ul style="list-style-type: none"> Bilanca Izvršetak o prihodima i rashodima, primicima i izdacima Izvršetak o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji Izvršetak o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza Bilješke
Izvanproračunski korisnici državnog proračuna	<ul style="list-style-type: none"> Izvršetak o prihodima i rashodima, primicima i izdacima Izvršetak o obvezama Bilješke 	<ul style="list-style-type: none"> Izvršetak o prihodima i rashodima, primicima i izdacima Bilješke 	<ul style="list-style-type: none"> Izvršetak o prihodima i rashodima, primicima i izdacima 	<ul style="list-style-type: none"> Bilanca Izvršetak o prihodima i rashodima, primicima i izdacima Izvršetak o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji Izvršetak o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza Bilješke
Proračun JLP(R)S	<ul style="list-style-type: none"> Izvršetak o prihodima i rashodima, primicima i izdacima 	<ul style="list-style-type: none"> Izvršetak o prihodima i rashodima, primicima i izdacima Izvršetak o obvezama Bilješke 	<ul style="list-style-type: none"> Izvršetak o prihodima i rashodima, primicima i izdacima 	<ul style="list-style-type: none"> Bilanca Izvršetak o prihodima i rashodima, primicima i izdacima Izvršetak o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji Izvršetak o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza Bilješke
Proračunski i izvanproračunski korisnici proračuna JLP(R)S	<ul style="list-style-type: none"> Izvršetak o prihodima i rashodima, primicima i izdacima 	<ul style="list-style-type: none"> Izvršetak o prihodima i rashodima, primicima i izdacima Izvršetak o obvezama Bilješke 	<ul style="list-style-type: none"> Izvršetak o prihodima i rashodima, primicima i izdacima 	<ul style="list-style-type: none"> Bilanca Izvršetak o prihodima i rashodima, primicima i izdacima Izvršetak o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji Izvršetak o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza Bilješke

Izvor: Izrada autora prema Narodne novine (2015d) *Pravilnik o financijskom izvješćavanju u proračunskom računovodstvu*, Narodne novine d.d., Zagreb br. 3/2015, Narodne novine (2015f;2015g) *Pravilnik o izmjenama Pravilnika o financijskom izvješćavanju u proračunskom računovodstvu*, Narodne novine d.d., Zagreb br. 93/2015 i br. 135/2015.

ski izvještaj. Ministarstvo financija na temelju konsolidiranih financijskih izvještaja, konsolidira:

1. Konsolidirane financijske izvještaje ministarstava i drugih državnih tijela i financijski izvještaj državnog proračuna, te sastavlja konsolidirani financijski izvještaj državnog proračuna
2. Konsolidirani financijski izvještaj državnog proračuna i financijske izvještaje izvanproračunskih korisnika državnog proračuna, te sastavlja konsolidirani financijski izvještaj središnjeg proračuna
3. Konsolidirane financijske izvještaje proračuna svih jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave i financijske izvještaje svih izvanproračunskih korisnika jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, te ih iskazuje u konsolidiranom financijskom izvještaju lokalnih jedinica i njihovih izvanproračunskih korisnika
4. Konsolidirani financijski izvještaj središnjeg proračuna i konsolidirane financijske izvještaje lokalnih jedinica i njihovih izvanproračunskih korisnika, te sastavlja konsolidirani financijski izvještaj općeg proračuna (Jakir-Bajo, 2014.)

Postupak konsolidacije provodi se postupkom zbrajanje jednakih pozicija financijskih izvještaja nadležne jedinice i korisnika u njenom sastavu kao da se radi o jednom računovodstvenom subjektu ili/i eliminiranjem unutargrupnih transakcija i poslovnih događaja kako se ne bi udvostručila potraživanja/obveze, prihodi/primici i rashodi/izdaci na razini grupe.

3. REVIZIJA I OSTALI OBLICI NADZORA U JAVNOM SEKTORU

Nadzor proračuna i proračunskih subjekata u Republici Hrvatskoj organiziran je kroz sljedeće oblike: državnu reviziju, proračunski nadzor, unutarnju reviziju te sustav financijskog upravljanja i kontrole.

Nadzor izvršenja proračuna postavlja težište na praćenje izvršenja proračuna u odnosu na planske veličine zadane u procesu donošenja proračuna. Ministri su odgovorni za unutarnji nadzor transakcija prihoda/primitaka i rashoda/izdataka ministarstava i proračunskih korisnika koji pripadaju u njihovu nadležnost, a Ministarstvo financija odgovorno je za, uz navedeno, unutarnji nadzor zaduživanja.

Nadzor nad izvršenjem proračuna temelji se na računovodstvenim podacima koji se prezentiraju u formi financijskih izvještaja čiji je način sastavljanja i sadržaj propisan. Obveza sastavljanja i predočavanja financijskih izvještaja predstavlja oblik nadzora temeljen na računovodstvenim postupcima i računovodstvenim podacima.

Nadzorom izvršenja proračuna i revizijom proračuna završava se jedan proračunski ciklus koji čini zaokruženu cjelinu. Rezultati nadzora i revizije proračuna osiguravaju pouzdanost podataka o izvršenju proračuna i pružaju dragocjene podatke za korektivne poteze.

Tablica 3. Vrste nadzora prema osnovnim obilježjima (Vašiček, Stepić, 2015.)

Vrste nadzora / obilježja	Državna revizija	Interna revizija	Interne financijske kontrole	Proračunski nadzor
Definicija nadzora	Postupak ispitivanja i ocjenjivanja financijskih izvještaja i financijskih transakcija kao i učinkovitosti programa i projekata proračunskih, izvanproračunskih korisnika, te lokalnih jedinica	Neovisna i objektivna aktivnost davanja stručnog mišljenja i savjeta s ciljem dodavanja vrijednosti i poboljšanja poslovanja korisnika proračuna, pomaže korisniku proračuna u ostvarivanju ciljeva primjenom sustavnog i disciplinarnog pristupa vrednovanju i poboljšanju djelotvornosti procesa upravljanja rizicima, kontrola i gospodarenja.	Sveobuhvatan su sustav internih kontrola koji uspostavljaju i za koji su odgovorni čelnici korisnika proračuna, a koji obuhvaća ustrojstvo, metode i postupke koji su uspostavljeni s ciljem obavljanja poslovanja na zakonit, pravilan, ekonomičan i djelotvoran način	Postupak nadzora zakonitosti, svrhovitosti, i pravodobnosti korištenja proračunskih sredstava, te naganje otklanjanja uočenih nepravilnosti
Objekt nadzora	Ispitivanje i ocjenjivanje financijskih izvještaja, javnih rashoda i učinkovitosti programa	Ispitivanje uspostave i funkcioniranja sustava internih kontrola; Vrednovanje i poboljšanje djelotvornosti upravljanja procesima; Namjensko i zakonito korištenje sredstava	Cjelokupno poslovanje - poslovni procesi i transakcije; Kontrolni postupci ugrađeni u poslovne procese organizacije	Provjera zakonitosti, pravilnosti i namjenskog korištenja proračunskih sredstava
Svrha nadzora	Stupanj usklađenosti financijskih izvještaja i transakcija s ranije definiranim kriterijima (zakonski okvir, računovodstveni okvir i sl.)	Stupanj usklađenosti poslovanja s ranije definiranim kriterijima (zakonski okvir, interne procedure i postupci, najbolja praksa i sl.)	Prethodna i naknadna kontrola poslovnih procesa i transakcija; Stupanj usklađenosti poslovanja s definiranim kriterijima (ustroj, procedure i postupci, nadležnosti i sl.)	Proračunski nadzor Ministarstva financija je inspekcijski nadzor zakonitosti, svrhovitosti i pravodobnosti korištenja proračunskih sredstava, pravodobnosti i potpunosti naplate prihoda i primitaka iz nadležnosti proračunskih korisnika i lokalnih jedinica te inspekcijski nadzor pridržavanja i primjene zakona i drugih propisa koji imaju utjecaj na proračunska sredstva i sredstva iz drugih izvora, bilo da se radi o prihodima/primitcima, rashodima/izdacima, povratima, imovini ili obvezama.

Vrste nadzora / obilježja	Državna revizija	Interna revizija	Interne financijske kontrole	Proračunski nadzor
Kriteriji za ocjenu usklađenosti	Zakonski propisi, provedbeni akti, računovodstvena načela i okviri, proračunski dokumenti, ciljevi i politike državnih jedinica	Zakonski propisi, provedbeni akti, računovodstvena načela i okviri, proračunski dokumenti, ciljevi i politike državnih jedinica, interne procedure i postupci	Zakonski propisi, provedbeni akti, računovodstvena načela i okviri, proračunski dokumenti, ciljevi i politike državnih jedinica, interne procedure i postupci	Zakonski propisi, provedbeni akti, računovodstvena načela i okviri, proračunski dokumenti, ciljevi i politike državnih jedinica
Metodologija za postupak ocjene usklađenosti	INTOSAI standardi, Zakonski propisi, Ciljevi i politike državnih jedinica	Standardi int. revizije Kodeks etike internih revizora, Interna pravila i procedure	COSO model Standardi (komponente) interne kontrole	Pravilnik o proračunskom nadzoru - upravni postupak
Osobe	Državni revizor	Interni revizor	Osobe uključene u poslovne procese, interni kontrolori, financijski kontrolori	Inspektori proračunskog nadzora
Potrebna ovlaštenja	Zvanje ovlaštenog državnog revizora	Zvanje ovlaštenog internog revizora	Interna ovlaštenja, sistematizacija te ovlasti i odgovornosti radnih mjesta	Ovlaštenje ministarstva financija
Vrsta nadzora i vrijeme provođenja nadzora	Eksterni Naknadni	Interni Naknadni	Interni Prethodni, naknadni, istovremeni	Interni Eksterni s pozicije revidirane državne jedinice Naknadni
Korisnici revizorova izvješća	Sabor, Državna revizija, javnost, državne jedinice	Čelnici i uprava, Odbor za reviziju, Državna revizija i ostali oblici eksternog nadzora, Ministarstvo financija ili drugo nadležno tijelo izvršne vlasti	Čelnici i uprava, Odbor za reviziju, Državna revizija i ostali oblici eksternog nadzora, Ministarstvo financija ili drugo nadležno tijelo izvršne vlasti	Ministarstvo financija ili drugo nadležno tijelo izvršne vlasti, Čelnici i uprava državne jedinice, Ministarstvo pravosuđa, Državno odvjetništvo i druga tijela sudske vlasti

Izvor: Obrada autora

3.1. DRŽAVNA REVIZIJA

Državna revizija je po svojim obilježjima naknadni i eksterni nadzor proračunskih korisnika koji u Republici Hrvatskoj provodi Državni ured za reviziju. Državni ured za reviziju osnovan je Zakonom ¹¹, a za svoj rad odgovoran je Hrvatskom saboru.

“Revizija je ispitivanje dokumenata, isprava, izvješća, sustava unutarnje kontrole i unutarnje revizije, računovodstvenih i financijskih postupaka te drugih evidencija radi utvrđivanja iskazuju li financijski izvještaji istinit financijski položaj i rezultate financijskih aktivnosti u skladu s prihvaćenim računovodstvenim načelima i računovodstvenim standardima.

Revizija je i postupak ispitivanja financijskih transakcija u smislu zakonskog korištenja sredstava.

Revizija obuhvaća i davanje ocjene o djelotvornosti i ekonomičnosti obavljanja djelatnosti, te davanje ocjene o učinkovitosti ostvarenja ciljeva poslovanja ili ciljeva pojedinih financijskih transakcija, programa i projekata.” (Narodne novine, 2011)

Revizija se obavlja na način i prema postupcima utvrđenim revizijskim standardima Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija: INTOSAI standardima. (Narodne novine, 2011a)¹². Okvir Međunarodnih standarda vrhovnih revizijskih institucija¹³ sastoji se od dokumenata koje je usvojio Kongres Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija s ciljem reguliranja profesionalnih standarda rada vrhovnih revizijskih institucija.

Okvir se sastoji od četiri razine. Prva razina su osnovna načela, druga razina su preduvjeti za rad vrhovnih revizijskih institucija, treća razina su osnovna revizijska načela koja obuhvaćaju osnovna načela, opće standarde, standarde obavljanja revizije, standarde izvješćivanja, četvrta razina su revizijske smjernice za primjenu i posebne smjernice. Okvir čine i INTOSAI GOV-INTOSAI Smjernice za dobro upravljanje koje se sastoje od dva dijela: Standardi unutarnje kontrole i Računovodstveni standardi¹⁴.

Prema INTOSAI standardima razlikuju se dvije vrste revizija: revizija pravilnosti odnosno financijska revizija i revizija uspješnosti odnosno revizija učinkovitosti.

¹¹ Državni ureda za reviziju ustrojen je 1993. godine po prvom Zakonu o Državnoj reviziji (Narodne novine, (1993) *Zakon o Državnoj reviziji*, Narodne novine d.d., Zagreb, br. 70/1993). 2004. godine usvojen je pročišćeni tekst Zakona o državnoj reviziji (Narodne novine (2004) *Zakon o Državnoj reviziji (pročišćeni tekst)*, Narodne novine d.d., Zagreb, br. 117/2004.), a 2011. godine usvojen je novi Zakon o državnom uredu za reviziju (Narodne novine (2011) *Zakon o Državnom uredu za reviziju*, Narodne novine d.d., Zagreb, br. 80/2011.) kojim su uređena i pitanja djelovanja i ustroja Državnog ureda za reviziju.

¹² Prvi prijevod međunarodnih standarda vrhovnih revizijskih institucija objavljen je 1994. (Narodne novine (1994) *Intosai revizijski standardi*, Narodne novine d.d., Zagreb, br. 93/1994.) Državni ured za reviziju na temelju Zakona o Državnom uredu za reviziju donio je 2011. Odluku o objavi prijevoda okvira revizijskih standarda međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI) (Narodne novine (2011a), *Odluka o objavi prijevoda okvira revizijskih standarda međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI)*, Narodne novine d.d., Zagreb, br. 146/2011).

¹³ ISSAI okvir –International Standards of Supreme Audit Institutions – Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija. Vrhovna revizijska institucija je javna institucija koja u skladu s zakonom obavlja najvišu funkciju revidiranja državnih izdataka u pojedinoj zemlji.

¹⁴ Prijevod ISSAI Okvira objavljuje se na internetskim stranicama Državnog ureda za reviziju www.revizija.hr.

Zakonom o Državnom uredu za reviziju (Narodne novine, 2011) propisano je da se revizija obavezno jednom godišnje obavlja za državni proračun Republike Hrvatske, a reviziji podliježu državni prihodi i rashodi, financijski izvještaji i financijske transakcije jedinica državnog sektora, jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, pravnih osoba koje se financiraju iz proračuna, pravnih osoba kojima je osnivač Republika Hrvatska ili jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, društva i druge pravne osobe u kojima Republika Hrvatska, odnosno jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave imaju većinsko vlasništvo nad dionicama, odnosno udjelima te korištenje sredstava Europske unije i drugih međunarodnih organizacija ili institucija za financiranje javnih potreba.

Reviziju obavljaju revizorski timovi sastavljeni od ovlaštenih državnih revizora. To su osobe visoke stručne spreme koje su nakon položenog ispita stekle certifikat ovlaštenog državnog revizora.

Postupak revizije određen je revizijskim standardima, a nakon okončanja revizije sastavlja se izvješće koje obuhvaća sve provedene revizijske postupke i radnje i sadrži mišljenje revizora. U izvješću se opisuju svi revidirani poslovni događaji, navode činjenice utvrđene revizijom i daju nalozi, preporuke i mišljenja s ciljem otklanjanja nezakonitosti i nepravilnosti te unapređenja poslovanja. Revizijsko mišljenje o financijskim izvještajima i poslovanju revidiranog subjekta može biti: bezuvjetno, uvjetno i to nepovoljno i suzdržano.

3.2. PRORAČUNSKI NADZOR, UNUTARNJA REVIZIJA I UNUTARNJA KONTROLA U JAVNOM SEKTORU

Prema svojim obilježjima **proračunski nadzor** je naknadni i insepekcijski nadzor. Provođa ga ustrojstvena jedinica Državne riznice Ministarstva financija, a ovlaštene osobe za obavljanje proračunskog nadzora su inspektori proračunskog nadzora Ministarstva financija.

Pravilnikom o proračunskom nadzoru (Narodne novine, 2013e) uređuju se ciljevi, djelokrug i sadržaj proračunskog nadzora, način i uvjeti obavljanja proračunskog nadzora, ovlaštene osobe proračunskog nadzora i mjere proračunskog nadzora. Proračunski nadzor Ministarstva financija je inspekcijski nadzor zakonitosti, svrhovitosti i pravodobnosti korištenja proračunskih sredstava, pravodobnosti i potpunosti naplate prihoda i primitaka iz nadležnosti proračunskih korisnika i tijela jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te inspekcijski nadzor pridržavanja i primjene zakona i drugih propisa koji imaju utjecaj na proračunska sredstva i sredstva iz drugih izvora, bilo da se radi o prihodima/primicima, rashodima/izdacima, povratima, imovini ili obvezama.

Ako inspektor proračunskog nadzora u postupku nadzora utvrdi da sredstva nisu uplaćena u proračun ili su korištena suprotno zakonu ili proračunu, inspektor proračunskog nadzora rješenjem nalaže uplatu ili povrat sredstava u proračun, a u slučajevima kada postoji osnovana sumnja o počinjenom kaznenom djelu ili prekršaju, podnosi kaznenu ili prekršajnu prijavu nadležnim tijelima. Ako su proračunskim nadzorom utvrđene nepravilnosti za koje nisu propisane kazne, inspektor proračunskog nadzora nalaže mjere za otklanjanje nepravilnosti.

Unutarnja revizija nadležna je za davanje stručnog i objektivnog mišljenja i preporuka o upravljačkim i kontrolnim sustavima kako bi isti funkcionirali na načelima dobrog financijskog upravljanja. Djelokrug unutarnje revizije nije primarno ispitivanje realnosti i objektivno-

sti financijskih izvještaja, već preispitivanje cjelokupnog poslovanja, djelotvornosti organizacije, učinkovitosti poslovnih funkcija, funkcioniranja informacijskog sustava i samo ispitivanje načina donošenja poslovnih odluka. „Unutarnja revizija je neovisna, nepristrana, zaštitna i savjetodavna aktivnost dizajnirana da dodatno poboljša aktivnosti organizacije. Ona pomaže organizaciji u postizanju njenih ciljeva noseći sistematični, disciplinirani pristup kojim se procjenjuje i poboljšava učinkovitosti u upravljanju rizikom, kontrolama i upravljačkim procesima“ (Allen, Tommasi, 2001: 267).

U djelokrugu unutarnje revizije posebno se ističe davanje mišljenja o sustavu unutarnjih kontrola, kao i davanje preporuka za poboljšanje sustava unutarnjih kontrola te praćenje provođenja preporuka.

„Kontrola je široko definirana kao proces dizajniran da pruži razumnu sigurnost učinkovitog i djelotvornog obavljanja aktivnosti, pouzdanog financijskog izvještavanja i usklađenost s utvrđenim zakonima i propisima.“ (OECD 2005:2)

“Unutarnja kontrola može biti definirana kao organizacija, politike i procedure korištene da pomognu vladinim programima u postizanju njihovih zadaća; da se resursi u izvršavanju programa koriste u skladu s definiranim ciljevima i svrhom programa važnim za organizaciju, da su programi zaštićeni od gubitaka, pronevjera i lošeg upravljanja; i da se prikupljaju, obrađuju, izvještavaju pouzdane i pravovremene informacije i iste koriste u donošenju odluka.“ (Allen, Tommasi 2001: 260)

Prilagodba sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru europskim standardima s ciljem reforme javne uprave i osposobljavanja njenih administrativnih kapaciteta predstavlja za svaku vladu jedno od prioritetnih područja u procesu približavanja Europskoj uniji te je Republika Hrvatska napravila i poduzela niz aktivnosti na izgradnji sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru (PIFC- Public Internal Financial Control)¹⁵. S ciljem ustroja i održivosti sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru usvojeno je više strateških dokumenata, mijenjan je i dopunjavao normativni okvir te je poduzeto niz aktivnosti na implementaciji sustava kod proračunskih korisnika.

Strategija razvoja PIFC-a¹⁶ više je puta redefinjirana i usvojena od Vlade Republike Hrvatske. Ovim strateškim dokumentima Vlada Republike Hrvatske jasno je istaknula važnost i

¹⁵ Pod pojmom PIFC prepoznaju se dvije osnovne komponente ovog sustava koje treba razvijati i implementirati u javni sektor (za državnu i lokalnu razinu):
- sustav unutarnjih kontrola i
- unutarnju reviziju.

¹⁶ Strategija razvoja unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru (PIFC – Public Internal Financial Control) u Republici Hrvatskoj temelji se na slijedećim dokumentima:
• Strategija razvoja sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru (PIFC) u Republici Hrvatskoj, rujan 2004.
• Strategija razvoja sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru (PIFC) u Republici Hrvatskoj, lipanj 2005.
• Akcijski plan uspostave i razvoja sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske do kraja 2008., ožujak 2007.
• Strategija neovisnog razvoja unutarnje financijske kontrole u javnom sektoru (PIFC) u Republici Hrvatskoj za jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, listopad 2007.

značaj implementacije PIFC-a u Republici Hrvatskoj i napravila napor u integraciji PIFC-a u ostale povezane reformske procese u javnom sektoru Republike Hrvatske. (Stepić, 2009)

Zakonom o proračunu iz 2003. godine prvi put je propisana obveza ustrojavanja unutarnje revizije i postojanje osnovnih elementa financijskog upravljanja i unutarnjih kontrola. S ciljem poticanja razvoja PIFC-a i osnaživanja zakonske obveze implementacije, krajem 2006. godine usvojen je *Zakon o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru* (Narodne novine, 2006d). Prvo se na temelju *Zakona o proračunu*, a zatim *Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru* donosi *Pravilnik o unutarnjoj reviziji proračunskih korisnika*, a kasnije i *Pravilnik o provedbi financijskog upravljanja i kontrola u javnom sektoru* kojima se pomaže institucionalna, organizacijska i i operativna provedba PIFC-a¹⁷. Tijekom 2015. godine usvojen je novi *Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru* (Narodne novine, 2015h).

Intencija ukupnog normativnog okvira je poboljšati upravljanje javnim sredstvima, a odgovornost za navedeno je prvenstveno odgovornost čelnika kojemu je osnovni zadatak da uspostavi sustav unutarnjih kontrola u svojoj jedinici i poboljša upravljanje u okviru svojih nadležnosti. Inzistiranje na odgovornosti čelnika jasno određuje da uspostava sustava unutarnjih kontrola u javnom sektoru treba pridonijeti unapređenju upravljačkih procesa u javnom sektoru.

Ministarstvo financija nadležno je za koordinaciju uspostave i razvoja ovog sustava, a za provedbu koordinacije odgovorna je uprava za harmonizaciju unutarnje kontrole i unutarnje revizije – Središnja harmonizacijska jedinica¹⁸. Ministarstvo financija daje ovlaštenja za rad unutarnjih revizora¹⁹.

• Strategija razvoja sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske za razdoblje 2009 - 2011, rujan 2009.

• Akcijski plan razvoja sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske za razdoblje 2012 - 2013, srpanj 2012.

www.mfin.hr/adminmax/docs/PIFC_Strategija_konacno-15092009.pdf

¹⁷ Prvi put, 2004. godine, na temelju Zakona o proračunu donesen je Pravilnik o unutarnjoj reviziji proračunskih korisnika (Narodne novine, br. 114/04) koji je izmijenjen i dopunjen više puta, a aktualni pravilnik donesen na temelju Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola (Narodne novine, br. 141/2006) je Pravilnik o unutarnjoj reviziji proračunskih korisnika (Narodne novine, br. 150/13). Također je, na temelju Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola (Narodne novine, br. 141/2006), donesen Pravilnik o provedbi financijskog upravljanja i kontrola u javnom sektoru 2008. te 2011. godine (Narodne novine, br. 35/08 i br. 130/11). Novi Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru donesen 2015. godine (Narodne novine, br. 78/15) dalje normativno razvija odgovornosti, odnose i nadležnosti u razvoju sustava unutarnjih kontrola u javnom sektoru. Slijedom toga donesen je novi Pravilnik o unutarnjim kontrolama u javnom sektoru (Narodne novine, br. 58/16).

¹⁸ Navedena uprava mijenjala je svoj naziv, ustroj i prilagođavala organizaciju promjenama koje nosi razvoj sustava unutarnjih financijskih kontrola. Razumijevajući značaj upoznavanja i educiranja djelatnika državne uprave s potrebama i obvezom ustroja unutarnjeg nadzora u javnom sektoru organiziraju se seminari, radionice i predavanja, te se izrađuju priručnici i upute koji omogućavaju usvajanje zajedničke metodologije rada i izvještavanja osoba uključenih u sustave unutarnje kontrole i unutarnje revizije. Detaljnije: <http://www.mfin.hr/hr/pifc>.

¹⁹ Stručno ovlaštenje za obavljanje unutarnje revizije izdaje ministar financija. Certificiranje provodi Ministarstvo financija - Središnja harmonizacijska jedinica, a kandidati stječu stručno ovlaštenje za zvanje ovlaštenoga unutarnjeg revizora u javnom sektoru.

Detaljnije: <http://www.mfin.hr/hr/izobrazba-1-2-1>.

Sustav unutarnjih kontrola i unutarnje revizije moguće je metodološki razviti i normativno uobličiti, ali suštinska stvarna implementacija neće se dogoditi i sustav neće postati sastavni dio upravljačkih procesa ako instrumentarij njegovog uvođenja nije razvijen i nisu prepoznati povezani procesi.

Rizici u poslovanju proračunskih korisnika povezani su sa svim poslovnim procesima, ali najviše su izraženi u financijskim procesima. Financijsko računovodstveno poslovanje postaje najvažnije područje unutarnje kontrole i revizije. Računovodstveni sustavi u ovom kontekstu u funkciji su pružanja informacija koje su podloga kontroli i reviziji. Navedena kontrola ne može biti samo naknadna već mora biti i preventivna, pa se u tom kontekstu i o računovodstvu govori u funkciji predviđanja informacija u funkciji upravljanja, mjerenja uspješnosti i sličnim procesima. Od računovodstva se zahtijeva aktivna uloga, funkcije računovodstva se usložavaju i zahtjevi prema računovođama umnožavaju upravo temeljeno na činjenici da se proširuje spektar traženih računovodstvenih informacija.

Računovodstvo u funkciji eksternog izvještavanja postiglo je zadovoljavajuću razinu i kontinuirano se unapređuje. Informacije upravljačkog računovodstva očito su potrebne u procesima postavljanja strateških, taktičkih i operativnih ciljeva, planiranja, ali i nadzora nad izvršavanjem planova (proračuna) i izvještavanja o izvršenju. Međutim, sva recentna istraživanja ukazuju da računovodstvo u funkciji internog izvještavanja nije dovoljno razvijeno. (Vašiček, V., Dragija, M., ur. 2011.) Ipak, može se istaknuti pozitivni trend jer je potreba razvoja instrumentarija upravljačkog i računovodstva troškova prepoznata od strane nadležnih državnih institucija i stavljena u kontekst održivosti ukupnih reformskih procesa te se mogu očekivati određeni poticaji njihovom razvoju (Ministarstvo financija, 2012a).

Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru obvezuje čelnike korisnika proračuna za uspostavu učinkovitog i djelotvornog, troškovno prikladnog sustava unutarnjih kontrola, ali sam zakonski okvir ne daje potpunu sigurnost u stvarnu implementaciju unutarnjih kontrola i unutarnje revizije. Sankcije za nezakonitu i neučinkovitu potrošnju proračunskih sredstava koja je moguća u uvjetima nepostojanje ili slabe razvijenosti sustava unutarnjih kontrola predviđene su u prekršajnim odredbama *Zakona o proračunu*. Uz navedni zakonski okvir, a s ciljem jačanja utjecaja na svijest čelnika o značaju sustava unutarnjih financijskih kontrola i njihove odgovornosti za uspostavu unutarnjih financijskih kontrola donesen je *Zakon o fiskalnoj odgovornosti* (Narodne novine, 2010c; 2014c) s pratećom *Uredbom o sastavljanju izjave o fiskalnoj odgovornosti i primjeni fiskalnih pravila*. (Narodne novine, 2011b; 2012f)

Zakon o fiskalnoj odgovornosti koji povezuje odredbe *Zakona o proračunu* (2008) i *Zakona o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru* (2006d) propisuje obvezu čelnika korisnika proračuna da na godišnjoj razini sastavlja Izjavu o fiskalnoj odgovornosti. Izjavom o fiskalnoj odgovornosti čelnici korisnika proračuna potvrđuju da su u radu osigurali zakonito, namjensko i svrhovito trošenje sredstava što od njih zahtijeva zakonski okvir proračuna i učinkovito i djelotvorno funkcioniranje sustava financijskog upravljanja i kontrola u okviru proračunom utvrđenih sredstava što od njih zahtijeva zakonski okvir sustava unutarnjih kontrola u javnom sektoru. Multipliciranje zakonskog okvira u području razvoja financijskog upravljanja i kontrola ima svoje pozitivne, ali i negativne strane, te se u cilju daljnje implementacije sustava unutarnjih financijskih kontrola i jačeg interpoliranja u proračunski sustav može preporučiti izgradnja jedinstvenog regulatornog okvira koji će integrirati odredbe zakonskog okvira o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru o fiskalnoj odgovornosti u zakonski okvir proračuna.

4. IZAZOVI RAZVOJA RAČUNOVODSTVA I REVIZIJE JAVNOG SEKTORA²⁰

Implementacija i primjena prethodno predstavljenog proračunskog računovodstva predstavlja značajan pozitivan iskorak prema izgradnji međunarodno komparabilnog i transparentnog sustava izvještavanja o državnim financijama i poslovanju države i njezinih sastavnica.

Uvažavajući dosegnuti stupanj gospodarskog razvoja i ostale relevantne elemente i posebnosti nacionalnog gospodarstva i hrvatskog javnog sektora, aktualni sustav može se ocijeniti optimalnim u razvojnoj fazi hrvatskog javnog sektora u razdoblju njegove implementacije, ali je njegova daljnja izgradnja u pravcu efikasnog upravljačkog instrumenta, kako na makro tako i na mikro razini, postaje nužnost i u kontekstu pristupanja EU.

Na temelju višegodišnje primjene aktualnog sustava proračunskog računovodstva prepoznaju se konkretna područja na kojima je potrebno dalje razvijati proračunsko računovodstvo.

Ona se mogu grupirati na sljedeće:

1. Jasno definiranje dosljedne primjene odgovarajuće proračunske osnove u procesu planiranja i praćenja izvršenja proračuna i financijskih planova, u odnosu na primijenjenu računovodstvenu osnovu u računovodstvu i financijskom izvještavanju proračunskih subjekata. Po ovom vrlo važnom pitanju u Republici Hrvatskoj ne postoji zadovoljavajući stupanj usklađenosti što nerijetko dovodi do entropije izvještajnog sustava na višim razinama, a još češće ne omogućava provođenje kvalitetne konsolidacije financijskih izvještaja povezanih proračunskih subjekata. Dakle, nužno je precizno definirati ulogu računovodstva kao instrumenta praćenja poslovanja proračunskih subjekata i kao instrumenta praćenja izvršavanja proračuna i financijskog plana. Ove se dvije uloge računovodstva moraju ili jasno razdvojiti ili u potpunosti poistovjetiti. To znači da se u procesu planiranja i praćenja izvršavanja proračuna može primijeniti različita računovodstvena, tj. proračunska osnova priznavanja prihoda i rashoda u odnosu na one koja se primjenjuje za praćenje poslovanja i financijsko izvještavanje proračunskih subjekata. U tom slučaju potrebno je odgovarajućim izvještajima iskazati odstupanja. U slučaju primjene iste osnove priznavanja prihoda i rashoda potrebno je snagom zakonskog autoriteta inzistirati na uniformnosti i dosljednosti primjene takvog rješenja.
2. Iz prethodno navedenog problema, a s ciljem rješavanja postojećeg metodološkog konflikta te racionalizacije izvještajnog sustava, nameće se pitanje opravdanosti razdvajanja jedinstvenog izvještajnog sustava, odnosno oblikovanje zasebnog izvještajnog sustava za središnji proračun i proračune JLP(R)S te njegovog podsustava za izvještavanje o poslovanju proračunskih korisnika koji se iz njih dominantno financiraju. U sadašnjim uvjetima, proračunski korisnici prezentiraju temeljne financijske izvještaje na jedinstvenim, propisanim obrascima koji zajedno sadrže preko 1200 pozicija, a pritom najveći broj pozicija ostaje nepopunjen jer se odnosi isključivo na elemente koji se mogu pojaviti samo na razini proračuna, ali ne i na razini proračunskih korisnika.
3. Dosljedna primjena modificiranog nastanka događaja u dijelu priznavanja prihoda proračunskih subjekata pokazuje ozbiljne manjkavosti u iskazivanju rezultata poslovanja u slu-

²⁰ Pogledati detaljnije Roje, G., Vašiček, V., ur. (2015): *Harmonizacija proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj s Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor*, TIM4PIN d.o.o. za savjetovanje, Zagreb, str. 45 -49.

čajevima poremećene dinamike financiranja na relaciji proračun – proračunski korisnik. Kao što je predstavljeno, rashodi proračunskih korisnika priznaju se u trenutku nastanka poslovnog događaja, a prihodi u trenutku primitka novca s obilježjem prihoda. Na prijelazu iz jedne u drugu proračunsku godinu, svako kašnjenje uplate prihoda iz proračuna za financiranje rashoda proračunskih korisnika odražava se negativno na izvještaj o rezultatima poslovanja korisnika. Posljedica toga je da se u pripremi godišnjih financijskih izvještaja nerijetko pribjegava manipulacijama i iskrivljavanju iskazivanja nastalih rashoda, odnosno njihovom “premještanju” u proračunsku godinu u kojoj su ostvareni prihodi koji su im sučeljeni. Time se iskrivljava stvarno stanje javne potrošnje, a u slučaju dosljednog iskazivanja svih rashoda iskazuje se nepovoljan financijski rezultat koji ne odražava stvarno poslovanje i negativno se odražava na subjektivnu ocjenu rada menadžmenta na nižim razinama od strane menadžmenta na višim razinama. Kako se ocjena uspješnosti menadžmenta u javnom sektoru nerijetko ne temelji isključivo na objektivnim ekonomskim pokazateljima, često se radije od računovođa traži manipulacija računovodstvenim podacima nego iskazivanje nepovoljnog rezultata.

4. U informacijskom smislu postavljeni sustav pokazuje određene manjkavosti koje proizlaze iz suženog obuhvata financijskih transakcija u odnosu na primjenu punog nastanka događaja. Ti se nedostaci odnose poglavito na područje kvalitete informacija za upravljanje ukupnim troškovima, a time i na mjerenje efikasnosti poslovanja u nekim djelatnostima javnog sektora. Radi se poglavito o djelatnostima koje su kapitalno intenzivne, a primijenjena računovodstvena osnova ne predviđa mogućnost kapitalizacije troškova stjecanja dugotrajne imovine i njihovo sustavno vremensko ili funkcionalno alociranje putem amortizacije na mjesta i nositelje troškova. Na taj se način ne stvaraju pretpostavke za izračun ekonomske cijene *outputa* niti u onim djelatnostima gdje su *outputi* egzaktno prepoznatljivi i mjerljivi. To sužava i prostor optimalnog ekonomskog izbora pri donošenju odluka o načinu izvođenja određenih projekata i obavljanja usluga, primjerice za odlučivanje kupiti ili iznajmiti, raditi sam ili koristiti *outsourcing*, ući u projekt na bazi javno-privatnog partnerstva itd.
5. U kontekstu reforme javnog sektora u pravcu povećanja njegove efikasnosti sve je naglašenija potreba razvoja internog obračuna i njegove konvergencije s eksternim obračunom. Razvojem računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva otklonit će se manjkavosti sustava u razvijanju upravljačkih alata za odlučivanje, tj. specifičnih pokazatelja za mjerenje uspješnosti poslovanja i financijskog poslovanja.
6. Sagledavanjem sveukupnih odnosa, modela financiranja, prirode i značaja pojedinih djelatnosti u hrvatskom javnom sektoru, uočava se da unificiranost primjene jednoobraznog općeg državnog računovodstvenog sustava pokazuje slabosti u praćenju nekih djelatnosti uključenih u sustav opće države. Jedan od izraženih primjera je djelatnost javnog zdravstva. Od uključivanja javnih zdravstvenih ustanova u opisani računovodstveni sustav menadžment u javnom zdravstvu naglašava neusklađenost ovog sustava s potrebama upravljanja, modelu financiranja te značaju i prirodi ove djelatnosti.

Postupnost i ocjena troškova i koristi determinante su i načela promjena u provođenju reformi računovodstva. U kontekstu implementacije i promjene računovodstvenog modela općenito se može ustvrditi da u uvjetima kada je računovodstveno informacijski sustav dosegao razinu razvoja koja mu omogućava primjenu modificirane obračunske osnove/nastanka događaja ne bi trebala postojati značajna kadrovska, financijska, pravna i tehnička ograničenja daljnjeg iskoraka prema punom modelu nastanka događaja i mogućoj prilagođenoj primjeni

Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor (IPSAS-a). Međutim, postojanje objektivnih pretpostavki za provođenje promjena često nije garancija uspješnog provođenja jer je sustav izložen raznim, često suprotstavljenim, interesima i političkim utjecajima.

Posebno važan argument i poticaj promjenama u sustavu državnog računovodstva koji dolazi u prvi plan ulazak je Republike Hrvatske u Europsku uniju. Članstvo u Europskoj uniji u pogledu izvještavanja o državnim financijama nosi niz zahtjeva kojima se mora udovoljiti.

Kao odgovor na financijsku krizu i probleme u održavanju proračunske ravnoteže i upravljanja deficitom u zemljama članicama, EU je u razdoblju 2010. – 2013. intenzivirala zahtjeve za jedinstvenim pravilima i postupcima oblikovanja proračunskog okvira država članica EU. Promjene regulatornog okvira za ekonomsko upravljanje usmjerene su postizanju ekonomske i proračunske stabilnosti u EU, nalaže se primjena obračunske osnove i ispitivanje mogućnosti izravne primjene Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor (MRSJS/IPSAS) te se zaključuje da je potreban daljnji razvoj odredbi IPSAS, a s ciljem što potpunije primjene istih kao referentne osnove za razvoj harmoniziranih računovodstvenih standarda za javni sektor u Europskoj uniji – tzv. Europski računovodstveni standardi za javni sektor (EPSAS). Za očekivati je da će se u vrlo skoroj budućnosti intenzivirati procesi uvođenja usuglašene obračunske osnove u sustave računovodstva, planiranja i izvještavanja o proračunu te povezivanje istih s obračunskom osnovom prisutnom u sustavu državne statistike.

LITERATURA

- Allen, R., Tommasi, D. (2004) *Upravljanje javnim izdacima - priručnik za zemlje u tranziciji*, OECD SIGMA Phare, <http://www.sigmaweb.org/publicationsdocuments/39367695.pdf>, posjet 23.09.2015.
- Državni ured za reviziju (2015), *Izješće o obavljenoj reviziji Godišnjeg izvještaja o izvršenju Državnog proračuna Republike Hrvatske za 2014. godinu* http://www.revizija.hr/datastore/filestore/57/drzavni_proracun_republike_hrvatske_za_2014.pdf.
- Državni zavod za statistiku (2014) *Statistički ljetopis Republike Hrvatske 2014*, e-izdanje, <http://www.dzs.hr/>, posjet 1.12.2015.
- Jakir-Bajo, Ivana (2015) *Konsolidacija financijskih izvještaja u sustavu proračuna*, TIM4PIN MAGAZIN -specijalizirani časopis Centra za razvoj javnog i neprofitnog sektora, Zagreb, 1 (2015)
- Ministarstvo financija (2007) *Strategija unapređenja i modernizacije procesa u sustavu državne riznice 2007.-2011.* http://www.mfin.hr/adminmax/docs/strategija2007_hr.pdf, posjet 03.10.2015.
- Ministarstvo financija (2012a) *Smjernice za troškovno i upravljačko računovodstvo*, <http://www.mfin.hr/adminmax/docs/Smjernicezatroskovniupravljackoracunovodstvo.pdf>, posjet 03.10.2015.
- Ministarstvo financija (2012) *Strateški plan Ministarstva financija 2013.-2015.* <http://www.mfin.hr/adminmax/docs/Strateski%20plan%20Ministarstva%20financija%202015%20-%202017.pdf>, posjet 06.01.2016.
- Ministarstvo financija (2015) *Godišnji izvještaj o izvršenju Državnog proračuna za 2014. godinu*, <http://www.mfin.hr/hr/drzavni-proracun-2014-godina>, posjet 10.12.2015.
- Ministarstvo financija (2015) *Ostvarenje proračuna JLP(R)S za period 2010.-2014.* <http://www.mfin.hr/hr/ostvarenje-proracuna-jlprs-za-period-2010-2014>, posjet 10.12.2015
- Narodne novine (1993) *Zakon o financiranju jedinica lokalne samouprave i uprave*, Narodne novine d.o.o., Zagreb, broj 117/1993.
- Narodne novine (1997) *Zakon o porezu na promet nekretnina*, Narodne novine d.o.o., Zagreb, broj 69/1997.

- Narodne novine (2000) *Odluka o proglašenju zakona o izmjeni Zakona o financiranju jedinica lokalne samouprave i uprave*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 33/2000.
- Narodne novine (2000a) *Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o financiranju jedinica lokalne samouprave i uprave*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 73/2000.
- Narodne novine (2000b) *Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o financiranju jedinica jedinica lokalne samouprave i uprave*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 127/2000.
- Narodne novine (2001) *Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o financiranju jedinica lokalne samouprave i uprave*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 59/2001.
- Narodne novine (2001a) *Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samoprave*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 107/2001.
- Narodne novine (2001b) *Ispravak zakona o Zakonu o izmjenama i dopunama Zakona o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samoprave*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 117/2001.
- Narodne novine (2002) *Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samoprave*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 150/2002.
- Narodne novine (2003) *Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samoprave*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 147/2003.
- Narodne novine (2006) *Zakon o područjima županija, gradova i općina u Republici Hrvatskoj*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 86/2006.
- Narodne novine (2006a) *Ispravak Zakona o područjima županija, gradova i općina u Republici Hrvatskoj*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 125/2006.
- Narodne novine (2006c) *Zakon o izmjenama Zakona o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samoprave*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 132/2006.
- Narodne novine (2006d) *Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 141/2006.
- Narodne novine (2007) *Ispravak Zakona o područjima županija, gradova i općina u Republici Hrvatskoj*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 16/2007.
- Narodne novine (2007a) *Odluka Ustavnog suda Republike Hrvatske U-I 1559/2001 i U-I 2355/3002 od 21.02.2007.* Narodne novine d.d., Zagreb, broj 26/2007.
- Narodne novine (2008a) *Zakon o izmjenama i dopuni Zakona o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samoprave*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 73/2008.
- Narodne novine (2008) *Zakon o proračunu*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 87/2008.
- Narodne novine (2009) *Pravilnik o utvrđivanju proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna i proračunskih i izvanproračunskih korisnika proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te o načinu vođenja Registra proračunskih i izvanproračunskih korisnika*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 128/2009.
- Narodne novine (2010) *Ispravak Zakona o područjima županija, gradova i općina u Republici Hrvatskoj*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 46/2010.
- Narodne novine (2010a) *Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o područjima županija, gradova i općina u Republici Hrvatskoj*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 145/2010.
- Narodne novine (2010b) *Pravilnik o proračunskim klasifikacijama*, Zagreb, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 26/2010.
- Narodne novine (2010c) *Zakon o fiskalnoj odgovornosti*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 139/2010.
- Narodne novine (2011) *Zakon o Državnom uredu za reviziju*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 80/2011.
- Narodne novine (2011a) *Odluka o objavi prijevoda okvira revizijskih standarda međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI)*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 146/2011).
- Narodne novine (2012) *Zakon o izmjenama Zakona o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samoprave*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 25/2012.

- Narodne novine (2012a) *Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o proračunu*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 136/2012.
- Narodne novine (2011b) *Uredba o sastavljanju izjave o fiskalnoj odgovornosti i izvještaja o primjeni fiskalnih pravila*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 78/2011.
- Narodne novine (2012c) *Uredba o izmjeni Uredbe o sastavljanju izjave o fiskalnoj odgovornosti i izvještaja o primjeni fiskalnih pravila* Narodne novine d.d., Zagreb, broj 106/2012.
- Narodne novine (2013) *Zakon o izmjeni i dopuni Zakona o područjima županija, gradova i općina u Republici Hrvatskoj*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 37/2013.
- Narodne novine (2013a) *Zakon o izmjeni i dopuni Zakona o područjima županija, gradova i općina u Republici Hrvatskoj*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 44/2013.
- Narodne novine (2013b) *Zakon o izmjeni i dopuni Zakona o područjima županija, gradova i općina u Republici Hrvatskoj*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 45/2013.
- Narodne novine (2013c) *Zakon o lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi - pročišćeni tekst*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 19/2013.
- Narodne novine (2013d) *Pravilnik o polugodišnjem i godišnjem izvještaju o izvršenju proračuna*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 24/2013.
- Narodne novine (2013e) *Pravilnik o proračunskom nadzoru*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 71/2013.
- Narodne novine (2013f) *Uredba o izmjeni Uredbe o sastavljanju izjave o fiskalnoj odgovornosti i izvještaja o primjeni fiskalnih pravila*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 130/2013.
- Narodne novine (2013g) *Pravilnik o izmjenama i dopunama Pravilnika o proračunskim klasifikacijama*, Zagreb, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 120/2013.
- Narodne novine (2014) *Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samoprave*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 147/2014.
- Narodne novine (2014a) *Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 124/2014.
- Narodne novine (2014b) *Zakon o izmjenama i dopunama zakona o fiskalnoj odgovornosti*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 19/2014.
- Narodne novine (2014c) *Pravilnik o izmjenama I dopunama Pravilnika o o utvrđivanju proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna i proračunskih i izvanproračunskih korisnika proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samoprave te o načinu vođenja Registra proračunskih i izvanproračunskih korisnik*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 142/2014.
- Narodne novine (2015a) *Zakon o izmjeni Zakona o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samoprave*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 100/2015.
- Narodne novine (2015) *Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o područjima županija, gradova i općina u Republici Hrvatskoj*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 110/2015.
- Narodne novine (2015b) *Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o proračunu*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 15/2015.
- Narodne novine (2015c) *Uredba o načinu izračuna iznosa pomoći izravnanja za decentralizirane funkcije jedinica lokalne i područne (regionalne) samoprave za 2015.godinu*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 15/2015.
- Narodne novine (2015d) *Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu*, Narodne novine d.d., Zagreb broj 3/2015.
- Narodne novine (2015e) *Registar proračunskih i izvanproračunskih korisnika*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 68/2015.
- Narodne novine (2015f) *Pravilnik o izmjenama Pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu*, Narodne novine d.d., Zagreb broj 93/2015.
- Narodne novine (2015g) *Pravilnik o izmjenama Pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu*, Narodne novine d.d., Zagreb broj 135/2015.

- Narodne novine (2015h) *Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru*, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 78/2015.
- OECD (2005) *Policy brief: Public Sector Modernisation: Modernising Accountability and Control*, <http://www.oecd.org/site/govgfg/39044829.pdf>, posjeta 01.10.2015.
- Roje, G., Vašiček, V., ur. (2015): *Harmonizacija proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj s Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor*, TIM4PIN d.o.o. za savjetovanje, Zagreb.
- Stepić, D. (2009) Strategija razvoja sustava unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru Republike Hrvatske za razdoblje 2009-2011, *RIF-ova Riznica časopis za računovodstvo, reviziju, financije i pravo u sustavu proračuna i neprofitnom sektoru*, 09/2009, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb
- Vašiček, V. (2002) Stanje i perspektiva razvoja računovodstvenih sustava proračuna i neprofitnih organizacija, u: Tadijančević, S., Gulin, D., Cota, B. (ur.), XXXVII. Simpozij, Pula, *Računovodstvo, financije i revizija u suvremenim gospodarskim uvjetima*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 132-147.
- Vašiček, Vesna; Stepić Danijela (2015) Interna revizija i kontrola u trendovima javnog sektora u Bosni Hercegovini s usporedbom s Republikom Hrvatskom, Zbornik 16. Međunarodnog simpozija "Stanje i perspektive u BIH", Neum, *Aktualno stanje, zahtjevi, potrebe i dosezi u računovodstvu i financijskom izvještavanju javnog sektora* Dmitrović, Milan (ur.), Revicon, d.o.o., Sarajevo, 539-562.
- Vašiček, Davor, Vašiček, Vesna (2016) Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija, Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci, Rijeka

Poglavlje III.A.
**Računovodstvo, revizija i kontrola javnog sektora
u Federaciji Bosne i Hercegovine**

Autori:
Doc.dr.sc. Maja Letica, Jelena Ćorić, mag.oec.

Sadržaj

1. Ustroj države, financiranje i obuhvat javnog sektora	40
1.1. Ustroj.....	40
1.2. Financiranje središnje države, entiteta i jedinica lokalne vlasti.....	42
1.2.1. Financiranje središnje države.....	42
1.2.2. Financiranje entiteta i jedinica lokalne vlasti	42
1.3. Obuhvat javnog sektora u FBiH.....	43
2. Zakonodavni i institucionalni okvir proračuna, računovodstva i finansijskog izvještavanja.....	43
2.1. Izrada i donošenje proračuna Federacije BiH.....	44
2.2. Izvršavanje proračuna i izvještaji o izvršenju proračuna.....	45
2.3. Proračunsko računovodstvo.....	46
2.4. Finansijsko izvještavanje.....	51
3. Revizija i ostali oblici nadzora u javnom sektoru.....	54
3.1. Državna revizija	55
3.2. Proračunski nadzor, unutarnja revizija i unutarnja kontrola u javnom sektoru ..	56
Literatura.....	58

1. USTROJ DRŽAVE, FINANCIRANJE I OBUHVAT JAVNOG SEKTORA

1.1. USTROJ

Bosna i Hercegovina je zemlja jugoistočne Europe koja je svoju samostalnost stekla odvajanjem i raspadom SFRJ devedesetih godina 20. stoljeća.

Posljednji popis stanovništva obavljen je 2013. godine, ali zbog metodoloških razilaženja u obradi podataka službeni podaci još nisu objavljeni. Prema preliminarnim rezultatima popisa u BiH popisano je ukupno 3.791.622 osobe, od čega je 2.371.603 u Federaciji BiH, 1.326.991 u Republici Srpskoj i 93.028 u Brčko Distriktu¹. Površina Bosne i Hercegovine iznosi 51.209,20 km² od čega 51.197 km² čini kopno, a 12,20 km² čini more².

Završetkom rata u Bosni i Hercegovini potpisan je Daytonski sporazum³, a Aneks IV Daytonskog sporazuma smatra se Ustavom BiH. Na navedenom Ustavu temelji se i današnje uređenje Bosne i Hercegovine, te je njime Bosna i Hercegovina definirana kao demokratska država sa složenim teritorijalnim ustrojem. Po svom je uređenju Bosna i Hercegovina složena federalna država s elementima konfederacije koja je administrativno podijeljena na dva entiteta, Federaciju Bosne i Hercegovine (FBiH) i Republiku Srpsku (RS) i Brčko Distrikt. Federacija Bosne i Hercegovine podijeljena je administrativno na županije koje su dalje podijeljene na općine. Republika Srpska administrativno je podijeljena na općine kojih ima 62. Grad Brčko je posebna administrativna jedinica – Distrikt. Sukladno članku 3. Ustava BiH nadležnosti institucija Bosne i Hercegovine su: vanjska politika, vanjskotrgovinska politika, carinska politika, monetarna politika (posebice uređenje Središnje banke kroz sustav Valutnog vijeća), financiranje institucija i međunarodnih obveza BiH, provođenje međunarodnih i međuentitetskih kaznenih propisa, uključujući odnose sa Interpolom, postavljanje i rad zajedničkih i međunarodnih komunikacijskih uređaja, donošenje propisa o transportu među entitetima, kontrola zračnog prometa⁴. Ustav FBiH donesen je na sjednici Ustavotvorne skupštine FBiH 30. ožujka 1994., nedugo nakon postizanja Washingtonskog sporazuma⁵. FBiH prema Ustavu čini 10 županija – federalnih jedinica s vrlo širokim ovlastima koje su dane Ustavom FBiH. Županije se dalje prema Ustavu dijele na općine kojih ima 79 te gradove kojih ima 40. Ustavom FBiH određene su i nadležnosti pojedinih razina vlasti. Prema Ustavu isključive nadležnosti entiteta su: državljanstvo FBiH, utvrđivanje ekonomske politike uključujući planiranje i obnovu te politiku korištenja zemljišta na federalnoj razini, donošenje propisa o financijama i financijskim institucijama Federacije i fiskalna politika Federacije, suzbijanje terorizma, međukantonalnog kriminala, neovlaštene trgovine drogom i organiziranog kriminala, dodjela elektronskih frekvencija za radio, TV i druge svrhe u skladu sa Ustavom, utvrđivanje ener-

¹ http://www.bhas.ba/obavjestenja/Preliminarni_hr.pdf (No.1/2013 od 05.11.2013).

² www.ba.undp.org/.../bosnia.../SNCBiH2013/BiH_SNCBiH_BHS-L.pdf.

³ Započet u Daytonu 21. studenog 1995., a potpisan u Parizu 14. prosinca 1995.

⁴ http://www.ads.gov.ba/v2/attachments/1951_USTAV_BOSNE_I_HERCEGOVINE_hrv.pdf.

⁵ **Washingtonski sporazum** je sporazum potpisan između bosanskohercegovačkih Hrvata (predstavljenih od strane Republike Hrvatske) i Bošnjaka odnosno Republike Bosne i Hercegovine (u vladi su tada dominirali Bošnjaci) 18. ožujka 1994. godine u Washingtonu. Dogovoreno je primirje između Hrvatskog vijeća obrane i Armije Republike Bosne i Hercegovine. Unutarnji ustroj teritorija s bošnjačkim i hrvatskim pučanstvom u Republici Bosni i Hercegovini preoblikovan je u Federaciju Bosne i Hercegovine koja se sastoji od federalnih jedinica, županija, koje imaju jednaka prava i odgovornosti.

getske politike, uključujući raspodjelu između županija, te osiguranje i održavanje potrebne infrastrukture, financiranje djelatnosti federalnih vlasti, ustanova i institucija koje federalne vlasti osnivaju oporezivanjem, zaduživanjem ili drugim sredstvima. Podijeljena nadležnost Federacije BiH i županija je po sljedećim pitanjima: jamčenje i provođenje ljudskih prava, zdravstvo, zaštita čovjekove okoline, komunikacijska i transportna infrastruktura, socijalna politika, provođenje zakona i drugih propisa o državljanstvu i putnim ispravama državljana BiH s područja FBiH, boravak i kretanje stranaca, turizam te korištenje prirodnih bogatstava. Županije imaju isključivu nadležnosti u pitanjima uspostavljanja i nadziranja policijskih snaga, utvrđivanja obrazovne politike uključujući donošenje propisa o obrazovanju i osiguranje obrazovanja, utvrđivanja i provođenja kulturne politike, utvrđivanja stambene politike uključujući propise o uređivanju i izgradnji stambenih objekata, utvrđivanja politike reguliranja i osiguranja javnih službi, propisa o korištenju lokalnog zemljišta, o unaprjeđenju lokalnog poslovanja i dobrotvornih aktivnosti, o lokalnim postrojenjima za proizvodnju energije, osiguranja radija i televizije, provođenja socijalne politike i uspostave službi socijalne zaštite, stvaranja i primjene politike županijskog turizma, razvoja turističkih resursa, financiranja djelatnosti županijskih vlasti ili njezinih agencija oporezivanjem, zaduživanjem ili drugim sredstvima. (Službene novine Federacije BiH, br. 1/94, 13/97, 16/02, 22/02, 52/02, 63/03, 9/04, 20/04, 33/04, 71/05, 72/05 i 88/08).

Sukladno Zakonu o principima lokalne samouprave u Federaciji BiH (Službene novine FBiH, br. 49/06, 51/09) jedinice lokalne samouprave⁶ imaju sljedeće nadležnosti: osiguranje i zaštita ljudskih prava i osnovnih sloboda sukladno Ustavu, donošenje proračuna jedinice lokalne samouprave, donošenje programa i planova razvoja JLS-a i stvaranje uvjeta za privredni razvoj i zapošljavanje, utvrđivanje i provođenje politike uređenja prostora i zaštite čovjekove okoline, donošenje prostornih, urbanističkih i provedbenih planova, uključujući zoniranje, utvrđivanje i provođenje stambene politike i donošenje programa stambene i druge izgradnje, utvrđivanje politike korištenja i utvrđivanje visine naknada za korištenje javnih dobara, utvrđivanje i vođenje politike raspolaganja, korištenja i upravljanja građevinskim zemljištem, utvrđivanje politike upravljanja i raspolaganja imovinom jedinice lokalne samouprave, utvrđivanje politike upravljanja prirodnim resursima JLS-a i raspodjele sredstava ostvarenih na osnovi njihovog korištenja, upravljanje, financiranje i unaprjeđenje djelatnosti i objekata lokalne komunalne infrastrukture (vodoopskrba, odvođenje i prerada otpadnih voda, prikupljanje i odlaganje čvrstog otpada, javna čistoća, gradska groblja, lokalni putovi, mostovi, ulična rasvjeta, javna parkirališta), organiziranje i unaprjeđenje lokalnog javnog prijevoza, unaprjeđenje politike predškolskog obrazovanja, unaprjeđenje mreže ustanova te upravljanje i financiranje javnih ustanova predškolskog obrazovanja, osnivanje, upravljanje, financiranje i unaprjeđenje ustanova osnovnog obrazovanja, osnivanje, upravljanje, unaprjeđenje i financiranje ustanova i izgradnja objekata za zadovoljavanje potreba stanovništva u oblasti kulture i sporta, ocjenjivanje rada ustanova i kvaliteta usluga u djelatnosti zdravstva, socijalne zaštite, obrazovanja, kulture i sporta, te osiguranje financijskih sredstava za unaprjeđenje njihovog rada i kvaliteta usluga u skladu s potrebama stanovništva i mogućnostima jedinice lokalne samouprave, analiza stanja javnog reda i mira, sigurnosti ljudi i imovine, organiziranje, provođenje i odgovornost za mjere zaštite i spašavanja ljudi i materijalnih dobara od elementarnih nepogoda i prirodnih

⁶ Lokalna se samouprava odnosi na općine i gradove.

katastrofa, donošenje propisa o porezima, naknadama, doprinosima i taksama iz nadležnosti JLS-a, te ostale poslove sukladno Ustavu i zakonima.

1.2. FINANCIRANJE SREDIŠNJE DRŽAVE, ENTITETA I JEDINICA LOKALNE VLASTI

1.2.1. FINANCIRANJE SREDIŠNJE DRŽAVE

Zbog složenog uređenja Bosne i Hercegovine financiranje pojedinih razina vlasti u skladu je s takvim uređenjem. Financiranje središnje države, entiteta i jedinica lokalne vlasti uređeno je redom sljedećim zakonima: Zakonom o trezoru institucija BiH, Zakonom o proračunima FBiH te ostalim pratećim zakonima⁷.

Prema Zakonu o riznici institucija BiH (Službeni glasnik BiH, br.27/00) proračun predstavlja proračun institucija BiH kojim se daje godišnja procjena iznosa prihoda i drugih primitaka, kao i rashoda. Prema istom zakonu riznica je centralni element u financijskom upravljanju sredstvima institucija BiH i ostalih korisnika proračuna i tijelo koje ima vodeću ulogu u formuliranju proračunskih procedura: procjenjivanje prihoda i ostalih primitaka, upravljanje novčanim sredstvima preko jedinstvenog računa, planiranje i kontrola izvršenja proračuna, razvijanje i održavanje informacijskog sustava, planiranje i upravljanje dugom, upravljanje financijskom imovinom, propisivanje i provođenje internog nadzora. Zakonom je uspostavljen Jedinstveni Račun Riznice/Trezora (JRR/JRT) kao sveobuhvatni račun na kojem su zabilježene sve operacije i na kojem se nalaze sva sredstva proračuna institucija BiH. Sukladno s člankom VIII Ustava BiH, Federacija BiH osigurava 2/3, a Republika Srpska 1/3 prihoda za proračun koji se mjesečno prebacuju s entiteta na račun otvoren u Središnjoj banci BiH. Iz navedenog se proračuna financira 75 proračunskih korisnika BiH⁸. Prihodi koji se prikupljaju na razini BiH uplaćuju se u proračun institucija BiH i to je jedinstveni račun riznice. Zakonom o uplatama na jedinstveni račun i raspodjeli prihoda (Službeni glasnik BiH, br. 55/04) reguliran je način uplate indirektnih poreza, uvoznih i izvoznih dažbina, trošarina, PDV-a i svih drugi porezi zaračunati na robu i usluge, uključujući porez na promet i putarine, sukladno Zakonu o sustavu neizravnog oporezivanja u BiH, ostalih prihoda i taksu⁹ na jedinstveni račun riznice. Iznosi s jedinstvenog računa se doznačavaju korisnicima sredstava u skladu sa Zakonom o sustavu neizravnog oporezivanja, a udjeli entiteta i Distrikta se određuju na osnovi pojedinačnih koeficijenta doznačavanja.

1.2.2. FINANCIRANJE ENTITETA I JEDINICA LOKALNE SAMOUPRAVE

Složeno teritorijalno uređenje BiH podjelom na dva entiteta te dalje na županije i općine dalo je velike ovlasti navedenim razinama vlasti u prikupljanju prihoda i financiranju njihovih

⁷ Zakon o sustavu indirektnog oporezivanja u BiH, Zakon o pripadnosti javnih prihoda u FBiH.

⁸ Institucije BiH, različite agencije, ministarstva, uprave, uredi.

⁹ Prihodi od skladištenja, ležarina, novčane kazne, prihodi od prodaje robe predate Upravi za neizravno oporezivanje ili oduzete u upravnom ili prekršajnom postupku, prihodi od carinske pratnje, ostvareni prodajom EUR 1 obrasca, od iznajmljivanja, prihodi terminala, izvanredni prihodi i svi ostali prihodi koje ostvaruje Uprava na osnovu svoje djelatnosti.

funkcija. Kao što je vidljivo u prethodnom poglavlju, financiranjem iz jedinstvenog proračuna na razini Bosne i Hercegovine financiraju se institucije Bosne i Hercegovine. Na temelju ostalih zakona definirano je financiranje drugih razina vlasti.

Zakonom o proračunima institucija FBiH (Službene novine Federacije BiH, br. 102/13, 13/14, 8/15, 91/15, 102/15) utvrđuje se planiranje, izrada, donošenje i izvršavanje proračuna FBiH, županija, gradova i općina.

Zakonom o pripadnosti javnih prihoda u FBiH (Službene novine FBiH, br. 22/06, 43/08, 22/09) definirana je pripadnost javnih prihoda s jedinstvenog računa FBiH županijama te jedinicama lokalne samouprave. Dio prihoda koji pripada Federaciji BiH odnosi se na financiranje funkcija Federacije, a iznosi 36,20 %. Dio koji služi za financiranje funkcija županija iznosi 51,48 %. Taj ukupni dio dalje se raspodjeljuje na pojedinačne županije pomoću pojedinih parametara¹⁰ na osnovu formule koja sadrži korektivni koeficijent za pojedine županije po različitim osnovama. Jedinicama lokalne samouprave pripada 8,42 %, a Direkciji za ceste 3,90 %.

1.3. OBUHVAT JAVNOG SEKTORA U FBiH

U Federaciji Bosne i Hercegovine obuhvat javnog sektora određen je Zakonom o proračunima institucija FBiH. Sukladno navedenom zakonu obuhvat Federacije BiH čine proračun FBiH, proračuni županija, proračuni jedinica lokalne samouprave i izvanproračunskih korisnika. Proračunski korisnici su, sukladno ovom zakonu, ministarstva i ostala tijela uprave i ostali koji su u proračun uvršteni kao proračunski korisnici. Izvanproračunski su korisnici gospodarska društva, organizacije i ustanove koje obavljaju javne usluge i obavljaju javni servis, a utemeljene su posebnim propisima i druge pravne osobe u kojima Federacija, županija, gradovi i općine imaju odlučujući utjecaj na osnovi strukture kapitala. Izvanproračunski fondovi su pravne osobe osnovane na temelju zakona, a koje se financiraju iz namjenskih poreza i poreznih prihoda odnosno doprinosa. Sukladno Zakonu o proračunima FBiH, izvanproračunskim fondovima smatraju se mirovinsko-invalidski fond, zdravstveni fond, fond za zapošljavanje kao i drugi fondovi uspostavljeni po zakonu.

Registar proračunskih korisnika uspostavlja i vodi ministarstvo financija odnosno služba za financije, prema propisanoj proračunskoj klasifikaciji.

2. ZAKONODAVNI I INSTITUCIONALNI OKVIR PRORAČUNA, RAČUNOVODSTVA I FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA

U određenju proračuna i proračunskih odnosa u Federaciji BiH osnove su definirane Zakonom o proračunima institucija FBiH (Službene novine Federacije BiH, br. 102/13, 13/14, 8/15, 91/15, 102/15): „Ovim zakonom uređuje se planiranje, izrada, donošenje i izvršavanje proračuna Federacije Bosne i Hercegovine, proračuna kantona, gradova i općina i financijskih planova izvanproračunskih fondova, proračunska načela, zaduživanje, jamstva i upravljanje dugom, program javnih investicija, pravila fiskalne odgovornosti, računovodstvo, izvještavanje, nadzor i revizija proračuna i drugih proračunskih korisnika.“

¹⁰ Na osnovi broja stanovnika u županiji (57 %), na osnovi površine županije (6 %), na osnovi broja učenika u osnovnom obrazovanju (24 %) i broja učenika u srednjoškolskom obrazovanju (13 %).

Postupci izrade, donošenja, izvršenja i nadzora proračuna propisani su za proračune entiteta, županija i jedinica lokalne samouprave. Razlike koje postoje posljedica su razlika u nadležnostima pojedinih razina vlasti. Zakon o proračunima institucija FBiH primjenjuju podjednako entitetski proračun, županijski i proračun jedinica lokalne samouprave te njihovi proračunski i izvanproračunski korisnici.

2.1. IZRADA I DONOŠENJE PRORAČUNA FEDERACIJE BIH

Proračun je sistematičan prikaz planiranih prihoda i rashoda u jednoj proračunskoj godini koji se sastavlja u pravilnim vremenskim razmacima s ciljem realizacije zadanih prioriteta, ciljeva države i njezinih razina vlasti (Zakon o proračunima institucija FBiH, Službene novine FBiH, br. 102/13, 13/14, 8/15, 91/15, 102/15).

Proračun je najvažniji finansijski akt kojim se utvrđuje plan finansijskih aktivnosti proračunskih korisnika i koji obuhvaća projekciju prihoda i primitaka i utvrđenog iznosa rashoda i izdataka FBiH, županija, gradova i općina za razdoblje jedne fiskalne godine. Finansijski plan je akt proračunskog korisnika, izvanproračunskog fonda i izvanproračunskog korisnika kojim su utvrđeni njegovi prihodi i primitci, te rashodi i izdaci za jednu godinu u skladu s ovim Zakonom.

Formalna struktura proračuna svih razina temelji se na istim zakonskim osnovama i provedbenim dokumentima, pa su proračuni međusobno usporedivi.

Pri izradi i donošenju proračuna razine vlasti za to zadužene, dužne su primijeniti proračunska načela, proračunske klasifikacije, programsko i strateško planiranje i osigurati objavu proračuna u Službenom glasniku FBiH.

Sukladno Zakonu o proračunima institucija FBiH, proračun Federacije BiH donosi Parlament Federacije BiH, a proračune županija donose zakonodavna tijela (županijske skupštine) odnosno gradska i općinska vijeća za proračunsku godinu. U FBiH proračunska godina odgovara kalendarskoj godini i počinje 1. siječnja i traje do 31. prosinca.

Prihodi, primitci, rashodi i izdaci proračuna i finansijskog plana iskazuju se prema proračunskim klasifikacijama:

- Organizacijska klasifikacija – sadrži povezane i međusobno usklađene cjeline proračuna i proračunskih korisnika koje odgovarajućim materijalnim sredstvima ostvaruju postavljene ciljeve.
- Ekonomska klasifikacija – sadrži prihode i primitke po prirodnim vrstama te rashode i izdatke prema njihovoj ekonomskoj namjeni.
 - Funkcionalna klasifikacija – skup poslova, funkcija i programa Federacije, županija, općina, gradova i izvanproračunskih fondova razvrstanih prema namjeni kojoj služe.
 - Programska klasifikacija – sadrži rashode i izdatke iskazane kroz aktivnosti i projekte koji su povezani u programe na temelju zajedničkih ciljeva.
 - Fondovska/izvori financiranja – sadrži prihode i primitke iz kojih se podmiruju rashodi i izdaci određene vrste i namjene (Službene novine FBiH, br.102/13).

Navedene klasifikacije trebaju biti primijenjene na svim razinama s ciljem uspješnog donošenja i praćenja proračuna pojedinih razina vlasti.

Proračun se sastoji od općeg i posebnog dijela i kapitalnog proračuna. Opći dio proračuna čine: Račun prihoda i rashoda, Račun kapitalnih primitaka i Račun financiranja. Račun pri-

hoda i rashoda proračuna FBiH i proračun županija, općina i gradova prikazuje prihode i rashode. Računom kapitalnih primitaka i izdataka iskazuju se primici od nefinancijske imovine i izdaci za nefinancijsku imovinu. U Računu financiranja prikazani su primici od financijske imovine, primljeni krediti i zajmovi te izdaci za financijsku i imovinu i otplatu kredita i zajmova.

Posebni dio proračuna sastoji se od plana rashoda i izdataka proračunskih korisnika, iskazanih po vrstama, raspoređenih u tekuće izdatke i kapitalne investicije.

Kapitalni proračun čine izdvajanja za kapitalne investicije po godinama i po izvorima financiranja.

Financijski plan izvanproračunskih fondova sastoji se od općeg dijela, koji čine račun prihoda i rashoda i račun financiranja, te posebnog dijela u kojem su iskazani prihodi i primici te rashodi i izdaci raspoređeni u programe, a sastoje se od aktivnosti i projekata.

Proračuni županija, gradova i općina i financijski planovi njihovih izvanproračunskih fondova objedinjuju se na razini županija i dostavljaju Ministarstvu financija u roku od 15 dana od dana njihovog donošenja radi konsolidiranja.

2.2. IZVRŠAVANJE PRORAČUNA I IZVJEŠTAJI O IZVRŠENJU PRORAČUNA

Izvršavanje proračuna tijekom godine je kontinuirano ostvarivanje prihoda i izvršavanje rashoda utvrđenih proračunom. Donesen proračun predstavlja okvir potrošnje svih korisnika proračuna. Proračunski izdaci mogu se kretati do razine utvrđene proračunom po pojedinim namjenama. Dinamika ostvarenja proračunskih prihoda određuje okvir i dinamiku trošenja proračunskih sredstava.

Unutar Federalnog ministarstva financija uspostavlja se Riznica sa svrhom izvršavanja proračuna, nadzora izvršenja proračuna, upravljanja novcem i vođenja jedinstvenog računa riznice te vođenja računovodstva. „*Riznica je osnovna organizacijska jedinica unutar Federalnog ministarstva financija i ministarstva financija županija u kojima se u skladu s ovim zakonom i drugim propisima obavljaju poslovi koji se odnose na planiranje izvršenja i izvršenje proračuna Federacije, kao i proračuna županija, vođenje računovodstva i računovodstvenih politika, upravljanja novcem i vođenje jedinstvenog računa riznice, otplate duga, izdavanja garancija, nova zaduženja, upravljanje neangažiranim sredstvima i imovinom.*“ (Zakon o riznici FBiH, Službene novine FBiH, br. 58/05, 19/03, 79/07).

Proračunski korisnici i izvanproračunski fondovi dužni su tijekom razdoblja sastavljati financijska izvješća. „*Financijska izvješća proračunskih korisnika i izvanproračunskih fondova su izvješća o stanju i strukturi, te promjenama imovine, obveza, vlastitih izvora, prihoda, rashoda, primitaka, izdataka odnosno novčanih tokova.*“ (Zakon o proračunima institucija FBiH, Službene novine FBiH, br. 102/13). Federalno ministarstvo financija dužno je dostavljati Vladi tromjesečno, polugodišnje i devetomjesečno financijsko izvješće te godišnje financijsko izvješće. Općinske i gradske službe za financije dužne su dostaviti kvartalna izvješća općinskom i gradskom vijeću i županijskim ministarstvima financija. Kvartalna izvješća o izvršenju financijskih planova izvanproračunski fondovi dostavljaju resornim ministarstvima, županijskim ministarstvima financija i Federalnom ministarstvu financija. Županijska ministarstva financija konsolidirana izvješća za proračune općina, gradova, izvješća za proračun županije dostavljaju Federalnom ministarstvu financija. Isto je dužno dostaviti Vladi izvješće o izvrše-

nju Proračuna. Navedeno izvješće mora biti sukladno sadržaju i klasifikaciji računa proračuna, a sadrži sljedeće:

1. Prihode i primitke, rashode i izdatke za fiskalnu godinu koji su odobreni od Parlamenta ili naknadno izmijenjeni
2. Ostvarene prihode i primitke, rashode i izdatke tijekom godine koji su prikazani tako da se jasno vidi razlika između odobrenog proračuna i njegovog ostvarenja
3. Početno i završno stanje JRR
4. Početno i završno stanje imovine, obveza i izvora vlasništva
5. Objašnjenje većih odstupanja
6. Podatke o svim promjenama na temelju zaduživanja i upravljanja dugom i o jamstvima danim tijekom fiskalne godine
7. Podatke o korištenju proračunske pričuve¹¹

Pravilnikom o financijskom izvještavanju i godišnjem obračunu proračuna u Federaciji Bosne i Hercegovine propisani su oblik i sadržaj financijskih izvještaja, upute za izradu periodičnih izvještaja i godišnjeg obračuna, periodi za koja se isti sastavljaju te obveza i rokovi njihovog podnošenja. Navedeno se odnosi na proračun Federacije Bosne i Hercegovine, proračune županija, gradova i općina i financijske planove izvanproračunskih fondova¹².

2.3. PRORAČUNSKO RAČUNOVODSTVO

Uzevši u obzir da je struktura Federacije BiH složena, odnosno da se sastoji od 10 županija, 81 općine i 6 gradova (Sarajevo, Mostar te odnedavno Zenica, Tuzla, Bihać i Široki Brijeg), pa je jednako tako složeno i financijsko izvještavanje proračuna jer svaka županija ima svoje ministarstvo i ministra financija. Nadalje, postoje 23 izvanproračunska fonda koji podnose izvještaj Ministarstvu financija FBiH. Svaka županija ima svoj zavod zdravstvenog osiguranja i zavod za zapošljavanje, ali mirovinsko i invalidsko osiguranje (MIO) je na federalnom nivou. Ministarstvo financija FBiH nema nadležnost nad županijama u smislu financijskog izvještavanja. Proračun FBiH ima 46 proračunskih korisnika.

Usljed složene strukture same FBiH, financijsko i proračunsko izvještavanje je regulirano nizom zakona i podzakonskih akata. Zakon o proračunima institucija FBiH je krovni zakon iz kojeg proizlaze svi ostali zakoni i podzakonski akti koji se odnose na financijsko i proračunsko izvještavanje.

Normativni akti koji uređuju oblast računovodstva i izvještavanja u Federaciji BiH su:

1. Zakon o proračunima institucija Federacije BiH (Službene novine FBiH, br. 102/13, 13/14, 8/15, 91/15 i 102/15)
2. Zakon o računovodstvu i reviziji u Federaciji Bosne i Hercegovine (Službene novine FBiH, br. 83/09);
3. Uredba o računovodstvu proračuna u Federaciji Bosne i Hercegovine (Službene novine FBiH, br. 34/14);
4. Zakon o Riznici/ Trezoru u Federaciji Bosne i Hercegovine (Službene novine FBiH, br. 58/02, 19/03 i 79/07);

¹¹ Ibid.

¹² Pravilnik o financijskom izvještavanju i godišnjem obračunu proračuna u FBiH (Službene novine FBiH, br. 69/14).

5. Pravilnik o knjigovodstvu proračuna u FBiH (Službene novine FBiH, br. 60/14);
6. Pravilnik o finansijskom izvještavanju i godišnjem obračunu proračuna u FBiH (Službene novine FBiH, br. 69/14 i 14/15);
7. Zakon o pripadnosti javnih prihoda u Federaciji BiH (Službene novine FBiH, br. 22/06, 43/08, 22/09, 35/14);

Zakonom o proračunima institucija FBiH (Službene novine FBiH, br. 102/13, 13/14, 8/15, 91/15 i 102/15) uređuje se planiranje, izrada, donošenje i izvršavanje proračuna Federacije Bosne i Hercegovine, proračuna županija, gradova i općina i finansijskih planova izvanproračunskih fondova, proračunska načela, zaduživanje, garancije i upravljanje dugom, program javnih investicija, pravila fiskalne odgovornosti, računovodstvo, izvještavanje, nadzor i revizija proračuna i drugih proračunskih korisnika. Kroz Zakon su definirane određene kategorije:

- **Proračun** je akt kojim se planiraju prihodi i primici, te rashodi i izdaci Federacije Bosne i Hercegovine, županija, gradova i općina za razdoblje od jedne fiskalne godine; **Proračunski izdaci** su izdaci za finansijsku i nefinansijsku imovinu i otplatu kredita i zajmova; **Proračunski prihodi** su porezni i neporezni prihodi, primljeni transferi i donacije, te ostali prihodi; **Proračunski primici** su priljevi novca od finansijske i nefinansijske imovine i zaduživanja; **Proračunski rashodi** su propisani zakonom i propisima donesenim na temelju zakona za poslove, funkcije i programe koji se planiraju u proračunu i finansijskim planovima proračunskih korisnika. Proračunski rashodi obuhvaćaju troškove plaća i naknada zaposlenih, doprinose poslodavaca i druge doprinose, izdatke za materijal, sitan inventar i usluge, tekuće transfere i druge tekuće rashode, kapitalne transfere, te izdatke za kamate; **Proračunsko računovodstvo** je računovodstveni sustav kojim se uređuje planiranje, evidentiranje, analiziranje, nadzor i izvještavanje o poslovnim događajima proračunskih korisnika i izvanproračunskih fondova; **Javni prihodi** predstavljaju sva novčana sredstva naplaćena na osnovi prihoda, naknada, te prihoda od pružanja javnih usluga i djelatnosti, primitaka od emitiranih vrijednosnih papira, kredita, transfera i donacija, koji se moraju deponirati na Jedinstveni račun riznice (JRR); **Konsolidacija** je iskazivanje finansijskih podataka više međusobno povezanih proračuna i/ili proračunskih korisnika te izvanproračunskih fondova kao da se radi o jedinstvenom subjektu; **Modificirana računovodstvena osnova** nastanka događaja je računovodstvena osnova prema kojoj se prihodi i primitci priznaju u onom razdoblju kada su mjerljivi i raspoloživi, odnosno kada su uplaćeni na JRR, dok se rashodi i izdatci priznaju se na temelju nastanka poslovnog događaja (obveze) i u izvještajnom razdoblju na koje se odnose neovisno o plaćanju. **Neto financiranje** je razlika između primitaka od finansijske imovine i zaduživanja i izdataka za nabavku finansijske imovine i otplatu duga; **Tekuća bilanca** je razlika između proračunskih prihoda i proračunskih rashoda. Pozitivna razlika između prihoda i rashoda naziva se tekući suficit, a negativna tekući deficit; **Ukupan suficit/deficit** je razlika između tekućeg suficita/deficita i neto nabavke nefinansijske imovine; **Ukupan finansijski rezultat** je zbroj ukupnog suficita /deficita i neto financiranja.

Proračun, iskazan na nivou analitičkog konta, obvezno sadrži:

1. Detaljan prikaz svih javnih prihoda i primitaka proračuna
2. Rashode i izdatke svakog proračunskog korisnika iskazane po kategorijama, potkategorijama, glavnim grupama, projektima i izvorima financiranja

3. Prijedlog rasporeda proračunskog suficita odnosno izvore za financiranje proračunskog deficita.

Proračunskim računovodstvom uređuju se poslovne knjige, knjigovodstvene isprave i obrada podataka, sadržaj konta analitičkog kontnog plana, priznavanje prihoda i primitaka te rashoda i izdataka, procjenjivanje bilančnih pozicija, revalorizacija, financijsko izvještavanje i druga pitanja povezana s proračunskim računovodstvom za sve proračunske korisnike i izvanproračunske fondove. Proračunsko računovodstvo temelji se na *Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor*.

Vlada donosi uredbu o računovodstvu za proračun Federacije, proračune kantona, gradova, općina i izvanproračunskih fondova. Ministarstvo financija osigurava provođenje jedinstvenih računovodstvenih procedura i donosi propise o knjigovodstvu te sadržaju i načinu financijskog izvještavanja za sve proračunske korisnike i izvanproračunske fondove. Na ovaj način se osigurava jednoobrazno evidentiranje poslovnih događaja što je jedna od osnovnih pretpostavki pouzdanih konsolidiranih financijskih izvještaja.

Izrada i izvršavanje proračuna FBiH temelji se na načelima jedinstva, točnosti, uravnoteženosti i zakonitosti proračuna, načela jedne godine, načela univerzalnosti, učinkovitosti, ekonomičnosti, transparentnosti i participativnosti. Svi prihodi i primitci, rashodi i izdatci iskazuju se u proračunu po bruto načelu. Proračun mora biti uravnotežen tako da ukupni prihodi i primitci pokrivaju ukupne rashode i izdatke. Prihodi i primitci služe za podmirivanje rashoda i izdataka, osim ako ovim zakonom i Zakonom o izvršavanju proračuna za pojedinu godinu nije drugačije propisano. Proračunski korisnici mogu preuzeti obveze na teret proračuna tekuće godine samo za namjene i do visine utvrđene u posebnom dijelu proračuna, ako su za to ispunjeni svi zakonom i drugim propisima utvrđeni uvjeti.

Prema Zakonu **modificirana računovodstvena osnova nastanka događaja** je računovodstvena osnova prema kojoj se prihodi evidentiraju i priznaju u razdoblju u kojem su raspoloživi i mjerljivi, a rashodi se priznaju u trenutku nastanka obveze.

Uredbom o računovodstvu proračuna Federacije BiH uređuju se fondovsko računovodstvo, računovodstvene knjige, knjigovodstvene isprave i obrada podataka, interni računovodstveni nadzor, prikazivanje prihoda i primitaka, rashoda i izdataka, procjenjivanje bilančnih pozicija, revalorizacija, financijsko i proračunsko izvješćivanje, predočenje financijskih izvješća i evidentiranje imovine, zaduženosti i obveza proračunskih i izvanproračunskih korisnika. Računovodstvo proračuna propisano ovom Uredbom temelji se na računovodstvenim načelima točnosti, istinitosti, pouzdanosti, sveobuhvatnosti, blagovremenosti i pojedinačnom iskazivanju poslovnih događaja. Proračunski korisnici vode knjigovodstvo proračuna po načelu dvojnog knjigovodstva, a prema rasporedu konta iz propisanog Analitičkog kontnog plana za proračun i proračunske korisnike, zatim po načelu fondovskog knjigovodstva i računovodstvenih skupina te suglasno odredbi članka 33. stavaka 2. Zakona o računovodstvu i reviziji u Federaciji Bosne i Hercegovine (Službene novine Federacije BiH, br. 83/09), odnosno koriste *Međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor (MRSJS)*. Proračunski korisnici obvezni su u knjigovodstvu proračuna osigurati podatke pojedinačno po vrstama prihoda i primitaka, rashoda i izdataka, kao i o stanju imovine, obveza i izvora vlasništva.

Pravilnikom o financijskom izvještavanju i godišnjem obračunu proračuna u Federaciji BiH (Službene novine FBiH, br. 69/14 i 14/15) uređuju se standardne proračunske klasifikacije, fondovsko računovodstvo, analitički kontni plan za proračun i proračunske korisnike, poslovne

knjige i knjigovodstvene isprave, procjenjivanje bilančnih pozicija i popis imovine, obaveza i potraživanja. Odredbe ovog Pravilnika odnose se na proračun Federacije Bosne i Hercegovine, proračune županija, gradova i općina te su ih dužni provoditi proračunski korisnici i izvanproračunski fondovi. Ovim pravilnikom ponovo se propisuju standardne proračunske klasifikacije kao što su: organizacijska, ekonomska, funkcionalna i fondovska klasifikacija.

Organizacijska klasifikacija omogućuje identificiranje financijske odgovornosti na nivou primarnog, sekundarnog i tercijarnog proračunskog korisnika. Proračunski korisnici obvezni su aktivnosti i usluge Vlade Federacije Bosne i Hercegovine i vlada županija, gradova i općina klasificirati po kategorijama Sintetičke klasifikacije funkcija Vlade koja je sastavni dio ovog Pravilnika. Sintetička klasifikacija funkcija usuglašena je s Klasifikacijom funkcija Vlade, propisanom od strane Ujedinjenih naroda.

Fondovska klasifikacija je sistematski okvir koji omogućuje planiranje i evidentiranje financijskih promjena i transakcija proračuna po segmentima u svrhu osiguravanja kontrole namjenskog trošenja sredstava proračuna. Proračunski korisnici unose podatke u računovodstvene knjige prema sljedećoj fondovskoj klasifikaciji:

- a) opći fond (kod 01),
- b) fond prihoda po posebnim propisima (kod 02),
- c) fond namjenskih prihoda (kod 03),
- d) fond domaćih donacija (kod 04),
- e) fond inostranih donacija (kod 05),
- f) fond za servisiranje domaćeg duga (kod 06),
- g) fond za servisiranje inozemnog duga (kod 07),
- h) fond kapitalnih projekata (kod 08).

Proračunski korisnici vode knjigovodstvo proračuna po načelu fondovskog knjigovodstva:

- a) opći fond koristi se za iskazivanje svih izvora i sredstava, prihoda i rashoda proračuna i proračunskih korisnika, osim onih koji se prema posebnim zakonskim zahtjevima iskazuju u drugom fondu;
- b) fond prihoda po posebnim propisima koristi se za evidentiranje svih aktivnosti koje se financiraju iz izvora prihoda koji se na osnovu propisa koriste samo u posebne svrhe, isključivši kapitalne projekte, servisiranje duga i povjereničke fondove;
- c) fond namjenskih prihoda koristi se za prihode koji proizlaze iz redovnih aktivnosti proračunskih korisnika ili se ostvaruju slobodnom razmjenom robe i usluga na tržištu od strane proračunskih korisnika, čija je namjena propisana u skladu s člankom 15. Zakona;
- d) fond domaćih donacija koristi se za računovodstveno iskazivanje domaćih donacija i za evidentiranje svih aktivnosti koje se financiraju iz domaćih donacija;
- e) fond inozemnih donacija koristi se za računovodstveno iskazivanje inozemnih donacija i za evidentiranje svih aktivnosti koje se financiraju iz inozemnih donacija;
- f) fond za servisiranje domaćeg duga koristi se za računovodstveno iskazivanje prihoda i primitaka koji su prikupljeni za izmirenje cijelog ili dijela domaćeg duga, kao i isplate kamata i otplate glavnice duga koje dopijevaju u narednim godinama;
- g) fond za servisiranje inozemnog duga koristi se za računovodstveno iskazivanje prihoda i primitaka koji su prikupljeni za izmirenje cijelog ili dijela inozemnog duga, kao i isplate kamata i otplate glavnice duga koje dopijevaju u narednim godinama.
- h) fond kapitalnih projekata koristi se za računovodstveno iskazivanje investicionih aktivnosti proračuna i proračunskih korisnika, kao i izvora prihoda i primitaka koji se koriste za

nabavku ili izgradnju stalnih sredstava. Kako se u proračunskim dokumentima kapitalni projekti prikazuju odvojeno od tekućeg proračuna, to se i računovodstveno iskazuju odvojeno kroz fond kapitalnih projekata.

Međutim, iako su propisani fondovi, računovodstvo se ne vodi po fondovskoj klasifikaciji nego se sve transakcije i događaji evidentiraju na opći fond (kod 01).

Pravilnikom je propisana struktura kontnog okvira po klasama (razredima):

Klasa 0 - Stalna sredstva

Klasa 1 - Novčana sredstva, kratkoročna potraživanja i razgraničenja

Klasa 2 - Zalihe

Klasa 3 - Kratkoročne obaveze i razgraničenja

Klasa 4 - Dugoročne obaveze i razgraničenja

Klasa 5 - Izvori stalnih sredstava

Klasa 6 - Rashodi

Klasa 7 - Prihodi

Klasa 8 - Kapitalne transakcije

Klasa 9 - Vanbilančna evidencija

Na kontima Klasa 0 - Stalna sredstva, evidentiraju se sve stvari, prava i razgraničenja koja pojedinačno ostaju u cijelosti ili djelomično u istom obliku najmanje jednu godinu. Stalna sredstva se amortiziraju (otpisuju) na teret izvora sredstava (Klasa 5), a ne na rashode kao što propisuju MRSJS. Dakle pri nabavi se ne kapitalizira trošak nabave već se iskazuju kao rashodi u trenutku nabave.

Materijal i sitni inventar evidentiraju se samo unutar Klase 2 s ciljem kontrole nad njihovom upotrebom, s obzirom na to da se nabavka ovih vrijednosti stavlja neposredno na rashode. Materijal nije razvrstan na onaj koji se koristi dalje u proizvodnji i onaj koji proračunski korisnici koriste za upotrebu. Stavljanjem cjelokupnog materijala direktno na rashode u trenutku nabavke ne poštuju se MRSJS.

U Klasi 4 evidentiraju se obveze koje dospijevaju u roku dužem od godine, kao i obveze čiji preostali rok traje kraće od godine dana, a izvorno su formirane ugovorenim rokom dužim od godine. Bez obzira na to kako su izvorno formirane, sve obveze koje dospijevaju u roku od godinu dana trebaju se klasificirati kao kratkoročne. Odnosno, dio dugoročnog kredita koji dospijeva u tekućoj godini smatra se kratkoročnom obavezom.

Prema ovom pravilniku, a u skladu sa Zakonom o proračunima, rashodi nastaju u periodu u kojem je i obaveza za plaćanje nastala, bez obzira na to je li izvršeno i samo plaćanje. Rashodi su povezani s plaćanjem iako postoji niz rashoda koji ne zahtijevaju isplate kao što su amortizacija, manjkovi, obezvredjenje, rezerviranja i sl.

Prihodi i primici se priznaju u računovodstvenom razdoblju u kojem su mjerljivi i raspoloživi, odnosno na gotovinskoj osnovi. Kod priznavanja prihoda potrebno je napraviti razliku između priznavanja prihoda koji nastaju iz transakcija razmjene i koji se mogu priznati na obračunskoj osnovi i prihoda koji nastaju iz nerekipročnih transakcija i koji se mogu voditi na gotovinskoj osnovi.

Revalorizacija je definirana kao naknadni postupak vrednovanja stalnih sredstava. U pravilniku se navodi kako se revalorizacija stalnih sredstava vrši tako da se kumulativni indeks rasta cijena proizvođača industrijskih proizvoda primjenjuje na nabavnu i ispravku vrijednosti odnosno na ranije revalorizirane vrijednosti. Revalorizacija potraživanja i dugovanja vrši se u

skladu sa ugovorom. Efekti revalorizacije se knjiže na izvore sredstava. Revalorizacija se obavlja primjenom indeksa promjene cijena, koji objavljuje Federalni zavod za statistiku. Revalorizacija u ovom kontekstu ne može se smatrati postupkom koji je u skladu sa MRSJS. Ukoliko dođe do hiperinflacije, doći će do promjene vrijednosti svih računovodstvenih elemenata, a ne samo stalnih sredstava i za to je propisan poseban MRS.

2.4. FINANCIJSKO IZVJEŠTAVANJE

Financijski izvještaji proračunskih korisnika i izvanproračunskih fondova su izvještaji o stanju i strukturi te promjenama imovine, obveza, vlastitih izvora, prihoda, rashoda, primitaka, izdataka, odnosno novčanih tokova.

Kada govorimo o izvještavanju o izvršenju proračuna, Zakonom o proračunima institucija FBiH (dalje u tekstu: Zakon) su utvrđeni sljedeći rokovi:

1. Ministarstvo financija dužno je podnositi Vladi tromjesečni, polugodišnji i devetomjesečni financijski izvještaj u roku od 30 dana po isteku obračunskog perioda, a godišnji izvještaj do 15. travnja tekuće godine. Proračunski korisnici kvartalne financijske izvještaje podnose Ministarstvu financija u roku od 20 dana po isteku obračunskog perioda, a za IV. kvartal prethodne godine do 28. veljače tekuće godine
2. Općinske i gradske službe za financije dužne su dostaviti kvartalne izvještaje općinskom i gradskom vijeću i županijskim ministarstvima financija u roku od 20 dana po isteku obračunskog perioda, a za IV. kvartal do 5. ožujka tekuće godine
3. Kvartalne izvještaje o izvršenju financijskih planova izvanproračunski fondovi dostavljaju resornim ministarstvima, kantonalnim ministarstvima financija i Federalnom ministarstvu financija u roku od 20 dana po isteku obračunskog perioda, a za IV. kvartal prethodne godine do 5. ožujka tekuće godine
4. Kantonalna ministarstva financija konsolidirane kvartalne izvještaje o izvršenju proračuna županija, općina i gradova dostavljaju Ministarstvu financija u roku od 30 dana po isteku obračunskog perioda, a za IV. kvartal prethodne godine do 15. ožujka tekuće godine
5. Ministarstvo financija dužno je blagovremeno dostaviti Vladi izvještaj o izvršenju Proračuna za prethodnu godinu, a koji Vlada podnosi na usvajanje Parlamentu u roku od šest mjeseci od završetka fiskalne godine.

U Tablici 1. je sumaran prikaz prethodno iznesenog.

Tablica 1. Izvještavanje o izvršenju proračuna institucija FBiH na različitim razinama prema periodima podnošenja

KVARTALNI IZVJEŠTAJI			
Podnositelj	Izvještaj	Rokovi	Primatelj izvještaja
Ministarstvo financija	Kvartalni financijski izvještaji	30 dana od dana završetka kvartalnog perioda	Vlada
Proračunski korisnici	Kvartalni financijski izvještaji	20 dana od dana završetka kvartalnog perioda	Ministarstvo financija (MF)
Općinske i gradske službe za financije	Kvartalni izvještaji	20 dana od dana završetka kvartalnog perioda	Općinsko i gradsko vijeće Županijsko ministarstvo
Izvanproračunski fondovi	Kvartalni izvještaji o izvršenju financijskih planova	20 dana od dana završetka kvartalnog perioda	Resorna ministarstva, Županijsko MF Federalno MF
Županijska ministarstva financija	Konsolidirani kvartalni izvještaji o izvršenju proračuna županija, gradova i općina	30 dana od dana završetka kvartalnog perioda	Ministarstvo financija
GODIŠNJI OBRAČUN			
Podnositelj	Izvještaj	Rokovi	Primatelj izvještaja
Proračunski korisnici	Godišnji financijski izvještaji	Kraj veljače	Ministarstvo financija Odjeljenje za financije
Općinske i gradske službe za financije	Godišnji financijski izvještaji	05.03.	Županijsko ministarstvo
Izvanproračunski fondovi	Godišnji financijski izvještaji	05.03	Resorna ministarstva, Županijsko MF Federalno MF
Županijska ministarstva financija	Konsolidirani godišnji izvještaj za proračune gradova i općina Godišnje izvještaje za proračune županija	31.03.	Ministarstvo financija
Ministarstvo financija	Izvještaj o izvršenju Proračuna	blagovremeno	Vladi

Izvor: Report on the extent to which the financial accounting and statistical reporting experience of the RS can be used at other levels of Government (Project output 4.1), 2013, str.40 – 41.

Javna poduzeća i ustanove koja se financiraju iz javnih prihoda, kao i javna poduzeća za koja Ministarstvo financija izdaje garancije za zaduživanje, dužna su kvartalno dostavljati financijske podatke nadležnom ministarstvu. Vrstu, način i rokove za dostavu financijskih podataka propisuje Ministar financija.

Zakonom je određeno da je finansijsko izvještavanje skup informacija o finansijskom položaju, uspješnosti poslovanja i novčanim tokovima proračuna, te proračunskih korisnika, izvanproračunskih fondova i izvanproračunskih korisnika, čime je utvrđeno kako se pod finansijskim izvještavanjem podrazumijeva sastavljanje i prezentiranje finansijskih izvještaja (bilance stanja, bilance uspjeha, izvještaja o novčanim tokovima) na način kako je to utvrđeno MRSJS prema odredbama Zakona o računovodstvu i reviziji. Međutim, u finansijskom izvještavanju proračunskog računovodstva sastavljaju se i prezentiraju i izvještaji koji prate izvršenje proračuna odnosno proračunski izvještaji.

Zakonom o proračunima institucija FBiH je utvrđeno kako Izvještaj o izvršenju proračuna sadrži sljedeće stavke:

1. Prihode i primitke, rashode i izdatke za fiskalnu godinu koji su odobreni od strane Parlamenta ili naknadno izmijenjeni
2. Ostvarene prihode i primitke, rashode i izdatke tijekom godine koji su prikazani tako da je jasno vidljiva razlika između odobrenog proračuna i njegovog ostvarenja
3. Početno i završno stanje JRR
4. Početno i završno stanje imovine, obveza i izvora vlasništva
5. Objašnjenje većih odstupanja
6. Podatke o svim promjenama na osnovi zaduživanja i upravljanja dugom i o garancijama danim tijekom fiskalne godine
7. Podatke o korištenju proračunske rezerve.

Prema *Pravilniku o finansijskom izvještavanju i godišnjem obračunu proračuna u Federaciji BiH* (Službene novine FBiH, br. 69/14 i 14/15) **periodični izvještaji** su:

1. Pregled prihoda, primitaka i financiranja po ekonomskim kategorijama - Obrazac broj 1
2. Rashodi i izdaci po ekonomskim kategorijama - Obrazac broj 2
3. Posebni podaci o plaćama i o broju zaposlenih - Obrazac broj 3
4. Posebni podaci o tekućim i kapitalnim transferima - Obrazac broj 4
5. Unakrsna klasifikacija rashoda i izdataka proračuna po ekonomskoj i funkcionalnoj klasifikaciji - Obrazac broj 5
6. Registar doznaka iz tekuće rezerve proračuna - Obrazac broj 6
7. Registar nepodmirenih obveza - Obrazac broj 7
8. Pregled prihoda, primitaka, rashoda i izdataka po ekonomskim kategorijama - Obrazac broj 8
9. Rashodi, izdaci i doznačena sredstva po izvorima financiranja za razvojno-investicijske projekte - Obrazac broj 9
10. Izvještaj o namjenskom utrošku transfera - Obrazac broj 10

Godišnji izvještaji, prema Pravilniku, sastoje se od:

- a) računovodstvenih izvještaja proračunskih korisnika,
- b) analize iskaza (tekstualnog dijela).

Sukladno zakonskoj regulativi (Zakon, Uredba, Pravilnik), temeljni finansijski izvještaji proračunskih korisnika u FBiH za proračunsku godinu su:

- a) PR - račun prihoda i rashoda,
- b) BS - bilanca stanja,
- c) NT - izvještaj o novčanim tokovima,
- d) KIF - izvještaj o kapitalnim izdacima i financiranju,

a uz njih se na godišnjoj razini sastavljaju i predaju i:

- e) Obrazac Posebni podaci o plaćama i broju zaposlenih,
- f) GIB - godišnji izvještaj o izvršenju proračuna,
- g) INV - godišnji izvještaj o investicijama,
- h) ZS - izvještaj o obračunatoj i uplaćenju naknadi za zaštitu od prirodnih i drugih nesreća.

Proračunski korisnici su obvezni pregledati i uskladiti godišnje obračune onih proračunskih korisnika za koje su nadležni, potom konsolidirati te obračune i sastaviti konsolidirani godišnji obračun. Na temelju pojedinačnih godišnjih obračuna sastavlja se konsolidirani godišnji obračun proračuna.

Pravilnikom je navedeno da konsolidacija predstavlja postupak izrade jedinstvenog izvještaja za sve proračunske korisnike u kojem se eliminiraju transakcije između učesnika u konsolidaciji. Konsolidirane izvještaje izrađuju ministarstva financija kantona i Federacije. Konsolidacija svih godišnjih financijskih izvještaja, za nivo Federacije, vrši Federalno ministarstvo financija. Konsolidacija se vrši na sljedećim obrascima: Račun prihoda i rashoda, Bilanca stanja, Izvještaj o novčanim tokovima, Izvještaj o kapitalnim izdacima i financiranju, Godišnji izvještaj o izvršenju proračuna.

Dodatni obrasci su:

1. Ostali financijski podaci Obrazac A – stalna sredstva u obliku stvari i prava na dan 31.12.
2. Ostali financijski podaci Obrazac B – ostala dugotrajna imovina na dan 31.12.
3. Ostali financijski podaci Obrazac E – Potencijalne obaveze na dan 31.12.

Proračunski korisnici dužni su, uz godišnje računovodstvene izvještaje, dostaviti tekstualni izvještaj u kojem će obrazložiti izvršenje proračuna s posebnim osvrtom na odstupanja ostvarenih od planiranih prihoda i rashoda po ekonomskoj i funkcionalnoj klasifikaciji, odnosno *analizu iskaza*, pa se u tekstualnom dijelu izvještaja prezentira:

- a) opća gospodarska situacija u izvještajnom periodu koju obrađuju ministarstva financija i službe za financije na svim nivoima vlasti,
- b) izvršenje proračuna i analiza odstupanja ostvarenih od planiranih prihoda, primitaka, financiranja, rashoda i izdataka,
- c) analiza troškova zaposlenih,
- d) analiza potraživanja,
- e) analiza obaveza,
- f) analiza stalnih sredstava u obliku stvari i prava,
- g) objašnjenja o eventualnim značajnim poslije-bilančnim događajima,
- h) zaključak.

Financijsko izvještavanje proračunskih korisnika pruža korisnicima, u ovom slučaju poreznim obveznicima, relevantne i pouzdane informacije te predstavlja ključni element odgovornosti proračunskih korisnika omogućavajući javnu analizu donošenja odluka o javnim izdacima.

4. REVIZIJA I OSTALI OBLICI NADZORA U JAVNOM SEKTORU

Nadzor proračuna i proračunskih subjekata u Federaciji Bosne i Hercegovine organiziran je kroz sljedeće oblike: državnu reviziju, proračunski nadzor, unutarnju/internu reviziju te sustav financijskog upravljanja i kontrole.

Računovodstveni sustav proračuna treba imati visok stupanj organizacijske središtenosti i formalnosti te biti ustrojen na način da osigurava efikasno provođenje proračuna i omogućiti

kontrolu nad izvršenjem proračuna. Kao kontrolni mehanizam u funkcioniranju sustava proračuna uspostavlja se unutarnji nadzor i državna revizija. Svrha postojanja unutrašnjeg nadzora i državne revizije je služenje javnosti, jer javnost mora dobiti pouzdanu i objektivnu informaciju, ne samo o ispravnosti financijske dokumentacije i financijskih operacija nego i o svrhovitosti i učinkovitosti djelovanja svih državnih jedinica koje na bilo koji način troše novac poreznih obveznika (Vašiček, V. et.al., 2001: 491 – 492).

Rukovoditelji proračunskih korisnika odgovorni su za računovodstvo, unutarnju kontrolu i nadzor transakcija u tijelu kojim rukovode. Ministar financija odgovoran je u ime Vlade za računovodstvo i unutarnji nadzor transakcija zaduživanja i izmirenje duga.

Potrebno je naglasiti kako nadzor u proračunu ne podrazumijeva samo nadzor računovodstvene i financijske aktivnosti, već se proširuje na sva područja djelovanja državnih jedinica te kao takav predstavlja svojevrsan alat menadžmenta sa svrhom pružanja razumnog uvjerenja kako su postignuti zacrtani ciljevi.

Državna revizija predstavlja djelatnost od državnog značaja koja je jedan od ključnih elemenata u funkcioniranju proračunskog sustava. (prilagođeno prema Vašiček, V. et.al., 2001: 493 – 494).

4.1. DRŽAVNA REVIZIJA

Uloga državne revizije je da svojim nalazima potvrdi uzajamno povjerenje javnosti i države, tj. da pruži poreznim obveznicima objektivnu i pouzdanu informaciju o trošenju njihovih sredstava. S porastom javne svijesti raste potreba za kontrolom rada osoba ili jedinica koje upravljaju javnim dobrima, te se razvijaju različiti sustavi informacija, kontrole i izvještavanja koji će olakšati provjeru njihove odgovornosti. S porastom broja funkcija suvremene države, razvija se važnost zaštite javnog interesa, a time i revizije javnih rashoda – državne revizije (Governmental Auditing). Državna revizija razvila se kao djelotvorni, objektivni i stručni model nadzora državne birokratske strukture i svih javnih dužnosnika od naroda i njegovih predstavnika – parlamenta (Vašiček, V. et.al., 2001: 478 – 479).

Reviziju godišnjih izvješća institucija Federacije BiH, dakle proračunskih korisnika, obavlja Ured za reviziju institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine, koji predstavlja vrhovnu instituciju za reviziju (Zakon o reviziji institucija u FBiH, Službene novine FBiH, br. 22/06).

Glavni cilj Ureda za reviziju je osiguravanje, provođenjem revizije, neovisnih mišljenja o izvršenju proračuna i financijskim izvješćima, korištenju resursa i upravljanja državnom imovinom od Vlade, proračunskih institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine i javnih institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine, na koji način će se doprinijeti pouzdanom izvješćivanju o korištenju proračunskih sredstava, transparentnom i kvalitetnom upravljanju javnim prihodima, troškovima i imovinom u Federaciji Bosne i Hercegovine.

Ured za reviziju informira odgovorne institucije i javnost o svojim nalazima i preporukama pravodobnim i javnim objavljivanjem revizorskih izvješća.

Ured za reviziju, u skladu s odredbama Zakona o proračunu FBiH, priprema nacrt svog godišnjeg proračuna i dostavlja ga Parlamentarnom povjerenstvu odgovornom za reviziju na odobravanje, nakon čega, prema rokovima iz Zakona o proračunu FBiH, dostavlja Ministarstvu financija FBiH nacrt svog proračuna radi uključivanja u nacrt proračuna FBiH za sljedeću fiskalnu godinu.

Ured za reviziju nadležan je za: financijske revizije, revizije učinka i druge specifične revizije proračunskih korisnika FBiH.

Ured za reviziju mora primjenjivati INTOSAI standarde revizije i osigurati da zaposlenici Ureda za reviziju i druge osobe koje obavljaju bilo koje dužnosti revizije po ovom zakonu rade sukladno ovim standardima.

Revizijski standardi Međunarodne Federacije računovođa (IFAC) koristeće se prigodom revizije javnih poduzeća, ako su primjenjivi.

Nadležnost Ureda za reviziju obuhvaća, sukladno odredbama Zakona o reviziji institucija u FBiH, sve javne institucije u Federaciji Bosne i Hercegovine, uključujući:

- a) Parlament Federacije Bosne i Hercegovine,
- b) Predsjednika Federacije Bosne i Hercegovine,
- c) Vladu Federacije Bosne i Hercegovine i ministarstva Vlade Federacije Bosne i Hercegovine,
- d) izvanproračunska sredstva koja mogu biti uspostavljena zakonom,
- e) javne fondove, zavode i agencije.

Nadležnost također obuhvaća:

- a) skupštine i vlade kantona na teritoriju Federacije Bosne i Hercegovine,
- b) općine na teritoriju Federacije Bosne i Hercegovine,
- c) sve proračunske institucije koje se izravno financiraju iz proračuna koje usvajaju parlament, skupštine županija i općinska vijeća,
- d) izvanproračunska sredstva koja mogu biti uspostavljena zakonom,
- e) sredstva koja su kao zajam ili grant za Bosnu i Hercegovinu, osigurana nekoj instituciji ili projektu u Federaciji Bosne i Hercegovine od međunarodnih tijela i organizacija,
- f) sredstva osigurana iz proračuna bilo kojoj drugoj instituciji, organizaciji ili tijelu.

Nadležnost Ureda za reviziju obuhvaća i poduzeće u kojoj država ima vlasnički udio od 50 % plus jednu dionicu ili više.

4.2. PRORAČUNSKI NADZOR, UNUTARNJA REVIZIJA I UNUTARNJA KONTROLA U JAVNOM SEKTORU

Proračunski nadzor je inspekcijski nadzor zakonitosti, pravodobnosti i namjenskog korištenja proračunskih sredstava kojim se nalažu mjere za otklanjanje utvrđenih nezakonitosti i nepravilnosti, te obuhvaća nadzor računovodstvenih, financijskih i ostalih poslovnih dokumenata subjekata nadzora.

Proračunski nadzor obavlja se kod proračunskih korisnika i izvanproračunskih fondova, pravnih i fizičkih osoba korisnika sredstava iz proračuna i financijskih planova izvanproračunskih korisnika, kao i nadzor korištenja kreditnih sredstava po osnovi jamstava.

Poslove proračunskog nadzora obavljaju, po službenoj dužnosti, proračunski inspektori koji su ovlašteni službenici Ministarstva financija, izravnim nadzorom subjekata odnosno analizom njegove financijsko – računovodstvene dokumentacije.

Prema odredbama *Uredbe o računovodstvu proračuna FBiH* (Službene novine FBiH, br. 34/14) proračunski korisnici su dužni osigurati sustav stalnog *internog računovodstvenog nadzora* uspostavljanjem sustava internih kontrola. Sustav internih kontrola osigurava uspostavu organizacije, politika i procedura koje se koriste za postizanje namjeravanih rezultata u vladinim programima.

Internim računovodstvenim nadzorom provjerava se jesu li poslovne transakcije izvršene u skladu sa zakonskim propisima, postoji li adekvatna računovodstvena dokumentacija te pružaju li financijski izvještaji kompletne, pouzdane i vjerodostojne informacije o rezultatima financijskih operacija i o financijskim pozicijama.

Interna ili unutarnja kontrola podrazumijeva organizaciju, politiku i proceduru koja se koristi kako bi se osiguralo da vladini programi postignu svoje ciljne rezultate, da resursi za te programe budu korišteni konzistentno s navedenim ciljevima organizacije i da su programi zaštićeni od prevara, nenamjernog trošenja i pogrešnog upravljanja te da su dobivene informacije pouzdane, pravodobno pribavljene, održavane i korištene za izvješćivanje i donošenje odluka prema njima.

Proračunski korisnici obvezni su urediti sustav unutarnje kontrole sukladno međunarodnim standardima unutarnje kontrole, kako bi se osiguralo izvršavanje aktivnosti u okviru osnovne djelatnosti.

Ministarstvo financija donosi instrukcije za uspostavu i održavanje sustava unutarnje kontrole, a proračunski korisnici obvezni su donijeti pravilnik o unutarnjim kontrolama. Sustav unutarnje kontrole osigurava uspostavu organizacije, politika i procedura koje se koriste za postizanje namjeravanih rezultata u vladinim programima. Praćenje i ocjenjivanje sustava ovlast unutarnje revizije. Odredbe *Zakona o internoj reviziji u javnom sektoru u FBiH* (Službene / novine FBiH, br. 47/08) odnose se na korisnike javnih sredstava proračuna Federacije Bosne i Hercegovine, županija, gradova i općina i izvanproračunskih fondova.

U kontekstu istog Zakona, *interna revizija* je neovisno, objektivno uvjeravanje i konzultantska aktivnost kreirana s ciljem da se doda vrijednost i unaprijedi poslovanje organizacije, pod čime se podrazumijevaju svi korisnici javnih sredstava, dok *interna kontrola* podrazumijeva različite mehanizme kojima se osigurava ispravno izvršavanje odluka povezanih s proračunskom i ostalom politikom, posebice u sljedećim područjima: financijskog izvješćivanja, učinkovitost sustava komunikacije između rukovoditelja i njihovog osoblja, računovodstvena kontrola, kontrola procesa i kontrola javnih nabava.

Prema *Zakonu o internoj reviziji u javnom sektoru u FBiH*, interni revizori su ovlašteni obavljati sustavan pregled i procjenu upravljanja rizikom i internih kontrola. Interni revizori će procjenjivati adekvatnost i učinkovitost sustava financijskog upravljanja i kontrole u smislu:

- 1) identifikacije rizika, procjene rizika i upravljanja rizikom od uprave organizacije (korisnika javnih sredstava),
- 2) ispunjavanja zadaća i postizanja definiranih ciljeva organizacije (korisnika javnih sredstava),
- 3) ekonomične, učinkovite i djelotvorne upotrebe resursa,
- 4) usklađenosti s uspostavljenim politikama, procedurama, zakonima i regulativama,
- 5) čuvanja sredstava organizacije od gubitaka kao rezultata svih vidova nepravilnosti,
- 6) integriteta i vjerodostojnosti informacija, računa i podataka, uključujući procese unutarnjeg i vanjskog izvješćivanja.

Funkcija interne revizije temelji se na načelima neovisnosti i objektivnosti, kompetentnosti i dužne profesionalne pozornosti, integriteta i povjerljivosti. Vršiti se sukladno Metodologiji i Uputi o internoj reviziji u javnome sektoru koje donosi Centralna harmonizacijska jedinica u Federaciji (CHJ), uz suglasnost Koordinacijskog odbora centralnih harmonizacijskih jedinica u Bosni i Hercegovini, te Međunarodnim standardima za profesionalnu praksu interne revizije izdanim od Instituta internih revizora (IIA) i usvojenim od Koordinacijskog odbora uz primjenu Kodeksa profesionalne etike za internu reviziju izdanim od IIA, a usvojenim od Koordinacijskog odbora.

CHJ, koja se uspostavlja u Federalnom ministarstvu financija, ovlaštena je za razvoj u domeni interne revizije, nadzor nad implementacijom svih važećih propisa o internoj reviziji od jedinica za internu reviziju (uspostavljenim ili na razini korisnika ili na razini Ministarstva financija za više korisnika) i koordinaciju rada jedinica za internu reviziju korisnika javnih sredstava. CHJ je obvezna izraditi godišnje konsolidirano izvješće interne revizije, na osnovi godišnjih izvješća jedinica za internu reviziju i dostaviti ga ministru. Konsolidirano izvješće ministar dostavlja Vladi Federacije Bosne i Hercegovine radi razmatranja i usvajanja. Konsolidirano izvješće interne revizije će sadržavati sažete informacije o statusu implementacije preporuka sadržanih u izvješćima o internoj reviziji koje su jedinice za internu reviziju dostavljale tijekom godine. Godišnje konsolidirano izvješće interne revizije sadržavat će i analizu rada CHJ, uključujući preporuke za poboljšanje rada, koje usvaja Koordinacijski odbor.

Ne kasnije od šest mjeseci nakon što je izvješće o reviziji izdano, rukovoditelj jedinice za internu reviziju prati implementaciju preporuka interne revizije danih u ranijem izvješću interne revizije, kako bi ocijenio je li revidirana organizacija poduzela korektivne aktivnosti i jesu li postignuti željeni rezultati, te o tome informira rukovoditelja organizacije. Rukovoditelj jedinice za internu reviziju izrađuje godišnje izvješće interne revizije koje obvezatno sadrži izdana revizorska izvješća i informacije o ostalim aktivnostima koje su završene ili su u tijeku na dan 31. prosinca prethodne godine, najkasnije u roku od 60 dana po završetku godine. Preslika izvješća dostavlja se rukovoditelju organizacije i CHJ.

LITERATURA

- Brummerhoff, D. (2000) *Javne financije*, Mate, Zagreb
- Capacity Building for the compilation of accounting data within the scope of General Government and Public Finance Statistics: *Report on the extent to which the financial accounting and statistical reporting experience of the RS can be used at other levels of Government (Project output 4.1)*, Hulla&Co Human Dynamics KG (2013)
- Službeni glasnik BiH (2009) *Amandman na Ustav Bosne i Hercegovine*, br. 25/09
- Službene novine FBiH (2012, 2014, 2015) *Pravilnik o financijskom izvještavanju i godišnjem obračunu proračuna u FBiH*, br. 27/12, 69/14, 14/15
- Službene novine FBiH (2012, 2014, 2015) *Pravilnik o knjigovodstvu proračuna u FBiH*, br. 60/14
- Službene novine FBiH (2010, 2014) *Uredba o računovodstvu proračuna FBiH*, br. 87/10, 34/14
- Službene novine FBiH (2010, 2014) *Uredba o računovodstvu proračuna FBiH*, br. 87/10, 34/14
- Službene novine FBiH, *Zakon o internoj reviziji u javnom sektoru u FBiH*, br. 47/08
- Službene novine FBiH (2006, 2008, 2009, 2014) *Zakon o javnim prihodima FBiH i Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o pripadnosti javnih prihoda*, br. 22/06, 43/08, 22/09, 35/14
- Službene novine FBiH (2006, 2008, 2009, 2010, 2013, 2014, 2015) *Zakon o proračunima institucija FBiH i Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o proračunima institucija FBiH*, br. 19/06, 76/08, 5/09, 32/09, 51/09, 9/10, 36/10, 45/10, 102/13, 9/14, 13/14, 8/15, 91/15 i 102/15
- Službene novine FBiH (2009) *Zakon o računovodstvu i reviziju u FBiH*, br. 83/09
- Službene novine FBiH (2002, 2003, 2007) *Zakon o riznici u Federaciji Bosne i Hercegovine*, br.58/02, 19/03, 79/07
- Službene novine FBiH (2006), *Zakon o reviziji institucija u FBiH*, br. 22/06
- Vašiček, V. et.al. (2001), *Proračun – Budžet*, Revicon, Sarajevo
- http://www.ads.gov.ba/v2/attachments/1951_USTAV_BOSNE_I_HERCEGOVINE_hrv.pdf,
www.ba.undp.org/.../bosnia.../SNCBiH2013/BiH_SNCBiH_BHS-L.pdf
http://www.bhas.ba/obavjestenja/Preliminarni_hr.pdf (11.2013)

Poglavlje III.B.
**Računovodstvo, revizija i kontrola javnog sektora
u Republici Srpskoj**

Autori:

prof. dr. Duško Šnjegota, doc. dr. Jelena Poljašević, Bobana Čegar, ma

Sadržaj

1. Uređenje države i obuhvat javnog sektora	60
1.1. Uređenje Republike Srpske, financiranje i obuhvat javnog sektora.....	60
1.2. Financiranje Republike Srpske i lokalnih jedinica.....	60
1.3. Obuhvat javnog sektora u Republici Srpskoj.....	61
2. Zakonodavni i institucionalni okvir proračuna, računovodstveno i finansijsko izvještavanje	63
2.1. Izrada i donošenje proračuna.....	64
2.2. Izvršavanje proračuna i izvještaj o izvršenju proračuna.....	66
2.3. Proračunsko računovodstvo.....	67
2.4. Finansijsko izvještavanje.....	73
3. Revizija i ostali oblici nadzora u javnom sektoru.....	76
3.1. Državna revizija.....	79
3.2. Proračunski nadzor, interna revizija i interna kontrola u javnom sektoru.....	81
4. Izazovi u razvoju računovodstva, revizije i kontrole javnog sektora	83
Literatura.....	86

1. UREĐENJE DRŽAVE I OBUHVAT JAVNOG SEKTORA

1.1. UREĐENJE REPUBLIKE SRPSKE, FINANCIRANJE I OBUHVAT JAVNOG SEKTORA

Republika Srpska jedan je od dva entiteta u Bosni i Hercegovini. Graniči s Republikom Srbijom, Crnom Gorom i Republikom Hrvatskom, a međuentitetskom linijom s Federacijom BiH. Površina Republike Srpske je 25.053 km ili oko 49 % teritorija BiH na kojem živi 1.326.991 stanovnik. Zakonom o teritorijalnoj organizaciji Republike Srpske (Službeni glasnik RS, br. 69/09, 70/12 i 83/14) utvrđeno je da teritoriju Republike čine općine i gradovi, i to sedam gradova i 57 općina.

Zakonom o lokalnoj samoupravi (Službeni glasnik RS, br. 101/04, 42/05, 118/05) uređene su jedinice lokalne samouprave, način i uvjeti njihovog obrazovanja, poslovi, organi i druga pitanja. Nadležnost općina obuhvaća poslove koji se odnose na urbanističko planiranje i građenje, stambeno-komunalne djelatnosti, kulturu, primarnu zdravstvenu zaštitu, socijalnu zaštitu, brigu o djeci, sport i fizičku kulturu, turizam, ugostiteljstvo, zanatstvo i trgovinu, zaštitu prirodnih dobara i životne sredine, pružanje pravne pomoći, informiranje i javno obavještanje, zaštitu od elementarnih nepogoda i drugo. Gradovi koji u svom sastavu imaju više općina imaju nadležnosti koje su dodijeljene općini.

1.2. FINANCIRANJE REPUBLIKE SRPSKE I LOKALNIH JEDINICA

Zakonom o proračunskom sustavu Republike Srpske (Službeni glasnik RS, br. 121/12, 103/15) utvrđena su proračunska sredstva koja pripadaju gradovima i općinama te služe za financiranje njihovih aktivnosti. Sredstva koja pripadaju proračunu Republike i koja se dijele između Republike i općina i gradova, uplaćuju se na račun javnih prihoda Republike, dok se sredstva koja u cijelosti pripadaju općini i gradu uplaćuju direktno na račun javnih prihoda općine odnosno grada.

Najznačajniji porezni prihodi proračuna su prihodi od indirektnih poreza. Prihodi od ovih poreza čine oko 66 % ukupnih proračunskih sredstava u proračunu Republike. Ovi prihodi dijele se na sljedeći način: proračunu Republike 72 %, proračunima općina i gradova 24 % i JP "Putevi Republike Srpske" 4 %. Drugi najznačajniji prihod je prihod od poreza na dohodak koji čini oko 12 % proračunskih sredstava proračuna Republike. Prihodi od poreza na dohodak se dijele u omjeru 75 % proračunu Republike i 25 % proračunima općina i gradova. Nakon poplava koje su 2014. poharale BiH, općine pogođene ovom prirodnom katastrofom dobivaju raspodjelom 50 % prihoda od poreza na dohodak. Pojedinačno sudjelovanje općina i gradova u raspodjeli prihoda od poreza na dohodak vrši se u skladu sa sljedećim kriterijem: 75 % po osnovi broja stanovnika općine i grada, 15 % po osnovi površine općine i grada i 10 % po osnovi broja učenika u srednjim školama. Prihodi od koncesija, vodnih naknada, naknada za poljoprivredno zemljište, prihodi od poreza na upotrebu, držanje i nošenje dobara, te prihodi od naknada za korištenje prirodnih resursa u svrhu proizvodnje električne energije se također dijele između budžeta Republike i općina i gradova.

Prihodi koji u cijelosti pripadaju samo proračunu Republike su prihodi od poreza na dobit, takse, naknade, novčane kazne, prihodi od nezakonito stečene imovine i imovinske koristi,

prihodi od bespovratnih sredstava koja pripadaju Republici, prihodi koje korisnici proračuna Republike ostvare obavljanjem redovne i dopunske djelatnosti te ostali prihodi proračuna Republike.

Prihodi koji direktno pripadaju proračunima općina i gradova su: porez na imovinu, novčane kazne izrečene u prekršajnim postupcima za prekršaje utvrđene aktima gradova (općina), općinske administrativne pristojbe, komunalne pristojbe, posebne vodne naknade - naknade za zaštitu od voda, općinske naknade za korištenje prirodnih i drugih dobara od općeg interesa, porez na dobitke od igara na sreću, boravišne pristojbe, koncesijske naknade koje dodjeljuju jedinice lokalne samouprave i ostali prihodi, kao što su prihodi od bespovratnih sredstava, transfera i prihodi koje proračunski korisnici ostvare obavljanjem redovne i dopunske djelatnosti i slično.

Sva pokretna i nepokretna imovina potrebna za izvršavanje obaveznih funkcija jedinica lokalne samouprave, dodjeljuje se jedinicama lokalne samouprave u vlasništvo, a nju između ostalog čine objekti komunalne infrastrukture, poslovni i drugi objekti javnih komunalnih poduzeća, čiji je osnivač jedinica lokalne samouprave odnosno objekti koji su financirani iz proračuna jedinice lokalne samouprave ili putem samodoprinosu građana, druga imovina koju je jedinica lokalne samouprave stekla kao pravni slijednik ustanova i institucija koje su prestatle postojati. Jedinice lokalne samouprave imaju u vlasništvu, koriste i raspoložu svojom imovinom u skladu sa zakonom, a u interesu lokalnog stanovništva.

Jedinice lokalne samouprave dijele se na: razvijene općine, srednje razvijene općine, nerazvijene općine i izrazito nerazvijene općine. Republika pruža posebnu podršku financijski nerazvijenim i izrazito nerazvijenim općinama, uvodeći odgovarajuće procedure ujednačavanja ili druge ekvivalente kako bi se ispravile posljedice nejednake raspodjele potencijalnih izvora financiranja i financijskog opterećenja koje moraju podržavati. Ovakve procedure ne umanjuju diskrecijske ovlasti koje jedinice lokalne samouprave izvršavaju u okviru vlastitih nadležnosti.

1.3. OBUHVAT JAVNOG SEKTORA U REPUBLICI SRPSKOJ

Javni sektor i njegovi podsektori definirani su metodologijom Međunarodnog monetarnog fonda kroz Statistiku državnih financija, Sistemom nacionalnih računa i Europskim sistemom nacionalnih računa.

Javni sektor čine:

- sektor opće države i
- javna financijska i nefinancijska društva i kvazi-društva¹.

U Republici Srpskoj opći sektor države određen je Zakonom o proračunskom sustavu Republike Srpske (Službeni glasnik RS, br. 121/12, 52/14 i 103/15). Prema ovom zakonu, proračunski sustav Republike čini proračun Republike, proračuni općina i gradova i proračuni (financijski planovi) fondova. Istim zakonom proračunski korisnici su definirani kao organi, organizacije i drugi subjekti javnog sektora (osim javnih poduzeća) koji se financiraju iz proračuna Republike, općina, gradova i fondova i koji su pod njihovom kontrolom. Fondovi²

¹ GFS 2001. pog. 2, točka 2.16.

² Fond mirovinsko-invalidskog osiguranja je od 01. siječnja 2016. u sastavu proračuna Republike.

u smislu ovog zakona su: Fond zdravstvenog osiguranja Republike Srpske, Javni fond za dječju zaštitu Republike Srpske, Fond mirovinsko-invalidskog osiguranja i Zavod za zapošljavanje Republike Srpske.

S ciljem praćenja namjenskog trošenja odobrenih proračunskih sredstava te utvrđivanja tačnog broja proračunskih korisnika usvojen je Pravilnik za stjecanje statusa proračunskog korisnika (Službeni glasnik RS, br. 116/13) kojim se predviđa uspostavljanje Registra proračunskih korisnika Republike, proračunskih korisnika općina i gradova i proračunskih korisnika fondova.

Ovisno o proračunu iz kojeg se financiraju, ovim pravilnikom su definirani i proračunski korisnici. Proračunski korisnici Republike su korisnici koji ispunjavaju sljedeće kriterije:

- a) osnivač im je Republika Srpska,
- b) organi uprave, republičke upravne organizacije i institucije Republike Srpske kao i ostali korisnici koji se u cjelini ili djelomično financiraju iz prihoda proračuna Republike Srpske i
- c) javne ustanove, osnovane sukladno zakonu kojim se uređuje sustav javnih službi koje se u cjelini ili djelomično financiraju iz prihoda proračuna Republike Srpske.

Proračunski korisnici općina i gradova su korisnici koji ispunjavaju sljedeće kriterije:

- a) kojima je osnivač općina, tj. grad,
- b) organizacije i institucije kao i drugi korisnici koji se u cjelini ili djelomično financiraju iz prihoda proračuna općine i grada i
- c) javne ustanove, osnovane sukladno zakonu kojim se uređuje sustav javnih službi koje se u cjelini ili djelomično financiraju iz prihoda proračuna općine i grada.

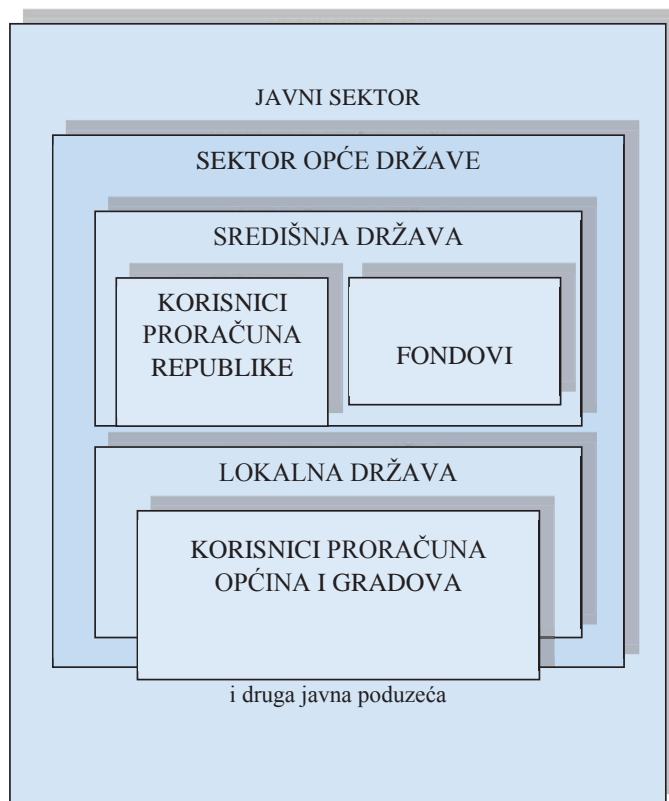
Proračunski korisnici fondovi u smislu ovog pravilnika su:

- Fond mirovinsko-invalidskog osiguranja
- Fond zdravstvenog osiguranja Republike Srpske,
- Javni fond za dječju zaštitu Republike Srpske i
- Zavod za zapošljavanje Republike Srpske.

Proračunskim korisnicima u smislu ovog pravilnika ne smatraju se javna poduzeća čija je organizacija i rad utvrđena Zakonom o javnim poduzećima.

Registar proračunskih korisnika Republike i fondova kao i sveobuhvatan registar proračunskih korisnika Republike Srpske sastavlja i vodi Ministarstvo financija, dok registar proračunskih korisnika općina i gradova uspostavlja i vodi nadležna služba općina i gradova. Iako je Pravilnikom propisano kako registar proračunskih korisnika mora biti objavljen na internet-skim stranicama Ministarstva financija, to još uvijek nije učinjeno.

U javni sektor Republike, uz sektora opće države, ubrajaju se i javna poduzeća. Zakon o javnim poduzećima (Službeni glasnik RS, br. 75/04 i 78/11) definirao je javno poduzeće kao pravnu osobu koja je upisana u sudski registar kao privredno društvo u formi dioničkog društva ili društva sa ograničenom odgovornošću, radi obavljanja djelatnosti od općeg interesa i u čijem osnovnom kapitalu Republika Srpska ili jedinica lokalne samouprave direktno ili indirektno ima većinsko vlasništvo. Prema podacima Agencije za posredničko informatičke poslove u Republici Srpskoj ima 128 javnih poduzeća.

Slika 1.³ Obuhvat javnog sektora u Republici Srpskoj

2. ZAKONODAVNI I INSTITUCIONALNI OKVIR PRORAČUNA, RAČUNOVODSTVENO I FINANCIJSKO IZVJEŠTAVANJE

U Bosni i Hercegovini, na nivou oba entiteta, kao i na nivou Brčko distrikta provode se sve faze proračunskog procesa. Te faze obuhvaćaju pripremu, donošenje, izvršenje i kontrolu budžeta. U Republici Srpskoj, pravnu osnovu proračunskog sustava prije svega čini Zakon o proračunskom sustavu (Službeni glasnik RS, br. 121/12, 52/14, 103/15). Ovim zakonom uređen je proračunski sustav Republike Srpske, priprema, planiranje, način izrade, donošenje i izvršenje proračuna Republike, proračuna općina, gradova i fondova, zaduživanje i otplata duga, računovodstvo, izvještavanje i kontrola proračuna Republike, općina, gradova i fondova (članak 1. Zakona). Sukladno tome, proračunski sustav Republike Srpske čine: proračun Republike, proračun općina i gradova i proračun fondova.

³ Poljašević J. *Financijsko izvještavanje u javnom sektoru*, Ekonomski fakultet i Finrar, Banja Luka 2014., str.10.

2.1. IZRADA I DONOŠENJE PRORAČUNA

Skup svih poslova i postupaka koji su povezani sa samim proračunom predstavljaju proračunsku proceduru. Prvi korak u proračunskoj proceduri predstavlja priprema proračuna, a zatim slijedi donošenje, izvršenje i kontrola proračuna. Efikasan proces pripreme proračuna zahtjeva jedinstvenu proceduru pripreme, donošenje odluka na vrijeme, postavljanje i poštovanje ograničenja i fokusiranost na promjene politika. U okviru pripreme ili izrade proračuna odvijaju se poslovi proračunske inicijative, planiranje prihoda, planiranje rashoda te izrade prijedloga proračuna. Inicijativa za sastavljanje proračuna u Republici Srpskoj dolazi od najvišeg državnog organa koji obavlja poslove iz sektora javnih financija, a to je Ministarstvo financija.

Priprema proračuna Republike zasniva se na Dokumentu okvirnog budžeta (DOB), koji podrazumijeva projekcije ne samo za narednu godinu, nego i za dvije godine nakon toga i odvija se prema utvrđenom proračunskom kalendaru koji počinje 15. veljače i završava 15. prosinca, kao što je prikazano u tablici 1. Trogodišnje (srednjoročno) planiranje proračuna podrazumijeva da se godišnji proračun planira kao trogodišnji prijenosni (rolling) plan proračuna, odnosno kao procjena godišnjeg proračuna za narednu fiskalnu godinu te preliminarne projekcije proračuna za sljedeće dvije fiskalne godine.

Narodna skupština donosi odluku kojom usvaja proračun za svaku narednu fiskalnu godinu. Ako se dogodi da proračun ne bude usvojen prije početka naredne fiskalne godine, Narodna skupština donosi odluku o privremenom financiranju, ali najduže na period od jednog polugodišta, odnosno od 01.01. do 30.06. Usvojeni proračun objavljuje se u Službenom glasniku RS, a radi se u skladu s načelom uravnoteženosti između proračunskih prihoda i rashoda.

Tablica 1. Proračunski kalendar Republike Srpske

Vremenski period	Aktivnost
15. veljače	Ministarstvo proračunskim korisnicima dostavlja instrukcije o načinu i elementima izrade DOB-a
30. travanj	Proračunski korisnici dostavljaju Ministarstvu prijedloge prioriteta za izradu DOB-a
30. lipanj	Vlada usvaja DOB
1. srpanj	Ministarstvo dostavlja DOB općinama, gradovima i fondovima
1. srpanj	Ministarstvo proračunskim korisnicima dostavlja instrukcije o načinu i elementima izrade nacrt proračuna za sljedeću fiskalnu godinu
1. rujanj	Proračunski korisnici Ministarstvu dostavljaju proračunske zahtjeve za narednu fiskalnu godinu
15. listopad	Ministarstvo dostavlja Vladi nacrt proračuna Republike za narednu fiskalnu godinu
5. studeni	Vlada utvrđuje prijedlog proračuna Republike za narednu fiskalnu godinu i dostavlja ga Narodnoj skupštini
15. studeni	Narodna skupština se izjašnjava o nacrtu proračuna Republike za narednu fiskalnu godinu
1. prosinac	Vlada utvrđuje prijedloge proračuna Republike za narednu fiskalnu godinu i dostavlja ga Narodnoj skupštini
15. prosinac	Narodna skupština donosi odluku o usvajanju proračuna Republike za narednu fiskalnu godinu

Izvor: Zakon o proračunskom sustavu Republike Srpske

Po principu srednjoročnog (rolling) prijenosnog planiranja, projekcija proračuna za prvu narednu godinu sadašnjeg proračuna postaje polazišna točka za pripremu proračuna za sljedeću godinu. Naknadne izmjene u politikama se dodaju ili oduzimaju od polazišne točke kako bi se došlo do redovno revidirane procjene proračuna. Naknadne izmjene koje podrazumijevaju implikacije za naredne fiskalne godine se također odmah uključuju i u ažurirane revidirane procjene, što osigurava da procjene proračuna u svakom trenutku budu ažurirane i točne. Metodologijom o načinu pripreme i donošenju budžeta Republike Srpske, koju je Ministarstvo financija objavilo 2013. godine, priprema proračuna odvija se kroz deset koraka:

1. Priprema i slanje prve proračunske instrukcije koja sadrži proračunski kalendar i glavne rokove;
2. Pregled zahtjeva proračunskih korisnika. U ovoj fazi proračunski korisnici trebaju navesti sve donesene i očekivane strateške dokumente, zakone i druge podzakonske akte Vlade Republike Srpske koji će imati financijske implikacije na proračun Republike Srpske;
3. Globalni okvir fiskalnog balansa i politika gdje se navode i predloženi fiskalni ciljevi, makroekonomske projekcije i ograničenja za zaduživanje;
4. Dokument okvirnog proračuna koji, kao što je navedeno, predstavlja vezu između ukupne ekonomske i fiskalne strategije (uključujući ukupne ciljane fiskalne bilance) s jedne strane i prioritetnih politika i potreba iskazanih od strane proračunskih korisnika s druge strane;
5. Priprema i slanje druge proračunske instrukcije u okviru koje Ministarstvo financija obavještava proračunske korisnike o gornjoj granici rashoda;
6. Zahtjevi proračunskih korisnika za dodjelu proračunskih sredstava u narednoj godini. Proračunski korisnici u ovoj fazi iskazuju svoje konačne podatke o procjeni redovnih stavki u proračunu, kao i prijedloge nove visokoprioritetne potrošnje, sukladno sa srednjoročnim planom rashoda i gornjim granicama rashoda u DOB-u koji je usvojen od strane Vlade Republike Srpske.
7. Konzultacije s proračunskim korisnicima tijekom kojih rukovoditelji proračunskih korisnika imaju priliku iznijeti argumente kojima opravdavaju zahtjeve za dodatnu potrošnju, uključujući prijedloge za novu visokoprioritetnu potrošnju;
8. Utvrđivanje nacрта proračuna od strane Vlade Republike Srpske;
9. Dostava proračuna na izjašnjavanje Narodnoj skupštini Republike Srpske;
10. Usvajanje proračuna od strane Narodne skupštine Republike Srpske.

Sama priprema proračuna, ali i ostale faze u okviru proračunske procedure odvijaju se po osnovi sistema jedinstvene proračunske klasifikacije koja obuhvaća ekonomsku klasifikaciju proračunskih sredstava i proračunskih izdataka, funkcionalnu klasifikaciju, organizacijsku i fondovsku.

Funkcionalna klasifikacija javnih rashoda izdatke klasificira prema svrsi zbog koje su nastali, dok ih ekonomska klasifikacija razvrstava prema vrsti rashoda. Organizacijska klasifikacija upućuje na mjesto nastanka transakcije, te omogućava identifikaciju financijske odgovornosti na nivou nadležne institucije, organizacijske proračunske jedinice i krajnje potrošačke jedinice proračuna. Fondovska klasifikacija pruža podatke o izvorima financiranja, svrstavajući ih u jedan od sljedećih pet fondova: opći fond, fond prihoda prema posebnim propisima, fond bespovratnih sredstava, fond sredstava privatizacije i sukcesije i fond za posebne projekte.

Važno je napomenuti da u Republici Srpskoj pojam proračunskih prihoda i rashoda nije ekvivalentan pojmovima prihoda i rashoda definiranim Međunarodnim računovodstvenim

standardima za javni sektor. Naime, proračunske prihode čine javni prihodi, tekući i kapitalni zajmovi iz zemlje i inozemstva i transakcije primljene od drugih proračunskih jedinica, a proračunske rashode čine rashodi za osobna primanja, rashodi po osnovi korištenja robe i usluga, rashodi financiranja i drugi financijski rashodi, subvencije, zajmovi, doznake socijalne zaštite i transakcije drugim proračunskim korisnicima. Do razlike dolazi zbog primjene različitih osnova u izradi proračunskih izvještaja s jedne strane i financijskih izvještaja opće namjene s druge strane. Proračunski izvještaji rade se po principima modificirane obračunske osnove koja podrazumijeva priznavanje rashoda na obračunskoj osnovi, a prihoda-na gotovinskoj osnovi, dok se za financijske izvještaje opće namjene koristi puna obračunska osnova. Također, proračunom se ne planiraju stavke koje imaju karakter rashoda po MRS JS, a koje ne zahtijevaju ili ne dovode do odljeva/priljeva novca (npr. amortizacija).

2.2. IZVRŠAVANJE PRORAČUNA I IZVJEŠTAJ O IZVRŠENJU PRORAČUNA

Izvršenje proračuna predstavlja fazu u proračunskoj proceduri u okviru koje se radi na prikupljanju proračunskih prihoda i financiranju potreba proračunskih korisnika. Izvršenje proračuna povjereno je izvršnim organima vlasti i definirano je kako i u koje svrhe se sredstva mogu trošiti. Proračunskim korisnicima i fondovima dozvoljeno je stvarati obveze i koristiti sredstva samo za namjene i do visine koja je utvrđena proračunom. Efikasno izvršenje proračuna zahtjeva sljedeće (Poljašević, 2014):

- potvrdu da će proračun biti implementiran u skladu s ovlaštenjima danim u zakonu i u odnosu na financijski i politički aspekt,
- prilagođavanje izvršenju budžeta značajnim promjenama u makroekonomskom okruženju,
- rješavanje problema koji nastaju tijekom implementacije i
- upravljanje nabavom i efikasnu upotrebu sredstava.

Praćenje dinamike prikupljanja i trošenja javnih sredstva u Republici Srpskoj odvija se putem trezora. Početak razvoja trezorskog sistem u Republici Srpskoj povezan je sa suradnjom s Vladom Sjedinjenih Američkih Država, odnosno potpisivanje Sporazuma o razumijevanju kojim su definirane aktivnosti i rokovi za uspostavljanje trezora. Trezorski sistem uveden je početkom 2002. godine u sklopu USAID projekta „Reforma računovodstva javnog sektora u Republici Srpskoj“ (Čegar, 2016). Kako bi se ostvario cilj kontrole nad trošenjem javnih sredstava u trezorski sistem se unose gornji limiti raspoloživih sredstava po različitim stavkama (za plaće, za materijalne troškove i sl.), a koji su definirani samim proračunom, te koje proračunski korisnici ne bi smjeli prekoračiti. Nakon toga, putem jedinstvenog računa trezora, vrše se naplate i plaćanja proračunskih korisnika.

Izvještaj o izvršenju proračuna uključuje proračunska sredstva i proračunske izdatke ostvarene do kraja tekuće fiskalne godine (to je istovremeno i kraj kalendarske godine), ali i sredstva i izdatke ostvarene nakon tog datuma, ali ne poslije isteka roka za izradu i dostavljanje godišnjih financijskih izvještaja, ako su ispunjeni zakonski uvjeti da se iznos tih sredstava, odnosno izdataka uključi u proračun tekuće fiskalne godine. Ministarstvo financija tromjesečno izvještava Vladu o izvršenju proračuna Republike za tekuću fiskalnu godinu. Polugodišnji i godišnji izvještaji o izvršenju budžeta Vlada iznosi pred Narodnu skupštinu. U skladu sa Zakonom o proračunskom sustavu (članak 47.) Izvještaj o izvršenju proračuna Republike obavezno sadrži:

- a) pregled proračunskih sredstava i izdataka koje je Narodna skupština odobrila u proračunu Republike prethodne godine,
- b) pregled ostvarenih proračunskih sredstava i izdataka tijekom prethodne fiskalne godine, koji su prikazani na način da je jasno vidljiva razlika između odobrenog i izvršenog proračuna,
- c) objašnjenje većih odstupanja,
- d) podatke o zaduživanju i upravljanju dugom,
- e) podatke o korištenju proračunske rezerve,
- f) podatke o garancijama danim tijekom prethodne fiskalne godine,
- g) početno i završno stanje jedinstvenih računa trezora i računa posebnih namjena i
- h) podatke o izvršenim realokacijama.

Osim navedenih podataka i informacija, u izvještaju o izvršenju proračuna Republike za prethodnu fiskalnu godinu obvezno moraju biti prikazani i podaci o početnom i završnom stanju imovine, obveza i izvora sredstava.

2.3. PRORAČUNSKO RAČUNOVODSTVO

Zakonom o računovodstvu i reviziji Republike Srpske uređena je domena računovodstva i revizije koja značajna pitanja za organizaciju i funkcioniranje sistema knjigovodstva i računovodstva te pripremu i prezentaciju financijskih izvještaja. Obveznici primjene ovog zakona su svi oblici dioničkih društva, druga profitna i neprofitna društva, poduzetnici koji svoje knjige vode prema sustavu dvojnog knjigovodstva, ali i korisnici prihoda proračuna Republike, proračuna općina, gradova i fondova. Navedenim Zakonom, kao normativna osnova financijskog izvještavanja usvojeni su MRS/MSFI, MSFI za MSE i MRSJS. U Republici Srpskoj dvojno knjigovodstvo primjenjuju sve pravne osobe bez obzira na to jesu li profitno orijentirana ili ne, a poduzetnici se mogu opredijeliti hoće li svoje poslovne knjige voditi prema sustavu jednostavnog ili dvojnog knjigovodstva.

Uz navedeni zakon, računovodstvo i financijsko izvještavanje proračunskih korisnika regulirano je i Zakonom o proračunskom sustavu Republike Srpske, ali i nizom pravilnika. Zakon o proračunskom sustavu Republike Srpske u VI. poglavlju navodi obveznike pripreme pojedinačnih i konsolidiranih godišnjih financijskih izvještavanja i rokove njihovog sastavljanja.

Pravilnikom o računovodstvu, računovodstvenim politikama i računovodstvenim procjenama za proračunske korisnike u Republici Srpskoj propisuje se organizacija sustava knjigovodstva i računovodstva i računovodstvene politike proračunskih korisnika. Tim Pravilnikom, ali i Zakonom o računovodstvu i reviziji utvrđeno je da proračunski korisnici u Republici Srpskoj kao normativnu osnovu koriste Međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor. Navedenim aktima definirano je da navedene standarde koriste proračunski korisnici koji obuhvaćaju organe uprave, organizacije i institucije Republike Srpske, općina i gradova, fondovi, kao i ostali korisnici koji se financiraju iz proračuna Republike Srpske. Proračunskim korisnicima ne smatraju se javna poduzeća.

Tehničko-organizacijski okvir za uspostavljanje i vođenje sistema knjigovodstva i računovodstva proračunskih korisnika je sistem trezorskog poslovanja uređen Zakonom o trezoru. Osnova za utvrđivanje računovodstvenih politika su Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor (dalje u tekstu: MRS-JS) objavljeni od strane Odbora za međunarodne raču-

Računovodstveni sistemi	Obveznici primjene	Zakonska osnova	Normativna osnova računovodstva i izvještavanja
Računovodstvo za pravne osobe i poduzetnike koji vode dvojno knjigovodstvo	Svi oblici dioničkih društava, uključujući društva za osiguranje, mikro kreditna društva, leasing društva, investicijske fondove, društva za upravljanje investicijskim fondovima, brokersko-dilerska društva, burze i banke, druge finansijske organizacije, zadruge, druge profitne i neprofitne pravne osobe, kao i poduzetnici koji svoje poslovne knjige vode prema sustavu dvojnog knjigovodstva, na obračunskoj osnovi	Zakon o računovodstvu i reviziji (Službeni glasnik RS, br.94/15)	MSFI/MRS MSFI za MSE
Računovodstvo za poduzetnike koji vode jednostavno knjigovodstvo	Fizičke osobe koje obavljaju zanatsko-poduzetničku djelatnost	Zakon o porezu na dohodak (Službeni glasnik RS, br. 60/15)	Zakon o porezu na dohodak, Pravilnik o sadržaju i načinu vođenja knjiga i evidencija i pravila usklađivanja prihoda i rashoda od samostalne djelatnosti
Računovodstvo za proračunske korisnike	Proračunski korisnici – organi uprave, organizacije i institucije Republike Srpske, općina i gradova i fondovi kao i ostali korisnici koji se financiraju iz proračuna Republike i jedinica lokalne samouprave	Zakon o proračunskom sustavu (Službeni glasnik RS, br. 121/12, 52/14 i 103/15)	MRSJS Pravilnik o finansijskom izvještavanju za korisnike prihoda proračuna Republike, općina, gradova i fondova Pravilnik o računovodstvu, računovodstvenim politikama i računovodstvenim procjenama za proračunske korisnike u Republici Srpskoj

Izvor: Obrada autora

novodstvene standarde za javni sektor i Pravilnik o proračunskim klasifikacijama, sadržaju računa i primjeni kontnog plana za korisnike prihoda proračuna Republike, općina, gradova i fondova. Navedenim Pravilnikom uređuju se domene: knjigovodstvene isprave, poslovne knjige, popis, proračunske klasifikacije i proračunsko računovodstveno polje, računovodstvene politike, pogreške i promjene računovodstvenih politika, događaji nakon datuma izvještavanja, i konsolidirani financijski izvještaji.

Za organizaciju i funkcioniranje sistema knjigovodstva i računovodstva bitna je podjela proračunskih korisnika na one koji u cijelosti posluju preko sustava trezorskog poslovanja, oni koji djelomično posluju preko sustava trenerskog poslovanja i one koji su u cijelosti izvan ovog sistema. Odnos proračunskog korisnika prema trezoru određuje organizaciju računovodstva i način njegovog izvještavanja, što će detaljnije biti objašnjeno u okviru financijskog izvještavanja.

Evidentiranje poslovnih transakcija vrši se primjenom propisanog analitičkog kontnog plana. Proračunski korisnici obvezni su stanje i promjene imovine, obveza, izvora, proračunskih i ostalih prihoda i primitaka, proračunskih i ostalih rashoda i izdataka i rezultata iskazuju na šesteroznamenastim analitičkim kontima propisanim analitičkim kontnim planom za korisnike prihoda proračuna.

Strukturu Kontnog plana čini deset klasa:

Klasa 0 – Nefinancijska imovina,

Klasa 1 – Financijska imovina,

Klasa 2 – Obaveze,

Klasa 3 – Vlastiti izvori i vanbilančna evidencija,

Klasa 4 – Rashodi,

Klasa 5 – Izdaci za nefinancijsku imovinu,

Klasa 6 – Izdaci za financijsku imovinu i otplatu dugova,

Klasa 7 – Prihodi,

Klasa 8 – Primici za nefinancijsku imovinu i

Klasa 9 – Primici od financijske imovine i zaduživanja.

Do 2013. godine proračunski korisnici su primjenjivali modificiranu obračunsku osnovu računovodstva, kako za potrebe izvještavanja o izvršenju proračuna tako i za potrebe financijskog izvještavanja. Ova osnova je podrazumijevala da se proračunski prihodi priznaju u računovodstvenom obračunskom periodu u kojem su mjerljivi i raspoloživi, a proračunski rashodi u računovodstvenom obračunskom periodu u kojem je nastala obaveza za plaćanje, bez obzira na to je li izvršeno i samo plaćanje. Sredstva i izvori sredstava za potrebe njihove prezentacije u financijskim izvještajima proračunskih korisnika priznaju se u skladu s odredbama relevantnih MRSJS. Usvajanjem MRSJS 23 – Prihodi iz transakcija koje nisu transakcije razmjene (porezi i prenos), 2013. godine financijsko izvještavanje zasnovano je na punoj obračunskoj osnovi.

Navedeni kontni okvir ima obilježja bilančnog kontnog okvira i omogućava izvještavanja u skladu sa MRSJS na obračunskoj osnovi ali i izvještavanje o izvršenju proračuna na modificiranoj obračunskoj osnovi. Prema bilančnoj pripadnosti, Klase 0, 1, 2 i 3 čine klase bilančna stanja dok su Klase 4 i 7 klase bilansa uspjeha. U svrhu izvještavanja o izvršenju budžeta bilo je potrebno uvesti posebne klase koje se odnose na primitke i izdatke. Istovremeno, u okviru klasa koje se odnose na prihode i rashode formirane su posebne grupe koje obuhvaćaju obračunske prihode i rashode, koji predstavljaju pozicije izvještaja o izvršenju proračuna. U okviru

klase prihoda i rashoda, na grupama konta 77 i 47, izdvajaju se rashodi i prihodi obračunskog karaktera koji ne zahtijevaju odljev, odnosno ne uzrokuju priljev gotovine.

Na taj način klasa prihoda i rashoda (osim obračunski prihoda i rashoda) te klase primita-ka i izdataka predstavljaju klase proračunskih izvještaja.

Sukladno Pravilniku o računovodstvenim politikama, elementi proračunskih i financijskih izvještaja definirani su na način kako je opisano u tekstu koji slijedi.

Imovina se za potrebe prezentiranja u bilansu stanju dijeli na nefinancijsku i financijsku imovinu. Nefinancijska imovina se prema ročnosti dijeli na:

- a) nefinancijsku imovinu u stalnim sredstvima – ona od koje se očekuju ekonomske koristi ili uslužni potencijal u periodu dužem od godine dana i/ili periodu dužem od uobičajenog ciklusa poslovanja, kroz mogućnost da se koristi u procesu proizvodnje, da se koristi u administrativne svrhe ili da se proda, iako trgovina nije prvenstven razlog držanja imovine, odnosno ona za koju se ne očekuje da će biti potrošena ili konvertirana u gotovinu u periodu kraćem od godine dana i/ili periodu kraćem od uobičajenog ciklusa poslovanja i
- b) nefinancijsku imovinu u tekućim sredstvima – ona od koje se očekuju ekonomske koristi ili uslužni potencijal u periodu kraćem od godine dana i/ili tijekom uobičajenog ciklusa poslovanja, kroz mogućnost da se koristi u procesu proizvodnje, da se koristi u administrativne svrhe ili da se proda, odnosno ona koja se zadržava prvenstveno za potrebe trgovine i/ili za koju se očekuje da će biti potrošena ili konvertirana u gotovinu u periodu kraćem od godine dana i/ili u toku uobičajenog ciklusa poslovanja.

Nefinancijska imovina u stalnim sredstvima može nastati kao rezultat proizvodnog procesa – proizvedena stalna imovina, odnosno kao izum društva ili prirodnim putem – dragocjenosti i neproizvedena stalna imovina, a uključuje i nefinancijsku imovinu u stalnim sredstvima u pripremi i avanse.

Nefinancijsku imovinu u tekućim sredstvima čine zalihe različitih vlastitih i tuđih učinaka koji se čuvaju za upotrebu, proizvodnju i/ili prodaju, uključujući i stalnu imovinu namijenjenu prodaji, imovinu iz obustavljenog poslovanja i avanse za nefinancijsku imovinu u tekućim sredstvima.

Financijska imovina je bilo koja imovina koja je:

- a) gotovina,
- b) ugovoreno pravo na primanje gotovine ili drugog financijskog sredstva od drugog entiteta,
- c) ugovoreno pravo na razmjenu financijskih instrumenata sa drugim entitetima pod uvjetima koji su potencijalno povoljniji ili
- d) instrument kapitala drugog entiteta.

Pri početnom priznavanju financijske imovine proračunski korisnik treba je vrednovati prema njezinoj fer vrijednosti uvećanoj za troškove transakcije koji se direktno mogu pripisati stjecanju imovine, u slučaju financijske imovine koja se ne prati prema fer vrijednostima kroz bilans uspjeha.

Gotovina i ekvivalenti izraženi u domaćoj valuti vrednuju se prema nominalnoj vrijednosti. Gotovina i ekvivalenti u stranoj valuti iskazuju se u odgovarajućoj protuvrijednosti strane valute. Zajmovi se vrednuju prema amortiziranoj vrijednosti – financijska imovina po osnovi planiranih zajmova iskazuje se u visini glavnice koja se potražuje od zajmoprimca. Obračunata kamata se knjži kao zasebno kratkoročno potraživanje.

Potraživanja se na dan bilanciranja procjenjuju prema mogućnosti njihove naplativosti. Nenaplativi iznos potraživanja predstavlja obračunski rashoda perioda.

Financijska sredstva koja se drže do roka dospijeća vrednuju se prema amortiziranoj vrijednosti. Financijska sredstva raspoloživa za prodaju vrednuju se prema fer vrijednosti. Povećanje fer vrijednosti na dan bilanciranja u odnosu na početnu vrijednost evidentira se preko revaloriziranih rezervi. Financijska sredstva prema fer vrijednosti kroz bilans uspjeha vrednuju se prema fer vrijednosti. Promjene u fer vrijednosti se priznaju kao obračunski prihodi/rashodi perioda. U slučaju prodaje financijske imovine neto razlika između knjigovodstvene vrijednosti i iznosa ugovorenog prodajom evidentira se kao dobitak/gubitak od prodaje financijske imovine.

Prihodi/rashodi od promjene vrijednosti financijske imovine, pozitivnih/negativnih tečajnih razlika, te dobitci/gubici od prodaje imaju isključivo obračunski karakter; prikazuju se u bilansu uspjeha ali se ne smatraju proračunskim prihodima/rashodima (odnosno ne prezentiraju se u izvještaju o izvršenju proračuna). Sredstva stečena prodajom financijske imovine nemaju tretman tekućih prihoda, nego primitaka od financijske imovine.

Prema ročnosti (likvidnosti) financijska imovina dijeli se na:

- a) dugoročnu financijsku imovinu – onu za koju se ne očekuje da će biti konvertirana u gotovinu u periodu kraćem od godine dana i/ili periodu kraćem od uobičajenog ciklusa poslovanja i
- b) kratkoročnu financijsku imovinu – ona koja se zadržava prvenstveno za potrebe trgovine i/ili za koju se očekuje da će biti potrošena ili konvertirana u gotovinu u periodu kraćem od godine dana i/ili tijekom uobičajenog ciklusa poslovanja.

Obveze se mogu klasificirati kao sadašnje obveze (zakonske ili izvedene), rezervacije ili potencijalne obveze. Sadašnje obveze su obveze proračunskih korisnika koje proizlaze iz prošlih događaja, a će čije podmirenje dovesti do odljeva resursa koji predstavljaju ekonomske koristi ili uslužni potencijal proračunskog korisnika. Rezervacije su sadašnje obveze s neizvjesnim rokom dospijeća i iznosom, ali za koje postoji vjerojatnost da će za njihovo podmirenje biti potreban odljev resursa koji predstavljaju ekonomske koristi ili uslužni potencijal i za koje se može izvršiti pouzdana procjena iznosa obveze. Potencijalna obveza je moguća obveza koja nastaje na osnovi prošlih događaja i čije postojanje se potvrđuje samo nastankom ili nenastankom jednog ili više neizvjesnih budućih događaja koji nisu u potpunosti pod kontrolom proračunskog korisnika, ili sadašnja obveza koja nastaje na osnovi prošlih događaja, ali nije priznata jer nije vjerojatno da će odljev resursa koji predstavlja ekonomske koristi ili uslužni potencijal biti zahtijevan za podmirenje obveze ili se iznos obveze ne može dovoljno pouzdano odmjeriti.

Obveze se inicijalno priznaju prema nominalnom iznosu kojeg čini fer vrijednost roba ili usluga, a za koje je dobavljač dostavio fakturu ili postoji formalni sporazum iz kojeg proizlazi obveza plaćanja (npr. plaćanja povezana sa socijalnim davanjima). Vrednovanje obaveza na datum bilansa stanja vrši se u visini nominalne ili diskontne vrijednosti očekivanih odljeva resursa koji predstavljaju ekonomske koristi ili uslužni potencijal proračunskog korisnika.

Prema ročnosti obveze se dijele na:

- a) kratkoročne (tekuće) obaveze – obaveze za koje se očekuje da će biti izmirene u uobičajenom tijeku ciklusa poslovanja proračunskog korisnika, koje se drže prvenstveno radi trgovine, čije podmirenje dospijeva u okviru dvanaest mjeseci od datuma izvještavanja ili proračunski korisnik nema bezuvjetno pravo odlaganja obveze za najmanje dvanaest mjeseci nakon datuma izvještavanja i
- b) dugoročne obveze – obveze koje ne ispunjavaju ni jedan od prethodno navedenih kriterija na osnovu kojih bi se mogle razvrstati kao kratkoročne obveze.

Vlastiti izvori predstavljaju neto imovinu, odnosno razliku između ukupne imovine i ukupnih obveza prezentiranih u bilansu stanja. Vlastite izvore čine trajni izvori, rezerve i finansijski rezultat.

Rashodi su smanjenja ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala tijekom izvještajnog razdoblja, u obliku odljeva ili trošenja sredstava ili nastanka obveza koje dovode do smanjenja neto imovine/kapitala. Rashodi se priznaju po obračunskoj osnovi, u periodu u kojem je i obveza za plaćanje nastala, bez obzira na to je li izvršeno i samo plaćanje. Rashodi obuhvaćaju tekuće rashode i transakcije između proračunskih jedinica. Vrednovanje rashoda (izuzev rashoda obračunskog karaktera) vrši se prema nominalnoj vrijednosti očekivanog odljeva gotovine ili gotovinskog ekvivalenta.

Prihodi su bruto priljevi ekonomske koristi ili uslužnog potencijala tijekom perioda izvještavanja, kada ti isti priljevi dovode do povećanja neto imovine/kapitala, osim povećanja koja se odnose na učešće vlasnika. Prihodi se za potrebe izrade izvještaja o izvršenju budžeta priznaju na modificiranoj obračunskoj osnovi, u računovodstvenom obračunskom periodu u kojem su mjerljivi i/ili raspoloživi:

- a) prihodi su mjerljivi kada ih je moguće iskazati vrijednosno i
- b) prihodi su raspoloživi kada su ostvareni unutar obračunskog perioda ili ubrzo nakon toga, a na osnovi prava stečenih u obračunskom periodu u kojem se priznaju.

Za potrebe izrade bilansa uspjeha, odnosno u računovodstvene svrhe, prihodi se priznaju na punoj obračunskoj osnovi.

Prihodi obuhvaćaju porezne i neporezne prihode, uključujući i ukinute vrste javnih prihoda, bespovratna sredstva, prihode obračunskog karaktera i transakcije između proračunskih jedinica. Struktura poreznih i neporeznih prihoda koji se prikupljaju preko računa javnih prihoda mijenja se sukladno s izmjenama zakonske regulative u odnosnim oblastima. Vrednovanje prihoda (izuzev prihoda obračunskog karaktera) vrši se po nominalnoj vrijednosti očekivanog priljev gotovine ili gotovinskog ekvivalenta.

Izdaci za finansijsku imovinu, nefinansijsku imovinu i otplatu dugova predstavljaju zatvoreni sistem konta koji služi za evidentiranje izdataka za finansijsku imovinu i otplatu dugova i ne predstavlja poziciju bilansa uspjeha. Knjigovodstvenom evidentiranju izdataka prethodi knjiženje poslovnog događaja koji će dovesti do novčanog odljeva na odgovarajućim bilančnim kontima. Sukladno s odobrenim proračunom, knjigovodstveno evidentiranje izdataka vrši se u trenutku nastanka obveze izdatka za imovinu ili otplatu duga, neovisno o tome je li po toj osnovi do kraja obračunskog perioda došlo do gotovinskog odljeva ili se isti očekuje u narednom obračunskom periodu. Izuzetak je kada se na kraju obračunskog perioda želi izvršiti rezervacija raspoloživih sredstava na stavkama planiranim u proračunu za imovinu i otplatu dugova. Rezervacija proračunskih sredstava planiranih za nabavku imovine i otplatu dugova može se izvršiti ako su ispunjeni sljedeći opći uvjeti:

- a) ako pozicija planirana budžetom,
- b) ako postoji suglasnost nadležne institucije/organa za potrošnju sredstava,
- c) ako pokrenut ili završen postupak javnih nabavi ili druga zahtijevana procedura pribavljanja finansijske imovine,
- d) ako postoji pouzdana procjena iznosa obaveza i
- e) ako postoji vjerovatnost da će za podmirenje obveza biti potreban odljev sredstava.

Vrednovanje izdataka za imovinu i otplatu dugova vrši se prema nominalnoj vrijednosti ostvarenog ili očekivanog odljeva gotovine ili gotovinskog ekvivalenta.

Primici za imovinu i zaduživanje predstavljaju zatvoreni sistem konta koji služi za evidentiranje primitaka od prodaje imovine i ne predstavlja poziciju bilansa uspjeha. Primici se mogu evidentirati prije nastanka novčanog toka, ako su ostvareni ubrzo nakon obračunskog perioda, a na temelju prava stečenih u obračunskom periodu u kojem se priznaju. Vrednovanje primitaka od imovine vrši se po nominalnoj vrijednosti ostvarenog priljeva gotovine ili gotovinskog ekvivalenta.

Proračunski korisnici su obvezni klasificirati rashode prema COFOG klasifikaciji vladinih funkcija objavljenoj od strane Odjeljenja za statistiku Ujedinjenih naroda.

2.4. FINACIJSKO IZVJEŠTAVANJE

U Republici Srpskoj finacijsko i proračunsko izvještavanje međusobno su povezani i uvjetovani, ali među njima postoje i određene razlike koje proizlaze iz samog cilja i namjene. Dok su u setu finacijskih izvještaja prikazani podaci o imovini, obvezama, neto imovini, prihodima, rashodima, neto novčanom toku, u proračunskim izvještajima prati se kretanje prihoda/priljeva i rashoda/odljeva. Kako bi se podaci u ovim izvještajima mogli usporediti, podaci moraju imati i određene kvalitativne karakteristike, odnosno moraju se odnositi na isti period, moraju imati istu klasifikacijsku strukturu i moraju se odnositi na isti entitet. Njihovo uspoređivanje je lakše ako se oba izvještaja sastavljaju na istoj osnovi. U Republici Srpskoj izvještaji se sastavljaju na različitim osnovama. Za sastavljanje i prezentaciju finacijskih izvještaja opće namjene, kao i konsolidiranih finacijskih izvještaja koristi se puna obračunska osnova, dok se proračunski izvještaji sastavljaju na modificiranoj obračunskoj osnovi. U ovom slučaju, problem pri usporedbi nastaje zbog činjenice da će u finacijskim izvještajima sastavljenim primjenom obračunske osnove biti prikazani i prihodi priznati kada su nastali, dok će se u proračunu, sukladno primjeni modificirane obračunske osnove, porezni prihodi priznavati kada su naplaćeni, odnosno prihodi iz transakcija razmjene kad su nastali. Sukladno tome, kao i MRS JS 24, u Republici Srpskoj se za potrebe usporedbe planiranih i ostvarenih iznosa sastavlja poseban izvještaj, Izvještaj o izvršenju proračuna.

Računovodstvo proračunskih korisnika regulirano je i Pravilnikom o računovodstvu, računovodstvenim politikama i računovodstvenim procjenama za proračunske korisnike u Republici Srpskoj (Službeni glasnik RS, br. 127/11). U skladu s ovim Pravilnikom, a s aspekta organizacije i funkcioniranja sustava knjigovodstva i računovodstva, proračunski korisnici dijele se na (članak 3.):

- korisnike proračuna koji u cijelosti posluju preko sustava trezorskog poslovanja,
- korisnike proračuna koji djelomično posluju izvan sustava trezorskog poslovanja,
- korisnike proračuna koji u cijelosti posluju izvan sustava trezorskog poslovanja.

Proračunski korisnici knjigovodstvo vode prema standardnim proračunskim klasifikacijama, koje podrazumijevaju fondovsku, organizacijsku, ekonomsku, podekonomsku (subanalitičku), funkcionalnu i programsku (projektnu), a ove klasifikacije propisane su Pravilnikom o proračunskim klasifikacijama, sadržaju računa i primjeni kontnog okvira za korisnike prihoda proračuna Republike, općina, gradova i fondova (Službeni glasnik RS, br. 90/10).

Proračunski korisnici čija se glavna knjiga nalazi u potpunosti u okviru glavne knjige trezora Republike su oni kod kojih se sve uplate i isplate odvijaju preko jedinstvenog računa trezora. Sve finacijske transakcije koje se odvijaju kod ovih proračunskih korisnika, a koje se

odnose na proračun, uključujući i programe financiranja iz inozemstva ili domaće pomoći, evidentiraju se posredništvom glavne knjige trezora. Karakteristično za one entitete koji se nalaze u glavnoj knjizi trezora je da njihovi financijski izvještaji nemaju karakter financijskih izvještaja opće namjene i u sustavu se označavaju kao financijski izvještaji pojedinačnih proračunskih korisnika. Ti entiteti uglavnom nemaju svoju imovinu, već se ona nalazi u bilansima jedinica lokalne samouprave ili bilansu Republike. Oni nemaju ni svoje vlastite bankovne račune. Na kvartalnom nivou ovi korisnici proračuna popunjavaju Izvještaj o broju i strukturi zaposlenih i popunjen obrazac u elektronskoj i materijalnoj formi dostavljaju nadležnom ministarstvu ili nadležnoj službi za financije općine, grada ili fonda, koje u roku od 25 dana od dana isteka kvartala dostavljaju Ministarstvu financija. Na godišnjem nivou, proračunski korisnici koji nemaju vlastite bankovne račune, tj. korisnici čija je glavna knjiga u cijelosti u sastavu glavne knjige trezora Republike ili jedinica lokalne samouprave popunjavaju sljedeće obrasce: Pregled prihoda, primitaka, rashoda i izdataka iskazanih u GKT na računovodstvenom fondu 01, Pregled prihoda, primitaka, rashoda i izdataka iskazanih u GKT na računovodstvenom fondu od 01 do 05, Funkcionalna klasifikacija rashoda i neto izdataka za nefinancijsku imovinu iskazanih u GKT, Pregled imovine, obaveza i izvora iskazanih u GKT i Izvještaj o broju i strukturi zaposlenih (Službeni glasnik RS, br. 16/11, 126/11). Navedeni obrasci dostavljaju se do kraja veljače naredne godine nadležnom ministarstvu ili nadležnoj službi za financije općine, grada.

Proračunski korisnici s vlastitim računom su oni čija se glavna knjiga ne nalazi u okviru glavne knjige trezora Republike, općine, grada ili se samo djelomično nalazi u okviru iste. Ovi entiteti određena plaćanja izvršavaju preko svojih vlastitih bankovnih računa, te u tom pogledu imaju veću slobodu u poslovanju, iako je ona ograničena zakonski usvojenim proračunom. Ovi korisnici proračuna sastavljaju izvještaje na mjesečnom, kvartalnom i godišnjem nivou. Na mjesečnom nivou sastavlja se Obrazac za mjesečno fiskalno izvještavanje na kojem se popunjava samo onaj dio koji se odnosi na transakcije koje su se odvijale preko vlastitog bankovnog računa trezora. Na kvartalnom nivou, uz Izvještaj o strukturi i broju zaposlenih, koji sastavljaju i proračunski korisnici koji nemaju vlastiti bankovni račun, popunjava se i obrazac pregleda prihoda, primitaka, rashoda i izdataka iskazanih izvan glavne knjige trezora. Na godišnjem nivou, popunjavaju se sljedeći obrasci: Pregled prihoda, primitaka, rashoda i izdataka iskazanih u GKT na računovodstvenom fondu 01, Pregled prihoda, primitaka, rashoda i izdataka iskazanih u GKT na računovodstvenim fondovima od 01 do 05, Pregled prihoda, primitaka, rashoda i izdataka iskazanih van GKT na računovodstvenim fondovima od 01 do 05, Pregled prihoda, primitaka, rashoda i izdataka iskazanih na računovodstvenim fondovima od 01 do 05, Funkcionalna klasifikacija rashoda i neto izdataka za nefinancijsku imovinu u GKT, Funkcionalna klasifikacija rashoda i neto izdataka za nefinancijsku imovinu izvan GKT, Funkcionalna klasifikacija rashoda i neto izdataka za nefinancijsku imovinu, Pregled imovine, obaveza i izvora iskazanih u GKT, Pregled imovine, obaveza i izvora iskazanih izvan GKT, Pregled imovine, obaveza i izvora, Pregled novčanih tokova za tokove koji su se odvijali preko vlastitih bankovnih računa i Izvještaj o broju i strukturi zaposlenih.

Postoje i one institucije koje su proračunski korisnici, a čija se glavna knjiga u potpunosti nalazi izvan glavne knjige trezora. Ove institucije iz proračuna dobivaju transakciju koja se eliminira prilikom konsolidacije.

Entiteti javnog sektora u Republici Srpskoj međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor počeli su primjenjivati prvi put 2006. godine, a usvajanjem novog kontnog okvi-

ra 2011. godine objektivno su stvoreni uvjeti za primjenu svih do tada važećih MRS JS. Od 2013. godine prelazi se na primjenu pune obračunske osnove za financijsko izvještavanje opće namjene, čime se povećava informacijska moć samih izvještaja. U skladu sa MRS JS i računovodstvenim osnovom, kao i Pravilnikom o financijskom izvještavanju za korisnike prihoda proračuna Republike, općina, gradova i fondova (Službeni glasnik RS, br. 16/11, 126/11) set godišnjih financijskih izvještaja čini:

- a) Obrazac BS – Bilans stanja (Izveštaj o financijskom stanju),
- b) Obrazac BU - Bilans uspjeha (Izveštaj o financijskoj uspješnosti),
- c) Obrazac IPNI – Izveštaj o promjenama neto imovine (Izveštaj o promjeni neto imovine/kapitala),
- d) Obrazac BNT – Bilans novčanih tokova (Izveštaj o novčanim tokovima),
- e) Obrazac PIB – Periodični izvještaj o izvršenju proračuna i
- f) Obrazac PIF – Periodični izvještaj o izvršenju po računovodstvenim fondovima.

Bilans stanja predstavlja pregled sredstava i izvora sredstava na određeni dan. Klasifikacija sredstava u aktivi izvršena je na pozicije nefinancijske i financijske imovine, a unutar njih na dugoročnu i kratkoročnu imovinu. Redoslijed pozicija aktive zasniva se na principu padajuće likvidnosti. Pasiva bilansa stanja obuhvaća obveze koje se klasificiraju kao kratkoročne i dugoročne, a zatim slijede vlastiti izvori.

Bilans uspjeha sadrži prikaz svih prihoda i rashoda, kao i financijski rezultat izvještajnog entiteta po principima pune obračunske osnove. Prihodi se dijele na porezne, neporezne, bespovratna sredstva i prihode obračunskog karaktera, a prikazuju se i transakcije između proračunskih jedinica. Rashodi se dijele na tekuće rashode, rashode obračunskog karaktera i transakcije između proračunskih jedinica. Prihodi obračunskog karaktera označavaju prihode koji su zarađeni, a nisu naplaćeni u promatranom izvještajnom periodu, kao i prihode koji nisu planirani proračunom (npr. prihodi od ukidanja rezervacije i sl.). Prihodi koji nisu naplaćeni kategoriziraju se kao prihodi obračunskog karaktera (iako bi po svojoj prirodi trebali biti klasificirani kao npr. porezni), kako bi se omogućilo efikasnije sastavljanje i kontrola izvršenja proračuna. Također, na strani rashoda, rashodi obračunskog karaktera su oni rashodi koji ne dovode do odljeva novca i kategoriziraju se po prirodnim vrstama. Trenutno, u okviru grupe obračunskih rashoda moguće je pronaći i rashode koji su nastali, a nisu planirani i nema raspoloživih sredstava za podmirenje obveza povezanih s nastankom rashoda, ali takva situacija posljedica je tehničkih ograničenja trezorskog sistema izvještavanja (onemogućeno je unošenje rashoda po vrstama ako proračunom nisu predviđena sredstva, te se takve transakcije evidentiraju kao rashodi obračunskog karaktera), ali se radi samo o trenutnom stanju.

Izveštaj o promjenama na neto imovini predstavlja pregled promjena na izvorima u dva uzastopna izvještajna perioda, klasificiran po uzrocima koji su ih determinirali (promjene u računovodstvenim politikama, ispravci pogrešaka, revalorizacija, tečajne razlike, dobitak/gubitak perioda, preraspodjela između različitih kategorija vlastitih izvora i ostalo).

Bilans tokova gotovine predstavlja prikaz priljeva i odljeva tijekom izvještajnog perioda, kao i neto novčani tok na kraju perioda. Bilans novčanih tokova sastavlja se na temelju odgovarajućih podataka prezentiranih u bilansu stanja, bilansu uspjeha i podatak iz pomoćnih računovodstvenih evidencija. Aktivnosti na temelju kojih nastaje novčani tok dijele se na poslovne aktivnosti, aktivnosti investiranja i aktivnosti financiranja.

Sadržaj i način vrednovanja pozicija u navedenim izvještajima u skladu je sa MRS JS.

Obrazac PIB – Periodični izvještaj o izvršenju proračuna, predstavlja usporedni pregled planiranih i ostvarenih prihoda i rashoda (osim prihoda i rashoda obračunskog karaktera) i primitaka i izdataka u izvještajnom periodu, iskazanih na Općem računovodstvenom fondu 01.

Obrazac PIF – Periodični izvještaj o izvršenju po računovodstvenim fondovima, predstavlja pregled prihoda i rashoda (osim prihoda i rashoda obračunskog karaktera) i primitaka i izdataka u izvještajnom periodu, na svim računovodstvenim fondovima.

3. REVIZIJA I OSTALI OBLICI NADZORA U JAVNOM SEKTORU

Nadzor nad finansijskim poslovanjem proračunskih korisnika u Republici Srpskoj obavlja se kroz aktivnosti eksterne javne revizije⁴, interne revizije i proračunske inspekcije. Tijekom posljednjih nekoliko godina djelomično su uspostavljeni kapaciteti za organizaciju efikasnog i efektivnog sistema interne finansijske kontrole u javnom sektoru kojim su obuhvaćena tri osnovna stupa tog sistema: finansijsko upravljanje i kontrola, interna revizija i Centralna jedinica za harmonizaciju finansijskog upravljanja i kontrole i interne revizije (CJH).

Aktivnosti nadzora i kontrole u javnom sektoru odnose se na različite aktivnosti entiteta koji čine javni sektor⁵. Kada je riječ o klasičnim proračunskim korisnicima, nadzor i kontrola usmjereni su k aktivnostima na pripremi i izvršenju proračuna, usklađenosti aktivnosti i finansijskih transakcija proračunskih korisnika sa relevantnom zakonskom i drugom regulativom te na ekonomičnost, efikasnost i efektivnost u realizaciji različitih aktivnosti, programa i projekata u ovom dijelu javnog sektora.

Nadzor i kontrola primarno se zasnivaju na finansijskim i nefinansijskim informacijama prezentiranim kroz finansijske izvještaje čiji su obveznici, rokovi i način izrade detaljno propisani podzakonskim aktima donesenim na temelju Zakona o proračunskom sistemu Republike Srpske⁶. Ovim propisima je u računovodstvu proračunskih korisnika u Republici Srpskoj, između ostalog, uređena primjena Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor (MRSJS - IPSAS) i Vladine finansijske statistike (GFS) kreirane od strane Međunarodnog monetarnog fonda (IMF). Detaljno su propisane organizacijska, ekonomska, funkcionalna, programska i druge proračunske klasifikacije primjenjive u proračunskom računovodstvu, a cijeli sistem finansijskog izvještavanja zasniva se na trezorskom načinu poslovanja, uključujući i evidentiranje finansijskih transakcija i finansijsko izvještavanje.

U Tablici 2. dan je komparativni prikaz funkcija javnog nadzora i kontrole po osnovnim kriterijima i obilježjima s aspekta uloge i načina organizacije i provođenja u Republici Srpskoj.

⁴ Pod eksternom javnom revizijom podrazumijeva se državna revizija. Međutim, zbog složenosti te javne funkcije u Bosni i Hercegovini, odnosno postojanja ukupno četiri revizorske institucije koje u izvršavanju svog zakonskog mandata djeluju potpuno samostalno i neovisno jedna o drugoj, s jasno razgraničenim ovlastima i odgovornostima, umjesto termina "državna" koristi se termin "eksterna javna" revizija.

⁵ Osim klasičnih (direktnih) proračunskih korisnika, pojmom "javni sektor" obuhvaćen je i niz drugih institucija i tijela, kao što su indirektni proračunski korisnici, dio javnih ustanova, različite agencije, direkcije i izvanproračunski fondovi, javna poduzeća, javne ustanove, kvazi javna poduzeća i dr.

⁶ Službeni glasnik RS, br. 121/12, 52/14 i 103/15.

Tablica 2. Komparativni prikaz funkcija javnog nadzora i kontrole u Republici Srpskoj

	Eksterna javna revizija	Interna revizija	Proračunska inspekcija	Interne finansijske kontrole
Definicija/djelokrug javnog nadzora/kontrole	Financijska revizija (revizija finansijskih izvještaja i revizija usklađenosti) Revizija učinka (revizija programa, projekata i aktivnosti s aspekta ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti)	Nezavisno, objektivno uvjeravanje i konzultantska aktivnost kojoj je cilj dodati vrijednost i unaprijediti poslovanje organizacije i koja pomaže organizaciji da ostvari svoje ciljeve osiguravajući sistematičan, discipliniran pristup ocjeni i poboljšanju efikasnosti upravljanja rizikom, kontrolama i procesima upravljanja.	Naknadna kontrola zakonitosti trošenja proračunskih sredstava	Sistem internih kontrola i internih kontrolnih postupaka čiji je cilj, upravljaljujući rizicima, osigurati razumno uvjerenje da će se u ostvarivanju ciljeva subjekta, proračunska i druga sredstva koristiti zakonito, ekonomično, efikasno i efektivno
Obuhvat nadzora/kontrole	Pojedinačni i konsolidirani (eksterni) finansijski izvještaji proračunskih korisnika i drugih entiteta javnog sektora; Programi, projekti i aktivnosti pojedinih ili grupe entiteta javnog sektora međusobno povezanih u realizaciji nekog programa, projekta i aktivnosti	Cjelokupni sustav finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru, pri čemu se pojedinačne aktivnosti pri pružanju usluga uvjeravanja i savjetodavnih usluga provode na organizacijskoj razini za koju je nadležna konkretna jedinica interne revizije	Pojedinačne finansijske i druge poslovne transakcije i aktivnosti kod proračunskih korisnika, kao i interni finansijski i drugi izvještaji koji se pripremaju za potrebe nadležnih organa upravljanja	Sistem internih finansijskih kontrola odnosi se na cjelokupno poslovanje entiteta javnog sektora, uključujući i segment njegovog finansijskog poslovanja i upravljanja, pri čemu su interni kontrolni postupci ugrađeni u sve poslovne procese, aktivnosti i transakcije.
Svrha i cilj	Eksterna revizija finansijskih izvještaja pojedinačnih proračunskih korisnika i konsolidiranih finansijskih izvještaja provodi se s ciljem utvrđivanja jesu li u njima, na istinit i točan način u svim materijalnim aspektima, prezentirane informacije u skladu s relevantnim okvirom finansijskog izvještavanja i jesu li aktivnosti i transakcije revidiranog subjekta usklađene sa zakonima i drugim propisima. U fokusu revizije učinka su ekonomičnost, efikasnost i efektivnost u realizaciji aktivnosti, programa i projekata u javnom sektoru	Ocjena adekvatnosti i efikasnosti sustava za finansijsko upravljanje i kontrolu u pogledu: ispunjavanja zadataka i postizanja definiranih ciljeva organizacije, ekonomične, efikasne i djelotvorne upotrebe resursa, usklađenosti sa uspostavljenim politikama, procedurama, zakonima i regulativama, čuvanja sredstava organizacije od gubitaka kao rezultata svih vidova nepravilnosti, integriteta i vjerodostojnosti informacija, računa i podataka, uključujući procese internog i eksternog izvještavanja	Provjera zakonitosti, pravilnosti i namjenskog korištenja proračunskih sredstava	Nadzor, kao jedna od komponenti sustava internih finansijskih kontrola u javnom sektoru, djeluje s ciljem osiguravanja zakonitog, efikasnog, efektivnog, odgovornog i transparentnog trošenja javnih sredstava

	Eksterna javna revizija	Interna revizija	Proračunska inspekcija	Interne finansijske kontrole
Kriteriji za ocjenu usklađenosti	Zakonski i podzakonski propisi, računovodstveni i revizorski standardi, načela i principi, proračun i drugi povezani dokumenti, strategije, politike i planovi entiteta javnog sektora	Zakonski i podzakonski propisi, računovodstveni i revizorski standardi, načela i principi, budžet i drugi povezani dokumenti, strategije, politike i planovi entiteta javnog sektora, interne procedure i postupci	Zakonski i podzakonski propisi, politike i planovi entiteta javnog sektora, interne procedure i postupci	Zakonski i podzakonski propisi, računovodstveni standardi, načela i principi, proračun i drugi povezani dokumenti, strategije, politike i planovi entiteta javnog sektora, interne procedure i postupci
Metodološki okvir	ISSAI okvir međunarodnih standarda i smjernica za reviziju, Međunarodni standardi revizije (ISA), Vodiči i Metodologije za finansijsku reviziju, reviziju učinka i kontrolu kvalitete	Međunarodni standardi za profesionalnu praksu interne revizije, Kodeks etike internih revizora, priručnici i upute propisane od strane Ministarstva financija Republike Srpske	Zakon o proračunskom sustavu Republike Srpske, smjernice i upute propisane od strane Ministarstva financija Republike Srpske	COSO model, Strategija za uspostavljanje i razvoj interne finansijske kontrole u javnom sektoru u Republici Srpskoj, priručnici i upute propisani od strane Ministarstva financija Republike Srpske
Osoba ovlaštena za provođenje	Eksterni javni revizor	Interni revizor	Proračunski inspektor	Odgovorne i druge osobe uključene u poslovne procese
Uvjeti za ovlaštene osobe	Visoka stručna sprema; za dio radnih mjesta u vrhovnoj revizorskoj organizaciji i profesionalno zvanje "Ovlašteni revizor" ili "Certificirani računovođa"	Ovlašteni interni revizor, u zvanju ili statusu odobrenom od strane Ministarstva financija Republike Srpske	Osoba utvrđena Rješenjem ministra financija	Ovlaštena i/ili odgovorna osoba, u skladu sa zakonom i pravilnikom o unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta
Vrsta nadzora/kontrole i vrijeme provođenja	Eksterni Naknadni	Interni Naknadni (za usluge uvjeravanja) Preventivni (za savjetodavne usluge)	Interni Naknadni	Interni Kontinuirani
Korisnici revizorskih i drugih izvještaja	Vrhovna revizorska institucija, Narodna skupština Republike Srpske i druga tijela, revidirani subjekti, organi za provođenje zakona, mediji, javnost	Organi upravljanja i rukovođenja, Odbor za reviziju, vrhovna revizorska institucija, Ministarstvo financija, u okviru kojeg i CJH, druga nadležna tijela i organi izvršne ili zakonodavne vlasti	Ministarstvo financija, subjekt kontrole, nadležna tijela izvršne ili zakonodavne vlasti	Organi upravljanja i rukovođenja, Odbor za reviziju, Vlada Republike Srpske, vrhovna revizorska institucija, Ministarstvo financija, u okviru kojeg i CJH, druga nadležna tijela i organi izvršne ili zakonodavne vlasti

Izvor: Obrada autora

3.1. EKSTERNA JAVNA REVIZIJA

S aspekta uloge eksterne revizije u osiguranju neophodne kvalitete finansijskih izvještaja entiteta javnog sektora bitno je u obzir uzeti činjenicu da eksterna revizija u javnom sektoru obuhvaća dvije nezavisne revizorske funkcije, jednu za koju su ovlaštena dionička društva za reviziju i drugu koja se odnosi na nadležnosti vrhovnih revizorskih institucija. Pritom se zakonom utvrđene nadležnosti vrhovnih revizorskih institucija, bez obzira na njihov stvarni kapacitet, odnose i na dio javnog sektora kojeg revidiraju i dionička društva za reviziju.

Analiza relevantnih zakonskih i pravila profesionalne regulative upućuje na zaključak da ova dva vida eksterne revizije imaju dosta dodirnih točaka, kako u pogledu primjene standarda, načela i principa na kojima se zasniva revizija i rad revizora, tako i u pogledu obujma revizije, dok su sa druge strane uočljive brojne razlike koje su djelomično uvjetovane karakteristikama važeće regulative, a djelomično "uobičajenim" postupanjem i razumijevanjem uloge jednih i drugih. Domene u kojima se njihove ovlasti i interesi najviše isprepliću odnose se na reviziju finansijskog izvještaja u javnim poduzećima i ustanovama, a u perspektivi i na reviziju projekata i programa financiranih iz europskih i drugih fondova, projekata javno-privatnog partnerstva i sl.

Pravnim okvirom, koji se odnosi na uspostavljanje i razvoj različitih nadzornih i kontrolnih mehanizama u sistemu javnih financija i javne uprave u Republici Srpskoj, obuhvaćen je i Zakon o reviziji javnog sektora Republike Srpske, koji je prvi put donesen 1999.⁷, a zatim zamijenjen novim zakonom 2005. godine⁸. Prema odredbama važećeg zakona, osnovni cilj Glavne službe za reviziju javnog sektora Republike Srpske (Glavna služba za reviziju), kao vrhovne revizorske institucije u Republici Srpskoj je da provođenjem revizije osigura nezavisno mišljenje o primjeni zakona i drugih propisa, izvršenju proračuna, finansijskim izvještajima, korištenju resursa i upravljanju državnom imovinom u institucijama javnog sektora Republike Srpske.

Sukladno odredbama važećeg zakona, Glavna služba za reviziju obavezna je provoditi finansijske revizije, revizije učinka i druge specifične revizije.

Financijska revizija podrazumijeva da se, sukladno s usvojenim revizorskim standardima, pregledaju finansijski izvještaji i pripadajući računi institucija gdje se provodi revizija, s ciljem procjene jesu li ti izvještaji pouzdani i daju li balansi istinite pokazatelje o izvršenju proračuna. Također, utvrđuje se primjenjuju li se propisi, koriste li se sredstva za odgovarajuće namjene, te se ocjenjuje sustav finansijskog upravljanja, funkcija interne revizije i sustav interne kontrole.

Glavna služba za reviziju ima pravo i obavezu provođenja i revizije učinka, odnosno pregled ili ispitivanje određenog aspekta poslovanja cijele ili dijela institucije, kao i programa ili aktivnosti u pogledu ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti s kojima institucija koristi svoje resurse. Ovlasti Glavne službe za reviziju u pogledu eksterne revizije utvrđene zakonom odnose se na reviziju:

- Narodne skupštine Republike Srpske,
- Službe predsjednika Republike Srpske,

⁷ Zakon o reviziji javnog sektora Republike Srpske (Službeni glasnik RS, br. 18/99, 39/03 i 115/04).

⁸ Zakon o reviziji javnog sektora Republike Srpske (Službeni glasnik RS, br. 98/05 i 20/14).

- Vlade, odnosno ministarstava u Vladi Republike Srpske i drugih republičkih organa, organizacija i institucija koje se financiraju iz proračuna,
- fondova i drugih vanproračunskih institucija osnovanih zakonom,
- proračuna općina i gradova,
- bilo kojih sredstva za realizaciju projekata, u vidu zajma ili donacija na ime Republike Srpske, koja su bilo kojoj instituciji osigurana od međunarodnih organizacija,
- sredstava dodijeljenih institucijama ili organizacijama iz proračuna,
- javnih i drugih poduzeća u kojima država ima direktni ili indirektni vlasnički udio.

Zakonom utvrđene ovlasti uključuju sve financijske, administrativne i druge aktivnosti, programe i projekte kojima upravlja jedna ili više institucija, uključujući postupak i prihode od prodaje imovine, privatizacije i koncesija.

Uzevši u obzir trezorski način poslovanja proračunskih korisnika, kao i činjenicu da su u Glavnu knjigu trezora na nivou Republike Srpske uključeni gotovo svi korisnici prihoda proračuna Republike, kao i da je trezor uveden u svim jedinicama lokalne samouprave (uključujući i korisnike prihoda proračuna na lokalnom nivou), značajno je naglasiti da Glavna služba za reviziju kroz redovnu reviziju Konsolidiranog financijskog izvještaja za korisnike prihoda proračuna Republike Srpske i vanproračunskih fondova, kao i redovnu, iako cikličnu reviziju konsolidiranih financijskih izvještaja sačinjenih na nivo jedinica lokalne samouprave, svojim revizijama praktično obuhvaća preko 90 % ukupnih sredstava prikupljenih na osnovi poreznih i neporeznih prihoda na svim nivoima vlasti u Republici.

U provođenju zakonom utvrđene revizije, Glavna služba za reviziju primjenjuje INTOSAI standarde revizije i revizorske standarde Međunarodne federacije računovođa (IFAC). "INTOSAI revizorski standardi" koje Glavna služba za reviziju koristi zapravo su ISSAI revizorski standardi koji obuhvaćaju četiri nivoa standarda, smjernica, načela i principa bitnih za eksternu reviziju u javnom sektoru koju provode vrhovne revizorske institucije i to:

- Nivo 1: Osnovne principe,
- Nivo 2: Preduvjete za funkcioniranje vrhovnih revizorskih institucija,
- Nivo 3: Osnovne principe revizije
- Nivo 4: Smjernice za reviziju.

Eksternu javnu reviziju obavljaju revizorski timovi, na čijem čelu se nalaze revizori sa zvanjem "Ovlaštenog revizora" ili "Certificiranog računovođe", a koje čine revizori s nekim od ukupno četiri nivoa revizorskih odgovornosti predviđenih unutarnjom organizacijom i sistematizacijom radnih mjesta u Glavnoj službi za reviziju (viši revizor, revizor, mlađi revizor i asistent u reviziji).

Cijeli revizorski ciklus u financijskoj reviziji, počevši od planiranja revizije do objavljivanja završnog revizorskog izvještaja utemeljen je na Vodiču i Metodologiji za financijsku reviziju, dok se revizija učinka provodi u skladu s Vodičem i Metodologijom za reviziju učinaka. Treći metodološki dokument odnosi se na internu kontrolu kvalitete revizije, a odnosi se na Vodič i Metodologiju za kontrolu kvalitete. Sve ove metodologije⁹ su usklađene sa ISSAI okvirom međunarodnih standarda, načela, smjernica i principa.

⁹ Aktualne verzije Metodologija sačinjene su i usvojene od strane top i srednjeg menadžmenta Glavne službe za reviziju, tijekom 2014. godine. Vodiči su doneseni od strane Koordinacijskog odbora za reviziju institucija Bosne i Hercegovine.

Svi završni revizorski izvještaji koje je Glavna služba za reviziju napravila od svog osnivanja do danas javno su dostupni putem internetske stranice službe¹⁰.

3.2. PRORAČUNSKA INSPEKCIJA, INTERNA REVIZIJA I INTERNA KONTROLA U JAVNOM SEKTORU

Proračunska inspekcija u Republici Srpskoj prvi put je uspostavljena Zakonom o proračunu Republike Srpske iz 2000. godine¹¹, a kao vid javnog nadzora i kontrole prepoznata je i u zakonima o proračunskom sistemu Republike Srpske iz 2002.,¹² 2003.¹³ i 2012. godine.

Zakonom je propisano da naknadnu kontrolu zakonitosti trošenja proračunskih sredstava izvršava proračunska inspekcija, čiji je rad utemeljen na godišnjem planu rada i odvija se kontinuirano tijekom godine. Proračunska inspekcija dužna je najmanje dva puta godišnje sastaviti izvještaj o radu i dostaviti ga nadležnom organu.

Ministar financija ovlašten je donijeti rješenje o inspekcijskoj kontroli namjenskog i zakonitog korištenja sredstava proračunskih korisnika za određeni period. Inspekcijsku kontrolu provodi proračunski inspektor, kojem su proračunski korisnici imaju obvezni dati na uvid svu raspoloživu dokumentaciju značajnu za provođenje inspekcijske kontrole.

Nakon provedene inspekcijske kontrole proračunskog korisnika, proračunski inspektor radi zapisnik o utvrđenom stanju. Ako se zapisnikom o provedenoj inspekcijskoj kontroli utvrde povrede, odnosno nepravilnosti u primjeni zakona, proračunski inspektor obavezan je u roku od deset dana od dana dostavljanja zapisnika proračunskom korisniku dostaviti rješenje kojim se nalaže otklanjanje utvrđenih povreda zakona, odnosno nepravilnosti i određuje rok za njihovo otklanjanje, kao i utvrđivanje drugih zakonom predviđenih mjera.

Zakonom su, također, propisani postupak i rokovi za podnošenje žalbe protiv rješenja proračunskog inspektora, ovlasti Odbora za žalbe kao postupajućeg organa u tom slučaju, kao i ovlasti ministra financija. Na osnovi mišljenja Odbora za žalbe dostavljenog u pisanoj formi, ministar donosi rješenje koje je konačno u upravnom postupku i protiv kojeg se može pokrenuti upravni spor pred nadležnim sudom. Mjere protiv proračunskih korisnika koji ne postupe po rješenju ministra financija usmjerene su k zabrani raspolaganja odobrenim proračunskim sredstvima koje traje sve do otklanjanja utvrđenih nepravilnosti.

Ključni problem koji predstavlja prepreku u postizanju očekivane efikasnosti i efektivnosti proračunske inspekcije u Republici Srpskoj ogleda se u nedovoljno izgrađenim kapacitetima te kontrolne funkcije i posljedično, nedovoljnoj suradnji i koordinaciji rada proračunske inspekcije s nositeljima aktivnosti interne i eksterne revizije.

Interna revizija u dijelu javnog sektora kojeg čine proračunski korisnici prvi put je uspostavljena na temelju Zakona o internoj reviziji u javnom sektoru Republike Srpske¹⁴.

¹⁰ www.gsr-rs.org

¹¹ Zakon o proračunskom sustavu Republike Srpske (Službeni glasnik RS, br. 4/00).

¹² Zakon o proračunskom sustavu Republike Srpske (Službeni glasnik RS, br. 63/02 i 38/03).

¹³ Zakon o proračunskom sustavu Republike Srpske (Službeni glasnik RS, br. 96/03, 14/04, 67/05, 34/06, 128/06, 117/07, 126/08 i 92/09).

¹⁴ Službeni glasnik RS, br. 17/08.

Ovim zakonom interni revizori ovlašteni su provoditi sistematičan pregled i ocjenu upravljanja rizikom, internih kontrola i rukovođenja organizacijom, što uključuje politike, procedure i aktivnosti organizacije. Interni revizori ocjenjuju adekvatnost i efikasnost sistema za financijsko upravljanje i kontrole u pogledu:

- ispunjavanja zadataka i postizanja definiranih ciljeva organizacije,
- ekonomične, efikasne i djelotvorne upotrebe resursa,
- usklađenosti sa uspostavljenim politikama, procedurama, zakonima i regulativama,
- čuvanja sredstava organizacije od gubitaka kao rezultata svih vidova nepravilnosti,
- integriteta i vjerodostojnosti informacija, računa i podataka, uključujući procese internog i eksternog izvještavanja.

Zakonom je propisano da se funkcija interne revizije organizira i ostvaruje u skladu sa Metodologijom i Uputstvom o internoj reviziji u javnom sektoru Republike Srpske izdanim od strane CJH, te Međunarodnim standardima za profesionalnu praksu interne revizije izdanim od strane Instituta internih revizora (IIA) i Kodeksom profesionalne etike za internu reviziju izdanim od strane Instituta internih revizora (IIA), usvojenim od strane CJH.

Interni revizori svojim aktivnostima trebaju poticati izgradnju i funkcioniranje odgovarajućeg kontrolnog okruženja, kao temelja za uspostavljanje efikasnog sistema interne kontrole, što zahtijeva spoznaju i stalnu procjenu rizika koji mogu negativno utjecati na postizanje ukupnih ciljeva organizacije, uključujući i ciljeve koji su postavljeni pred sistem(e) financijskog izvještavanja. Rukovodstvo organizacije u kojoj je uspostavljena interna revizija je to koje mora utvrditi jasne i konstantne ciljeve i identificirati sve značajne rizike koji bi mogli dovesti do njihovog neostvarivanja, ali donijeti plan odgovarajućih aktivnosti i mjera kako bi se ti rizici eliminirali ili barem sveli na minimum (Šnjegota, 2015).

Prema proračunskim propisima, proračunski korisnici dužni su uspostaviti sistem interne kontrole u skladu s općeprihvaćenim standardima i smjernicama interne kontrole, kojima se osigurava zakonito, efikasno, efektivno, odgovorno i transparentno trošenje javnih sredstava. Praćenje i ocjenjivanje sustava internih kontrola vrši interna revizija, u skladu sa propisima kojima se uređuje domena interne revizije.

U Republici Srpskoj je trenutno u pripremi Zakon o sistemu internih financijskih kontrola u javnom sektoru Republike Srpske, kojim se financijsko upravljanje i kontrola definiraju kao sistem internih kontrola koji utvrđuje i za koji je odgovoran rukovoditelj subjekta, a kojim se, na osnovi upravljanja rizicima, osigurava razumno uvjeravanje da će se proračunska i druga sredstva u ostvarivanju ciljeva subjekta koristiti zakonito, ekonomično, efikasno i efektivno.

Financijsko upravljanje i kontrola trebali bi biti organizirani i provedeni sukladno međunarodnim standardima interne kontrole, u okruženju kojeg čine kontrolno okruženje, upravljanje rizicima, kontrolne aktivnosti, informacije i komunikacija, te praćenje i procjena sistema kao međusobno povezani elementi.

Pod kontrolnim aktivnostima zakonodavac podrazumijeva:

- postupke davanja ovlasti i odobravanja,
- razdvajanje dužnosti čime se sprječava da je jedna osoba istovremeno odgovorno za ovlasti, izvršenje, evidentiranje i kontrolu,
- sustav dvojnog potpisa u kojem niti jedna obveza ne može biti preuzeta ili izvršeno plaćanje bez potpisa rukovoditelja subjekta i rukovoditelja financijske službe ili druge ovlaštene osobe,

- pristup sredstvima i informacijama,
- prethodnu kontrolu pravilnosti koju provodi finansijski inspektor ili druga osoba koju odredi rukovoditelj subjekta,
- postupke potpunog, tačnog, pravilnog i ažurnog evidentiranja svih poslovnih transakcija,
- procjenu efektivnosti i efikasnosti transakcija,
- nadgledanje postupaka,
- postupke upravljanja ljudskim resursima i izvještavanje,
- dokumentiranje svih transakcija koje su povezani s aktivnosti subjekta i u skladu s utvrđenim pravilima i
- postupke praćenja (nadzora) finansijskog upravljanja i kontrole.

Zakonom o fiskalnoj odgovornosti u Republici Srpskoj¹⁵ uređena su fiskalna pravila, kao i mjere i procedure na osnovi kojih se uspostavlja fiskalni okvir, ograničava javna potrošnja, jača odgovornost za efikasno i efektivno korištenje proračunskih sredstava, jača sistem kontrola i nadzora i dr. Cilj donošenja ovog zakona je osiguravanje i održavanje fiskalne odgovornosti, transparentnosti i srednjoročne i dugoročne fiskalne održivosti Republike Srpske.

S aspekta javnog nadzora i kontrole u proračunskom sustavu Republike Srpske, ovaj zakon na određeni način povezuje odredbe Zakona o proračunskom sustavu Republike Srpske i još uvijek važećeg Zakona o internoj reviziji u javnom sektoru Republike Srpske. Jedan od značajnih mehanizama ex-ante kontrole proračunske potrošnje uveden ovim zakonom predstavlja Izjava o fiskalnoj odgovornosti kao izjava koju, prilikom provođenja procedure usvajanja proračuna, odnosno rebalansa proračuna Republike Srpske i jedinica lokalne samouprave, proračuna, odnosno rebalansa proračuna fondova ili odluke o privremenom financiranju nadležnom organu, potpisanu i ovjerenu, dostavlja odgovorna osoba proračunskog korisnika.

4. IZAZOVI U RAZVOJU RAČUNOVODSTVA, REVIZIJE I KONTROLE JAVNOG SEKTORA

Vizija budućeg razvoja računovodstva u javnom sektoru Republike Srpske utemeljena je na očuvanju kontinuiteta u realizaciji ključnih strateških opredjeljenja i ciljeva koji su u proteklom periodu bili okosnica reforme u domeni državnog računovodstva, prije svega na:

- dosljednoj primjeni IPSAS računovodstvenih standarda,
- dosljednoj primjeni GFS metodologije i
- daljnjem jačanju uloge trezorskog sistema kao kvalitetne podrške efikasnom sistemu računovodstva i finansijskog izvještavanja u javnom sektoru Republike Srpske.

Osim navedenog, Republika Srpska će morati poduzeti dodatne napore kako bi svoj sistem računovodstva i finansijskog izvještavanja učinila još komatibilnijim sa statističkim osnovama finansijskog izvještavanja utemeljenim na primjeni ESA metodologije.

Kada je riječ o dosljednoj primjeni IPSAS računovodstvenih standarda, jedan od osnovnih izazova u pogledu njihove kvalitetne primjene predstavlja otežano osiguravanje aktualnih prijevoda na srpski jezik novih, odnosno izmjena ili eventualnih dopuna postojećih standarda, što se djelomično negativno može odraziti na razinu educiranosti računovođa u javnom sektoru

¹⁵ Službeni glasnik RS, br. 94/15.

ili eventualnu i djelomičnu neusklađenost važećih računovodstvenih metodologija i politika s očekivanim.

Povezano s primjenom GFS metodologije, očekuje se da će Ministarstvo financija Republike Srpske, kao ključni regulator u predmetnoj domeni, u narednom periodu izvršiti kvalitetno "zatvaranje" cjelokupne procedure uvođenja u primjenu svih rješenja utemeljenih na toj metodologiji, posebno u segmentu izvještavanja. Osim toga, realno je očekivati usuglašavanje određenih kontradiktornosti koje objektivno postoje između načela i principa vrednovanja i prikazivanja pojedinih bilančnih pozicija sadržanih u GFS metodologiji i onih utemeljenih na primjeni IPSAS standarda. Povezano s tim, regulatoru su prirodno određeni izazovi koji se primarno odnose na nedovoljno prisutnu praksu kontinuiranog i ažurnog praćenja relevantnih promjena u računovodstvenoj regulativi na globalnom nivou i njihove brze implementacije u domaćim propisima.

Stupanj usuglašenosti informacija koji se trenutno provodi ili se može provoditi u sustavu računovodstva i financijskog izvještavanja u javnom sektoru Republike Srpske sa zahtjevima utemeljenim na ESA metodologiji statističkog financijskog izvještavanja može se smatrati dosta visokim, posebice zato što je sustav proračunskog računovodstva utemeljen i na visokom nivou primjene GFS metodologije. U tom smislu, dodatne aktivnosti koje u Republici Srpskoj treba poduzeti u pravcu daljnjeg razvoja sustava financijskog izvještavanja utemeljenog na statističkim osnovama, iako su neizbježno povezani s određenim izazovima, predstavljaju sasvim realne i provedive aktivnosti, u čemu se značajna tehnička pomoć očekuje i od postojećih i očekivanih novih međunarodnih projekata u ovoj domeni, primarno onih koji se financiraju iz IPA sredstava.

Kada je riječ o daljnjem razvoju sustava trezorskog poslovanja u proračunskom dijelu javnog sektora Republike Srpske, ključni izazovi odnose se na dva segmenta tog razvoja i to:

- planirano uključivanje javnih ustanova u trezorski sustav, a čije se financijsko poslovanje još uvijek odvija odvojeno – ovo se primarno odnosi na javne zdravstvene ustanove,
- podizanje cijelog sustava na viši nivo čime bi se osiguralo adekvatno rješavanje pojedinih trenutno prisutnih problema koji značajno utječu ili mogu utjecati na kvalitetu financijskih izvještaja pojedinih proračunskih korisnika¹⁶.

Vizija budućeg razvoja eksterne javne revizije u Republici Srpskoj primarno je utemeljena na težnji k dosljednom provođenju revizije u skladu sa ISSAI okvirom revizorskih standarda i usmjerena stvaranju dodane vrijednosti u javnom sektoru, poticanjem efikasne i efektivne upotrebe javnih resursa, te stalnim unaprijeđenjem sustava transparentnog financijskog upravljanja i povećanjem javne odgovornosti za upravljanje javnim sredstvima.

Osnovna načela i principi na kojima je utemeljen rad eksternih javnih revizora obuhvaćaju nezavisnost, nepristranost, političku neutralnost, profesionalnu osposobljenost i kompetentnost, profesionalno ponašanje, etičnost, integritet, objektivnost i standardiziranost u pristupu reviziji, povjerljivost, posvećenost instituciji i javnu odgovornost. Ova načela i principe treba

¹⁶ Primjerice, stroge proračunske kontrole trenutačno spriječavaju adekvatan unos u sustav proračunskih rashoda povezanih s obvezama koje su stvorene iznad iznosa odobrenih i raspoloživih proračunskih sredstava. Potreba da se o nastanku ovih rashoda informacije osiguraju sukladno načelu nastanka poslovnog događaja, trenutno neminovno dovodi do određenih improvizacija u pravilima prezentiranja takvih rashoda u pojedinim financijskim izvještajima.

stalno njegovati i konstantno poduzimati mjere i aktivnosti s ciljem izgradnje što jačeg profesionalnog identiteta i kredibiliteta angažiranog revizorskog osoblja.

Strateški ciljevi budućeg razvoja eksterne javne revizije u Republici Srpskoj utvrđeni su "Strategijom razvoja Glavne službe za reviziju javnog sektora Republike Srpske u periodu od 2014. do 2020. godine". Među osnovnim strateškim ciljevima identificirani su:

- povećanje kvalitete Zakonom propisane eksterne javne revizije, utemeljene na međunarodnim standardima revizije i najboljim međunarodnim praksama, što uključuje osiguranje kontinuiranog pristupa ažurnim prijevodima svih ISSAI i drugih relevantnih međunarodnih standarda, načela i principa revizije, izradu uputa o primjeni međunarodnih standarda revizije i dr.,
- unaprijeđenije općeg pravnog okvira za zakonom propisanu reviziju,
- jačanje materijalne osnove za funkcioniranje Glavne službe za reviziju, uključujući osiguranje adekvatnih radnih uvjeta, trajno sigurnih i dovoljnih izvora financiranja, pristup suvremenim informacijskim tehnologijama pogodnim za primjenu u eksternoj javnoj reviziji i dr.,
- unaprijeđenije partnerske suradnje i odnosa sa relevantnim domaćim okruženjem u cilju jačanja profesionalnog ugleda i utjecaja revizije (aktivna podrška procesu edukacije javnosti o ulozi i značaju eksterne javne revizije, formalizaciju suradnje s akademskom zajednicom, profesionalnim i drugim relevantnim nevladinim tijelima, komunikacija s javnošću putem moderne internetske prezentacije, uređivanje pravila i procedura komunikacije s medijima, nevladinim organizacijama i sl.),
- pronalaženje novih formi i oblika međunarodne suradnje kroz formalizaciju profesionalne suradnje s revizorskim institucijama iz okruženja, osiguravanje studijskih putovanja i drugih vidova pristupa dobrim međunarodnim praksama i razmjeni iskustava, sudjelovanje u seminarima, simpozijima i kongresima od međunarodnog značaja i dr.,
- unaprijeđenije sustava profesionalnog razvoja i upravljanja ljudskim resursima, osiguranjem trajnog pristupa angažiranog revizorskog osoblja sustavu profesionalne kontinuirane edukacije, poticanjem angažiranih revizora na aktivno sudjelovanje u edukaciji drugih o reviziji i revizorskim alatima i vještinama, uspostavljanjem i razvojem sistema interne edukacije zaposlenih, poticanjem procesa samoedukacije itd.,
- uspostavljanje funkcionalne i fleksibilne organizacije vrhovne revizorske institucije i primjena novih upravljačkih praksi,
- unaprijeđenije sustava kontrole kvaliteta itd.

Generalno, kvaliteta svake razvojne strategije u velikoj mjeri ovisi o načinu na koji je organiziran sam proces strateškog planiranja. Za budućí razvoj funkcije eksterne javne revizije u Republici Srpskoj, od posebnog značaja je prepoznavanje bitnih elemenata tog procesa, među kojima su:

- prisutnost liderstva i snažne vizije budućeg razvoja,
- visoka razina uključenosti cjelokupnog angažiranog revizorskog osoblja,
- suradnja sa širokim spektrom eksternih faktora koji se mogu smatrati sastavnim dijelom sveukupnog procesa razvoja eksterne javne revizije,
- korištenje najboljih iskustava drugih, prilagođenih specifičnim potrebama institucije i resursima kojima raspolaže,
- prikupljanje čvrstih dokaza s ciljem dokumentiranja ostvarenih ciljeva i adekvatnog informiranja zainteresirane javnosti o tome,

- osiguranje kontinuiteta kojim se omogućava da se strateški planovi redovno podvrgavaju analizi i reviziji itd.

LITERATURA

- Poljašević J.(2015) *Osnove vrednovanja imovine i obaveza i način izbora adekvatne osnove, kontinuirana edukacija (seminarski materijal)*, Savez računovođa i revizora Republike Srpske, Teslić.
- Poljašević J.(2015) *Novi i izmijenjeni međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor, kontinuirana edukacija (seminarski materijal)*, Savez računovođa i revizora Republike Srpske, Teslić.
- Poljašević J.(2014) Improving government financial reporting in order to increase the transparency and efficiency of public service delivery, *Journal of International Scientific Publications*, ISSN 1314-7247, Volume 8,
- Poljašević J.(2013) *Novi konceptualni okvir za finansijsko izvještavanje u javnom sektoru, kontinuirana edukacija (seminarski materijal)*, Savez računovođa i revizora Republike Srpske, Teslić,
- Poljašević J.(2013) Finansijsko izvještavanje u javnom sektoru prema međunarodnim standardima, 8. Kongres računovođa i revizora Crne Gore:“*Perspektive računovodstveno- finansijske profesije u procesu pridruživanja EU*“, Institut certifikovanih računovođa Crne Gore, Bečići, oktobar 2013., 153-171
- Poljašević J.(2013)“*Finansijska podrška vlade javnim i drugim preduzećima*“, FINRAR 08/2013., Banja Luka
- Poljašević J.(2012) „*Prezentovanje i komparacija finansijskih i statističkih izvještaja i pokazatelja entiteta javnog sektora*“; 7. Kongres računovođa i revizora Crne Gore, Bečići,
- Poljašević J.(2012) Mjerenje i izvještavanje o performansama pružanja usluga u javnom sektoru“, 16. Kongres „*Značaj računovodstva, revizije i finansija u procesu prevladavanja ekonomske krize*“, Savez računovođa i revizora Republike Srpske, Teslić 2012.
- Poljašević J.(2012) „*Specifičnosti priznavanja imovine u javnom sektoru*“, FINRAR br. 11/2012, Banja Luka
- Poljašević J.(2012) Mjerenje vladinog deficita u skladu sa statistikom vladinih finansija (GFS 200)“; *Financing br. 1*; Saveza računovođa i revizora Republike Srpske, Banja Luka
- Poljašević J. (2012.) Izvještavanje o dugoročnoj fiskalnoj održivosti i finansijskoj stabilnosti entiteta javnog sektora“; *Acta ekonomika*; Ekonomski Fakultet Banja Luka, Banja Luka
- Poljašević J (2014) *Finansijsko izvještavanje u javnom sektoru*, Ekonomski fakultet i Finrar, Banja Luka
- Čegar, B. (2016) Uticaj trezorskog sistema na finansijske izvještaje u javnom sektoru. Banja Luka: *Acta Economica*, br. 24.
- Šnjegota, D., Ćurić, B. (2015) Uloga i dometi vrhovnih revizorskih institucija u procesu revizije sistema internih kontrola, Savez računovođa i revizora Republike Srpske, časopis *Finrar br. 10*, Banja Luka
- Šnjegota, D. (2015) Revizija projekata javno-privatnog partnerstva, Savez računovođa i revizora Republike Srpske, časopis *Finrar br. 11*, Banja Luka
- Šnjegota, D. (2015) *Koordinisano djelovanje eksterne i interne revizije kao faktor efikasnosti i efektivnosti revizorskog procesa*, 19. Kongres Saveza računovođa i revizora Republike Srpske, Banja Vrućica, Teslić
- Šnjegota, D. (2015) *Uloga vrhovnih revizorskih institucija u uspostavljanju i promovisanju koncepta održivog razvoja*, 10. Simpozijum o korporativnom upravljanju, Banja Vrućica, Teslić,
- Šnjegota, D. (2015) *Uloga vrhovnih revizorskih institucija u povećanju efikasnosti i efektivnosti sistema upravljanja javnim sredstvima* 46. Simpozijum Saveza računovođa i revizora Srbije, Zlatibor

- Šnjegota, D. (2014) *Dometi i izazovi u budućem razvoju eksterne javne revizije u Republici Srpskoj*, 18. Kongres Saveza računovođa i revizora Republike Srpske, Banja Vrućica, Teslić
- Šnjegota, D., Poljašević, J. (2014) *Finansijsko izvještavanje i revizija entiteta u javnom sektoru u skladu sa međunarodnim standardima. Zbornik radova sa I susreta Katedri za računovodstvo ekonomskih fakulteta zemalja regije*, Izdavač: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Mostaru, Mostar
- Službeni glasnik RS (2005,2014) *Zakon o reviziji javnog sektora Republike Srpske* br. 98/05 i 20/14
- Službeni glasnik RS (2008) *Zakon o internoj reviziji u javnom sektoru Republike Srpske*, br. 17/08
- Službeni glasnik RS (2005, 2014, 2015) *Zakon o budžetskom sistemu Republike Srpske*, br. 121/12, 52/14 i 103/15
- Službeni glasnik RS (2015) *Zakonom o fiskalnoj odgovornosti u Republici Srpskoj*, br. 94/15
- Službeni glasnik RS(2015) *Zakon o računovodstvu i reviziji Republike Srpske*, br. 94/15
- Službeni glasnik RS (2010) *Pravilnik o budžetskim klasifikacijama, sadržini računa i primjeni kontnog okvira za korisnike prihoda budžeta Republike, opština, gradova i fondova*, br. 90/10
- Službeni glasnik RS (2011) *Pravilnik o finansijskog izvještavanju za korisnike prihoda budžeta Republike, opština, gradova i fondova*, br. 16/11, 126/11
- Službeni glasnik RS (2011) *Pravilnik o računovodstvu, računovodstvenim politikama i računovodstvenim procjenama za budžetske korisnike u Republici Srpskoj*, br. 127/11
- Ministarstvo finansija, Vlada Republike Srpske (2013) *Metodologija o načinu pripreme i donošenju budžeta Republike Srpske*
- Strategija razvoja Glavne službe za reviziju javnog sektora Republike Srpske u periodu od 2014. do 2020. godine, www.gsr-rs.org,
- Službeni glasnik RS (2001) *Odluka o uspostavljanju INTOSAI revizorskih standarda*, br. 20/01
- Službeni glasnik RS (2014, 2015) *Odluka o preuzimanju okvira međunarodnih standarda vrhovnih revizorskih institucija – ISSAI okvira u BiH*, br. 55/11 i 49/14
- www.issai.org
- www.gsr-rs.org
- www.vladars.net

Poglavlje IV.
**Računovodstvo, revizija i kontrola javnog sektora
u Republici Sloveniji**

Autor:
doc.dr.sc. Tatjana Jovanović

Sadržaj

1. Ustroj države, financiranje i obuhvat javnog sektora	90
1.1. Ustroj države.....	90
1.2. Financiranje središnje države i lokalnih jedinica	91
1.3. Obuhvat javnog sektora u Republici Sloveniji	93
2. Zakonodavni i institucionalni okvir proračuna, računovodstva i financijskog izvještavanja.....	95
2.1. Izrada i donošenje proračuna.....	96
2.2. Izvršavanje proračuna i izvještaji o izvršenju proračuna	98
2.3. Proračunsko računovodstvo.....	99
2.4. Financijsko izvještavanje.....	104
3. Revizija i ostali oblici nadzora u javnom sektoru.....	108
3.1. Državna revizija	109
3.2. Proračunski nadzor, unutarnja revizija i unutarnja kontrola u javnom sektoru ..	111
4. Izazovi razvoja računovodstva i revizije javnog sektora.....	113
Literatura.....	116

1. USTROJ DRŽAVE, FINANCIRANJE I OBUHVAT JAVNOG SEKTORA

1.1. USTROJ DRŽAVE

Republika Slovenija je samostalna država od 1991. godine, kada se iskazanom voljom većine građana odcijepila od Socijalističke Federativne Republike Jugoslavije. Punopravna članica Europske Unije postala je 1. srpnja 2004. i jedna je od ekonomski najrazvijenijih zemalja jugoistočne Europe.

Republika Slovenija, prema popisu stanovništva iz 2015. godine, broji 2.064.632 stanovnika, koji žive na 20.273 km² površine, a u 6.036 naselja, te je podijeljena na 212 općina. Prosječna je gustoća stanovništva 101 stanovnik na km². Državna granica duga je 1.322 km, od čega je najveći dio granica sa Republikom Hrvatskom (670 km). Dužina obale je 46,6 km. Graniči još s Italijom, Austrijom i Mađarskom. Prema podacima zadnjeg popisa, struktura stanovništva je sljedeća: 83,06 % Slovenaca, dok je od drugih etničkih skupina 1,98 % Srba, 1,81 % Hrvata, 1,10 % Bošnjaka, a Austrijanci, Česi, Nijemci, Poljaci i Rusi čine manji preostali dio stanovništva. Službeni je jezik slovenski, dok na je područjima na kojim žive talijanska i mađarska manjina (uz granicu s Italijom i Mađarskom) službeni jezik također talijanski i mađarski (Statistički ured Republike Slovenije).

Temelj neovisne države je Ustav Republike Slovenije (Ustava Republike Slovenije, Uradni list RS, br. 33/91-I, 42/97 – UZS68, 66/00 – UZ80, 24/03 – UZ3a, 47, 68, 69/04 – UZ14, 69/04 – UZ43, 69/04 – UZ50, 68/06 – UZ121,140,143, 47/13 – UZ148 in 47/13 – UZ90,97,99; dalje u tekstu: Ustav), kojeg je Državni zbor ratificirao na skupštinskoj sjednici 23 prosinca 1991. Između ostalih važnih područja, kao što su ljudska prava, gospodarski i socijalni odnosi, javne financije, Ustavni sud itd., Ustav Republike Slovenije određuje i područje lokalne samouprave. Ustavom je određeno da stanovnici ostvaruju pravo na lokalnu samoupravu u općinama i drugim lokalnim zajednicama. Tako je država ustrojena na dvije razine - središnju razinu (centralna država) i lokalnu razinu (općine).

Zakon o lokalnoj samoupravi (Zakon o lokalnoj samoupravi, Uradni list RS, br. 94/07 – službeni pročišćeni tekst, 76/08, 79/09, 51/10, 40/12 – ZUJF i 14/15 – ZUJFO) središnji je pravni akt koji određuje da se općina osniva na temelju Zakona o osnivanju općina i određivanju njihovih područja (Zakon o osnivanju općina i utvrđivanju njihovih područja, Uradni list RS, br. 108/06 – službeni pročišćeni tekst i br. 9/11) po prethodno izvršenom referendumu, kojim se utvrđuje volja stanovništva. Zakonom o lokalnoj samoupravi određeno je da područje općine može biti podijeljeno na lokalnu, seosku ili okružnu zajednicu, ako je to utemeljeno na prostornim, povijesnim, upravno-gospodarskim ili kulturnim razlozima te ako je to u interesu dijela stanovnika općine. Tako je do 2016. godine ustanovljeno 212 općina, od kojih većina nema zakonski određen minimalan broj stanovnika (5.000), a jedanaest njih ima status gradske općine. Istim je zakonom utvrđen i djelokrug te ustrojstvo općina i ostalih manjih jedinica, način rada njihovih tijela, nadzor nad aktima i radom te ostala važna pitanja. Izvorni zadaci odnosno poslovi općine u Sloveniji su: upravljanje općinskom imovinom, stvaranje uvjeta za gospodarski razvoj, planiranje prostornog razvoja, stvaranje uvjeta za gradnju stanova i briga za povećanjem fonda socijalnih stanova, briga za javne službe, unaprjeđenje službi socijalne skrbi (vrtići, škole, obitelji, socijalno ugroženi, invalidi, starije osobe itd.), briga za zaštitu zraka, tla, vodnih virova, uređenje i održavanje vodovodnih i energetskih komunalnih objekata, stvaranje uvjeta za edukaciju odraslih, promidžba obrazovnih, informacijskih, dokumentacij-

skih, društvenih i drugih djelatnosti na svom području, promidžba razvoja sporta i rekreacije, promidžba kulturno-umjetničkog stvaralaštva, omogućavanje dostupnosti kulturnih programa, ponuda opće obrazovne i bibliotekarske djelatnosti, gradnja i održavanje javnih cesta, obavljanje nadzora nad javnim događajima, organiziranje komunalno-redateljske službe itd.

1.2. FINANCIRANJE SREDIŠNJE DRŽAVE I LOKALNIH JEDINICA

Ustavom Republike Slovenije određeno je da se općina financira iz vlastitih izvora, dok država općinama, koje zbog slabije gospodarske razvijenosti ne mogu u cjelini osigurati izvršavanje svojih funkcija u skladu sa zakonski određenim načelima i mjerilima, osigurava dodatna sredstva. Financiranje općina preciznije određuje Zakon o financiranju općina (Zakon o financiranju općina, ZFO-1, Uradni list RS, br. 32/06 – službeni pročišćeni tekst, 123/06 – ZFO-1 i 57/08 – ZFO-1A) koji za sve općine određuje uravnotežen model financiranja s ciljem osiguravanja svim državljanima jednake mogućnosti zadovoljavanja njihovih zajedničkih potreba i interesa te istovremenog osiguravanja proporcionalnosti funkcija i poslova s izvorima financiranja te veću financijsku autonomiju općina pri dobivanju sredstava i njihovoj potrošnji.

Sustav financiranja javnih potreba u Republici Sloveniji je relativno centraliziran. Tako se prema podacima o izvršenju državnog te proračuna lokalnih jedinica za 2014. godinu samo 19,14 % ukupne javne potrošnje financiralo na razini općina kao lokalnih jedinica¹. Na temelju Zakona o financiranju općina, izvori financiranja općina su:

- porez na nekretnine odnosno naknada za korištenje građevinskog zemljišta,
- porez na nasljedstvo i darove, kockanje, nekretnine i drugo, koji u cjelini pripadaju općini u kojoj su naplaćeni, ovisno o položaju objekta oporezivanja odnosno prebivalištu poreznog obveznika,
- općinske takse, doprinosi, samodoprinosi, naknada za zaštitu okoliša, novčane kazne,
- naknade za koncesiju,
- plaćanja za javne usluge,
- 54 % udjela od poreza na dohodak fizičkih osoba prethodne godine odnosno udio koji svakoj proračunskoj općini pripada u visini zajedničke primjerene potrošnje općine u toj godini².

Primjeren obujam sredstava za financiranje primjerene potrošnje mjera je za određivanje prihoda od poreza na dohodak fizičkih osoba, koji pripadaju svakoj općini u konkretnoj proračunskoj godini (13. a članak ZFO-1). Uspriješenoj formuli financiranja iz poreza na dohodak fizičkih osoba na temelju primjerene potrošnje, na vrstu i obujam funkcija, a i poslova koje općine osiguravaju utječe koncentracija stanovništva općine u urbanim naseljima i mjestima. Razlikovanje općina na temelju određene primjerene potrošnje i broja stanovnika temelji se na unaprijed poznatim činjenicama i podacima i primjereno je sredstvo za utvrđivanje adekvatno-

¹ 2014. godine ukupni rashodi državnog proračuna iznosili su 9.654.920.966,00 EUR, dok su općinski proračuni obuhvatili **2.285.683.653,00 EUR cjelokupnog rashoda**. http://www.mf.gov.si/si/delovna_podrocja/proracun/

² Općine na temelju svojih propisa u zakonskom okviru samostalno određuju porezne te stope ostalih doprinosa i naknada. Zakoni, koji određuju svaki porez, na temelju načela jednakosti pred zakonom utvrđuju poreznu osnovicu, porezne stope, porezne obveznike i razloge za olakšice.

sti udjela prihoda koji pripadaju općini od poreza na dohodak u odnosu na zakonske funkcije i poslove općina.

Na taj način osigurana je proporcionalnost i adekvatnosti financijskih izvora s funkcijama i poslovima općina, te je dobar način za uklanjanje učinaka nejednake raspodjele poreznih prihoda općina.

Za izračun primjerene potrošnje potrebno je prvenstveno utvrditi tzv. *prosječninu* (standard) - visinu prosječnih troškova izvođenja obveznih funkcija i poslova prosječne općine po stanovniku u državi (12. članak ZFO-1). *Prosječnina* se izračunava po metodologiji, pri čemu se uzimaju u obzir podaci o tekućim rashodima i tekućim transferima općina za funkcije i poslove određene u 11. članku ZFO-1³ u protekle četiri godine. Postupak određivanja visine *prosječnine* za svaku proračunsku godinu uređuje se dogovorom između dva reprezentativna udruženja, općina s jedne strane i Vlade s druge strane te uključuje potencijalne nove funkcije i zadatke općina u nadolazećem razdoblju te visinu adekvatne prosječnine.

Zakonski određena formula za izračun primjerene potrošnje općine (13. članak ZFO-1) uz prosječninu uzima u obzir i broj stanovnika te odnos između dužine lokalnih cesta i javnih putova po stanovniku općine odnosno države, površinu općine po stanovniku općine odnosno države, odnos između udjela stanovnika mlađih od 15 godina odnosno starijih od 65 godina s prosjekom tih udjela u državi. Na taj način utvrđene razlike između općina, koje se odnose na stanovnike i područja, utječu i na različitu visinu potrebnih sredstava za financiranje funkcija, zadataka odnosno poslova općina određenih u područnim zakonima, dok raspoređivanje sredstava u potrošnji nije određeno jer je određivanje svrhe potrošnje u nadležnosti općine.

Prihodi općine od poreza na dohodak fizičkih osoba u svakoj proračunskoj godini, namijenjeni financiranju primjerne potrošnje, utvrđuju se kao suma utvrđenog poreza poreznih obveznika sa stalnim boravištem na području općine (14. članak ZFO-1). Ako 70 % sume općinskih prihoda od poreza na dohodak fizičkih osoba, utvrđene (razrezane) obveznicima iz neke općine, nije jednako ili veće od primjerenog obujma sredstava za financiranje njene primjerene potrošnje, općini se na temelju odredbi zakona dodjeljuju dodatni prihodi od preostalih 30 % poreza na dohodak fizičkih osoba te višak prihoda od poreza na dohodak fizičkih osoba, koji u slučaju nekih općina prelazi njihov primjeren obujam sredstava za financiranje primjerene

³ Funkcije, zadaci i poslovi, čiji troškovi se uzimaju u obzir pri izračunavanju primjerene potrošnje općine, povezani su s:

1. Djelovanjem javnih službi i izvođenjem javnih programa na područjima:

- predškolskog obrazovanja,
- osnovnoga školstva i sporta,
- primarne zdravstvene skrbi i zdravstvenog osiguranja,
- socijalne skrbi,
- kulture

2. Osiguravanjem lokalnih gospodarskih javnih službi

3. Uređenjem općinske prometne infrastrukture i osiguravanjem sigurnosti prometa na općinskim cestama

4. Protupožarnim osiguranjem i osiguranjem u slučaju prirodnih i drugih nepogoda

5. Prostornim uređenjem općinskog značenja, uređenjem općinskog značenja i zaštitom okoline

6. Plaćanja stanarina i troškova stanova

7. Djelovanjem općinskih organa te izvođenjem upravnih, stručnih, promidžbenih i razvojnih zadataka povezanih s osiguravanjem javnih službi

8. Obavljanjem drugih poslova u skladu sa zakonom.

potrošnje. Dodjela tih dodatnih sredstava provodi se kroz fond solidarnosti poravnanja jer je njen izvor udio poreza na dohodak fizičkih osoba koji po zakonu pripada svim općinama.

Kako financiranje primjerene potrošnje znači zapravo financiranje obveznih, zakonom određenih funkcija i zadataka, prema Zakonu općini, koja prihodima od poreza na dohodak fizičkih osoba ne dobije dovoljno sredstava za financiranje svoje primjerene potrošnje, osigurava se financijsko poravnanje iz državnog proračuna do visine tih sredstava.

ZFO-1 omogućava samostalnost općina pri financiranju onih funkcija, zadataka, programa i projekata, koje općina autonomno određuje svojim propisima i odlukama i koji su izvan sustava financiranja primjerene potrošnje. Za financiranje tih zadataka i poslova općina usmjerava prihode iz svih izvora financiranja, pri čemu prihode od poreza na dohodak fizičkih osoba može koristiti samo u slučaju da su prioriteto osigurane sve njezine neophodne zakonske funkcije i zadaci. Uz to, ZFO-1 određuje i sufinanciranje investicija koje općina planira u svojim nacrtima razvojnih programa te za koje osigurava sredstva iz državnog proračuna. Oza- konjenjem sufinanciranja investicija ugrađene su mjere promicanja skladnijeg razvoja, kojima je cilj osigurati jednake uvjete za zadovoljavanje zajedničkih potreba stanovnika bez obzira na to u kojoj općini žive. Sukladno tome, svake se godine u državnom proračunu osiguravaju dodatna sredstva koja se dijele po zakonskim kriterijima i mjerilima (23. članak ZFO-1). Udio sredstava za sufinanciranje općinskih investicija⁴ općina može crpiti u proračunskoj godini za koju je investicija određena. Za višegodišnje projekte može koristiti i udjele određene za najviše dvije proračunske godine. Pri određivanju udjela svake općine uzima se u obzir odnos između njezinih prihoda iz poravnanja solidarnosti i financijskog poravnanja za financiranje primjerne potrošnje i zajedničkih sredstava koja su za to namijenjena (20 %), odnos dužine općinskih cesta i zajedničke dužine općinskih cesta (30 %), odnos površine deset kilometarskog pograničnog pojasa u općini i zajedničke površine deset kilometarskog pograničnog pojasa u državi (10 %), odnos površine poljoprivrednih zemljišta u upotrebi na području s ograničenim prirodnim čimbenicima u općini i zajedničkog poljoprivrednog zemljišta u upotrebi na području s ograničenim prirodnim čimbenicima u državi (20 %), odnos površine područja „Nature 2000“ u općini i skupne površine područja »Natura 2000« u državi (10 %), površina općine, broj stanovnika općine i faktori rijetkosti naseljenosti po svakoj općini (10 %).

1.3. OBUHVAT JAVNOG SEKTORA U REPUBLICI SLOVENIJI

U javnosti, kao i u stručnoj literaturi, termin javni sektor koristi se vrlo različito. Tako je jedna od mogućnosti koja se koristi za potrebe statistike utemeljena na Standardnoj klasifikaciji institucionalnih sektora (SKIS, Statistički ured Republike Slovenije, www.stat.si/dokument/5406/SKIS_z_metodologijo.pdf) koja uključuje područja:

⁴ Sredstva udjela općina namijenjena su za financiranje:

- troškova kupnje zemljišta potrebnog za izvođenje investicijskih projekata, uključujući porez na dodanu vrijednost, ako nema povrata; troškova prethodnih studija, investicijske i projektne dokumentacije, uključujući porez na dodanu vrijednost, ako nema povrata; troškova građevinskih, obrtničkih i instalacijskih poslova, uključujući porez na dodanu vrijednost, ako nema povrata; troškova građevinskog nadzora, uključujući porez na dodanu vrijednost, ako nema povrata; opravdanih troškova, određenih u uputama organa o upravljanju sredstvima kohezijske politike ili u ugovoru o odobrenim sredstvima strukturne i kohezijske politike Europske unije; za povrat obveza iz naslova zaduživanja.

- O Djelatnosti javne uprave i obrane, djelatnosti obavezne socijalne sigurnosti,
- P Obrazovanje,
- Q Zdravstvo i socijalna skrb,
- R Kulturne, zabavne i rekreacijske djelatnosti.

U sustavu nacionalnih računa, nacionalna statistička ekonomija neke se države dijeli na institucionalne sektore koje određuje SKIS. To je obvezan međunarodni standard koji je usklađen i sa ESA 2010 metodologijom za evidentiranje, skupljanje, obradu, analizu, prosljeđivanje te iskazivanje statističkih podataka, važnih za statističko praćenje gospodarskih stanja ili kretanja te za osiguravanje unutarnjih i međunarodnih usporedbi. Temeljni sektori po SKIS-u su: nefinancijska društva (S.11), financijska društva (S.12), država (S.13), domaćinstva (S.14) te neprofitne institucije, koje obavljaju usluge za domaćinstva - NPISG (S.15). Javni je sektor u sistemu nacionalnih računa određen na temelju podsektora SKIS i obuhvaća:

- sektor država (S.13),
- javna nefinancijska društva (S.11001),
- centralnu banku (S.121),
- druge javne novčano financijske institucije (S.12201),
- druge javne financijske posrednike, osim osiguravajućih društava i mirovinskih fondova (S.12301),
- javne izvođače pomoćnih financijskih djelatnosti (S.12401),
- javna osiguravajuća društva i mirovinske fondove (S.12501).

Sektor država sastoji se od jedinica koje su pod javnim nadzorom i koje manje od 50 % svojih troškova poslovanja pokrivaju prodajom na tržištu. U tu skupinu prvenstveno se svrstavaju riznice javnog financiranja – državni proračun, proračuni općina, Zavod za zdravstveno osiguranje Slovenije (Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije – ZZZS) i Zavod za mirovinsko i invalidsko osiguranje Slovenije (Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije – ZPIZ), kao i javni zavodi, javne agencije i javni fondovi (oslanjajući se na mjerilo 50 %) te još neke druge jedinice (SOD, KAD, DSU, STO itd.). Ukupno se u sektor države svrstava više od 2.600 jedinica koje se uključuju u izračun javnog financijskog deficita i duga.

Javna društva su društva nad kojima državne jedinice imaju nadzor. Društvo je pod javnim nadzorom kada ga nadzire državna jedinica ili drugo društvo pod javnim nadzorom. Osnovno mjerilo za određivanje nadzora je većinski vlasnički udio, zatim nadzor nad radom odbora odnosno drugog upravljačkog organa, nadzor nad imenovanjem i opozivom ključnog osoblja, nadzor pododбора u društvu, mogućnost kupnje većinskog udjela itd. U skupini javnih društva (s navedenim obilježjima) ima nešto više od 600 jedinica.

Prema Zakonu o javnim financijama (Zakon o javnim financijama, ZJF, Uradni list RS, br. 11/11 – službeni pročišćeni tekst, 14/13 – popr., 101/13, 55/15 – ZFisP i 96/15 – ZIPRS1617), a povezano s računovodstvenim obujmom javnog sektora, javni sektor čine direktni i indirektni proračunski korisnici, ZZZS i ZPIZ (oba u obveznom djelu osiguranja), javni gospodarski zavodi, javna društva i druge pravne osobe u kojima država ili općina ima većinski utjecaj na upravljanje. Direktni korisnici proračuna su državni odnosno općinski organi ili organizacije te općinske uprave, dok su indirektni proračunski korisnici javni fondovi, javni zavodi i agencije čiji osnivač je država odnosno općina (članak 3. ZJF-a). S obzirom da to da su primalci proračunskih sredstava definirani zakonom kao fizičke ili pravne osobe koje na temelju sklopljenog ugovora odnosno odluke ili naloga s direktnim proračunskim korisnikom primaju

proračunska sredstva, može se istaknuti da proračunska sredstva direktno primaju ministarstva i općine kao direktni korisnici, dok indirektni korisnici primaju sredstva preko direktnih proračunskih korisnika. Preciznije je raspoređivanje između direktnih odnosno indirektnih proračunskih korisnika određeno Pravilnikom o određivanju direktnih i indirektnih korisnika državnog i općinskog proračuna (Pravilnik o određivanju direktnih i indirektnih korisnika državnog i općinskih proračuna, Uradni list br. 46/03). U skladu s njim, indirektni su korisnici osnovani kao pravne osobe:

1. Koje su organizirane u pravno-organizacijskom obliku javnog zavoda, javne agencije ili javnih fondova.
2. Kojima je osnivač i vlasnik država odnosno općina.
3. Koje obavljaju javnu djelatnost, djelatnost u javnom interesu ili druge zadatke, s kojima se izvršavaju javne funkcije.
4. Koje sredstva za financiranje dobivaju iz državnog ili općinskog proračuna, ZZZS-a ili ZPIZ-a i drugih izvora.

Među indirektno proračunske korisnike⁵ svrstavamo:

1. ZZZS i ZPIZ.
2. Javne zavode, javne agencije te javne fondove čiji osnivač su indirektni korisnici.
3. Samoupravne narodne zajednice.
4. Poljoprivredno-šumarsku komoru te javne zavode čiji osnivač je Poljoprivredno-šumarska komora.

2. ZAKONODAVNI I INSTITUCIONALNI OKVIR PRORAČUNA, RAČUNOVODSTVA I FINACIJSKOG IZVJEŠTAVANJA

Ustav Republike Slovenije propisuje određena važna pitanja s područja javnih financija. Definirano je sljedeće: nužni zadaci i poslovi države i lokalnih jedinica financiraju se skupljanjem poreza i drugih obveznih davanja te prihodima od vlastite imovine; država zakonom propisuje poreze, carine i druga davanja, dok lokalne jedinice propisuju poreze i ostala davanja na temelju Ustava i zakona - sustav proračuna i određena proračunska načela, odredbe o kreditima i jamstvima na teret države koja mogu biti odobrena samo na temelju zakona, te nadzor nad javnim financijama.

Međutim, krovni odnosno sistemski zakon područja proračuna je ZJF (Zakon o javnim financijama) koji je stupio na snagu 1 siječnja 2000. Isti zakon u potpunosti regulira upravljanje javno-financijskim izdacima. Kao što je prethodno navedeno, ZJF je važeći propis za direktne kao i za indirektno proračunske korisnike. Za direktne proračunske korisnike propisuje:

- pripremu i sastav državnog i općinskih proračuna,
- izvršavanje državnog i općinskih proračuna,
- upravljanje imovinom države i općina,
- zaduživanje i jamstva države i općina te upravljanje njihovim dugovima,
- računovodstvo,

⁵ Među indirektno korisnike državnog ili općinskog proračuna ne svrstavaju se dionička društva, društva s ograničenom odgovornošću, javni gospodarski zavod ili drugi pravno organizacijski oblik, usprkos činjenici da u nazivu ima riječ zavod, fond ili agencija.

- zaključni račun,
- proračunski nadzor.

Za indirektno proračunske korisnike propisuje:

- pripremu i sastav financijskih planova,
- upravljanje novčanim sredstvima,
- upravljanje državnom financijskom i materijalnom imovinom,
- računovodstvo,
- izvještavanje i predaju financijskih izvješća,
- zaduživanje i davanje jamstava,
- proračunski nadzor.

2.1. IZRADA I DONOŠENJE PRORAČUNA

Proračun se priprema svake godine na temelju zakonski određenih procedura. Obično postupak započinje s makroekonomskim projekcijama i srednjoročnim okvirom koji zajedno čine proračunski memorandum. Slovenski način planiranja proračuna bazira na tzv. principu „od vrha prema dolje“⁶, za kojeg je značajno da se u početku odrede generalni okviri proračuna i tek nakon toga proračunski korisnici planiraju svoje financijske planove. Postupak prihvaćanja proračuna je dvostupanjski. Prvi stupanj počinje objavom ekonomskih kretanja te prognozom najvažnijih makroekonomskih agregata od strane Ureda za makroekonomska kretanja i razvoj (Urad za makroekonomska gibanja in razvoj – UMAR), a završava se potvrđivanjem proračunske potrošnje odnosno limita na Vladi. Važno je pritom spomenuti da se od 2015. godine primjenjuje Zakon o fiskalnom pravilu (Zakon o fiskalnom pravilu, ZFIS, Uradni list RS, br. 55/15) koji određuje način te vremenski okvir izvršavanja načela srednjoročne uravnoteženosti prihoda i rashoda proračuna države bez zaduživanja, mjerila za određivanje iznimnih okolnosti u kojima se može odstupati od srednjoročne uravnoteženosti te način postupanja u tom slučaju. Drugim riječima, Zakon je osnova na koju se Vlada referira pri postavljanju proračunskih limita, budući da se traži srednjoročna uravnoteženost prihoda i rashoda, te je tek u iznimnim slučajevima moguće zaduživanje. Potvrđivanje proračunske potrošnje odnosno limita na Vladi uobičajeno je na drugoj proračunskoj sjednici Vlade, nakon što je na prvoj bio predstavljen proračunski memorandum te dogovoreni prioritetni razvojni zadaci te ciljna veličina proračunskog deficita odnosno suficita za sljedeće četiri godine. Važno je naglasiti da na prvoj sjednici slijedi još i usklađivanje s proračunskim korisnicima odnosno ministarstvima, a tek nakon toga vrši se raspodjela sredstava po područjima proračunske potrošnje te raspodjela po predlagateljima financijskih planova.

Drugi stupanj započinje pripremom tzv. proračunskog priručnika koji se sastoji od odluka Vlade, temeljnih ekonomskih polaznih točaka, pretpostavki za pripremu raspodjele rashoda, konkretne raspodjele rashoda te uputa i rokova za pripremu proračuna.

U oba stupnja pripreme proračuna ključnu ulogu ima Ministarstvo financija. Na temelju uputa iz priručnika direktni proračunski korisnici moraju pripremiti prijedlog vlastitog finan-

⁶ Prethodno se i Slovenija koristila principom “od dolje prema vrhu, pri čemu su proračunski korisnici javljali svoje financijske planove, bez prethodnog ograničavanja sredstava.

cijskog plana, zajedno s detaljnim obrazloženjima te ga proslijediti Ministarstvu financija. Ministar financija prosljeđuje prijedlog proračuna Vladi, koja ga nakon potvrđivanja prosljeđuje Državnom zboru u kojem zastupnici glasaju o prijedlogu.

Sustav pripreme proračuna općine pomalo se razlikuje od sustava državnog proračuna. Kako na razini državnog proračuna pripremljeni prijedlog proračuna konačno usvaja Državni zbor, na lokalnoj odnosno općinskoj razini potvrđuje ga općinski odbor (obćinski svet) kao organ koji upravlja općinom. Kao i za državni proračun, zakonska osnova za pripremu općinskih proračuna je ZJF, a istodobno Ministarstvo financija svake godine izdaje priručnik za pripremu općinskih proračuna, s obzirom na to da se često otkrivaju nedostaci i velike razlike između općina, usprkos jasnim određenjima u zakonu. Od 2005. godine u upotrebi je i aplikacija APPrA-O, kojom Ministarstvo financija omogućava općinama informatičku potporu pri pripremi proračuna.

Pri pripremi (ali i pri izvršavanju i praćenju) proračuna te izvještavanju, koristi se više vrsta klasifikacija od kojih svaka ima svoju svrhu. Klasifikacije omogućavanju transparentnost proračuna te odgovore na pitanja tko, kako i zašto koristi javna proračunska sredstva. Klasifikacije koje određuje ZJF odnosno Pravilnik o funkcionalnoj klasifikaciji javnih izdataka (Odredba o funkcionalnoj klasifikaciji javnih izdataka, Uradni list RS, br. 43/00) te Pravilnik o programskoj klasifikaciji izdataka državnog proračuna (Pravilnik o programskoj klasifikaciji izdataka državnog proračuna, Uradni list RS, br. 112/03, 56/05, 141/06 in 58/09) su:

- Institucionalna, koja odgovara na pitanje tko koristi sredstva.
- Ekonomska, koja odgovara na pitanje za što se koriste sredstva.
- Programska i funkcionalna, koje odgovaraju na pitanje za izvođenje kojih funkcija se koriste sredstva⁷.

Proračun države kao i općine sastoji se od:

- Općeg dijela,
- Posebnog dijela,
- Nacrta razvojnih programa.

Opći dio proračuna sastoji se od računa prihoda i rashoda, računa financijskih potraživanja i ulaganja te računa financiranja. U posebnom se dijelu proračuna iskazuju prava potrošnje po institucionalnoj klasifikaciji odnosno raspoređena po direktnim korisnicima proračuna, u smislu da financijski planovi svakog od njih sačinjavaju taj posebni dio proračuna. Nacrt razvojnih programa sastoji se od planiranih proračunskih izdataka za investicije i državne pomoći te druge razvojne projekte koji se prikazuju po programima odnosno projektima direktnih proračunskih korisnika, terminskom planu tih izdataka specificiranom po godinama te izvorima financiranja. Valja naglasiti da se u tom djelu proračuna iskazuju i oni projekti koji se sufinanciraju iz fondova EU.

⁷ Glavna razlika između funkcionalne i programske klasifikacije je u tome što je funkcionalna klasifikacija međunarodna te služi prvenstveno za statističko izvještavanje međunarodnim institucijama te usporedbu između država, dok je programska više operativna i namijenjena nacionalnim potrebama, prvenstveno za iskazivanje izvršavanja vlastitih, nacionalnih politika.

2.2. IZVRŠAVANJE PRORAČUNA I IZVJEŠTAJI O IZVRŠAVANJU PRORAČUNA

Izvršavanje proračuna predstavlja sve postupke i aktivnosti koje treba obaviti kako bi se realizirao odobreni proračun, kako na nivou proračuna kao cjeline tako i na nivou pojedinog financijskog plana. Postupak izvršavanja započinje s objavom odobrenog proračuna i traje do kraja proračunske godine, kada je potrebno izvještavati o izvršavanju proračuna te u tu svrhu pripremiti zaključni račun proračuna.

Na temelju proračunskih ciljeva te načela ZJF-a, određeni su osnovni zadaci pri izvršavanju proračuna. Pritom se ne radi samo o izvršavanju u okvirima i za predviđene namjere nego i za njegovo pravovremeno i fleksibilno prilagođavanje promijenjenim fiskalnim okolnostima te za ostvarivanje postavljenih društvenih i ekonomskih ciljeva. Preciznije odnosno operativnije postupke izvršavanja proračuna određuje ZJF, godišnji odnosno dvogodišnji Zakon o izvršavanju proračuna Republike Slovenije te Pravilnik o postupcima za izvršavanje proračuna Republike Slovenije (Uradni list RS, br. 50/07, 61/08, 99/09 – ZIPRS1011 i br. 3/13) koji određuje i dokumentaciju za provedbu.

Uspješno izvršavanje proračuna izvodi se u tri međusobno povezana procesa:

- planiranje i osiguravanje likvidnosti tijekom izvršavanja proračuna,
- potrošnja proračunskih sredstava,
- preraspodjela proračunskih sredstava.

Proces planiranja i osiguravanje likvidnosti tijekom izvršavanja proračuna pokušava osigurati dovoljno novčanih sredstava za isplate iz proračuna. To naravno znači da nadležna služba mora dobro surađivati s direktnim proračunskim korisnicima. Proces obuhvaća dva postupka - određivanje kvota i pripremu mjesečnih planova. Namjera određivanja kvota je da se na temelju istih osigura optimalno upravljanje likvidnosti proračuna od strane financijskih službi proračunskih korisnika. U svrhu dodatne optimizacije upravljanja novčanim sredstvima pripremaju se i mjesečni planovi likvidnosti koji se sastoje od mjesečnog plana priljeva i plana odljeva novčanih sredstava. Radi se o mjesečnom planu direktnog proračunskog korisnika, na temelju kojega isti plaća svoje obaveze.

Potrošnja proračunskih sredstava sastoji se od faze preuzimanja obveza i sklapanja ugovora, evidentiranja računa, izdavanja dopuštenja za isplate iz proračuna, pripreme računovodstvenih dokumenata te pripreme dokumenata za novčano izvršavanje proračuna te isplaćivanje preuzetih obveza.

Preuzimanje obveza predstavlja sve one poslove proračunskih korisnika koji imaju za posljedicu neku obvezu odnosno rashod iz proračuna. Obveze se mogu preuzimati na temelju potpisanog ugovora ili nekog drugog dokumenta koji ima jednake pravne posljedice kao ugovor, na temelju izdavanja pravnih akata te ostalih općih akata na temelju zakona. Pri preuzimanju tih obveza proračunski je korisnik dužan je poštovati visinu te namjensku potrošnju predviđenu u financijskom planu, te zbog toga mora, prije nego preuzme određenu obvezu, provjeriti je li financijskim planom predviđen rashod u toj visini te za tu namjenu. U određenim slučajevima, prije preuzimanja obveze, potrebno je i prethodno odobrenje Ministarstva financija.

Prije nego što proračunski korisnik postavi zahtjev za isplatu iz proračuna, dužan je provjeriti je li izvođač radova ispunio sve svoje obveze. Naime, svaki rashod iz proračuna mora imati pokriće u vjerodostojnoj knjigovodstvenoj ispravi koja iskazuje obvezu za plaćanje, te koju mora izdati izvođač radova ili usluga. Odgovorna osoba korisnika provjerava zatim usklađenost dokumenta s nabavljenim proizvodima odnosno izvršenim uslugama, usklađenost sa

zahtjevima ugovora te usklađenost s narudžbom. Usklađenost provjerenog potvrđuje parafiranjem dokumenta, nakon čega financijska služba pregledava sadržaj i usklađenost računa s financijske strane te usklađenost s ugovorom, a prije plaćanja provjerava i visinu raspoloživih sredstava.

Na temelju potpunih i pravilnih računa, priprema se nalog za plaćanje iz proračuna. Na-
logodavatelj je osoba koja potvrđuje pripremljeni nalog za potpis, a potonji ju potpisuje. Pro-
računski davatelj je osoba koja odlučuje i u cjelini snosi odgovornost za zakonitu i razumnu
potrošnju proračunskog korisnika.

Računovodstvo na temelju odgovarajuće i potpune dokumentacije u računovodstvenoj
aplikaciji priprema tzv. specifikaciju zahtjeva za plaćanje iz proračuna po pojedinim korisnici-
ma. U specifikaciji su navedeni pojedinačni računi po pojedinačnim stavkama.

Zadnja faza potrošnje proračunskih sredstava priprema je podataka za novčano izvršava-
nje proračuna i isplaćivanje već obavljenih obveza iz proračuna. Priprema se sažetak zahtjeva
za isplatu iz proračuna, iz kojeg mora biti razvidna šifra i naziv korisnika, proračunska stavka,
iskorištena potrošnja do dana predviđene isplate te preostala raspoloživa sredstva. Ako prijed-
log ne premašuje raspoloživa sredstva za taj dan, financijska služba još isti dan obavlja plaćanje
provjerene i potvrđene obveze.

Proces preraspodjele proračunskih sredstava je omogućen samo pod određenim okol-
nostima i na način koji određuje ZJF i Zakon o izvršavanju državnog proračuna te uzimajući u
obzir strukturu prijedloga proračuna. Zakonski je međutim zabranjeno preraspoređivati sred-
stva između računa prihoda i rashoda, računa financijskih potraživanja i ulaganja te računa
financiranja.

2.3. PRORAČUNSKO RAČUNOVODSTVO

Istodobno sa ZJF-om, usvojen je i Zakon o računovodstvu (ZR, Uradni list RS, br. 23/99
i 30/021253), koji je također stupio na snagu 1. siječnja 2000. godine. U ZJF-u, računovod-
stvu je posvećeno osmo poglavlje, koje za preciznija računovodstvena pravila usmjerava na
ZR. Prema definiciji, zadaci su računovodstva da obavlja plaćanja, uključuje, knjigovodstveno
evidentira i prosljeđuje podatke, priprema obvezne računovodstvene izvještaje, provodi raču-
novodstveni nadzor i nadzor nad naplatom potraživanja, plaćanjem obveza te arhiviranjem
knjigovodstvenih dokumenata. (članak 91. ZJF-a).

Računovodstvo javnog sektora (proračuna) se u određenom dijelu razlikuje od računo-
vodstva privatnog sektora. Osim na prvi pogled, najvažnije razlike proizlaze iz činjenica da
javni sektor vodi računovodstvo po načelu novčanog toka (sa iznimkama), a privatni po načelu
nastanka poslovnog događaja, dok razlike postoje i u pravnim temeljima. Zajednička im je
upotreba Kodeksa računovodskih načela te upotreba međunarodnih i slovenskih računovod-
stvenih standarda, na koje se oslanja zakonodavni okvir računovodstva za javni sektor, osim
iznimaka u zakonski određenim slučajevima.

Na temelju ZR-a i ZJF-a u Sloveniji se na području proračunskog računovodstva upotre-
bljavaju sljedeći podzakonski akti:

- Pravilnik o raščlanjivanju i mjerenju prihoda i rashoda pravnih osoba javnog prava (Pra-
vilnik o raščlanjivanju i mjerenju prihoda i rashoda pravnih osoba, Uradni list RS, br.
134/03, 34/04, 13/05, 114/06 – ZUE, 138/06, 120/07, 112/09, 58/10, 97/12 i br. 100/15),

- Pravilnik o jedinstvenom kontnom planu za proračun, proračunske korisnike i druge osobe javnoga prava (Pravilnik o jedinstvenom kontnom planu za proračun, proračunske korisnike i druge osobe javnog prava, Uradni list RS, br. 112/09, 58/10, 104/10, 104/11, 97/12, 108/13, 94/14 i 100/15),
- Pravilnik za koordinaciju računovodstvenih evidencija za korisnike jedinstvenog kontnog plana sa Zakonom o računovodstvu (Pravilnik za koordinaciju računovodstvenih evidencija za korisnike jedinstvenog kontnog plana sa Zakonom o računovodstvu, Uradni list RS br. 110/99 i br. 26/00, popr. 27/00),
- Pravilnik o načinu i rokovima koordinacije potraživanja i obaveza po članku 37. Zakona o računovodstvu (Pravilnik o načinu i rokovima koordinacije potraživanja i obaveza po članku 37. Zakona o računovodstvu, Uradni list RS, br. 117/02 i br. 134/03, 109/13), Pravilnik o načinu i stopama otpisa materijalne i nematerijalne dugoročne imovine (Pravilnik o načinu i stopama otpisa materijalne i nematerijalne dugoročne imovine, Uradni list RS, br. 45/05, 138/06, 120/07, 48/09, 112/09, 58/10, 108/13 i br. 100/15),
- Pravilnik o sastavljanju godišnjih računovodstvenih izvještaja za proračun, proračunske korisnike i druge osobe javnoga prava (Pravilnik o sastavljanju godišnjih računovodstvenih izvještaja za proračun, proračunske korisnike i druge osobe javnoga prava, Uradni list RS, br. 115/02, 21/03, 134/03, 126/04, 120/07, 124/08, 58/10, 60/10 – popr., 104/10 i br. 104/11),
- Pravilnik o pripremi konsolidirane imovinske bilance države i općina (Pravilnik o pripremi konsolidirane imovinske bilance države i općina, Uradni list RS, br. 26/03, 117/05, 120/07, 32/08, 10/09, 101/10 i br. 106/13).

Proračun, proračunski korisnici te pravne osobe javnoga prava vode računovodstvo odnosno poslovne knjige po sustavu dvojnoga računovodstva, a prema rasporedu tzv. jedinstvenog kontnog plana⁸, koji se razlikuje od onoga koji se primjenjuje u privatnom sektoru. Detaljno su definirani kontni razredi, kontne skupine ali i analitički konto. Poslovne knjige su javni dokumenti koji se dijele na temeljne i pomoćne. Temeljne knjige su dnevnik i glavna knjiga, dok su pomoćne tzv. analitičke evidencije i druge pomoćne knjige, koje nadopunjuju konta glavne knjige. Važno je naglasiti da je vođenje temeljnih poslovnih knjiga obvezno, a vođenje pomoćnih knjiga samo ako vjerodostojne podatke nije moguće osigurati drugačije. Međutim, obvezno je vođenje blagajničkog dnevnika, knjige materijalne imovine te knjige potraživanja od kupaca i obveza prema dobavljačima.

Ako pravna osoba ne ostvaruje cjelokupni godišnji prihod odnosno vrijednost imovine u visini od 4.173,00 EUR, može voditi samo blagajničku knjigu, knjigu prihoda i rashoda te registar trajne imovine.

Zakonom je određeno da proračunski korisnik mora poslovne knjige i izvještaje pripremati tako da je omogućeno praćenje poslovanja i poslovnog rezultata na jednoj strani iz sredstava proračuna odnosno iz drugih sredstava namijenjenih obavljanju javne službe te na drugoj strani iz sredstava zarađenih prodajom robe i usluga na tržištu. Poslovne knjige i izvještaji moraju također omogućavati ocjenu namjenske, ekonomske i učinkovite potrošnje proračunskih sredstava. Važno je pritom naglasiti da se u sredstva namijenjena obavljanju javne službe ne ubrajaju samo sredstva primljena iz državnog odnosno općinskog proračuna,

⁸ Pravilnik o jedinstvenom kontnom planu za proračun, proračunske korisnike i druge osobe javnoga prava.

nego i sredstva primljena za obavljanje javne službe od strane korisnika koji su tu uslugu platili (članak 9. ZR-a).

U proračunskom računovodstvu u Sloveniji prihodi i rashodi priznaju se po načelu novčanog toka (plaćene realizacije). To znači da se prihodi, odnosno rashodi priznaju kada su ispunjena dva zahtjeva (3. paragraf 15. članka ZR-a i 3. članak Pravilnika o raščlanjivanju i mjerenju prihoda i rashoda korisnika jedinstvenog kontnog nacrta):

- nastao je poslovni događaj, koji uzrokuje iskazivanje prihoda odnosno rashoda;
- novac, odnosno njegov ekvivalent je primljen odnosno isplaćen, pri čemu novčani tok nije obavezan, ako se na drugi način plate potraživanja odnosno obaveze.

Načelo novčanog toka pri iskazivanju prihoda i rashoda isključivo koriste državni i općinski organi te organizacije, uži dijelovi općina, ZZZS i ZPIZ te javni fondovi (drugi korisnici jedinstvenog kontnog plana)⁹, čijih osnivač je država ili općina. Sve ostale pravne osobe javnoga prava (javni zavodi, agencije, instituti, komore i drugi), koje prepoznajemo kao korisnike jedinstvenog kontnog plana¹⁰ priznaju prihode i rashode po računovodstvenom načelu nastanka poslovnog događaja (fakturirane realizacije), po kojem se prihodi i rashodi priznaju kada je poslovni događaj nastao. Međutim, ta skupina korisnika zbog evidencije vodi poslovne knjige i po načelu novčanog toka (15. članak ZR). Povezano s prethodno predstavljanim razlikovanjem proračunskih korisnika na direktne i indirektne te računovodstveno razlikovanje tih korisnika na druge i određene korisnike jedinstvenog kontnog plana, važno je naglasiti da spomenute dvije vrste dijeljenja korisnika nisu jednake odnosno da svi indirektni proračunski korisnici nisu neophodno i određeni korisnici jedinstvenog kontnog plana. Za preciznije određivanje potrebno je primijeniti Pravilnik o određivanju direktnih i indirektnih korisnika državnog i općinskih proračuna (Pravilnik o određivanju direktnih i indirektnih korisnika državnog i općinskih proračuna, Uradni list RS, br. 46/03) iz kojeg je moguće konkretno razvrstavanje svih korisnika u te dvije grupe. Određeni i drugi korisnici jedinstvenog kontnog plana ne razlikuju se samo po načelu vođenja računovodstva, nego i po određenim specifičnostima iskazivanja računovodstvenih kategorija koje su određene Pravilnikom o jedinstvenom kontnom planu za proračun, proračunske korisnike i druge osobe javnoga prava.

Trajna imovina se vrednuje po nabavnoj vrijednosti odnosno po procijenjenoj vrijednosti ako nabavna cijena nije poznata. U nabavnu vrijednost, uz nabavnu cijenu, ubrajaju se i svi troškovi koje se može direktno pripisati aktiviranju odnosno osposobljavanju imovine za planiranu upotrebu (npr. troškovi montaže, instalacije, transporta itd.), dok se troškove kamata za preuzete kredite, nabavu osnovnih sredstava ne ubrajaju u direktne troškove nabave imovine. Trajna imovina kojoj pojedinačna nabavna vrijednost ne prelazi 500,00 EUR, tzv. mali alati

⁹ Pravilnik o jedinstvenom kontnom planu za proračun, proračunske korisnike i druge osobe javnoga prava Drugi korisnici jedinstvenog kontnog plana su svi direktni korisnici proračuna određeni Pravilnikom o određivanju direktnih i indirektnih korisnika državnog i općinskih proračuna te javni fondovi, ZZZS i ZPIZ. (članak 2. Pravilnika o sastavljanju godišnjih računovodstvenih izvještaja za proračun, proračunske korisnike i druge osobe javnoga prava).

¹⁰ Određeni korisnici EKN-a su svi indirektni korisnici proračuna određeni Pravilnikom o određivanju izravnih i neizravnih korisnika državnog i lokalnih proračuna osim javnih fondova, ZZZS i ZPIZ, te pravne osobe javnoga prava koje nisu svrstane među indirektne i direktne korisnike državnog odnosno općinskog proračuna (članak 2. Pravilnika o sastavljanju godišnjih računovodstvenih izvještaja za proračun, proračunske korisnike i druge osobe javnoga prava).

(„sitni inventar“¹¹) može se otpisati u jednokratnom iznosu u trenutku nabave. To se u knjigovodstvu iskazuje na način da se otpisana vrijednost prikazuje kao trošak materijala¹² i nakon otpisa imovina više nije iskazana u poslovnim knjigama ili na način da se otpisana vrijednost u poslovnim knjigama iskazuje kao ispravak nabavne vrijednosti.

Otpisivanje vrijednosti je redovno ili izvanredno, pri čemu se redovni otpis (amortizacija) obavlja u skladu sa Slovenskim računovodstvenim standardima (SRS)¹³. Način i stope otpisa u proračunskom su računovodstvu određene Pravilnikom o načinu i stopama otpisa materijalne i nematerijalne dugoročne imovine. Izvanredni otpis izvršava se u slučaju odstranjivanja ili uništenja imovine, trajnog uklanjanja iz upotrebe, snižavanja tržišnih cijena, skraćivanja predviđenog roka upotrebe itd. Ako je to određeno aktom o osnivanju, pri otuđenju imovine proračunski korisnik mora dobiti suglasnost osnivača.

U trenutku nabave imovine potrebno je odrediti izvor financiranja, o kojem ovisi iskazivanje otpisa vrijednosti. Otpis opreme i druge trajne imovine drugih korisnika jedinstvenog kontnog plana iskazuje se u iznosu ispravka vrijednosti te na pasivi kao tzv. opći fond ili obveze za sredstva primljena u upravljanje. Određeni korisnici jedinstvenog kontnog plana iskazuju otpis opreme i druge trajne imovine na teret prihoda kao trošak amortizacije, ali samo ako se osiguravaju sredstva za pokriće amortizacije iz prihoda, što znači da je trošak amortizacije ukalkuliran u cijenu usluge ili robe ili se pokriva iz sredstava državnog ili općinskog proračuna. U suprotnom, obračunana amortizacija smanjuje obveze do izvora sredstava jer određeni korisnici ne upotrebljavaju tzv. opći amortizacijski fond. Ako prihodi koje određeni korisnik pribavi za pokrivanje troškova amortizacije prelaze troškove amortizacije, razlika se evidentira kao višak prihoda nad rashodima.

Ulaganja u nekretnine su nekretnine koje se posjeduju kako bi donosile prihode od najma, odnosno povećavale vrijednost dugoročnih investicija. Radi se o:

- zemljištima koja su u vlasništvu zbog povećanja vrijednosti dugoročne investicije,
- zemljištima za koje nije bila određena svrha upotrebe,
- zgradama u vlasništvu ili financijskom najmu koje se iznajmljuju,
- praznim zgradama koje su u vlasništvu zbog davanja u najam.

I na nekretnine se obračunava amortizacija prema spomenutom Pravilniku.

Ulaganja u nekretnine rijetko se pojavljuju u javnom sektoru, s obzirom na to da ZR te Pravilnik o raščlanjivanju i mjerenju prihoda i rashoda pravnih osoba javnog prava nekretnine u većini poimaju isključivo kako trajnu imovinu.

Financijske investicije su investicije u kapital te u kredite tvrtki, države i općina. Početna se vrijednost iskazuje po nabavnoj vrijednosti, dok se kasnije povećava za potencijalnu dobit odnosno smanjuje za potencijalne gubitke tvrtki u kojima su te investicije odnosno udio u kapitalu.

Prihodi i rashodi razvrstavaju po odredbama ZR-a, te prema zakonskim propisima, prvenstveno prema Pravilniku o raščlanjivanju i mjerenju prihoda i rashoda pravnih osoba javnog prava te SRS-u.

¹¹ Pojam „sitni inventar“ obuhvaća uredski pribor, opremu prostorija, alate, ukrasne predmete itd.

¹² Preporučljivo je imovinu koju upotrebljavaju zaposlenici na revers iskazivati u poslovnim knjigama.

¹³ Slovenski računovodski standardi su pravila za vođenje poslovnih knjiga i koriste se prvenstveno u privatnom, ali supsidijarno i u javnom sektoru.

Prihodi se dijele na porezne prihode, neporezne prihode, kapitalne prihode, primljene donacije, transferne prihode te primljena sredstva iz Europske unije. Porezni su prihodi sva plaćena davanja sukladno zakonima. Neporezni prihodi su prihodi iz obavljanja djelatnosti, prihodi iz financiranja, prihodi od такси i naknada te svi ostali prihodi. Kapitalni prihodi su prihodi od prodaje materijalne i nematerijalne imovine, robnih zaliha i financijske imovine. Primljene donacije su prihodi od primljenih odnosno darovanih novčanih sredstava, dok su transferni prihodi postignuti prijenosom novčanih sredstava od drugih javno-financijskih institucija. Primljena sredstva iz Europske unije su sredstva iz proračuna EU te drugih institucija EU za određene namjene.

Rashodi se dijele na tekuće rashode, rashode tekućih transfera, investicijske rashode, rashode investicijskih transfera te plaćena sredstva u proračun EU. Tekući rashodi su oni rashodi koji obuhvaćaju plaćanja troškova rada, troškova materijala i drugih izdataka za robu i usluge te izdataka za robu i usluge i sredstava preusmjerenih u proračunske fondove. Rashodi tekućih transfera su ona plaćanja za koja isplatelj zauzvrat ne dobiva nikakav materijal odnosno robe ili usluge, a pritom upotreba tih sredstva mora biti kod primatelja tekuće odnosno opće prirode, a ne investicijske. Investicijski rashodi su plaćanja namijenjena nabavi trajne imovine (npr. trajne imovine, kao i investicijskog održavanja, obnova zgrada te važnije imovine). Rashodi investicijskih transfera su prenesena nepovratna novčana sredstva, namijenjena plaćanju investicijskih rashoda primatelja sredstava, kao i rashodi namijenjeni plaćanju investicijskih rashoda primatelja sredstava, koja su bila dana u upravljanje i za koja je kod primatelja tih sredstava uspostavljena obveza iz sredstava primljenih na upravljanje. Plaćanja sredstava u proračun EU su plaćanja koja se razvrstavaju po izvorima tih sredstava.

Poslovni rezultat je pozitivna razlika u iznosu prihoda i rashoda (suficit), odnosno negativna razlika u iznosu prihoda i rashoda (deficit). Suficit se raspoređuje u skladu sa zakonom i odlukom osnivača pravne osobe, dok se deficit pokriva u skladu sa zakonom i odlukom osnivača pravne osobe.

Revalorizacija sredstava predstavlja promjenu primarno iskazane vrijednosti zbog promjene cijena iz razloga općih i posebnih ekonomskih i društvenih utjecaja. U slučaju da je knjigovodstvena¹⁴ vrijednost manja od poštene (fer)¹⁵ vrijednosti, u poslovnim je knjigama moguće sredstvo procijeniti na poštnu vrijednost. Ako je knjigovodstvena vrijednost veća od poštene vrijednosti, u poslovnim je knjigama moguće iskazanu vrijednost smanjiti na poštnu.

Pravilnik o raščlanjivanju i mjerenju prihoda i rashoda pravnih osoba javnog prava određuje da se:

- trajnu imovinu, posebice nekretnine može revalorizirati ako se knjigovodstveni podaci o njihovoj nabavnoj vrijednosti bitno razlikuju od nabavne vrijednosti usporedivih jednakih ili sličnih sredstava;
- zbog smanjivanja vrijednosti trajnu imovinu može revalorizirati i u slučaju da njihova knjigovodstvena vrijednost bitno odstupa od nadoknadive vrijednosti.

¹⁴ Knjigovodstvena vrijednost je iznos po kojem se u poslovnim knjigama iskazuje vrijednost sredstva nakon odbitka svih amortizacijskih ispravaka vrijednosti odnosno gubitaka zbog smanjivanja na fer vrijednost.

¹⁵ Poštena - fer vrijednost je iznos, za kojega je moguće zamijeniti sredstvo ili s kojim je moguće podmiriti obveze.

U oba se slučaja revalorizacija obavlja na temelju ocjene ovlaštenog procjenitelja, iako se u praksi postupci revalorizacije rijetko vrše.

Revalorizacija financijskih investicija, iskazanih u poslovnim knjigama po nabavnoj vrijednosti, se ne vrši u proračunskom računovodstvu.

Nakon predstavljanja pojedinih računovodstvenih kategorija važno je naglasiti da je u slovenskom proračunskom računovodstvu, u pogledu računovodstvene osnove, u primjeni modificirana novčana osnova kojoj je osnovno načelo novčano, a za određene proračunske korisnike se koristi i načelo nastanka događaja. Usprkos primarno novčanom načelu, sustav knjigovodstva i kontnog plana omogućava izradu bilance stanja, s prikazom sve imovine kao i potraživanja i obveza. Konačno, na nivou države priprema se i konsolidirana bilanca stanja. Očito je da se sustav knjigovodstva za druge (isključivo novčano načelo) i određene korisnike jedinstvenog kontnog plana (primarno načelo nastanka događaja ali i evidencijsko knjigovodstvo po novčanom načelu) razlikuju, posebice kada je riječ o evidentiranju poslovnih događaja u trenutku nastanka događaja te u trenutku plaćanja obaveza odnosno potraživanja. Drugi korisnici iskazuju rashode koje još nisu platili na kontu obveza (konto 18), dok ih određeni korisnici iskazuju na potpuno drugim kontima obveza (konto 46). Slično je i s prihodima koji još nisu bili naplaćeni i koji su u slučaju drugih korisnika evidentirani kao kratkoročna potraživanja (konto 28), a u određenim slučajevima kao prihodi (konto 76). Na taj je način omogućeno da se u financijskim izvještajima primjeni jedno načelo, a to je novčana osnova.

2.4. FINANCIJSKO IZVJEŠTAVANJE

Financijsko izvještavanje sastoji se od:

- Izvještaja o izvršavanju proračuna i financijskih planova,
- Zaključnih računa,
- Računovodstvenih izvještaja.

Izvještajem o izvršavanju proračuna i financijskih planova za prvu polovicu godine ministar financija u srpnju izvještava Vladu, a Vlada predaje izvještaj Državnom zboru, a u slučaju općina gradonačelnik izvještava Općinsko vijeće. ZZS i ZPIZ izvještavaju Ministarstvo financija o izvršavanju financijskih planova.

Zaključni račun državnoga proračuna je akt države koji prikazuje strukturu proračuna za proteklu godinu, predviđene i realizirane prihode i druga primanja države te rashode i druge izdatke države. Zaključni račun proračuna sastoji se od općeg djela, posebnog djela i obrazloženja, specifikacija koja je definirana Uputama za pripremu zaključnog računa državnog i općinskih proračuna te metodologije za pripremu izvještaja o postignutim ciljevima i rezultatima direktnih i indirektnih korisnika proračuna (Uputa za pripremu zaključnog računa državnog i općinskih proračuna te metodologije za pripremu izvještaja o postignutim ciljevima i rezultatima direktnih i indirektnih korisnika proračuna, Uradni list RS, br. 12/01, 10/06, 8/07 i 102/10).

Zaključni račun prvenstveno se sastoji od:

- **poslovnog izvještaja, koji sadrži i** Izvještaj o postignutim ciljevima i rezultatima, kojeg Vlada zajedno s izvještajem Računskog suda¹⁶ predlaže Državnom zboru), a gradonačelnici Općinskom vijeću,

¹⁶ Računski sud je najviši neovisan organ vanjske revizije u Sloveniji.

- podataka iz bilance stanja,
- objašnjenja o odstupanjima.

Opći dio zaključnog računa proračuna sastoji se od:

1. Bilansa prihoda i rashoda
2. Računa financijskih potraživanja i investicija
3. Računa financiranja

Posebni dio zaključnoga računa sastoji se od realiziranih financijskih planova direktnih proračunskih korisnika. Direktni proračunski korisnici pripremaju zaključne račune svojih financijskih planova koji obuhvaćaju Izvještaj o postignutim ciljevima i rezultatima te Računovodstvena izvješća, dok direktni korisnici proračuna pripremaju samo Računovodstveno izvješće.

Izvještaj o postignutim ciljevima i rezultatima direktnog proračunskog korisnika dio je poslovnog izvještaja kojim se izvještava o realiziranim ciljevima koji su određeni u obrazloženju njegovog financijskog plana za proteklu godinu, koji se naziva i program rada te rezultatima njegovog poslovanja u smislu ekonomičnosti, djelotvornosti te svrsishodnosti. Poslovni izvještaj je u slučaju direktnog proračunskog korisnika dio obrazloženja zaključnog računa proračuna i dio računovodstvenog izvještaja. Kod indirektnog proračunskog korisnika taj izvještaj je dio poslovnog izvještaja u okviru računovodstvenog izvještavanja, kojim izvještava o realiziranim ciljevima koji su određeni u obrazloženju njegova financijskog plana, odnosno programa rada za proteklu godinu u smislu ekonomičnosti, učinkovitosti te uspješnosti.

U općem i posebnoj dijelu zaključnog računa prikazuje se usvojeni proračun prošle godine, važeći proračun (usvojeni proračun sa izmjenama) prošle godine, realizirani proračun protekle godine, indeks između realiziranog i usvojenog proračuna prošle godine te indeks između realiziranog i usvojenog proračuna s izmjenama prošle godine.

Obrazloženja zaključnog računa proračuna sastoje se od obrazloženja općega dijela zaključnog računa proračuna, obrazloženja posebnog dijela zaključnoga računa, obrazloženja izvođenja planova razvojnih programa i obrazloženja podataka iz bilance stanja.

Obrazloženja općega djela zaključnog računa proračuna koje za državni proračun priprema Ministarstvo financija, a za općinske proračune nadležna služba općine obuhvaćaju: 1) izabrane i planirane makroekonomske podatke na temelju kojih je proračun bio pripremljen i promjene tih podataka, 2) izvještaj o realizaciji prihoda i rashoda državnog odnosno općinskog proračuna, o proračunskom suficitu odnosno deficitu i zaduživanju proračuna s obrazloženjem važnijih odstupanja između potvrđenih i realiziranih prihoda i rashoda, suficita odnosno deficita i zaduživanja, 3) izvještaj o mjerama za uravnoteženje proračuna te njihovoj realizaciji, 4) obrazloženja promjena direktnih korisnika proračuna 5) izvještaj o promjenama između usvojenog i važećeg proračuna, 6) izvještaj o potrošnji sredstava iz proračunske rezerve i 7) izvještaj o potrošnji sredstava opće proračunske rezervacije.

Obrazloženje posebnoga djela zaključnoga računa proračuna obuhvaća Obrazloženja realizacije financijskih planova direktnih korisnika proračuna odnosno Izvještaj o realizaciji financijskih planova i Poslovni izvještaj koji uključuje Izvještaj o dostignutim ciljevima i rezultatima.

Računovodstveno izvješće priprema se u skladu s Pravilnikom o sastavljanju godišnjih računovodstvenih izvještaja za proračun, proračunske korisnike i druge osobe javnoga prava. Računovodstveno izvješće sastoji se od računovodstvenog i poslovnog dijela.

Računovodstveni dio izvješća sastoji se od Bilansa stanja, iskaza prihoda i rashoda i objašnjenja s iskazima. Priprema ga ovlašteni računovođa, a to je osoba odgovorna za računovodstvo. Poslovni dio izvještaja predstavlja detaljnije informacije o poslovanju proračunskog korisnika odnosno pravne osobe javnoga prava, a čiji sastavni dio je i Izvještaj o dostignutim ciljevima i rezultatima. Poslovni dio izvještaja priprema predstojnik, odnosno poslovodni organ pravne osobe.

Bilanca stanja je računovodstveni iskaz koji sadrži podatke o stanju sredstava i obveza do izvora sredstava na kraju obračunskog razdoblja. Obavezni prilozi bilance stanja su:

- Pregled stanja i kretanja trajne imovine (nematerijalna i materijalna),
- Pregled stanja i kretanja dugoročnih kapitalnih ulaganja i kredita,
- Iskaz drugih objašnjenja određenih pravilnikom.

Iskaz prihoda i rashoda je računovodstveni iskaz koji sadrži podatke o prihodima i rashodima realiziranim u obračunskom razdoblju. Obavezni prilozi Iskaza prihoda i rashoda su:

- Iskaz računa financijskih potraživanja i ulaganja,
- Iskaz računa financiranja,
- Iskaz drugih objašnjenja određenih pravilnikom.

S obzirom na to da određeni korisnici jedinstvenog kontnog plana pri evidentiranju prihoda i rashoda te pri sastavljanju financijskih izvješća koriste računovodstvenu osnovu nastanka poslovnog događaja, obvezni prilozi iskaza prihoda i rashoda su još i:

- Iskaz prihoda i rashoda po vrstama djelatnosti,
- Iskaz prihoda i rashoda po novčanom principu,
- Iskaz računa financijskih potraživanja i ulaganja po novčanom principu,
- Iskaz računa financiranja po novčanom principu¹⁷.

Treći sastavni dio računovodstvenog dijela izvješća su opisne računovodstvene informacije koje objavljuju podatke o računovodstvenim iskazima i objašnjenja pojedinih iskaza. Obvezne informacije toga djela izvješća su:

1. Kriteriji upotrijebljeni za razgraničavanje prihoda i rashoda na djelatnost javne službe i djelatnost prodaje na tržištu
2. Namjere zbog kojih su oblikovane dugoročne rezervacije te oblikovanje i iskorištenost rezervacije
3. Razlozi iskazivanja rashoda nad prihodima u bilanci stanja te iskazu prihoda i rashoda
4. Metode vrednovanja zaliha gotovih proizvoda i zaliha nedovršene proizvodnje
5. Podaci o stanju neplaćenih potraživanja, te mjere provedene da se naplate odnosno razlozi neplaćanja
6. Podaci o obvezama koje je do kraja godine bilo potrebno platiti te uzroci neplaćanja
7. Izvori sredstava upotrijebljenih za ulaganja u materijalnu i nematerijalnu imovinu te financijsku imovinu
8. Ulaganja raspoloživih novčanih sredstava
9. Razlozi za važnije promjene trajne imovine
10. Vrste kategorija koje su obuhvaćene u izvanbilančnoj evidenciji
11. Podaci o važnijoj materijalnoj i nematerijalnoj trajnoj imovini koja je već otpisana, ali se još koristi za izvođenje djelatnosti

¹⁷ Priloge iz zadnje tri alineje pripremaju samo oni određeni korisnici ENK koji imaju status indirektnog proračunskog korisnika.

12. Drugi podaci za koje se smatra da su važni za stvaranje potpunije slike poslovanja odnosno imovinskog stanja, a javni fondovi moraju predstaviti i podatke o upravljanju namjenom imovinom.

Poslovni dio računovodstvenog izvješća sastoji se od informacija o poslovanju proračunskog korisnika. Sadržaj određuje korisnik sam, dok su u Pravilniku o sastavljanju godišnjih računovodstvenih izvještaja za proračun, proračunske korisnike i druge osobe javnoga prava definirani osnovni sadržaji kojima je cilj prikazati probleme i dostignuća poslovanja u promatranom periodu. Sastavni dio je i Izvještaj o postignutim ciljevima i rezultatima¹⁸, čiji sadržaj je precizno određen Uputama za pripremu zaključnog računa državnog i općinskih proračuna te metodologije za pripremu izvještaja o dostignutim ciljevima i rezultatima direktnih i indirektnih korisnika proračuna, pri čemu je sadržaj podjednak za direktne i indirektno korisnike proračuna, osim što indirektni korisnici moraju dodatno izvještavati o analizi kadrova i kadrovske politike te pripremiti dodatno izvješće o investicijskim ulaganjima.

Direktni proračunski korisnici pripremaju zaključni račun svog financijskog plana koji je sastavni dio Posebnog dijela zaključnog računa proračuna (države ili općine) u kojem su slično kao u zaključnom računu proračuna iskazani podaci o realiziranim stavkama u usporedbi s planiranim stavkama za proteklu godinu. Istodobno, direktni korisnici pripremaju i Računovodstveni izvještaj te oba izvještaja prosljeđuju Ministarstvu financija, ako se radi o direktnom korisniku državnog proračuna, odnosno gradonačelniku ili ako se radi o direktnom korisniku općinskog proračuna. Računovodstveno se izvješće predaje i Agenciji za javnopravne evidencije i usluge (AJPES) čiji je zadatak obrada i objavljivanje tih podataka.

Indirektni korisnici pripremaju samo računovodstveno izvješće te ga prosljeđuju AJPES-u i nadležnom ministarstvu odnosno gradonačelniku, ovisno o tome radi li se o indirektnom korisniku državnog ili općinskog proračuna.

Uz sve opisane izvještaje koje pripremaju pojedini proračunski korisnici, na nivou države priprema se i konsolidirani imovinski bilans države i općina koji prikazuje konsolidirano stanje imovine na nivou države i općina na dan 31. prosinca svake godine (članak 93. ZJF-a). Precizniju pripremu konsolidiranog bilansa određuje Pravilnik o pripremi konsolidiranog imovinskog bilansa države i općina te definira sastavne dijelove:

- Imovinska bilanca indirektnih korisnika proračuna
- Imovinska bilanca direktnih korisnika proračuna,
- Imovinska bilanca ZPIZ,
- Imovinska bilanca ZZZS,
- Imovinske bilanca općina,
- Imovinska bilanca države ,
- Konsolidirana imovinska bilanca države i općina.

¹⁸ Izvještaj o dostignutim ciljevima i rezultatima direktnog proračunskog korisnika obuhvaća:

1. Pojedine vrste rashoda iz realiziranog financijskog plana na nivou podgrupe rashoda
2. Veća odstupanja između potvrđenog i realiziranog financijskog plana
3. Prijenos nepotrošenih namjenskih sredstava iz protekle godine u skadu s člankom 44. ZJF-a
4. Plaćanje neplaćenih obaveza iz prošlih godina povezano s člankom 46. ZJF-a
5. Uključenje novih obveza u financijski plan direktnog korisnika proračuna skladno članku 41. ZJF-a
6. Visinu izdanih i unovčenih jamstva te naplaćenih regresnih zahtjeva iz jamstva direktnog proračunskog korisnika.

Prvi sastavljaju imovinsku bilancu sastavljaju direktni i indirektni proračunski korisnici proračuna općina i njihovih uži dijelova, na temelju bilance stanja i podataka iz poslovnih knjiga korisnika proračuna. Na tom nivou obavlja se prvi dio konsolidacije jer se međusobno poravnavaju podaci na aktivi i pasivi bilance stanja te potraživanja i obveze između svih direktnih i indirektnih proračunskih korisnika općine i općinskog proračuna, a za razliku se povećavaju odnosno smanjuju sredstva primljena u upravljanje. Taj nivo konsolidacije vrši se do 30. ožujka.

U sljedećoj fazi, općina priprema svoje konsolidirane izvještaje. Općine predaju Ministarstvu financija konsolidirane izvještaje do 30. travnja, a do istog dana dužni su ih predati i direktni i indirektni korisnici proračuna države te ZZZS i ZPIZ.

Ministarstvo financija priprema imovinsku bilancu državnog proračuna na temelju podataka iz bilance stanja i poslovnih knjiga državnog proračuna. Na temelju imovinske bilance državnog proračuna, imovinskih bilanca direktnih i indirektnih korisnika državnog proračuna te ZPIZ i ZZZS, Ministarstvo financija priprema imovinsku bilancu države, po prethodnom međusobnom poravnavanju potraživanja i obveza svih u imovinsku bilancu uključenih sudionika, osim potraživanja za sredstva dana na upravljanje javnim društvima odnosno tvrtkama, dok se za razliku smanjuje ili povećava opći fond. Konsolidiranu imovinsku bilancu¹⁹ ministarstvo predlaže vladi do 31. svibnja, a Vlada ga, skupa sa revidiranim zaključnim računom za proteklu godinu, predlaže u raspravu Saboru svake dvije godine.

3. REVIZIJA I OSTALI OBLICI NADZORA U JAVNOM SEKTORU

U Sloveniji se nadzor nad javnim financijama provodi na više nivoa. Pritom je važno istaknuti da je Državni zbor najviši organ nadzora u državi čija se nadzorna funkcija odražava kao politička jer ima funkciju nadzora nad djelovanjem izvršne vlasti, ali je istodobno i društvena, pa tako ima mogućnost tzv. parlamentarnih istraga.

Državnom zboru slijedi Računski sud kao najviša državna revizijska institucija, koja kao neovisan i samostalan organ vrši vanjske revizije svih korisnika javnih sredstava. Ne svrstava se ni u jednu granu vlasti. Program rada priprema institucija sama bez mogućnosti utjecaja na izbor, dok poslanici i radna tijela Državnog zbora, Vlada, ministarstva i organi lokalne vlasti mogu predložiti potencijalne revizije. Računski sud za godišnji plan rada bira pet prosljeđenih prijedloga, pri čemu dva prijedloga moraju biti oni opozicijskih poslanika i najmanje dva prijedloga radnih tijela Državnog zbora.

Drugu razinu nadzora predstavlja Ured Republike Slovenije za nadzor proračuna te Vlada. Ured RS za nadzor proračuna je centralni organ za harmonizaciju i koordinaciju sustava unutarnjeg nadzora javnih financija koji je zadužen za razvoj, usklađivanje i provjeravanje financijskog managementa i unutarnjih kontrola te unutarnje revidiranje direktnih i indirektnih

¹⁹ Prilozi imovinskom bilansu su: Poseban prilog s podacima o postavkama iz bilansa stanja koje su bile međusobno poravnane te Podaci o smanjivanju odnosno povećanju obveza sredstva primljenih na upravljanje odnosno opći fond.

Obrazloženje važnijih ulaganja u trajnu imovinu i financijska ulaganja, ali samo ako se vrijednost ulaganja povećala, odnosno smanjila za više od 40.000,00 EUR (važi za sve direktne i indirektno proračunske korisnike države i općina) odnosno 200.000,00 EUR (za općine).

proračunskih korisnika državnog i općinskih korisnika. Vlada provodi nadzor nad javnim financijama prvenstveno preko svojih službi.

Osnovni nivo nadzora provodi se kod proračunskih korisnika u obliku unutarnje revizije. Unutarnju reviziju kao postupak naknadnog razmatranja poslovnih procesa i funkcija te traženja najboljih mogućnosti i načina za poboljšanja poslovanja organizacija nikako se ne smije izjednačavati s unutarnjim kontrolama. Unutarnje revidiranje poseže i u druge funkcije organizacije, a ne samo provjere pravilnosti sustava računovodstvenog kontrola i pouzdanosti njihovog djelovanja, dok su unutarnje kontrole namijenjene prosuđivanju pravilnosti pojava i računovodstvenih podataka te uklanjanju otkrivenih nepravilnosti. Bitna je razlika i u tome da unutarnju reviziju vrše unutarnji revizori, dok su za unutarnje kontrole zaduženi zaposleni u računovodstvenoj službi koji primaju knjigovodstvene dokumente, vode poslovne knjige, sastavljaju računovodstvene obračune te informiraju korisnike putem računovodstvenih informacija.

Iako se unutrašnje računovodstvene kontrole u slovenskom sustavu formalno ne smatraju kao dio javnofinancijskog nadzora, njihov je značaj izuzetno velik. Predstojnici odnosno management direktnih i indirektnih proračunskih korisnika odgovoran je za uspostavljanje i djelovanje prikladnosti sustava financijskog managementa²⁰ i kontrola te unutrašnje revidiranje (100. članak ZJF).

3.1. DRŽAVNA REVIZIJA

Računski sud je najviši organ kontrole državnih računa, državnog proračuna i cjelokupne javne potrošnje u Republici Sloveniji (151. i 151. članak Ustava RS). Zadužen je za revidiranje svih korisnika javnih sredstava odnosno preciznije:

- pravnih osoba javnog prava,
- pravnih osoba privatnoga prava koje su primile pomoć iz proračuna Europske Unije, državnog proračuna ili proračuna lokalnih jedinica, one pravne osobe koje vrše javnu službu odnosno osiguravaju javna dobra na temelju koncesije te one pravne osobe – privatna društva, kao na primjer banke i osiguravajuća društva, u kojima država, tj. općine imaju većinski vlasnički udio,
- fizičke osobe koje su primile pomoć iz proračuna Europske Unije, državnog proračuna ili proračuna lokalnih jedinica te one osobe koje vrše javnu službu odnosno osiguravaju javna dobra ne temelju koncesije.

Računski sud ima upravu - Senat računskog suda, sastavljen od tri člana: predsjednika i dva zamjenika, koji na prijedlog predsjednika države imenuje Državni zbor na tajnom glasanju većinom glasova poslanika na razdoblje od devet godina²¹. Računski se sud, uz navedene članove, sastoji od još šest vrhovnih državnih revizora koji vode revizijske odjele te tajnika koji

²⁰ Financijski management obuhvaća uspostavu i izvođenje, planiranja i izvršavanje proračuna i financijskih nacrta, računovođenja i izvještavanja s ciljem realiziranja postavljenih ciljeva te osigurati sredstva od gubitaka, oštećenja i prevara.

²¹ Prvi članovi Računskog suda bili su imenovani 9. prosinca 1994. na temelju te godine usvojenog zakona, a nakon sedam godina usvojen je novi zakon koji je značajno promijenio ulogu te nadležnosti tog organa. Tako je na primjer, proširio nadležnosti tog organa, proširio obujam obveznih revizija koje se moraju tijekom godine obaviti, uveo mogućnosti prethodnog prikupljanja informacija itd.

vodi odjel podrške. Svi imaju status dužnosnika, a imenuje ih predsjednik računskog suda na razdoblje od devet godina.

Računski sud može kod korisnika obaviti reviziju pravilnosti poslovanja, funkcionalnosti poslovanja ili reviziju akta o proteklom i planiranom poslovanju korisnika javnih sredstava, pri čemu je akt definiran kao zakonom reguliran ili poseban računovodstveni izvještaj kojeg korisnik mora sastaviti na zahtjev Računskog suda. Revizija pravilnosti poslovanja predstavlja postupak pridobivanja potrebnih odnosno prikladnih te dovoljnih podataka kako bi se izdalo mišljenje o usklađenosti poslovanja s propisima i usmjerenjima koja korisnik javnih sredstava mora primjenjivati pri svom poslovanju, dok revizija funkcionalnosti poslovanja predstavlja postupak pridobivanja potrebnih odnosno prikladnih te dovoljnih podataka kako bi se izdalo mišljenje o ekonomičnosti, djelotvornosti te svrsishodnosti poslovanja. Mišljenja Računskog suda su za sve državne organe, lokalne jedinice i korisnike proračunskih sredstava obvezujuće. Poslovanjem korisnika smatraju se sve aktivnosti koje utječu na prihode i rashode te sva sredstva odnosno obveze i izvori tih sredstava koje predstavljaju poslovanje u užem smislu te aktivnosti, a koje utiču na stanje javne imovine, stanje javnog duga, pružanje javnih dobara ili na stanje okoline, što predstavlja poslovanje u širem smislu. Zakonski je omogućeno da se uz opisano izvedu i druge, zakonskim osnovama propisane revizije.

Jedna od nadležnosti Računskog suda je i savjetovanje korisnika javnih sredstava na način da im se daju preporuke tijekom samog izvođenja revizije, komentiranje radnih verzija zakonskih tekstova i drugih propisa, sudjelovanje na savjetovanjima i seminarima o javno-financijskim pitanjima, davanje prijedloga povezanih s izvještajima koji se godišnje prosljeđuju Državnom zboru, kao i mišljenja o javno-financijskim pitanjima.

Računski sud provodi revizije u skladu sa općeprihvaćenim revizijskim načelima i pravilima te u skladu s međunarodnim revizijskim standardima. U Uputama za izvođenje revizija (Uputa za izvođenje revizije, Uradni list RS, br. 43/13) kao podzakonskom aktu Zakona o Računskom sudu (Zakon o Računskom sudu, Uradni list RS, br. 11/01 in 109/12) navode se:

- Međunarodni standardi vrhovnih revizijskih institucija koje izdaje INTOSAI – Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija,
- Europske smjernice za izvođenje međunarodnih revizijskih standarda koje izdaje INTOSAI,
- Međunarodni standardi revidiranja koje izdaje IFAC – Međunarodni savez računovodstvenih stručnjaka.

Zakonski obavezujuće revizije koje Računski sud mora provesti svake godine su:

1. Pravilnost izvršavanja državnog proračuna (pravilnost poslovanja države)
2. Pravilnost poslovanja javnog fonda za zdravstveno osiguranje (ZZZS)
3. Pravilnost poslovanja javnoga fonda za mirovinsko osiguranje (ZPIZ)
4. Pravilnost poslovanja određenog broja gradskih i drugih općina
5. Poslovanje određenog broja izvođača gospodarskih javnih službi
6. Poslovanje određenog broja izvođača negospodarskih javnih službi.

Računski sud započinje postupak revizije sukladno s pismeno izdanom odlukom o izvođenju revizije. Prethodno je moguće tzv. pred revizijsko ispitivanje u kojem Računski sud može tražiti sve obavijesti koje se čine neophodnim, knjigovodstvene dokumente, podatke i drugu dokumentaciju, a također može obaviti i druge upite za koje smatra da su neophodni. Korisnik proračunskih sredstava obavezan je revizoru Računskog suda omogućiti da obavi pregled koji je potreban za ostvarivanje revizijskih ciljeva, pri čemu revizija obuhvaća:

1. Pregled sustava ili određenih podsustava poslovanja i računovodstva
2. Pregled knjigovodstvenih dokumenata i drugih dokumenata o poslovanju
3. Pregled prostora, objekata i uređaja koje revidirana organizacija koristi za svoje poslovanje
4. Druge revizijske postupke potrebne za izvršavanje revizijskih ciljeva.

Revizijski postupak završava izradom revizijskog izvješća u kojem Računski sud iskazuje mišljenje o poslovanju revidirane organizacije. Prethodno se obavlja i sastanak, namijenjen raspravi i usklađivanju otvorenih pitanja i dilema, koji se održava nakon uručenja prijedloga revizijskog izvješća. Ako se revizija istodobno obavlja u više organizacija (horizontalna revizija), prijedlog revizijskog izvješća se prosljeđuje pojedinim organizacijama u dijelovima.

Nakon sastanka namijenjenog raspravi i usklađivanju otvorenih pitanja, odgovorna osoba Računskog suda prosljeđuje prijedlog izvješća s potencijalnim primjedbama revidirane organizacije nadležnom članu ili vrhovnom državnom revizoru. Prijedlog izvješća te primjedbe se provjeravaju kako bi se došlo do zaključka, u se kojoj mjeri otkrića baziraju na dokumentarnim dokazima i je li postupak proveden u skladu sa standardima revidiranja. U roku od 15 dana od zadnjeg sastanka, na temelju ocjena primjedbi i nalaza izdaje se prijedlog izvješća revidiranoj organizaciji te odgovornim osobama. Potonji mogu u roku od osam dana uložiti žalbu na nalaze u prijedlogu izvješću, na koju Računski sud mora dati odgovor uz davanje konačne verzije izvješća.

Ako su se u revidiranoj organizaciji otkrile nepravilnosti ili nedjelotvornosti, postoji zakonska obveza da organizacija prosljedi Računskom sudu izvješće o nepravilnostima ili nedjelotvornostima (neučinkovitostima), što čini u tzv. *odzivnom* izvješću (odgovor/prigovor na izvješće), a za koje je postavljen rok od 30 do 90 dana koji počinje teći sljedeći dan po uručenju revizijskog izvješća korisniku javnih sredstava. Takvo izvješće nije potrebno u slučaju da je u izvješću već navedeno da su tijekom revizijskog postupka bile poduzete odgovarajuće mjere da se otklone otkrivene nepravilnosti i nedjelotvornosti. Ako Računski sud ocjeni da u odzivnom izvješću nisu na zadovoljavajući način uklonjene nepravilnosti i nedjelotvornosti, smatra se da korisnik sredstava krši obveze i pravila dobrog poslovanja jer se radi se o nezadovoljavajućem uklonjenim nepravilnostima ili važnim nedjelotvornostima. U tom slučaju, Računski sud može izdati poziv za reagiranje na nalaz koji se izdaje nadležnom tijelu, a za koji se smatra da može u granicama svojih nadležnosti pokrenuti mjere protiv korisnika javnih sredstava koji krše obvezu i pravila dobrog poslovanja. Ako se radi o značajnom kršenju obveza i pravila dobrog poslovanja, Računski sud dužan je o tome obavijestiti Državni zbor.

3.2. PRORAČUNSKI NADZOR, UNUTARNJA REVIZIJA I UNUTARNJA KONTROLA U JAVNOM SEKTORU

Ured RS za nadzor proračuna sastoji se od četiri sadržajno različita područja odnosno sektora:

- Sektor za reviziju europskih poljoprivrednih fondova
- Sektor za reviziju europskih strukturnih fondova
- Sektor proračunske inspekcije
- Sektor za unutarnje financijske kontrole

Na području potrošnje sredstava iz fondova EU, Ured djeluje kao neovisno tijelo za financijski nadzor, tako da između ostalog izvodi pred akreditacijske preglede, certificira godišnje

izjave o izdacima i izjave o zaključcima projekata ili programa te izvodi neovisne kontrole pravilnosti potrošnje. Uz sve nabrojano, jedan od zadataka je i djelovanje u smislu koordinacijske točke za suradnju s Uredom Europske komisije za borbu protiv prijevara (OLAF), što znači da djeluje na području zaštite financijskih interesa EU te razmatra i predlaže Europskoj komisiji izvješća o nepravilnostima. Ured ima i zadatak proračunske inspekcije te razvoj, usklađivanje i provjeravanje financijskog managementa i unutarnjih kontrola te unutarnje revizije direktnih i indirektnih proračunskih korisnika državnog i općinskih proračuna.

Nadzorne i druge funkcije Ureda određuje ZJF (članak 10.), prema kojem su zadaci Ureda:

- nadzor potrošnje proračunskih sredstava,
- priprema zajedničkih metoda unutarnjeg revidiranja u javnoj upravi te briga za razvoj tih metoda,
- priprema zajedničkih uputa i vodiča za izvođenje unutarnjih revizija kod direktnih proračunskih korisnika državnog i općinskih proračuna,
- briga za razvoj unutarnje revizijske službe u okviru cjelovitog sustava financijskog nadzora u javnom sektoru,
- briga za edukaciju unutarnjih revizora u javnom sektoru.

Uz nadzor potrošnje EU sredstava i proračunsku inspekciju, važan je zadatak Ureda upravo koordinacija rada unutarnjih revizora te njihova edukacija. Unutarnji revizori ne djeluju kao zaposlenici Ureda, nego su organizirani kao neovisni revizori iz privatnog sektora ili su pak zaposlenici proračunskog korisnika. Povezano s većom efikasnošću, unutarnji revizori mogu biti zaposleni i u okviru tzv. zajedničkih službi što znači da obavljaju revizije za više organizacija.

Unutarnji nadzor javnih financija obuhvaća cjeloviti sustav osnovan na financijskom managementu²², unutarnjim kontrolama²³ i unutarnjoj reviziji, kojega uspostavlja korisnik proračunskih sredstava sam kako bi upravljao poslovanjem i osigurao zakonitu, ekonomičnu i efikasnu potrošnju javnih sredstava te dostigao postavljene ciljeve. Drugim riječima, unutarnji nadzor javnih financija ne predstavlja samo unutarnju reviziju nego i cjelokupan sustav financijskog managementa te unutarnjih kontrola. Ured RS-a za nadzor javnih financija izdao je 2004. godine i Smjernice za unutarnje kontrole u kojima preciznije definira funkcije i ciljeve te postupke unutarnjih kontrola, a za koje je (sukladno članku 100. ZJF-a) odgovoran predstojnik direktnog odnosno indirektnog proračunskog korisnika. Unutarnje kontrole neophodne su zbog unutarnjih i vanjskih faktora s kojima se suočavaju proračunski korisnici te iz kojih izviru financijski, pravni i komercijalni rizici koji ugrožavaju ostvarivanje postavljenih ciljeva.

Glavni ciljevi unutarnjih kontrola su:

- efikasno izvođenje zadataka proračunskog korisnika,
- svrhovita upotreba sredstava te njihovo zaštita od gubitaka zbog nemara, zloupotrebe, slabog upravljanjem, grešaka, prijevara i drugih nepravilnosti,
- poslovanje u skladu sa zakonima, prema zakonskim propisima te uputama managementa,

²² Financijski management obuhvaća uspostavljanje i izvođenje planiranja i izvršavanja proračuna, financijskih nacrti, računovođenja i izvještavanja.

²³ Unutarnje kontrole obuhvaćaju sistem postupaka i metoda za savladavanje rizika koji utječu na zakonitu, gospodarsku i učinkovitu potrošnju javnih sredstva.

- osiguravanje pravovremenosti, cjelovitosti te pouzdanih računovodstvenih informacija i podataka te njihovo pošteno prikazivanje u izvještajima,
- osiguravanje jednakih mogućnosti te zaštita okoline.

Unutarnje kontrole predstojnik može prenijeti na svoje zaposlenike, dok odgovornost ostaje na njemu. Svi postupci unutarnjih kontrola izvode se unutar organizacije te su dio svakidašnjih zadataka zaposlenika, a ne unutarnjeg revizora. Unutarnji revizori djeluju u okviru unutarnjih revizorskih službi kako bi osigurali efikasno unutarnje revidiranje koje služi kao prepreka nepravilnoj i nesvrhovitoj potrošnji javnih sredstava. Uz ZJF, unutarnju reviziju određuju i podzakonski akti kao što su Pravilnik o usmjerenjima za skladno djelovanje unutarnjeg nadzora javnih financija (Pravilnik o usmjerenjima za skladno djelovanje unutarnjeg nadzora javnih financija, Uradni list RS, br. 79/99, 124/00, 79/01, 30/02) te Smjernice za državno unutarnje revidiranje. Njihovi su zadaci povezani sa svim poslovnim procesima i funkcijama²⁴ te traže najbolje mogućnosti i načine za poboljšanje poslovanja organizacije. Unutarnji je revizor odgovoran predstojniku. Jedan od važnih zadataka unutarnjeg revizora je i savjetovanje s revizorima Računskog suda te sudjelovanje u slučajevima vanjske revizije.

Izvještaje unutarnjih revizora razmatraju uz predstojnika i Ured RS-a za nadzor proračuna i Računski sud. Tako se od predstojnika očekuje da se primjereno odazove na izvještaj unutarnjeg revizora, prihvati mjere za uklanjanje u izvještaju predstavljenih nepravilnosti, nesvrhovitosti te nedostataka i slabosti koje je otkrio revizor. Ako revizor otkrije prijevare ili posumnja da se radi o kriminalnom djelu izvršenom od strane managementa organizacije, dužan je o otkrićima smjesta obavijestiti više razine (npr. Vladu, Državni zbor itd.).

4. IZAZOVI RAZVOJA RAČUNOVODSTVA JAVNOG SEKTORA

Krovne zakonske osnove na području javnih financija i javnog računovodstva u Republici Sloveniji su već spomenuti ZJF i ZR koji su stupili na snagu 2000. godine i od tada nisu značajno mijenjani. Nekoliko manjih izmjena posljedica su traženja ad hoc rješenja za konkretne probleme u praksi, dok se sustavno zakonodavstvo na ovom području nije mijenjalo.

Javno-financijska nestabilnost euro područja iziskivala je jačanje javno-financijske discipline i transparentnost proračunskog planiranja. Tako je već u studenom 2011. godine na razini Europske unije bio prihvaćen paket zakonodavnih prijedloga za pet uredbi i direktiva s ciljem

²⁴ Temeljna načela unutarnjih kontrola su:

- sistem unutarnjih kontrola daje samo prihvatljivu, ali ne i dovoljnu garanciju,
- odnosno managerski organ proračunskog korisnika je odgovoran za uspostavljanje i održavanje sistema unutarnjih kontrola,
- unutanja kontrola je važan, ali ne jedini element managementa,
- unutanja kontrola mora biti svrhovita te mora uzimati u obzir ocjene rizika te osiguravanje dodane vrijednosti,
- unutanje kontrole su efikasne ako se dosljedno koriste,
- unutanje kontrole treba razmatrati u cjelini, a ne svaku pojedinačno,
- potrebe po unutanjim kontrolama te njihova upotreba mogu se razlikovati kako između proračunskih korisnika tako i unutar pojedinih,
- na uspješnost unutanjih kontrola značajno utječe odnos managementa,
- unutanja revizija nije substitut za unutanju kontrolu te ne smanjuje odgovornost managementa.

jačanja fiskalne odgovornosti zemalja članica te jačanje njihovog ekonomskog upravljanja. U tu svrhu, Slovenija je već 2013. godine objavila Ustavni zakon o promjeni 148. članka Ustava Republike Slovenije (Uradni list, br. 47/13), čime se na Ustavnoj razini obvezala da će prihodi i rashodi na nivou državnog proračuna biti srednjoročno uravnoteženi bez zaduživanja, odnosno da će prihodi prekoračiti rashode. Od tog se pravila može privremeno odstupiti samo u iznimnim okolnostima. Uz promjene Ustava RS, u 2015. godini bio je prihvaćen i Zakon o fiskalnom pravilu koji preciznije određuje sadržaj odnosno implementaciju 148. članka Ustava Republike Slovenije. Tim je zakonom implementirana većina odredbi Direktive Savjeta 2011/85/EU (8. studenog 2011.) povezanih s zahtjevima o proračunskim okvirima država članica. Kako je još uvijek potrebno određena rješenja uvesti u slovenski pravni sustav, predviđaju se izmjene i dopune Zakona o javnim financijama i Zakona o računovodstvu.

Stručna je javnost već neko vrijeme upozoravala na potrebu određenih izmjena, s obzirom na to da je Republika Slovenija država članica EU te je posljedično dužna izvještavati o javno-financijskom deficitu i dugu, koristiti se metodologijom ESA 2010, poštovati Maastrichtska pravila itd. Glavni problemi trenutnog rješenja proizlazile u prvom redu iz činjenice da je nacionalno računovodstveno izvještavanje utemeljeno na novčanom toku, dok se na EU razini koristi obračunska osnova. U veljači 2016. godine prijedlozi oba prethodno spomenuta zakona bili su upućeni na raspravu široj javnosti. Ciljevi predloženog Zakona o javnim financijama su:

- osigurati makroekonomsku stabilnost, trajan i stabilan nacionalni gospodarski razvoj, stabilne javne financije te zakonski okvir za efikasno upravljanje javnim financijama;
- odrediti temeljne nadležnosti te prava i obveze proračunskih korisnika koji su odgovorni za pripremu, primanje te izvršavanje proračuna odnosno financijskih planova;
- odrediti terminski okvir za prosljeđivanje financijskih planova te dokumente koji su sastavni do proračuna države odnosno općina te dokumente koji su sastavni dio financijskih planova direktnih korisnika proračuna, ZPIZ, ZZZS i indirektnih korisnika proračuna;
- odrediti način osiguravanja sredstava za financiranje funkcija državnih i općinskih organa;
- uspostavljanje cjelovitog i konzistentnog pravnog sustava za uređenje svih elemenata upravljanja javnim sredstvima za proračunske korisnike;
- određivanje višegodišnjeg proračunskog planiranja u okviru Srednjoročne fiskalne strategije Vlade;
- omogućavanje Vladi da u Državnom programu razvojnih politika odredi svoje prioritete koje su ključne za razvoj Slovenije te one koje istodobno slijede ograničenja iz Zakona o fiskalnom pravilu;
- osigurati proračunskim korisnicima da svoje projekte, koji imaju višegodišnju dimenziju, pravovremeno te bez ograničavanja provode;
- odrediti veću transparentnost prikaza proračuna na temelju novih metodologija koje omogućavaju međunarodnu usporedbu te oblikovati zajedničku fiskalnu disciplinu kojoj su glavne osobine cjelovitost i transparentnost;
- oblikovati efikasan sustav nadzora, procjenjivanja kršenja te sankcioniranja kršitelja.

Preciznije određivanje pravila računovodstva javnoga sektora dano je u prijedlogu Zakona o računovodstvu na kojeg upućuje prijedlog Zakon o javnim financijama, posebice u poglavlju IX. Računovodstvo. Prijedlog Zakona o javnim financijama definira nadležnosti službe raču-

novodstva te nadležnog računovođe u organizacijama javnog sektora. Istodobno definira i konkretne poslovne događaje koji se, specifično u odnosu na opća pravila o evidentiranju prihoda i rashoda, evidentiraju na kontima koji se odražavaju u bilanci stanja. To su:

- zamjena imovine u obliku nekretnina,
- dokapitalizacija stvarnim kapitalom odnosno ulaganjima,
- konverzije potraživanja u kapitalna ulaganja pravne osobe,
- otpisi potraživanja i dugova,
- preuzimanja dugova države,
- kratkoročna i dugoročna ulaganja novčanih sredstava tzv. jedinstvenog računa riznice izvan tog računa,
- ulaganja na jedinstveni račun riznice,
- promjene koje su posljedica upravljanja s onim djelom državnog i općinskog duga kojeg je potrebno platiti u budućim proračunskim godinama,
- promjene koje su posljedica upravljanja državnim dugom koje nastaju pri ponovnom otoku vrijednosnih papira na tržištu sa premijom ili diskontom na neotplaćenu glavicu, u slučaju da do novčanog toka ne dolazi,
- promjene nastale zbog neispunjavanja obveza iz ugovora u poslovima privremene prodaje te privremenih kredita vlastitih dužničkih vrijednosnih papira.

U prijedlogu Zakona o javnim financijama nekoliko novosti odnosi se i na sustav unutarnje revizije i unutarnjih kontrola. Od novosti je važno istaknuti da prijedlog postavlja nešto veću obvezu ministarstava da uspostave zajedničke unutarnje revizijske službe na razini svakog resora. Tako se svakog ministra obvezuje da za svoj resor postavi zajedničku unutarnju revizijsku službu te osigura njezino djelovanje, pri čemu se dopušta iznimka od pravila da toj zajedničkoj službi pristupe i svi indirektni proračunski korisnici u slučaju da predstojnik tog korisnika argumentira ekonomsku podobnost za drugačijim rješenjem unutarnjeg revidiranja. Istodobno je u prijedlogu zakona postavljena i osnova za uspostavljanje zajedničkih unutarnjih revizijskih službi na razini lokalne samouprave (općina), pri čemu oblik organiziranja nije obvezujući.

Uz novosti na razini organiziranja unutarnjih revizijskih službi, prijedlog zakona podiže i limit proračunskih prihoda, iznad kojih su proračunski korisnici dužni podvrgnuti se unutarnjoj reviziji svake godine. Po prijedlogu zakona, godišnja je revizija obvezna za one korisnike koji imaju više od pet milijuna EUR prihoda, dok su ostali obvezni provesti reviziju svake tri godine. Istodobno, s prijedlogom zakona uvodi se i vođenje te način vođenja registra vanjskih izvođača revizija, čime se usmjerava na veću transparentnost te kvalitetu njihovog djelovanja. Prijedlog navodi i uvjete za uključivanje vanjskog izvođača revizije, uvjete za upis vanjskog izvođača u registar te podatke koje mora sa svrhom upisa u registar prosljediti vanjski revizor.

Preciznije su novosti povezane s računovodstvom javnog sektora određene u prijedlogu Zakona o računovodstvu. Najvažnija novost prijedloga je promjena osnovnog računovodstvenog načela (osnove) pri evidentiranju prihoda i rashoda. Prelazi se na načelo nastanka poslovnog događaja (obračunsku osnovu). Početak upotrebe ovog načela predviđen je na 1. siječnja 2022. Razloga za prijelazni period je više, ali jedan od važnijih je konačna odluka o potencijalnom prijelazu na EPSAS – Europske računovodstvene standarde u javnom sektoru, koje su predmet brojnih rasprava u okviru Task Force EPSAS Standards, koji djeluje pod okriljem Eurostata. Rasprava je u tijeku već nekoliko godina i predviđa se srednjoročni period za im-

plementaciju datiran na 2020. godinu. Pored prihvaćanja te konačne odluke na EU nivou, potrebno je pripremiti i promjene te dopune podzakonskih akata, izraditi cjelovite poslovne procese koji će biti osnova za izgradnju primjerene IT potpore te izvesti potrebnu dodatnu edukaciju kadra u računovodstvenim službama. Uz spomenuti glavni cilj, prijedlog zakona postavlja i ciljeve:

- preciznijeg definiranja vođenja poslovnih knjiga i pripreme godišnjih računovodstvenih izvještaja te usklađivanje računovodstvenih pravila s odredbama Slovenskih računovodstvenih standarda, posebice u segmentu vrjednovanja pojedinih ekonomskih kategorija;
- načelo novčanog toka sačuvati će se za potrebe pripreme zaključnog računa blagajni javnog financiranja te za evidencijsko knjiženje kod indirektnih proračunskih korisnika;
- preciznije određivanje pravne osnove za lakše i kvalitetnije usklađivanje potraživanja i obaveza proračunskih korisnika.

Dugo priželjkivane promjene u smislu uvođenja načela nastanka poslovnog događaja u računovodstvo javnog sektora konačno su ugledale svjetlost dana i u slovenskom zakonodavstvu. Nakon mnogo godina očito je donesena i politička odluka da se suvremeni trendovi, koje su slijedile brojne države, uvedu i u Sloveniji. Međutim, još je dug put do suštinskih promjena, s obzirom na to da se nacionalni proračun trenutno priprema te izvršava na temelju načela novčanog toka.

LITERATURA

- Uradni list RS (1991-2013) *Ustav Republike Slovenije (Ustava Republike Slovenije)*, št. 33/91-I, 42/97 – UZS68, 66/00 – UZ80, 24/03 – UZ3a, 47, 68, 69/04 – UZ14, 69/04 – UZ43, 69/04 – UZ50, 68/06 – UZ121,140,143, 47/13 – UZ148 in 47/13 – UZ90,97,99
- Uradni list RS (2007, 2008, 2009, 2010, 2012, 2015) *Zakon o lokalnoj samoupravi (Zakon o lokalni samoupravi)*, št. 94/07 – uradno prečišćeno besedilo, št. 76/08, 79/09, 51/10, 40/12 – ZUJF in 14/15 – ZUUJFO
- Uradni list RS (2006, 2011) *Zakon o osnivanju općina te o određivanju njihovih područja (Zakon o ustanovitvi obćin ter o določitvi njihovih območij)* št. 108/06 – uradno prečišćeno besedilo in 9/11
- Uradni list RS (2006, 2011) *Zakon o financiranju općina (Zakon o financiranju obćin, ZFO-1)*, št. 32/06 – uradno prečišćeno besedilo, 123/06 – ZFO-1 in 57/08 – ZFO-1A
- Standardna klasifikacija institucionalnih sektora (Standardna klasifikacija institucionalnih sektorjev - SKIS)
- Uradni list RS (2011, 2013, 2015) *Zakon o javnim financijama (Zakon o javnih financah, ZJF)*, št. 11/11 – uradno prečišćeno besedilo, 14/13 – popr., 101/13, 55/15 – ZFisP in 96/15 – ZIPRS1617
- Uradni list RS (2003) *Pravilnik o određivanju direktnih i indirektnih korisnika državnog i općinskih proračuna (Pravilnik o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in obćinskih proračunov)*, št. 46/03.
- Uradni list RS (2015) *Zakon o fiskalnom pravilu (Zakon o fiskalnem pravilu, ZFIsP)*, št. 55/15
- Uradni list RS (2000) *Pravilnik o funkcionalnoj klasifikaciji javnih izdataka (Odredba o funkcionalni klasifikaciji javnofinancijskih izdatkov)*, št. 43/00
- Uradni list RS (2003, 2005, 2006, 2009) *Pravilnik o programskoj klasifikaciji izdataka državnog proračuna (Pravilnik o programski klasifikaciji izdatkov državnega proračuna)*, št. 112/03, 56/05, 141/06 in 58/09
- Uradni list RS (2015) *Zakon o izvršavanju proračuna Republike Slovenije (Zakon o izvrševanju proračuna Republike Slovenije)*

- Uradni list RS (2007, 2008, 2009, 2013) *Pravilnik o postopcima za izvršavanje proračuna Republike Slovenije (Pravilnik o postopkih za izvrševanje proračuna Republike Slovenije)*, št. 50/07, 61/08, 99/09 – ZIPRS1011 in 3/13
- Uradni list RS (1999, 2002) *Zakon o računovodstvu*, št. 23/99 in 30/021253
- Uradni list RS (2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2009, 2010, 2012, 2015) *Pravilnik o raščlanjivanju i mjenjenju prihoda i rashoda pravnih osoba javnog prava (Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava)*, št. 134/03, 34/04, 13/05, 114/06 – ZUE, 138/06, 120/07, 112/09, 58/10, 97/12 in 100/15
- Uradni list RS (2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015) *Pravilnik o jednovitem kontnom planu za proračun, proračunske korisnike i druge osebe javnoga prava (Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava)*, št. 112/09, 58/10, 104/10, 104/11, 97/12, 108/13, 94/14 in 100/15
- Uradni list RS (1999, 2000) *Pravilnik za koordinaciju računovodstvenih evidencija za korisnike jedinstvenog kontnog plana sa zakonom o računovodstvu (Navodilo za uskladitev računovodskih evidenc za uporabnike enotnega kontnega načrta z zakonom o računovodstvu)*, št.110/99 in 26/00, popr. 27/00
- Uradni list RS (2002, 2003, 2013) *Pravilnik o načinu i rokovima koordinacije potraživanja i obaveza po 37. članku Zakona o računovodstvu (Pravilnik o načinu in rokih usklajevanja terjatev in obveznosti po 37. členu Zakona o računovodstvu ter kapitalskih naložb)*, št.117/02 in 134/03, 109/13
- Uradni list RS (2005, 2006, 2007, 2009, 2010, 2013, 2015) *Pravilnik o načinu i stopama otpisa materijalne i nematerijalne dugoročne imovine (Pravilnik o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev)*, št. 45/05, 138/06, 120/07, 48/09, 112/09, 58/10, 108/13 in 100/15
- Uradni list RS (2002, 2003, 2004, 2007, 2008, 2010, 2011) *Pravilnik o sastavljanju godišnjih računovodstvenih izvještaja za proračun, proračunske korisnike i druge osebe javnoga prava (Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava)*, št. 115/02, 21/03, 134/03, 126/04, 120/07, 124/08, 58/10, 60/10 – popr., 104/10 in 104/11
- Uradni list RS (2003, 2005, 2007, 2008, 2009, 2010, 2013) *Pravilnik o pripremi konsolidirane imovinske bilance države i općina (Pravilnik o pripravi konsolidirane premoženjske bilance države in občin)*, št. 26/03, 117/05, 120/07, 32/08, 10/09, 101/10 in 106/13
- Uradni list RS (2001, 2006, 2007, 2010) *Upute za pripremu zaključnog računa državnog i općinskih proračuna te metodologije za pripremu izvještaja o dostignutim ciljevima i rezultatima direktnih i indirektnih korisnika proračuna (Navodila o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna)*, št. 12/01, 10/06, 8/07 in 102/10
- Uradni list RS (2013) *Upute za izvođenje revizija (Napotilo za izvajanje revizij)*, št. 43/13
- Uradni list RS (2001, 2012) *Zakon o računskom sudu (Zakona o računskem sodišču)*, št. 11/01 in 109/12
- Međunarodni standardi vrhovnih revizijskih institucija, koje izdaje INTOSAI – Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija
- Evropske smjernice za izvođenje međunarodnih revizijskih standarda, koje izdaje INTOSAI
- Međunarodni standardi revidiranja, koje izdaje IFAC – Međunarodni savez računovodstvenih stručnjaka
- Uradni list RS (1999, 2000, 2001, 2002) *Pravilnik o usmjerenjima za skladno djelovanje unutarnjeg nadzora javnih financija (Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sustava notranjega nadzora javnih financ)*, št. 79/99, 124/00, 79/01, 30/02
- Usmjerenja za državno unutarnje revidiranje (Usmeritve za državno notraje revidiranje)
- Prijedlog Zakona o javnim financijama (Predlog Zakona o javnih financah, EVA 2002-1611-0120)
- Prijedlog Zakona o računovodstvu (Predlog Zakona o računovodstvu, EVA 2004-1610-012)

- Računovodske šole Zveze. 4, Šola poglobljenega knjigovodstva določenih uporabnikov enotnega kon-
tnega načrta. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, november 2008
(Ljubljana : Verhovec)
- Cvikl, M.M. & Zemljič, P. (2005) *Zakon o javnih financah (ZJF) : s komentarjem*. Ljubljana : Bonex.
- Šoltes, I., Bilbija, M., Jeršič, N. & Cerar, M. (2010) *Pojmovnik javnih financ*. Ljubljana : Nebra.
- Statistični ured Republike Slovenije, Verska, jezikovna in narodnostna sestava prebivalstva Slovenije
Popis 1921-2002, <https://www.stat.si/popis2002/gradivo/2-169.pdf>

Poglavlje V.
**Računovodstvo, revizija i kontrola javnog sektora
u Republici Srbiji**

Autorica:
mr Biljana Josipović Rodić

Sadržaj

1. Uređenje države i obuhvat javnog sektora	120
1.1. Uređenje države	120
1.2. Način financiranja jedinica lokalne samouprave	121
1.3. Obuhvat javnog sektora u Republici Srbiji	121
2. Regulatorni i institucionalni okvir proračunskog sustava, računovodstva i financijskog izvještavanja	124
2.1. Izrada i donošenje proračuna	125
2.2. Izvršenje proračuna	126
2.3. Proračunsko računovodstvo i financijsko izvještavanje	126
3. Revizija i ostali oblici nadzora u javnom sektoru	128
3.1. Proračunska inspekcija	129
3.2. Financijsko upravljanje i kontrola u javnom sektoru	129
3.3. Interna revizija u javnom sektoru	131
3.4. Državna revizija	132
4. Izazovi u razvoju računovodstva, revizije i kontrole javnog sektora	133
Literatura	134

1. UREĐENJE DRŽAVE I OBUHVAT JAVNOG SEKTORA

1.1. UREĐENJE DRŽAVE

Republika Srbija je kontinentalna zemlja koja se nalazi u jugoistočnoj Europi, na centralnom dijelu Balkanskog poluotoka.

Teritorij Republike Srbije zauzima površinu od 88 499 km². Prema popisu stanovništva iz 2011. godine Republika Srbija ima 7 186 862 stanovnika. Broj domaćinstava iznosi 2 487 886. Prosječna gustoća naseljenosti u Republici Srbiji iznosi 92,6 stanovnika po kilometru kvadratnom¹.

Teritorijalni ustroj Republike Srbije je uređen Zakonom o teritorijalnoj organizaciji koji je usvojen u Narodnoj skupštini 2007. godine. Teritorijalnu organizaciju Republike Srbije čine teritorijalne jedinice lokalne samouprave i autonomne pokrajine kao oblik teritorijalne autonomije. Teritorijalne jedinice lokalne samouprave su općine, gradovi i grad Beograd kao glavni grad Republike Srbije. U Republici Srbiji ima 30 oblasti, 29 upravnih okruga, 24 grada, 198 općina, 6158 naselja i 193 gradskih naselja².

U Republici Srbiji, Uredbom o upravnim okruzima utemeljeni su upravni okruzi i određeni njihovi nazivi, područja i sjedišta. U skladu sa Uredbom o upravnim okruzima, upravni okrug je definiran kao područni centar državne uprave koji obuhvaća okružne područne jedinice svih tijela državne uprave koja su ustrojene za njegovo područje.³

Zakonom o lokalnoj samoupravi definirane su nadležnosti i ovlaštenja teritorijalnih jedinica lokalne samouprave. Spomenutim Zakonom u nadležnosti općina su urbanistički planovi, donošenje proračuna i završnog računa, obavljanje i razvoj komunalnih djelatnosti, održavanje stambenih zgrada, javnih parkirališta, javnih površina, uređenje gradskog građevinskog zemljišta, zaštita životne sredine, lokalni ekonomski razvoj, zaštita prirodnih vrijednosti, osnivanje ustanova i organizacija na području osnovnog obrazovanja, kulture, primarne zdravstvene zaštite, fizičke kulture, sporta, dječje zaštite i turizma, praćenja i osiguravanja njihovog funkcioniranja, osnivanje ustanova na području socijalne zaštite, poticanje i briga o razvoju turizma u tuzemstvu, organiziranje obavljanja poslova povezanih sa zaštitom kulturnih dobara, osiguravanje sredstva za financiranje i sufinansiranje programa i projekata u domeni kulture od značaja za općinu i stvaranje uvjeta za rad muzeja i biblioteka i drugih ustanova kulture čiji je osnivač, organiziranje zaštite od elementarnih i drugih većih nepogoda i zaštitu od požara, zaštita i uređenje poljoprivrednog zemljišta, upravljanje imovinom općine i korištenje sredstva u državnom vlasništvu, razvoj različitih oblika samopomoći i solidarnosti s osobama s posebnim potrebama, briga o ostvarivanju, zaštiti i unaprjeđenju ljudskih prava, briga o javnom informiranju od javnog interesa i drugi poslovi od neposrednog interesa za građane⁴.

¹ Izvor: Demografska statistika u Republici Srbiji, 2014, Republički zavod za statistiku, Beograd, 2015.

² Izvor: http://webzrs.stat.gov.rs/WebSite/repository/documents/00/02/07/26/Statisticki_kalendar_2016.pdf

³ Uredba o upravnim okruzima, Službeni glasnik RS, br. 15/2006, članak 2.

⁴ Zakon o lokalnoj samoupravi, Službeni glasnik RS, br.129/2007 i 83/2014.

1.2. NAČIN FINANCIRANJA JEDINICA LOKALNE SAMOUPRAVE

Zakonom o financiranju lokalne samouprave uređuje se osiguravanje sredstava općinama, gradovima i gradu Beogradu za obavljanje izvornih i povjerenih poslova⁵.

Zakonom je definirano da jedinici lokalne samouprave pripadaju izvorni prihodi ostvareni na njezinom teritoriju po različitim osnovama. U izvorne prihode ostvarene na teritoriju lokalne samouprave, prema Zakonu, svrstavaju se porez na imovinu, osim poreza na prijenos apsolutnih prava i poreza na naslijeđe i poklon, lokalne administrativne pristojbe, lokalne komunalne pristojbe, boravišna pristojba, naknade za korištenje javnih dobara, koncesijska naknada, prihodi od davanja u zakup, prihodi nastali prodajom usluga korisnika sredstava proračuna jedinice lokalne samouprave, prihodi od novčanih kazni izrečenih u prekršajnom postupku za prekršaje propisane aktom skupštine jedinice lokalne samouprave, prihodi od kamata na sredstva proračuna jedinice lokalne samouprave, prihodi po osnovi donacija jedinici lokalne samouprave i prihodi po osnovi samodoprinosu⁶.

Usvajanje Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o financiranju lokalne samouprave predstavljalo je poticaj procesu decentralizacije u dijelu javnih financija.

Republika Srbija je poduzela reformske mjere usmjerene decentralizaciji. Mjere su provedene po određenim pitanjima i u određenim domenama koje je Vlada Republike Srbije ocijenila kao prioritetne. S ciljem uspostavljanja efikasnog mehanizma za koordinaciju procesa decentralizacije, Vlada je osnovala Nacionalni savjet za decentralizaciju Republike Srbije. Krajem 2013. godine Savjet je rekonstruiran i redefiniрана je njegova uloga.

U studenom 2015. godine Vlada Republike Srbije, je s ciljem unaprjeđenja upravljanja javnim financijama kao osnove za održivi ekonomski razvoj i makroekonomsku stabilnost, usvojila Program reforme upravljanja javnim financijama za period od 2016. do 2020. godine. Program reformi upravljanja javnim financijama nastao je kao posljedica uloženih značajnih napora u reformiranju javnih financija u Republici Srbiji koji nisu bili međusobno koordinirani i odgovarajući. U cilju sveobuhvatnog i integralnog pristupa reformi javnih financija usvojen je spomenuti Program. Cilj Programa je pružanje sveobuhvatnog i integralnog okvir za planiranje, koordinaciju, provođenje i praćenje napretka u provođenju aktivnosti upravljanja javnim financijama zbog povećanja transparentnosti i ispunjenju neophodnih uvjeta za pristupanje Europskoj uniji⁷.

1.3. OBUHVAT JAVNOG SEKTORA U REPUBLICI SRBIJI

Obuhvat javnog sektora u Republici Srbiji definiran je Zakonom o proračunskom sustavu. U skladu sa zakonom, javni sektor čine opći nivo države i nefinancijska poduzeća pod kontrolom države koja se bave komercijalnim aktivnostima (javna poduzeća)⁸.

⁵ Zakon o financiranju lokalne samouprave, Službeni glasnik RS, br. 62/2006, 47/2011, 93/2012, 99/2013, 125/2014 i 95/2015, članak 1.

⁶ Zakon o finansiranju lokalne samouprave, Službeni glasnik RS, br. 62/2006, 47/2011, 93/2012, 99/2013, 125/2014 i 95/2015, članak 6.

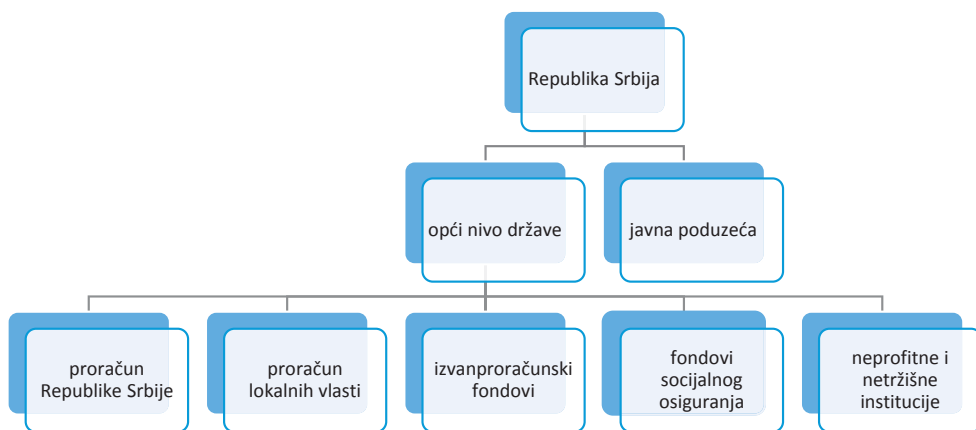
⁷ <http://www.mfin.gov.rs/pages/article.php?id=12054> Izvor: Program reforme upravljanja javnim financijama, 2016 -- 2020, studeni, 2015.

⁸ Zakon o proračunskom sustavu, Službeni glasnik RS, br. 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013, 108/2013, 142/2014, 68/2015 i 103/2015.

Opći nivo države obuhvaća proračun Republike Srbije, proračune lokalnih vlasti, izvanproračunske fondove, fondove socijalnog osiguranja na svim nivoima vlasti, neprofitne i netržišne institucije financirane i kontrolirane od strane države na svim nivoima vlasti.

U skladu sa Zakonom o javnim poduzećima, isto je definirano kao poduzeće koje obavlja djelatnost od općeg interesa, a koje osniva Republika Srbija, autonomna pokrajina ili jedinica lokalne samouprave⁹. Djelatnostima od općeg interesa smatraju se djelatnosti iz područja elektronskih komunikacija, rudarstva i energetike, nuklearnih objekata, izdavanja službenih glasila i udžbenika, naoružanja i vojne opreme, zaštite, uređenja i unaprjeđenja dobara od općeg interesa kao što su voda, putevi, plovne rijeke, jezera, banje, zaštićena područja i dr.

Slika 1. Obuhvat javnog sektora Republike Srbije



Izvor: Obrada autora prema odredbama Zakona o proračunskom sustavu Republike Srbije

Uvažavajući odredbe pravne regulative Republike Srbije nije moguće potpuno i pouzdano odrediti koji entiteti pripadaju javnom sektoru. U Republici Srbiji ne postoji registar entiteta koji pripadaju javnom sektoru ali postoji popis korisnika javnih sredstava.

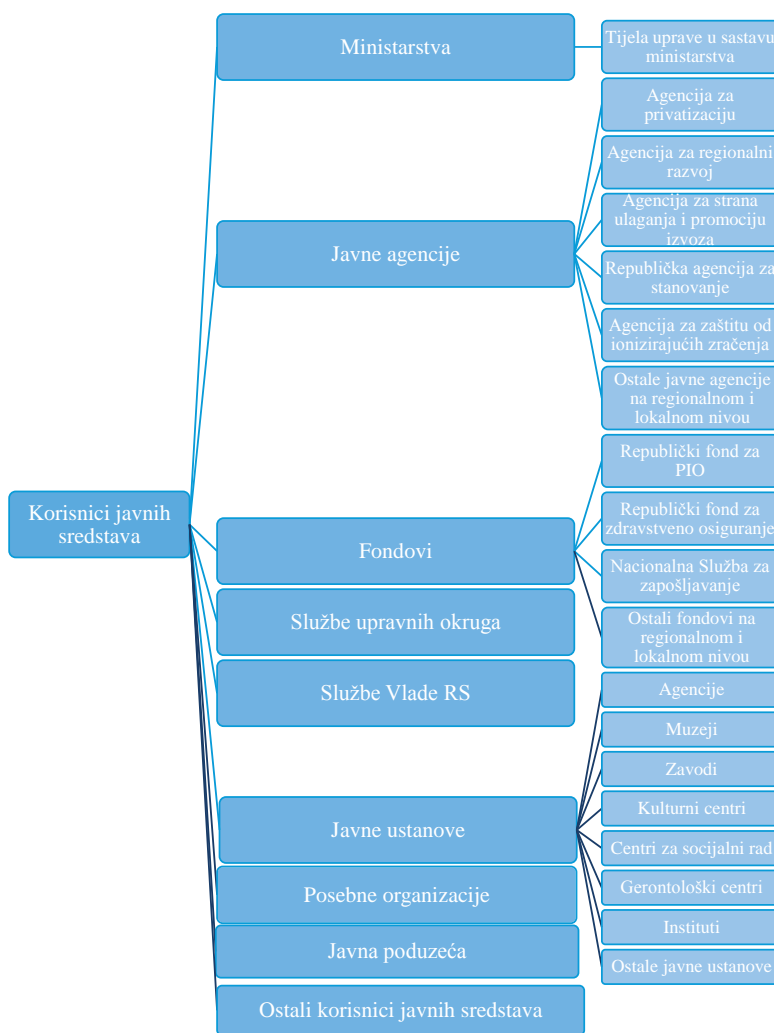
Popis korisnika javnih sredstava u Republici Srbiji uređuje se Pravilnikom. Popis korisnika javnih sredstava se ažurira na godišnjem nivou. U popisu korisnika javnih sredstava izvršena je podjela po grupama korisnika, i to na sljedeći način:

- Republika Srbija (ministarstva, tijela u sastavu ministarstava, posebne organizacije, ustanove kulture, agencije i dr.), autonomne pokrajine,
- gradovi,
- općine,
- organizacije obveznog socijalnog osiguranja,
- drugi korisnici javnih sredstava (agencije, komisije, zavodi, instituti, ustanove) i

⁹ Zakon o javnim poduzećima, Službeni glasnik RS, br. 15/2016.

- ostali korisnici javnih sredstava koji nisu uključeni u konsolidirani račun trezora (riznice), a pripadaju javnom sektoru¹⁰.
Svaki korisnik javnih sredstava pripada jednom proračunu iz kojega se financira.

Slika 2. Prikaz korisnika javnih sredstava Republike Srbije



Izvor: Obrada autora prema Popisu korisnika javnih sredstava¹¹.

¹⁰ Izvor: http://www.trezor.gov.rs/uploads/news/3_540_Spisak_korisnika_javnih_sredstava%20-%20Službeni%20glasnik%20112_15.pdf.

¹¹ Detaljan popis korisnika javnih sredstava na dan 30. travnja .2016. može se pronaći na: <http://www.trezor.gov.rs/kjs-arhiva-lat.html>.

U skladu sa Zakonom o proračunskom sustavu, korisnici javnih sredstava su direktni i indirektni korisnici proračunskih sredstava, korisnici sredstava organizacija za obvezno socijalno osiguranje i javna poduzeća osnovana od strane Republike Srbije, odnosno lokalne vlasti, pravne osobe osnovane od strane tih javnih poduzeća, pravne osobe nad kojima Republika Srbija odnosno lokalna vlast ima direktnu ili indirektnu kontrolu nad više od 50 % kapitala ili više od 50 % glasova u upravnom odboru, druge pravne osobe u kojima javna sredstva čine više od 50 % ukupnih prihoda ostvarenih u prethodnoj poslovnoj godini, kao i javne agencije i organizacije na koje se primjenjuju propisi o javnim agencijama¹².

Prema posljednjim podacima koje objavljuje Uprava za riznicu u okviru Ministarstva financija u Republici Srbiji ima preko 11 tisuća korisnika javnih sredstava.

Korisnici proračunskih sredstava (direktni i indirektni) i korisnici sredstava obveznog socijalnog osiguranja su obvezni poštovati i primjenjivati proračunsko računovodstvo, odnosno Uredbu o proračunskom računovodstvu.

Ostali korisnici javnih sredstava na koje se ne primjenjuje proračunsko računovodstvo, primjenjuju odredbe računovodstva relevantne za pravne osobe odnosno Zakon o računovodstvu.

2. REGULATorni I INSTITUCIONALNI OKVIR PRORAČUNSKOG SUSTAVA, RAČUNOVODSTVA I FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA

Proračunski sustav Republike Srbije reguliran je pravnom regulativom, odnosno Zakonom o proračunskom sustavu.

„Ovim zakonom uređuje se: planiranje, priprema, donošenje i izvršenje proračuna Republike Srbije; planiranje, priprema, donošenje i izvršenje proračuna autonomnih pokrajina i jedinica lokalne samouprave; priprema i donošenje financijskih planova Republičkog fonda za mirovinsko i invalidsko osiguranje, Republičkog fonda za zdravstveno osiguranje, Fonda za socijalno osiguranje vojnih osiguranika i Nacionalne službe za zapošljavanje; proračunsko računovodstvo i izvještavanje, financijsko upravljanje, kontrola i revizija korisnika javnih sredstava i proračuna Republike Srbije, proračuna lokalne vlasti i financijskih planova organizacija za obvezno socijalno osiguranje; nadležnost i organizacija Uprave za riznicu, kao organa uprave u sastavu Ministarstva financija i riznice lokalne vlasti; druga pitanja značajna za funkcioniranje proračunskog sustava.“¹³

Također, Zakonom su utvrđeni fiskalni principi, pravila i procedure i uređene su vrste i pripadnost javnih prihoda i primanja i javnih rashoda i izdataka.

Reforme proračunskog sustava Republike Srbije započele su 2001. godine donošenjem Zakona o proračunskom sustavu. Danas se dosta napora ulaže u unaprjeđenje proračunskog sustava Republike Srbije.

¹² Zakon o budžetskom sistemu, Službeni glasnik RS, br. 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013, 108/2013, 142/2014, 68/2015 i 103/2015, članak 2., stavak 5.

¹³ Zakon o proračunskom sustavu, Službeni glasnik RS, br. 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013, 108/2013, 142/2014, 68/2015 i 103/2015, članak 1.

2.1. IZRADA I DONOŠENJE PRORAČUNA

Proračun Republike Srbije predstavlja osnovni finansijski dokument koji je u formi Zakona. Proračunom se vrši planiranje prihoda, primanja, rashoda i izdataka.

Proračunski prihodi i primanja iskazuju se prema vrstama u ukupno ostvarenim iznosima. Proračunski rashodi i izdavanja iskazuju se prema namjeni u ukupno izvršenim iznosima. Regulatornim okvirom je propisana obveza postojanja proračunske ravnoteže, odnosno postojanja obveze jednakosti između prihoda, primanja i rashoda, izdavanja.

U proračunskom sustavu Republike Srbije razlikuju se:

- proračun Republike Srbije,
- proračun lokalne vlasti,
- finansijski planovi organizacija za obavezno socijalno osiguranje.

Proračun Republike Srbije donosi Narodna skupština. Narodnoj skupštini za izvršenje proračuna Republike Srbije odgovara Vlada.

Priprema proračuna se provodi primjenom sustava jedinstvene proračunske klasifikacije. U skladu sa Zakonom o proračunskom sustavu „budžetska klasifikacija obuhvaća ekonomsku klasifikaciju prihoda i primanja, ekonomsku klasifikaciju rashoda i izdataka, organizacijsku klasifikaciju, funkcionalnu klasifikaciju, programsku klasifikaciju i klasifikaciju prema izvorima financiranja, pri čemu:

- 1) ekonomska klasifikacija prihoda i primanja iskazuje prihode i primanja na temelju propisa ili ugovora koji određuju izvore prihoda, odnosno primanja;
- 2) ekonomska klasifikacija rashoda i izdataka iskazuje pojedinačna dobra i usluge i izvršena transferna plaćanja;
- 3) organizacijska klasifikacija iskazuje rashode i izdatke po korisnicima proračunskih sredstava, s raspodjelom aproprijacija između korisnika;
- 4) funkcionalna klasifikacija iskazuje rashode i izdatke po funkcionalnoj namjeni za određenu domenu i neovisna je o organizaciji koja tu funkciju provodi;
- 5) programska klasifikacija iskazuje klasifikaciju programa korisnika proračunskih sredstava;
- 6) klasifikacija rashoda i izdataka prema izvorima financiranja iskazuje prihode i primanja, rashode i izdatke prema osnovi ostvarenja tih sredstava.,¹⁴

Proračun Republike Srbije se donosi za fiskalnu godinu koja se podudara s kalendarskom godinom.

Proračun se sastoji od općeg i posebnog dijela. Opći dio proračuna čini račun prihoda i rashoda, proračunski suficit, odnosno deficit, ukupan suficit (deficit) i račun financiranja. Posebni dio proračuna može biti iskazan po programskoj klasifikaciji kojom se prikazuju ciljevi, očekivani rezultati, aktivnosti i sredstva potrebna za ostvarivanje navedenih ciljeva. U skladu sa Zakonom, posebni dio proračuna iskazuje finansijske planove direktnih korisnika proračunskih sredstava, prema principu podjele vlasti na zakonodavnu, izvršnu i sudsku.

¹⁴ Zakon o proračunskom sustavu, Službeni glasnik RS, br. 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013, 108/2013, 142/2014, 68/2015 i 103/2015, članak 29.

2.2. IZVRŠENJE PRORAČUNA

Izvršenje proračuna podrazumijeva ostvarivanje prihoda i izvršenje rashoda u izvještajnom periodu od jedne godine. Dinamika ostvarenja prihoda determinira dinamiku trošenja sredstava.

Za proces izvršenja proračuna u Republici Srbiji nadležna je Uprava za riznicu kao sastavno tijelo Ministarstva financija. Uprava za riznicu zadužena je za:

- upravljanje novčanim sredstvima Republike,
- kontrolu rashoda,
- odobravanje plaćanja na teret proračunskih sredstava,
- proračunsko računovodstvo i izvještavanje,
- uspostavljanje i upravljanje financijskim informacijskim sustavom (FMIS),
- poslove koji se odnose na javna plaćanja, a obuhvaćaju evidentiranje i provođenje drugih poslova u okviru sustava konsolidiranog računa riznice,
- upravljanje sredstvima nacionalnog fonda osiguranih od strane Europske unije,
- evidentiranje i praćenje državne pomoći,
- raspodjelu sredstava ostvarenih u postupku privatizacije¹⁵.

Svi korisnici proračunskih sredstava su obvezni sastaviti Izvještaj o izvršenju proračuna i dostaviti ga Upravi za riznicu.

Izvještaj o izvršenju proračuna sadrži podatke o nazivu, sjedištu, matičnom broju i broju podračuna korisnika proračunskih sredstava, nadležnom direktnom korisniku proračunskih sredstava, jedinstvenom broju korisnika proračunskih sredstava, periodu za koji se Izvještaj sastavlja, iznosu planiranih prihoda iz proračuna, iznosu ostvarenih prihoda i primanja, iznosu odobrenih aproprijacija iz proračuna, iznosu izvršenih rashoda i izdataka, razlikama između odobrenih sredstava i izvršenja, datumu sastavljanja Izvještaja i odgovornoj osobi za sastavljanje Izvještaja.

Izvještaj o izvršenju proračuna je sastavni dio seta financijskih Izvještaja u skladu s odredbama Uredbe o proračunskom računovodstvu.

Izvještaj o izvršenju proračuna se sastavlja periodično, odnosno Izvještaj se sastavlja tromjesečno. Indirektni korisnici proračunskih sredstava sastavljen Izvještaj dostavljaju direktnom proračunskom korisniku najkasnije deset dana nakon isteka kvartala. Direktni proračunski korisnici podatke iz Izvještaja usklađuju s podacima iz glavne knjige riznice i podacima iz vlastitih evidencija i najkasnije dvadeset dana nakon isteka kvartala tijelu uprave nadležnom za poslove financija dostavljaju konsolidirani Izvještaj o izvršenju proračuna.

2.3. PRORAČUNSKO RAČUNOVODSTVO I FINANCIJSKO IZVJEŠTAVANJE

Proračunsko računovodstvo u Republici Srbiji podrazumijeva vođenje poslovnih knjiga, sastavljanje, dostavljanje i objavljivanje financijskih Izvještaja korisnika proračunskih sredstava i organizacija za obavezno socijalno osiguranje. Dakle, proračunsko računovodstvo se primjenjuje samo na dio javnog sektora.

¹⁵ Izvor: <http://www.trezor.gov.rs/o-nama.html>

Regulatorni okvir kojim se uređuje organiziranje i funkcioniranje proračunskog računovodstva je Uredba o proračunskom računovodstvu. Uredba o proračunskom računovodstvu donesena je na temelju Zakona o proračunskom sustavu. Uredbom se uređuje:

- osnova za vođenje proračunskog računovodstva,
- način vođenja poslovnih knjiga i čuvanja računovodstvenih isprava,
- vrste financijskih izvještaja,
- način i rokovi izvještavanja i
- sustav glavne knjige riznice.

Osnova za vođenje proračunskog računovodstva je gotovinska računovodstvena osnova. Primjena gotovinske osnove podrazumijeva priznavanje transakcija i poslovnih događaja u trenutku prijema, odnosno isplate novčanih sredstava. Financijski rezultat se utvrđuje na temelju promjena salda gotovine i gotovinskih ekvivalenata. Dakle, osnova za mjerenje rezultata je saldo novčanih sredstava. Međutim, za potrebe internog izvještavanja korisnici proračunskih sredstava mogu primjenjivati obračunsku računovodstvenu osnovu.

Korisnici proračunskih sredstava i organizacije obveznog socijalnog osiguranja su dužni voditi poslovne knjige i čuvati računovodstvene isprave. U skladu sa regulatornim okvirom, poslovne knjige se definiraju kao sveobuhvatne evidencije o financijskim transakcijama korisnika proračunskih sredstava i organizacija obveznog socijalnog osiguranja, kao i korisnika sredstava Republičkog zavoda za zdravstveno osiguranje, uključujući stanje i promjene na imovini, potraživanjima, obvezama, izvorima financiranja, rashodima, izdacima, prihodima i primanjima. Poslovne knjige vode se po sustavu dvojnog knjigovodstva, kronološki, uredno i ažurno u skladu sa strukturom konta koja je propisana Pravilnikom o standardnom klasifikacionom okviru i kontnom planu za budžetski sustav¹⁶.

Financijski izvještaji na gotovinskoj osnovi su Izveštaj o novčanim tokovima i Izveštaj o kapitalnim izdacima i financiranju. Pored navedenih Izveštaja, korisnici proračunskih sredstava i organizacija obveznog socijalnog osiguranja sastavljaju izvještaje u skladu sa usvojenim računovodstvenim politikama. Izvještaje sastavljene u skladu sa usvojenim računovodstvenim politikama čine Bilans stanja, Bilans prihoda i rashoda, Izveštaj o izvršenju proračuna, Izveštaj o korištenju sredstava iz tekuće i stalne proračunske rezerve i Izveštaj o garancijama danim tijekom fiskalne godine.

Financijski izvještaji se dostavljaju Upravi za riznicu, kao sastavnom tijelu Ministarstva financija. S obzirom na to da se korisnici proračunskih sredstava dijele na direktne (npr. Ministarstvo prosvjete) i indirektne npr. osnovne i srednje škole) tijekom dostavljanja financijskih izvještaja se razlikuje. Naime, indirektni proračunski korisnici financijske izvještaje dostavljaju direktnim proračunskim korisnicima radi konsolidacije. Konsolidirane financijske izvještaji direktni proračunski korisnici dostavljaju Upravi za riznicu. Organizacije obveznog socijalnog osiguranja financijske izvještaje dostavljaju nadležnom Republičkom fondu koji konsolidirane financijske Izvještaje dostavlja Upravi za riznicu. Sastavljanje završnog računa na nivou Republike Srbije u nadležnosti je Uprave za riznicu.

Financijski izvještaji se sastavljaju periodično i na godišnjem nivou. Periodično sastavljaju se financijskih Izvještaja zapravo podrazumijeva kvartalno izvještavanje o izvršenju proraču-

¹⁶ Uredba o proračunskom računovodstvu, Službeni glasnik RS, br. 125/2003 i 12/2006, članak 9.

na. Dakle, na tromjesečnom nivou korisnici proračunskih sredstava i organizacija obveznog socijalnog osiguranja sastavljaju i dostavljaju Izvještaj o izvršenju proračuna (obrazac 5). Na godišnjem nivou korisnici proračunskih sredstava i organizacija obveznog socijalnog osiguranja sastavljaju i dostavljaju:

- Bilans stanja (obrazac 1),
- Bilans prihoda i rashoda (obrazac 2),
- Izvještaj o kapitalnim izdacima i primanjima (obrazac 3),
- Izvještaj o novčanim tokovima (obrazac 4) i
- Izvještaj o izvršenju proračuna (obrazac 5).

Korisnici proračunskih sredstava i organizacije za obvezno socijalno osiguranje vode glavnu knjigu. Podaci iz pojedinačnih glavnih knjiga se objedinjavaju i knjiže u glavnoj knjizi Riznice.

„Glavnu knjigu riznice za proračun Republike i proračune teritorijalnih autonomija i lokalnih samouprava vodi republičko tijelo uprave nadležno za poslove financija i ekonomije, odnosno lokalno tijelo uprave nadležno za financije.“¹⁷

Glavna knjiga riznice predstavlja osnovu za izradu konsolidiranih finansijskih izvještaja.

Korisnici proračunskih sredstava i korisnici sredstava organizacija obveznog socijalnog osiguranja primjenjuju proračunsko računovodstvo, odnosno Uredbu o proračunskom računovodstvu. U skladu s pravilima proračunskog računovodstva, primjenjuje se Pravilnik o standardnom klasifikacijskom okviru i kontnom planu za proračunski sustav i Pravilnik o načinu pripreme, sastavljanja i podnošenja finansijskih izvještaja korisnika proračunskih sredstava, korisnika sredstava organizacija obveznog socijalnog osiguranja i proračunskih fondova.

Ostali korisnici javnih sredstava primjenjuju računovodstvo privrednih društva, odnosno Zakon o računovodstvu. U skladu sa time, primjenjuje se Kontni okvir za privredna društva, zadruge i poduzetnike i Pravilnik o sadržaju i formi obrazaca finansijskih Izvještaja za privredna društva, zadruge i poduzetnike.

Imajući u vidu značaj istinitog i točnog finansijskog izvještavanja kao i pouzdanost podataka u glavnim knjigama, u Republici Srbiji su razvijeni sustavi nadzora finansijskog izvještavanja u javnom sektoru.

3. REVIZIJA I OSTALI OBLICI NADZORA U JAVNOM SEKTORU

Nadzor nad radom korisnika javnih sredstava u Republici Srbiji organiziran je u sljedećim oblicima:

- nadzor od strane proračunske inspekcije,
- interno finansijsko upravljanje i kontrola,
- interna revizija i
- eksterna revizija koju provodi neovisna Državna revizorska institucija.

¹⁷ Uredba o proračunskom računovodstvu, Službeni glasnik RS, br. 125/2003 i 12/2006, članak 11.

3.1. PRORAČUNSKA INSPEKCIJA

Proračunska inspekcija provodi kontrolu poslovnih knjiga, Izvještaja, evidencija i druge dokumentacije kod korisnika proračunskih sredstava, organizacija obveznog socijalnog osiguranja, s ciljem utvrđivanja jesu li sredstva namjenski i zakonito korištena. Proračunska inspekcija ima pravo uvida u dokumentaciju o poslu koji je predmet kontrole i kod drugih pravnih osoba, učesnika u tom poslu¹⁸.

Poslove proračunske inspekcije obavlja Ministarstvo financija, odnosno nadležno tijelo lokalne vlasti. Poslove nadzora provodi proračunski inspektor koji ima status službene osobe. Plan i program rada proračunske inspekcije utvrđuje ministar, odnosno nadležno izvršno tijelo jedinice lokalne samouprave, odnosno autonomne pokrajine.

Proračunska inspekcija vrši nadzor nad:

- direktnim i indirektnim proračunskim korisnicima,
- organizacijama obveznog socijalnog osiguranja,
- javnim poduzećima osnovanim od strane Republike Srbije,
- autonomnim pokrajinama i jedinicama lokalne samouprave i
- drugim korisnicima kojima su iz Proračuna doznačena novčana sredstva.

Sušтина nadzora od strane proračunske inspekcije je inspeksijski nadzor zakonitosti poslovanja u dijelu finansijsko-materijalnog poslovanja, svrsishodnosti i zakonitosti upotrebe dodijeljenih proračunskih sredstava. Rad proračunske inspekcije je neovisan i samostalan.

Kriteriji za utvrđivanje zakonitosti poslovanja i svrsishodnosti upotrebe dodijeljenih proračunskih sredstava su regulatorni okvir (zakonski i podzakonski akti), računovodstveni i proračunski dokumenti, ciljevi korisnika javnih sredstava i usvojene politike.

Proračunska inspekcija ima veoma važnu ulogu u provjeri namjene i zakonitosti trošenja proračunom odobrenih i dodijeljenih novčanih sredstava. U Republici Srbiji izvještaji o radu proračunske inspekcije su objavljeni na internetskim stranicama Ministarstva financija.

3.2. FINANCIJSKO UPRAVLJANJE I KONTROLA U JAVNOM SEKTORU

Republika Srbija je, s ciljem ispunjavanja uvjeta usklađenosti s poglavljem 32. za vođenje pregovora o pridruživanju Europskoj uniji, uspostavila sustav internih finansijskih kontrola u javnom sektoru čiju će procjenu izvršiti Europska komisija.

Sustav interne kontrole je sačinjen od finansijskog upravljanja i kontrole, nezavisne interne revizije i Centralne jedinice za harmonizaciju.

Centralna jedinica za harmonizaciju formirana je kao sektor u okviru Ministarstva financija. U svom sastavu ima dva odsjeka, jedan za harmonizaciju finansijskog upravljanja i kontrole i drugi odsjek za harmonizaciju interne revizije.

Cilj centralne jedinice za harmonizaciju je da potvrdi „kvalitetu i nezavisnost svih funkcija u okviru javne interne finansijske kontrole u javnom sektoru i zadužena je za promoviranje i pružanje podrške u razvoju finansijskog upravljanja i kontrole i interne revizije. Centralna jedinica za harmonizaciju je uz to zadužena i za koordinaciju i usmjeravanje obuka za rukovo-

¹⁸ Uredba o radu, ovlastima i obilježjima proračunske inspekcije, Službeni glasnik RS, br. 10/2004 i 84/2007, članak 3.

ditelje svih organizacija, zaposlenih zaduženih za financijsko upravljanje i kontrolu i internih revizora, a povezanih s financijskim upravljanjem i kontrolom i internom revizijom u javnom sektoru.¹⁹

U Republici Srbiji, Zakonom o proračunskom sustavu korisnici javnih sredstava imaju obvezu uspostavljanja financijskog upravljanja i kontrole. Cilj financijskog upravljanja usmjeren je na stvaranje uvjerenja da se poslovanje obavlja u skladu sa propisima, ugovorima i internim aktima, da se sredstva koriste ekonomično, efikasno i efektivno, da će financijski i poslovni izvještaji biti realni kao i da će zaštititi sredstva i informacije.

U skladu sa spomenutim Zakonom, financijsko upravljanje i kontrola se definira kao sustav politika, procedura i aktivnosti koje uspostavlja, održava i redovno ažurira rukovoditelj organizacije, a kojim se upravljajući rizicima osigurava uvjeravanje u razumnoj mjeri da će se ciljevi organizacije ostvariti na pravilan, ekonomičan, efikasan i efektivan način²⁰.

Nadležnost za uspostavljanje, održavanje i usklađivanje sustava financijskog upravljanja i kontrole je na rukovoditelju korisnika javnih sredstava.

Korisnici javnih sredstava Ministarstvu financija dostavljaju Izvještaj o financijskom upravljanju i kontroli i internoj reviziji. Na temelju pojedinačnih Izvještaja Centralna jedinica za harmonizaciju sastavlja Konsolidirani godišnji Izvještaj o stanju interne financijske kontrole u javnom sektoru u Republici Srbiji.

Zaključci o stanju sustava financijskog upravljanja i kontrole korisnika javnih sredstava prema posljednjem Konsolidiranom godišnjem Izvještaju o stanju interne financijske kontrole u javnom sektoru Republike Srbije se mogu svrstati u nekoliko grupa²¹:

- određeni broj korisnika javnih sredstava nema određenog rukovoditelja za poslove financijskog upravljanja i kontrole,
- određeni broj korisnika javnih sredstava nema planove za provođenje i razvoj sustava financijskog upravljanja i kontrole,
- određeni broj rukovoditelja korisnika javnih sredstava nije prisustvovao obukama za financijsko upravljanje i kontrolu,
- kod korisnika javnih sredstava se postepeno razvijaju metodologije za upravljanje rizicima,
- uspostavljeni sustavi kontrola osiguravaju zakonitost, ali nisu u dovoljnoj mjeri usmjereni na upravljanje rizicima.

U Republici Srbiji se ulaže dosta napora u unapređenje područja financijskog upravljanja i kontrole. Vlada Republike Srbije je donijela Strategiju razvoja interne financijske kontrole u javnom sektoru sa jasno definiranim aktivnostima povezanim s razvojem predmetnog područja i preciziranim rokovima realizacije definiranih aktivnosti²².

¹⁹ Izvor: http://www.mfin.gov.rs/pages/issue.php?id=8283&change_lang=ls

²⁰ Zakon o proračunskom sustavu, Službeni glasnik RS, br. 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013, 108/2013, 142/2014, 68/2015 i 103/2015, članak 2., stavak 51v).

²¹ Izvor: Konsolidirani godišnji izvještaj za 2014. godinu o stanju interne financijske kontrole u javnom sektoru, Ministarstvo financija, Centralna jedinica za harmonizaciju, Beograd, 2015., strana 2. http://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/dokumenti/2015/Konsolidovani%20izvestaj%20za%202014_%20godinu.pdf

²² Izvor: Strategija razvoja interne financijske kontrole u javnom sektoru Republike Srbije, Službeni glasnik RS, br.61/2009 i 23/2013.

3.3. INTERNA REVIZIJA U JAVNOM SEKTORU

U Republici Srbiji korisnici javnih sredstava imaju obvezu uspostavljanja interne revizije. Interna revizija u skladu sa regulatornim okvirom se može uspostaviti na jedan od sljedećih načina²³:

- Organiziranjem posebne funkcionalne neovisne organizacijske jedinice za internu reviziju u okviru korisnika javnih sredstava koja neposredno izvještava rukovoditelja korisnika javnih sredstava,
- organiziranjem zajedničke jedinice za internu reviziju dva ili više korisnika javnih sredstava, uz prethodnu suglasnost Centralne jedinice za harmonizaciju i
- obavljanjem interne revizije od strane jedinice interne revizije drugog korisnika javnih sredstava, uz prethodnu suglasnost Centralne jedinice za harmonizaciju.

Posebna funkcionalna neovisna organizacijska jedinica uspostavlja se kod korisnika javnih sredstava koji ima više od 250 zaposlenih. U organizacijskoj jedinici interne revizije ne može raditi manje od tri interna revizora od kojih je jedan rukovoditelj.

Posebna funkcionalna neovisna organizacijska jedinica uspostavlja se kod autonomnih pokrajina, gradova i grada Beograda poštujući principe teritorijalne organizacije Republike Srbije.

Za uspostavljanje i unaprjeđenje interne revizije nadležan je i odgovoran rukovoditelj korisnika javnih sredstava.

Poslove interne revizije obavljaju interni revizori koji su se obvezni u svom radu pridržavati profesionalnog Etičkog kodeksa, odredbi povelje interne revizije i ostalih relevantnih zakonskih normi koje donosi Narodna skupština Republike Srbije.

Poslove internog revizora može obavljati osoba koja ispunjava zakonom propisane uvjete i propisane uvjete aktom o sistematizaciji radnih mjesta. Pravnom regulativom su detaljno propisani uvjeti za obavljanje poslova rukovoditelja interne revizije i uvjeti za obavljanje poslova internih revizora.

Centralna jedinica za harmonizaciju nadležna je za praćenje i prijem prijava za obuku za stjecanje zvanja ovlaštenih internih revizora u javnom sektoru.

Rad interne revizije odvija se u skladu sa jasno definiranim planovima, odnosno u skladu sa planovima pojedinačne revizije, godišnjim planom revizije i strateškim planom za period od tri godine.

Rad jedinice za internu reviziju je predmet provjere i ocjene. Provjera rada jedinice interne revizije može biti interna i eksterna. Interno ocjenjivanje provodi rukovoditelj interne revizije kontinuiranim preispitivanjem aktivnosti revizije. Propisano je da eksterno ocjenjivanje provodi Centralna jedinica za harmonizaciju na temelju dostavljenog Izvještaja o radu interne revizije. Međutim, u Republici Srbiji još nije provedeno eksterno ocjenjivanje²⁴.

Iako postoji obaveza uspostavljanja interne revizije, u Republici Srbiji nisu svi korisnici proračunskih sredstava uspostavili internu reviziju. Također, kod određenih korisnika proračunskih sredstava sistematizirana radna mjesta internih revizora nisu popunjena zbog nedostatka kompetentnih kadrova, neadekvatnih sustava zarada i sl.

²³ Pravilnik o zajedničkim kriterijima za organizaciju i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje i izvještavanje interne revizije u javnom sektoru, Službeni glasnik RS, br. 99/2011 članak 3.

²⁴ Prema Konsolidiranom godišnjem izvještaju za 2014. godinu o stanju interne financijske kontrole u javnom sektoru, Ministarstvo financija, Centralna jedinica za harmonizaciju, Beograd, 2015., strana 3- 4.

Republika Srbija mora težiti k unaprjeđenju postojećeg stanja interne revizije, odnosno njezinog adekvatnog uspostavljanja i funkcioniranja.

3.4. DRŽAVNA REVIZIJA

Eksterna nezavisna revizija u Republici Srbiji uspostavljena je 2005. godine osnivanjem Državne revizorske institucije. Državna revizorska institucija je najviše tijelo koje provodi reviziju javnih sredstava Republike Srbije. Formirana je Zakonom o Državnoj revizorskoj instituciji.

Za poslove iz okvira svoje nadležnosti Državna revizorska institucija odgovora Narodnoj skupštini Republike Srbije.

Državna revizorska institucija ima predsjednika, potpredsjednika, Savjet, revizorske službe i prateće službe. Sektori za reviziju su samostalno organizirani i to kao²⁵:

- Sektor za reviziju proračuna i proračunskih fondova Republike Srbije,
- Sektor za reviziju proračuna lokalnih vlasti,
- Sektor za reviziju organizacija obveznog socijalnog osiguranja,
- Sektor za reviziju javnih poduzeća, privrednih društva i drugih pravnih osoba koje je osnovao ili ima udio u kapitalu ili upravljanju korisnik javnih sredstava,
- Sektor za reviziju Narodne banke Srbije, javnih agencija i drugih korisnika javnih sredstava i
- Sektor za reviziju svrsishodnosti poslovanja.

Državna revizorska institucija je 2008. godine postala punopravna članica Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI).

Punopravno članstvo stečeno je i u Europskoj organizaciji vrhovnih revizorskih institucija (EUROSAI) u 2009. godini.

U 2010. godini Državna revizorska institucija je postala članica Mreže vrhovnih revizorskih institucija država kandidata i potencijalnih kandidata za članstvo u Europskoj uniji.

Državna revizija provodi reviziju prema definiranim planovima i godišnjem programu revizije. Prvi strateški dokument je usvojen 2011. godine pod nazivom Strateški plan Državne revizorske institucije za period od 2011. godine do 2015. godine.

U skladu sa Zakonom o Državnoj revizorskoj instituciji predmet revizije su „ primanja i izdaci u skladu sa propisima o proračunskom sustavu i propisima o javnim prihodima i rashodima; finansijski izvještaji, finansijske transakcije, obračuni, analize i druge evidencije i informacije subjekata revizije; pravilnost poslovanja subjekata revizije u skladu sa zakonom, drugim propisima i danim ovlastima; svrsishodnost raspolaganja javnim sredstvima u cijelosti ili u određenom dijelu; sustav finansijskog upravljanja i kontrole proračunskog sustava i sustava ostalih organa i organizacija koje su subjekt revizije Institucije; sustav internih kontrola, interne revizije, računovodstvenih i finansijskih postupaka kod subjekata revizije; akta i radnje subjekta revizije koje proizvode ili mogu proizvesti finansijske efekte na primanja i izdatke korisnika javnih sredstava, imovinu države, zaduživanje i davanje garancija kao i na svrsishodnu upotrebu sredstava kojima raspolažu subjekti revizije; pravilnost rada rukovodstvenih tijela,

²⁵ Izvor: <http://www.dri.rs/o-нама/организација-дри/организациона-шема.51.html>.

upravljanja i drugih odgovornih tijela nadležnih za planiranje, izvođenje i nadzor poslovanja korisnika javnih sredstava; druge domene predviđene posebnim zakonima.“²⁶

Državna revizorska institucija vrši reviziju finansijskih Izvještaja, reviziju pravilnosti poslovanja i reviziju svrsishodnosti poslovanja. Međutim, praksa revizije svrsishodnosti poslovanja koja podrazumijeva provjeru trošenja proračunskih sredstava i drugih javnih sredstava, radi stjecanja dokaza jesu li sredstava upotrijebljena u skladu s načelima ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti, razvija se od 2014. godine, s tendencijom daljnjeg unaprjeđenja.

Državna revizorska institucija sastavljanja Izvještaje o provedenoj reviziji. Izvještaji se objavljuju na internetskim stranicama revizijske institucije.

Državna revizijska institucija se suočava s određenim problemima koji determiniraju njezin rad i funkcioniranje. Suštinski problem je u nedostatku poslovnog prostora, odnosno u nedovoljnom i neadekvatnom prostoru za rad zbog čega ne postoji mogućnost angažmana novih kadrova potrebnih za nesmetani rad Državne revizorske institucije.

4. IZAZOVI U RAZVOJU RAČUNOVODSTVA, REVIZIJE I KONTROLE JAVNOG SEKTORA

Republika Srbija mora uložiti napore kako bi unaprijedila područje računovodstva i revizije u javnom sektoru. Naime, Republika Srbija mora identificirati područja za unaprjeđenje postojećeg stanja. U tom smislu potrebno je:

- 1) Započeti proces standardizacije i harmonizacije kroz suštinsku primjenu Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor. U Republici Srbiji su Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor deklarativno prihvaćeni donošenjem Uredbe o primjeni međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor. Potrebno je uložiti napore kako bi se započeti proces harmonizacije nastavio.
- 2) Jasno definirati primjenu računovodstvene osnove u procesu finansijskog izvještavanja korisnika javnih sredstava i procesu planiranja i praćenja izvršenja proračuna. Izbor računovodstvene osnove i njezina dosljedna primjena osigurali bi adekvatnu osnovu za sastavljanje konsolidiranih finansijskih izvještaja proračunskih korisnika. Na taj način bi se pozicionirala uloga proračunskog računovodstva u praćenju, analizi i kontroli poslovanja korisnika proračunskih sredstava.
- 3) Unaprijediti proces finansijskog upravljanja i kontrole u skladu sa identificiranim kritičnim područjima njihovog funkcioniranja. U tom smislu bilo bi neophodno unaprijediti sve komponente finansijskog upravljanja i kontrole stavljajući poseban naglasak na kontrolne aktivnosti i razvijanje sustava upravljanja rizicima korisnika javnih sredstava kroz definiranje metodologije upravljanja rizicima.
- 4) Unaprijediti i razvijati internu reviziju stavljajući naglasak na širenje svijesti o značaju i ulozi postojanja i adekvatnog funkcioniranja interne revizije kod korisnika javnih sredstava.
- 5) Poticati i razvijati reviziju efikasnosti, efektivnosti i ekonomičnosti s ciljem unaprjeđenja rada javnog sektora i stabilnosti ekonomije.
- 6) Povećati transparentnost izvještavanja, posebno imajući u vidu činjenicu da transparentnost odražava stupanj odgovornosti nositelja javnih funkcija.

²⁶ Zakon o državnoj revizorskoj instituciji, Službeni glasnik RS, br. 101/2005, 54/2007 i 36/2010, članak 9.

7) Težiti k uvođenju upravljačkog pristupa kroz razvoj računovodstva troškova s ciljem unaprijeđenja procesa poslovnog odlučivanja korisnika javnih sredstava Republike Srbije, a time i performansi javnog sektora.

S ciljem unaprijeđenja računovodstva i revizije javnog sektora Republike Srbije, provođenja procesa harmonizacije i usklađivanja s europskim tekovinama neophodno je uložiti dodatne napore. U Republici Srbiji bi trebalo provesti prethodno navede mjere uvažavajući kadrovske, tehničke i financijske potencijale. Reformi računovodstva se mora pristupiti sustavno uvažavajući zahtjeve da troškovi reforme ne prelaze koristi.

S obzirom na to da Republika Srbija teži k procesu pridruživanja Europskoj uniji potrebno je računovodstvo javnog sektora prilagoditi praksi izvještavanja zemalja članica.

LITERATURA

- Ministarstvo finansija, Centralna jedinica za harmonizaciju (2015) *Konsolidovani godišnji Izvještaj za 2014. godinu o stanju interne finansijske kontrole u javnom sektoru*, Beograd
- Službeni glasnik RS (2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015) *Zakon o budžetskom sistemu* br. 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013, 108/2013, 142/2014, 68/2015 i 103/2015
- Službeni glasnik RS (2016) *Zakon o javnim preduzećima*, br. 15/2016
- Službeni glasnik RS (2007,2014) *Zakon o lokalnoj samoupravi*, br.129/2007 i 83/2014
- Službeni glasnik RS (2006, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015) *Zakon o finansiranju lokalne samouprave*, br. 62/2006, 47/2011, 93/2012, 99/2013, 125/2014 i 95/2015
- Službeni glasnik RS (2011) *Pravilnik o zajedničkim kriterijumima za organiziranje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje i izvještavanje interne revizije u javnom sektoru*, br. 99/2011
- Službeni glasnik RS (2003, 2006) *Uredba o budžetskom računovodstvu*, br. 125/2003 i 12/2006
- Službeni glasnik RS (2006) *Uredba o upravnim okruzima*, br.15/2006
- Službeni glasnik RS (2004, 2007) *Uredba o radu, ovlašćenjima i obeležjima budžetske inspekcije*, br. 10/2004 i 84/2007
- Službeni glasnik RS (2009, 2013) *Strategija razvoja interne finansijske kontrole u javnom sektoru Republike Srbije*, br.61/2009 i 23/2013
- Republički zavod za statistiku (2015) *Demografska statistika u Republici Srbiji 2014*, Beograd
http://www.mfin.gov.rs/pages/issue.php?&id=8283&change_lang=ls
<http://www.trezor.gov.rs/o-nama.html>

Poglavlje VI.
**Međunarodne aktualnosti
u državnom računovodstvu**

Autorica:
mr.sc. Gorana Roje

Sadržaj

1. Stanje i trendovi u razvoju državnog računovodstva	136
2. Primjena računovodstvenih osnova u državnom računovodstvu	138
3. Pregled Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor (MRSJS)	144
Literatura	149

1. STANJE I TRENDOVI U RAZVOJU DRŽAVNOG RAČUNOVODSTVA

Proces globalizacije i zahtjevi za jedinstvenim okvirom financijskog izvještavanja profitnog sektora, nije zaobišao niti javni sektor. Veće povezivanje nacionalnih gospodarstava zahtjeva i ujednačavanje financijskog izvještavanja jedinica javnog sektora i njegovo približavanje praksi privatnog sektora. U tome pogledu, harmonizacija državnih računovodstvenih sustava implicira izgradnju integralnog i standardiziranog računovodstvenog sustava za praćenje planiranja i izvršenja proračuna¹, i ukupnog poslovanja ekonomskih subjekata u sustavu proračuna, konvergenciju državnog računovodstvenog sustava poduzetničkom računovodstvenom sustavu te konvergenciju statističkih i računovodstvenih sustava.

Stanje i razvoj državnog računovodstva na međunarodnoj razini ukazuje na poticanje pune primjene računovodstvene osnove nastanka događaja², kao i na poticanje usvajanja smjernica Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor (IPSAS/MRSJS)³. Riječ je o procesu harmonizacije koji se odvija u tri smjera: usklađivanje nacionalnih računovodstvenih standarda za javni sektor sa međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor, usklađivanje Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor sa međunarodnim računovodstvenim standardima namijenjenim subjektima u privatnom sektoru (Međunarodni računovodstveni standardi (MRS)⁴ i Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (MSFI)⁵) te usklađivanje Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor sa međunarodnim statističkim standardima (GFS, ESA). Na taj način se pospješuje usklađenost ciljeva računovodstva i financijskog izvještavanja s proračunom, a na međunarodnoj razini postiže se usporedivost nacionalnih gospodarstava i u dijelu javne potrošnje.

Istraživanja pokazuju da su razvijene zemlje unaprijedile računovodstvene i izvještajne sustave, dok su ti procesi u početnim fazama ili tek predstoje u tranzicijskim zemljama⁶. Pristupi razvijenih zemalja reformi državnog računovodstva su različiti, kao što je različita i dinamika te kvaliteta promjena. No, bez obzira na različitosti i nacionalne specifičnosti, i još uvijek prisutnu međunarodnu heterogenost u pogledu primjene računovodstvenih osnova, reforma državnog računovodstva u razvijenim zemljama promatra se kao sastavnica sveobuhvatne

¹ U međunarodnoj literaturi proces planiranja i izvršenja proračuna uobičajeno se naziva procesom budžetiranja (engl. budgeting).

² O ovoj se ediciji termin računovodstvena osnova nastanka događaja, obračunska osnova, obračunsko načelo, obračunski koncept, koncept (načelo) nastanka događaja koriste kao sinonimi.

³ IPSAS je međunarodno prihvaćena skraćenica za International Public Sector Accounting Standards. Hrvatska skraćenica za IPSAS je MRSJS (Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor). U domaćoj literaturi i u ovoj ediciji koriste se obje spomenute skraćenice.

⁴ engl. International Accounting Standards - IAS

⁵ engl. International Financial Reporting Standards - IFRS

⁶ Group of authors: Public Sector Accounting and Auditing in Europe: The Challenge of Harmonization (Governance and Public Management), I. Brusca, E. Caperchione, S. Cohen, F. Manes Rossi (ur.), 2015th Edition, Palgrave Macmillan; Roje, G., Vašiček, V., Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor: aktualnosti i perspektive primjene // 13. Međunarodni simpozij BiH: Fiskalni okvir i održivi razvoj / Dmitrović, Milan (ur.), Sarajevo: Revicon d.o.o., 2012., str. 87-106; Vašiček, V., Poljašević, J., Letica, M., The comparison of public sector accounting between Croatia and Bosnia and Herzegovina, 8th International Conference The Economies of Balkan and Eastern Europe Countries in the changed world EBEEC 2016, Split, svibanj 2016.

reformne javnog sektora koja obuhvaća cjelinu proračunskih procesa, razvoj upravljačkog računovodstva, mjerenje uspješnosti, jačanje nadzora i slične povezane procese. Pritom se procesi implementacije obračunske osnove pokazuju dugotrajnim, zahtjevnim, i kompleksnim, pa tranzicija računovodstva s novčane osnove na obračunsku osnovu kao i prihvaćanje /prilagođavanje smjernicama MRSJS zahtijeva postupnost i provodi se fazno na način da se u svakoj fazi prihvaća djelomično ili potpuno rješenje pojedinog područja koje vodi u cjelini prema potpunoj primjeni obračunske osnove.

Dinamika transformacije državnog računovodstva ovisi o nizu čimbenika, a dominantan čimbenik je uključivanje tranzicijskih zemalja u europske integracijske procese. Razlozi za pristupanje reformi računovodstvenog sustava prema obračunskoj osnovi mnogobrojni su te se reforma nameće kao nužnost.⁷ Spomenutoj reformi u prilog ide i smjernica Direktive Vijeća o zahtjevima za proračunske okvire zemalja članica EU (2011) prema kojoj države članice moraju imati uspostavljene državne računovodstvene sustave, primjenjujući obračunsku računovodstvenu osnovu te sveobuhvatno i dosljedno obuhvaćajući sve podsektore opće države kao što je definirano Uredbom (EZ) br 2223/96 (ESA 95).⁸ Državama i vladama preostaje da dinamiku i način provođenja reforme državnog računovodstva prilagode svojim prioritetima, nacionalnim specifičnostima i mogućnostima.

Uz poticanje primjene obračunske računovodstvene osnove u državnom računovodstvu i budžetiranju te razvoja i mogućnosti primjene Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor (MRSJS/IPSAS) temeljenih na obračunskoj osnovi, posljednjih je godina u stručnoj literaturi prisutna tema razvoja harmoniziranih računovodstvenih standarda za javni sektor u Europskoj uniji – tzv. Europskih računovodstvenih standarda za javni sektor (EPSAS)⁹, s primjenom u sustavu financijskog izvještavanja subjekata opće države i u budžetiranju, odnosno i u procesu planiranja i izvršavanja proračuna.¹⁰ Riječ je o nastavku reformi sustava državnog računovodstva i budžetiranja s ciljem potpune usklađenosti ciljeva financijskog izvještavanja s

⁷ Prednosti primjene obračunske osnove nedvojbene su i isticane su u nizu radova. Pogledati detaljnije: Maletić, I., Vašiček, V.: Zahtjevi globalizacije računovođa: Harmonizacija proračunskog računovodstva s međunarodnim računovodstvenim standardima i statistikom državnih financija, Četvrti međunarodni simpozij Računovodstvena i porezna reforma u Bosni i Hercegovini», Revicon, Neum, svibanj 2003., zbornik radova str.251-272.; Vašiček, V.: Perspektive primjene načela nastanka događaja u proračunskom računovodstvu, XXXV simpozij HZRFD, Računovodstvo, financije i revizija u suvremenim gospodarskim uvjetima, Pula, lipanj 2000.; Vašiček, V.: Računovodstvena osnova kao determinata oblikovanja financijskih izvještaja proračuna, XXXII simpozij HZRFD, Računovodstvo, financije i revizija u suvremenim gospodarskim uvjetima, Pula, 1997.

⁸ U rujnu 2014. godine počela je primjena nove metodologije Europskog sustava nacionalnih i regionalnih računa (ESA 2010).

⁹ EPSAS je međunarodno prihvaćena skraćenica za European public sector accounting standards.

¹⁰ Detaljnije o harmonizaciji računovodstvenih standarda za javni sektor i daljnjim koracima u razvoju IPSAS i EPSAS, vidjeti u: Publikacija grupe autora, Harmonizacija proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj s Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor, Zagreb, TIM4PIN, 2015, poglavlje 1., str. 5-7. Edicija je javno dostupna na: <http://web.efzg.hr/dok/HRZZprojekti/Vasicsek//knjiga%20IPSASI%20finalno.pdf>;

Vašiček, V., Roje, G., Budućnost računovodstva javnog sektora – primjena IPSAS-a ili EPSAS-a, Uloga računovodstvene profesije u realizaciji poslovnih ciljeva: zbornik radova / Peštović, Elma (ur.). Sarajevo: DES, 2013. 217-235.

prihvaćenim proračunom, a isto je moguće samo pod uvjetom da se proračun i računovodstveni sustav temelje na istom konceptu.¹¹

Zemlje u tranziciji i manje razvijene zemlje pokušavaju u što više područja, pa tako i u području državnog računovodstva, usvojiti što više prakse, najboljih iskustava i znanja razvijenih zemalja. Obzirom da je državno računovodstvo zemalja u tranziciji duboko integrirano u političko i ekonomsko okruženje proračunskih procesa (uz izrađen vrlo visok stupanj normativizma) te su promjene i napredak na tom području uzročno-posljedično povezane s cjelinom promjena i napretka reformi javnog sektora, izazovi prihvaćanja računovodstvene osnove nastanka događaja uključuju razvojna pitanja i pitanja same implementacije.¹² Potrebno je osigurati uspostavljanje prihvatljivog institucionalnog okruženja i mehanizama implementacije, upravljanje i usmjeravanje procesa, te promociju i pomoć računovođama i korisnicima pri prihvaćanju računovodstvene osnove nastanka događaja.

U nastavku se daje kraći pregled primjene računovodstvenih osnova u državnom računovodstvu i budžetiranju odabranih zemalja te pregled objavljenih i planiranih za objavu Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor.

2. PRIMJENA RAČUNOVODSTVENIH OSNOVA U DRŽAVNOM RAČUNOVODSTVU

Potreba uvođenja računovodstvene osnove nastanka događaja u javni sektor pojavila se u drugoj polovici dvadesetog stoljeća i korespondira s promjenama koje zahtijevaju uvođenje novih upravljačkih pristupa i odgovornosti javnog menadžmenta. Novi javni menadžment je pokret koji nosi sljedeće ciljeve: unapređenje učinkovitosti i djelotvornosti u javnom sektoru, poticanje odgovornosti državnih jedinica prema korisnicima i kupcima njihovih usluga, smanjenje javnih izdataka, unapređenje i jačanje odgovornosti menadžmenta. Događaju se promjene u odgovornostima menadžmenta, prelazak s mjerenja inputa na mjerenje i kontrolu outputa, unapređenje metodologije mjerenja uspješnosti i srodni procesi.¹³

Premda je neupitna prednost računovodstvene osnove nastanka događaja prisutni su otpori promjenama i u samoj znanstvenoj i stručnoj javnosti. Argumenti koji se navode protiv primjene računovodstvene osnove nastanka događaja svode se na tvrdnju da se primjena nastanka događaja razvila u profitnom (privatnom) sektoru kao posljedica karakteristika ekonomskih aktivnosti tog sektora koje nisu prenosive u javni sektor. Karakter donošenja ekonomskih odluka u javnom sektoru različit je od onog u privatnom sektoru i bez obzira koliko računovodstvena osnova nastanka događaja bila «prilagodljiva» upitno je u kolikoj mjeri može obuhvatiti sve specifičnosti javnog sektora. Argumenti protiv idu u smjeru da procjena efikasnosti aktivnosti javnog sektora mjerena metodom potpunih troškova pružene usluge nije prikladna, jer ne

¹¹ Detaljnije vidjeti: Athukorala L., Reld B.: „Accrual Budgeting and Accounting in Government and its Relevance for Developing Member Countries“, knjiga, Asian Development Bank, 2006., str. 51.

¹² Detaljnije vidjeti u Vašiček, V.; Vašiček, D.; Roje, G., Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor (IPSAS) vs. računovodstvena regulativa u tranzicijskim zemljama, Zbornik referata IV.Međunarodnog Simpozija “Međunarodni standardi u sektoru financija i računovodstva vs.nacionalna praksa” / Mišić, Augustin (ur.), Mostar : Fircon d.o.o Mostar, 2009. 139-215.

¹³ Prema O.Hughes, D.O’Nill: The limits of new public management: Reflecion on the Kennett «revolution» in Victoria, str. 2, www.inpuma.research/papers/sydney/hughesoneill.html

odražava suštinu ekonomskih odluka u javnom sektoru koje se ne temelje na tržišnom ponašanju već na političkim odlukama, te prema tome prepoznavanje imovine i obveza, određivanje troškova pruženih usluga nije relevantno za donošenje odluka.

S druge strane ograničenost resursa nameće potrebu za njihovim racionalnim korištenjem, bez obzira je li riječ o javnom ili profitnom sektoru. Korisnost računovodstvene osnove nastanka događaja proizlazi iz činjenice da jedino ona osigurava potpune informacije o financijskom položaju, promjenama financijskog položaja i tijeku novca koje su značajne za alokaciju ograničenih resursa i oportunitetne troškove, neovisno u kojem sektoru su locirani i jesu li aktivnosti profitno orijentirane. Prihvatanje računovodstvene osnove nastanka događaja potiče odgovornost i transparentnost financijskog izvještavanja države i njenih jedinica i pruža bolje informacije za planiranje i unapređenje procesa upravljanja u javnom sektoru.¹⁴

Povijesno razmatrajući može se reći da su reforme državnog računovodstva, u pogledu snažne afirmacije primjene računovodstvene osnove nastanka događaja, započele sredinom osamdesetih u Velikoj Britaniji, Australiji i Novom Zelandu.¹⁵ U ranim devedesetima s reformama su započele Kanada i razvijene zemlje Europe.¹⁶ Iskustva razvijenih zemalja upućuju na sagledavanje reforme državnog računovodstva kao skupa dugoročnih i složenih procesa.

Pregled primjene pojedinih računovodstvenih osnova u sustavu računovodstva i financijskog izvještavanja¹⁷ te sustavu budžetiranja¹⁸, u odabranim europskim zemljama, na trima razinama - središnja, regionalna i lokalna država, predstavljen je u tablicama 1., 2., i 3. u nastavku.¹⁹

¹⁴ The Road to Accrual Accounting in the United States of America, Information Paper, March 2006, IPSASB -IFAC, s tr.2,

¹⁵ Pallot, J., Innovations in national government accounting and budgeting in New Zealand. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, 9, 1996, 323-348.; Simpkins K., Budgeting and accounting issues – New Zealand, Presentation to the International Federation of Accountants Public Sector Committee, Executive forum, Washington, 1998.; Implementation of accrual accounting in Australian government finance statistics and the national accounts, Australian Bureau of Statistics (ABS), Australia, OECD Meeting of National accounts experts, Paris, 8-11 October 2002.; Hepworth N., Changes to accrual accounting in central government (with particular regard to the experiences of the United Kingdom), Norway, 2002.

¹⁶ Detaljnije o navedenom pogledati u: G.Roje: Računovodstvo javnog sektora razvijenih zemalja, Konferencija Hrvatski javni sektor, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Opatija, 2007., str.197-215

¹⁷ Riječ je konceptima u računovodstvu koje kontinuirano prati sveukupne resurse, obveze i elemente uspješnosti pojedine državne institucionalne jedinice (engl. accounting), te sustavu izvještavanja o prihodima , rashodima i promjenama financijskog položaja proračunskog subjekta (engl.reporting).

¹⁸ Riječ je o konceptima u računovodstvu koje prati jednogodišnje proračunske ovlasti i iznose koji su odobreni i koji se troše. Ovo računovodstvo primarno osigurava podatke i informacije o izvršenju proračuna za fiskalnu godinu, pri čemu od zakonske regulative ovisi koje dodatne informacije se predočavaju o učincima tog izvršavanja na resurse i obveze.

¹⁹ Podaci u tablici kompletirani su na osnovi analiza praktičnih studija i stručno -znanstvenih radova kojima je svrha prenošenje iskustava pojedinih zemalja u primjeni pojedinih koncepata. Detaljnije o navedenom pogledati u: Group of authors: Public Sector Accounting and Auditing in Europe: The Challenge of Harmonization (Governance and Public Management), I. Brusca, E. Caperchione, S. Cohen, F. Manes Rossi (ur.), 2015th Edition, Palgrave Macmillan.

Tablica 1. Računovodstvene osnove državnih računovodstava u primjeni odabranih europskih zemalja - središnja država

Integralno računovodstvo	Računovodstvo i financijsko izvještavanje subjekta				Planiranje i izvršavanje proračuna (budžetiranje)				
	Osnova	Obrračunska osnova	Modificirana obračunska osnova	Modificirana novčana osnova	Novčana osnova	Obrračunska osnova	Modificirana obračunska osnova	Modificirana novčana osnova	Novčana osnova
Država									
Austrija	X	X				X			
Belgija	X	X							X
Danska	X	X							X
Finska	X	X				X			
Francuska	X	X							X*
Grčka				X					X
Italija	X**	X**		X**				X	
Nizozemska				X				X	
Njemačka				X					X
Portugal	X	X							X
Španjolska	X	X						X	
Švedska	X	X				X			
Švicarska	X	X							
UK	X	X				X			

* U primjeni je novčana osnova uz dodatne evidencije sa obračunskim veličinama.

** Financijski izvještaji pripremaju se po obračunskoj osnovi ali zahtijevaju i iskaz po modificiranoj novčanoj osnovi.

Tablica 2. Računovodstvene osnove državnih računovodstava u primjeni odabranih europskih zemalja - regionalna država

Integralno računovodstvo	Računovodstvo i financijsko izvještavanje subjekta				Planiranje i izvršavanje proračuna (budžetiranje)				
	Osnova	Obrračunska osnova	Modificirana obračunska osnova	Modificirana novčana osnova	Novčana osnova	Obrračunska osnova	Modificirana obračunska osnova	Modificirana novčana osnova	Novčana osnova
Država									
Austrija			Različiti pristup primjeni po regijama				X		
Belgija			Različiti pristup primjeni po regijama						X
Danska		X							X
Finska			n/a				n/a		
			n/a				n/a		
			n/a				n/a		
			n/a				n/a		
Francuska			X						X*
Grčka					X**				X
Italija				X***				X	
Nizozemska			n/a				n/a		
							n/a		
							n/a		
Njemačka		X			X****				X
Portugal							n/a		
							n/a		
							n/a		
Španjolska		X						X	

Integralno računovodstvo	Računovodstvo i financijsko izvještavanje subjekta				Planiranje i izvršavanje proračuna (budžetiranje)			
	Osnova	Obrračunska osnova	Modificirana obračunska osnova	Novčana osnova	Obrračunska osnova	Modificirana obračunska osnova	Modificirana novčana osnova	Novčana osnova
Država								
Švedska			n/a				n/a	n/a
Švicarska	X				X			
UK			n/a				n/a	n/a

* U primjeni je novčana osnova uz dodatne evidencije sa obračunskim veličinama.

** Planirana je skora primjena obračunske osnove u općinama.

*** Financijski izvještaji pripremaju se po obračunskoj osnovi ali zahtijevaju i iskaz po modificiranoj novčanoj osnovi.

**** Većina saveznih pokrajina primjenjuje novčanu osnovu, manji broj primjenjuje obračunsku osnovu.

Tablica 3. Računovodstvene osnove državnih računovodstava u primjeni odabranih europskih zemalja - lokalna država

Integralno računovodstvo	Računovodstvo i financijsko izvještavanje subjekata				Planiranje i izvršavanje proračuna (budžetiranje)				
	Osnova	Obrračunska osnova	Modificirana obračunska osnova	Modificirana novčana osnova	Novčana osnova	Obrračunska osnova	Modificirana obračunska osnova	Modificirana novčana osnova	Novčana osnova
Država									
Austrija		Različit pristup po jedinicama lokalne države					X		
Belgija	X								X
Danska		X			X*				X
Finska	X					X			
Francuska		X							X**
Grčka	X								X
Italija	X			X***				X	
Nizozemska		X					X		
Njemačka	X			X	X****				X*****
Portugal	X								X
Španjolska	X							X	
Švedska	X					X			
Švicarska	X					X			
UK	X								Nije propisano

* Pretežito je usvojena praksa izvještavanja na novčanoj osnovi, ali je prisutna i praksa modificirane obračunske osnove.

**U primjeni je novčana osnova uz dodatne evidencije sa obračunskim veličinama.

*** Opća praksa vođenja računovodstva je na modificiranoj novčanoj osnovi. Financijskim izvještavanjem na obračunskoj osnovi dopunjuju se potrebne informacije.

**** Pretežito je usvojena praksa izvještavanja na obračunskoj osnovi, ali je još uvijek dopuštena i praksa modificirane novčane osnove.

***** Osnova planiranja i izvršavanja proračuna usklađuje se s osnovom u računovodstvu i financijskom izvještavanju u većini jedinica saveznih država. U manjem dijelu njih još je uvijek u primjeni novčana osnova.

Podaci u tablicama ukazuju na evidentne još uvijek prisutne različitosti u primjeni te se harmonizacija računovodstvene osnove u sustavu državnog računovodstva i budžetiranja postavlja kao zahtjevan i složen proces.

Vidljivo je izražena vertikalna heterogenost i relativna horizontalna homogenost u pogledu primjene računovodstvenih osnova u sustavu državnog računovodstva i financijskog izvještavanja, te relativno vertikalna homogenost u pogledu primjene računovodstvenih osnova u sustavu budžetiranja. Vertikalna harmonizacija primjene računovodstvenih osnova u sustavu državnog računovodstva i financijskog izvještavanja primjetna je tek u manjem broju predstavljenih zemalja (Finska, Italija, Portugal i Španjolska), dok je horizontalna ujednačenost u primjeni računovodstvene osnove u sustavu državnog računovodstva i financijskog izvještavanja uočljiva u većem broju uključenih zemalja.

Sagledavajući podatke na razini središnje, regionalne i lokalne države, zaključuje se da je proces harmonizacije u sustavu računovodstva primjenom osnove nastanka događaja ponajviše prisutan na razini središnje države, i to u 10 od 14 zemalja, te je potaknut razvojem Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor utemeljenim na obračunskoj osnovi kao i primjenom obvezatnog jedinstvenog računskog plana. Visoka razina primjena obračunske osnove na razini središnje države može se sagledati kao polazna osnova za buduću primjenu IPSAS ili EPSAS. Austrija, Francuska, Portugal i Švicarska započele su procese ili pripremu za proces usvajanja i implementacije IPSAS. Najniži stupanj horizontalne ujednačenosti u primjeni računovodstvenih koncepata prisutan je na razini regionalne države, što može biti posljedica različitosti u procesima decentralizacije.

Kad je riječ o promjenama u primjeni računovodstvenih osnova u sustavu budžetiranja, one se kreću u smjeru djelomičnog ili potpunog napuštanja novčane računovodstvene osnove u proračunskim procesima. Djelomično napuštanje novčane osnove znači provedbu potrebnih prilagodbi računovodstvenog sustava u smislu osiguravanja dodatne dokumentacije sa ponekim transakcijama temeljenim na obračunskoj osnovi. Kao primjeri implementacije pune obračunske osnove u sustavu budžetiranja ističu se Austrija, Švicarska i Velika Britanija.

3. PREGLED MEĐUNARODNIH RAČUNOVODSTVENIH STANDARDA ZA JAVNI SEKTOR (MRSJS)

Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor (MRSJS), zajedno s pratećim uputama u formi objašnjenja (publiciranih uz standarde) ili drugih materijala, predstavljaju detaljniju razradu pojedinih pitanja financijskog izvještavanja i računovodstva u javnom sektoru.

Danas, države i državne jedinice slijede široko diverzificiranu (različitu) praksu financijskog izvještavanja i u mnogim zemljama nisu razvijeni standardi javnog sektora. U zemljama gdje su standardi razvijeni njihova je primjena limitirana specifičnostima jedinica javnog sektora. Cilj objavljivanja Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor je, koliko je to moguće, ujednačiti različite računovodstvene standarde u različitim zemljama, na način da se potiče prihvaćanje međunarodnih računovodstvenih standarda od strane nacionalnih tijela i računovodstvenih autoriteta. Standarde valja tumačiti kao skup odredbi i smjernica, preporuka o načinima, metodama i postupcima provođenja određenih aktivnosti koje bi trebalo slijediti u praksi financijskog izvještavanja i računovodstva u javnom sektoru.

Svi do sada objavljeni Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor i reizdanja istih dostupna su javnosti u elektronskom obliku na mrežnoj stranici Odbora za Međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor. Standardi se na godišnjoj razini publiciraju kroz jedinstvenu publikaciju *Priručnik* (engl. Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements)²⁰ kao skup izjava vezanih uz međunarodno računovodstvo javnog sektora. Spomenuta publikacija izdaje se u dva sveska i sadrži reizdanja standarda objavljenih u prethodnim godinama (uz izmjene i dopune koje su uslijedile tijekom protekle godine) i izdanja novih standarda nastalih do dana objave Priručnika. Izmjene i dopune standarda rezultat su godišnjih projekata unapređenja sadržaja standarda koje Odbor kontinuirano provodi – *Izmjene MRSJS*²¹. Pored navedenog *Priručnik* sadrži i *Konceptijski okvir za financijsko izvještavanje za jedinice javnog sektora*²², *Pojmovnik*²³ te *Predgovor MRSJS*²⁴. Sve standarde iz Priručnika treba čitati u kontekstu njihovih ciljeva, *Osnova za zaključivanje*²⁵ i *Predgovora*.

U nastavku je u Tablici 4 dan pregled Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor utemeljenih na računovodstvenoj osnovi nastanka događaja, objavljenih i važećih zaključno s 2015. godinom, pri čemu je kao podloga za prikaz korištena službena objava standarda (Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, IPSASB, 2015.), javno dostupna na stranicama Međunarodne federacije računovođa (IFAC) i njenog stalnog Odbora za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor (IPSASB) kao glavnih čimbenika međunarodne standardizacije računovodstva i financijskog izvještavanja javnog sektora.²⁶

Izvorni Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor pisani su na engleskom jeziku. Nazivi u Tablici 1 u nastavku slobodni su prijevodi autora ove edicije.

²⁰ IPSASB, Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume I (pp. 1-1022); IPSASB (2015 Edition): Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume II (pp. 1023-2176); dostupno na: <http://www.ifac.org/publications-resources/2015-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements> Izvorni dokument pisan je na engleskom jeziku. Naziv *Priručnik* slobodan je prijevod autora ove edicije.

²¹ engl. Improvements to IPSASs

²² Slobodni prijevod autora. Izvorni engleski naziv je Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities.

²³ engl. Glossary of Defined Terms for IPSASs

²⁴ engl. Preface to International Public Sector Accounting Standards

²⁵ Engl. Basis for Conclusions. Riječ je o dodatku u izvornom standardu koji ne čini njegov ključni sastavni dio.

²⁶ Tablica 4. predstavlja ažuriran pregled MRSJS u odnosu na iskaz u publikaciji grupe autora - Harmonizacija proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj s Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor, Zagreb, TIM4PIN, 2015., koja je javno dostupna putem poveznice znanstveno istraživačkog projekta Hrvatske zaklade za znanost: <http://web.efzg.hr/dok/HRZZprojekti/Vasicek//knjiga%20IPSASI%20finalno.pdf>, te na mrežnim stranicama izdavača: http://tim4pin.hr/wordpress_9/wp-content/uploads/2015/06/Harmonizacija1.pdf, i u kojoj se daje pregled i skraćeni prikaz svih Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor objavljenih i važećih zaključno s 2014. godinom, na hrvatskom jeziku, pri čemu je kao podloga za prikaz korištena službena objava standarda (Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, IPSASB, 2014.).

Tablica 4. MRSJS temeljeni na primjeni računovodstvene osnove nastanka događaja²⁷

NAZIV STANDARDA
MRSJS 1 - Prezentiranje financijskih izvještaja ²⁸
MRSJS 2 - Izvještaji o novčanom toku ²⁹
MRSJS 3 - Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške ³⁰
MRSJS 4 - Učinci promjena tečaja stranih valuta ³¹
MRSJS 5 - Troškovi posudbe ³²
MRSJS 6 - Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji ³³
MRSJS 7 - Ulaganja u pridružene subjekte ³⁴
MRSJS 8 - Udjeli u zajedničkim pothvatima ³⁵
MRSJS 9 - Prihodi od transakcija razmjene ³⁶
MRSJS 10 - Financijsko izvještavanje u hiperinflacijskim gospodarstvima ³⁷
MRSJS 11 - Ugovor o izgradnji ³⁸
MRSJS 12 - Zalihe ³⁹
MRSJS 13 - Najmovi ⁴⁰
MRSJS 14 - Događaji nakon datuma bilance ⁴¹
MRSJS 15 - Financijski instrumenti: objavljivanje i prezentiranje (zamijenjen s MRSJS 28 i MRSJS 30)
MRSJS 16 - Ulaganje u nekretnine ⁴²

²⁷ Pored izrade i objave standarda temeljenih na obračunskoj osnovi, Odbor je nastavio uvažavati i specifičnosti sektora opće države i potrebe korisnika koji svoje izvještavanje i dalje zasnivaju na načelu novčane osnove, a s obzirom na dugotrajnost i kompleksnost procesa tranzicije. Riječ je o standardu: Financijsko izvještavanje utemeljeno na novčanoj osnovi (engl. Cash Basis IPSAS: Financial reporting under cash basis of accounting). Primjena prilagođenih računovodstvenih osnova (novčana osnova, osnova nastanka događaja, modificirana (prilagođena) novčana osnove i modificirana (prilagođena) osnova nastanka događaja) se ne standardizira što znači da zemlje koje primjenjuju prilagođeni koncept novčane ili obračunske osnove same određuju smjer, opseg i intenzitet prilagodbe koji je primjeren konkretnoj situaciji u pojedinoj zemlji.

²⁸ engl. IPSAS 1, Presentation of Financial Statements

²⁹ engl. IPSAS 2, Cash Flow Statements

³⁰ engl. IPSAS 3, Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors

³¹ engl. IPSAS 4, The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates

³² engl. IPSAS 5, Borrowing Costs

³³ engl. IPSAS 6, Consolidated and Separate Financial Statements

³⁴ engl. IPSAS 7, Investments in Associates

³⁵ engl. IPSAS 8, Interests in Joint Ventures

³⁶ engl. IPSAS 9, Revenue from Exchange Transactions. Prihodi od transakcija razmjene u literaturi nazivaju se i prihodi od transakcija s protučinidbom te se i u ovoj ediciji spomenuti termini koriste kao sinonimi, naizmjenično.

³⁷ engl. IPSAS 10, Financial Reporting in Hyperinflationary Economies

³⁸ engl. IPSAS 11, Construction Contracts

³⁹ engl. IPSAS 12, Inventories

⁴⁰ engl. IPSAS 13, Leases

⁴¹ engl. IPSAS 14, Events After the Reporting Date. Datum bilance se još u literaturi iz područja proračunskog računovodstva spominje i kao datum izvještavanja o financijskom položaju.

⁴² engl. IPSAS 16, Investment Property

NAZIV STANDARDA
MRSJS 17 - Nekretnine, postrojenja i oprema ⁴³
MRSJS 18 - Izvještavanje po segmentu ⁴⁴
MRSJS 19 - Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina ⁴⁵
MRSJS 20 - Objavljivanje povezanih stranaka ⁴⁶
MRSJS 21 - Umanjenje imovine koja ne stvara novac ⁴⁷
MRSJS 22 - Objavljivanje informacija o sektoru opće države ⁴⁸
MRSJS 23 - Prihodi od nerazmjenskih transakcija (porezi i transferi) ⁴⁹
MRSJS 24 - Objavljivanje proračunskih informacija u financijskim izvještajima ⁵⁰
MRSJS 25 - Primanja zaposlenih ⁵¹
MRSJS 26 - Umanjenje imovine koja stvara novac ⁵²
MRSJS 27 - Poljoprivreda ⁵³
MRSJS 28 - Financijski instrumenti - prezentiranje (prije MRSJS 15) ⁵⁴
MRSJS 29 - Financijski instrumenti - priznavanje i mjerenje ⁵⁵
MRSJS 30 - Financijski instrumenti - objavljivanje (prije MRSJS 15) ⁵⁶
MRSJS 31 - Nematerijalna imovina ⁵⁷
MRSJS 32 - Ugovori o koncesiji usluga: davatelj koncesije ⁵⁸
MRSJS 33 - Prva primjena IPSAS utemeljenih na obračunskoj osnovi ⁵⁹
MRSJS 34 - Nekonsolidirani financijski izvještaji ⁶⁰
MRSJS 35 - Konsolidirani financijski izvještaji ⁶¹

⁴³ engl. IPSAS 17, Property, Plant and Equipment

⁴⁴ engl. IPSAS 18, Segment Reporting

⁴⁵ engl. IPSAS 19, Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets

⁴⁶ engl. IPSAS 20, Related Party Disclosures

⁴⁷ engl. IPSAS 21, Impairment of Non-Cash-Generating Assets

⁴⁸ engl. IPSAS 22, Disclosure of Financial Information About the General Government Sector

⁴⁹ engl. IPSAS 23, Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers). Prihodi od nerazmjenskih transakcija u literaturi nazivaju se i prihodi od transakcija bez protučinidbe te se i u ovoj ediciji spomenuti termini koriste kao sinonimi, naizmjenično.

⁵⁰ engl. IPSAS 24, Presentation of Budget Information in Financial Statements

⁵¹ engl. IPSAS 25, Employee Benefits

⁵² engl. IPSAS 26, Impairment of Cash-Generating Assets

⁵³ engl. IPSAS 27, Agriculture

⁵⁴ engl. IPSAS 28, Financial Instruments: Presentation

⁵⁵ engl. IPSAS 29, Financial Instruments: Recognition and Measurement

⁵⁶ engl. IPSAS 30, Financial Instruments: Disclosures

⁵⁷ engl. IPSAS 31, Intangible Assets

⁵⁸ engl. IPSAS 32, Service Concession Arrangements: Grantor

⁵⁹ engl. IPSAS 33, First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting Standards

⁶⁰ engl. IPSAS 34, Separate Financial Statements; **primjena započinje na dan 1.1.2017 ili kasnije, no moguća je ranija primjena; s primjenom IPSAS 34 prestaje primjena IPSAS 6.**

⁶¹ engl. IPSAS 35, Consolidated financial statements; **primjena započinje na dan 1.1.2017 ili kasnije, no moguća je ranija primjena; s primjenom IPSAS 35 prestaje primjena IPSAS 6.**

NAZIV STANDARDA
MRSJS 36 - Ulaganja u pridružene subjekte i zajedničke pothvate ⁶²
MRSJS 37 – Zajednički sporazumi ⁶³
MRSJS 38 - Objavljivanje udjela u drugim subjektima ⁶⁴

Odbor kontinuirano radi na nacrtima novih standarda – tzv. standardima u pripremi i savjetodavnim studijama. Riječ je o sljedećim prijedlozima nacrt standarda⁶⁵:

- Nacrt standarda 54 - Izvještavanje o uspješnosti obavljanja usluga⁶⁶
- Nacrt standarda 56 - Primjenjivost IPSAS-a⁶⁷
- Nacrt standarda 60 – Poslovna spajanja u javnom sektoru⁶⁸

Radnim planom Odbora za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor za razdoblje od 2016. do 2020. godine, objavljenom u svibnju 2015.godine⁶⁹, pretpostavljen je daljnji razvoj smjernica savjetodavne studije kojom se uređuje računovodstveni tretman socijalnih davanja⁷⁰, a potom će slijediti i izrada nacrt standarda. Također, planiran je i razvoj zasebnih savjetodavnih studija i nacrt standarda kojima bi se regulirale smjernice za računovodstvo naslijeđene imovine (engl. Heritage assets), infrastrukturne imovine (engl. Infrastructure assets) te računovodstveni tretman za javni sektor specifičnih financijskih instrumenata. Radnim planom je najavljen i projekt izmjena ili čak zamjene MRSJS 9 - Prihodi od transakcija razmjene i MRSJS 23 – Prihodi od nerazmjenskih transakcija novim setom standarda kojim će se urediti računovodstveni tretman prihoda.

⁶² engl. IPSAS 36, Investments in Associates and Joint Ventures; **primjena započinje na dan 1.1.2017 ili kasnije, no moguća je ranija primjena; s primjenom IPSAS 36 prestaje primjena IPSAS 7.**

⁶³ engl. IPSAS 37, Joint arrangements; **primjena započinje na dan 1.1.2017 ili kasnije, no moguća je ranija primjena; s primjenom IPSAS 37 prestaje primjena IPSAS 8.**

⁶⁴ engl. IPSAS 38, Disclosure of Interests in Other Entities

⁶⁵ Nacrti standarda dostupni su u cijelosti na engleskom jeziku na poveznici www.ipsasb.org

⁶⁶ Slobodan prijevod autora. Izvorni dokument je dostupan na engleskom jeziku: Exposure Draft (ED) 54, Reporting Service Performance Information

⁶⁷ Slobodni prijevod autora. Izvorni dokument je dostupan na engleskom jeziku: Exposure Draft (ED) 56: The Applicability of IPSASs

⁶⁸ Slobodni prijevod autora. Izvorni dokument je dostupan na engleskom jeziku: Exposure Draft (ED) 60: Public sector combination

⁶⁹ Dokument IPSASB Work plan 2016-2020 dostupan je na mrežnim stranicama Odbora: <http://www.ifac.org/system/files/uploads/IPSASB/IPSASB-Project-Timetable-May-2016.pdf>

⁷⁰ Slobodni prijevod autora. Izvorni dokument dostupan je na engleskom jeziku: Consultation Paper, Social Benefits: Key Issues in Recognition and Measurement. Socijalna davanja su dijelom uređena kroz odredbe MRSJS 19, Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina (engl. IPSAS 19, Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets).

LITERATURA

- Athukorala L., Reld B. (2006) *Accrual Budgeting and Accounting in Government and its Relevance for Developing Member Countries*, Asian Development Bank
- Group of authors (2015) *Public Sector Accounting and Auditing in Europe: The Challenge of Harmonization (Governance and Public Management)*, I. Brusca, E. Caperchione, S. Cohen, F. Manes Rossi (ur.), 2015th Edition, Palgrave Macmillan
- Hepworth N. (2002) *Changes to accrual accounting in central government (with particular regard to the experiences of the United Kingdom)*, Norway
- IPSASB (2006) *The Road to Accrual Accounting in the United States of America*, Information Paper, March 2006
- IPSASB (2015) *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*, Volume I (pp. 1-1022); IPSASB (2015 Edition): *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*, Volume II (pp. 1023-2176); dostupno na: <http://www.ifac.org/publications-resources/2015-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>
- Maletić, I., Vašiček, V. (2003) Zahtjevi globalizacije računovođama: Harmonizacija proračunskog računovodstva s međunarodnim računovodstvenim standardima i statistikom državnih financija, Četvrti međunarodni simpozij „Računovodstvena i porezna reforma u Bosni i Hercegovini», Revicon, Neum, svibanj 2003., zbornik radova str.251-272.
- O.Hughes, D.O'Neill: The limits of new public management: Reflecion on the Kennett «revolution» in Victoria, www.inpuma.research/parers/sydney/hughesoneill.html
- Pallot, J. (1996) Innovations in national government accounting and budgeting in New Zealand. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, 9, pg. 323-348.
- Simpkins K., Budgeting and accounting issues – New Zealand, Presentation to the International Federation of Accountants Public Sector Committee, Executive forum, Washington, 1998.
- Roje, G. (2007) Računovodstvo javnog sektora razvijenih zemalja, *Konferencija Hrvatski javni sektor*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Opatija, str.197-215
- Roje, G., Vašiček, V. (2012) Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor: aktualnosti i perspektive primjene // *13. Međunarodni simpozij BiH: Fiskalni okvir i održivi razvoj* / Dmitrović, Milan (ur.), Sarajevo: Revicon d.o.o.
- Roje, G., Vašiček, V., ur. (2015): *Harmonizacija proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj s Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor*, TIM4PIN d.o.o. za savjetovanje, Zagreb
- Vašiček, V., Roje, G. (2013) Budućnost računovodstva javnog sektora – primjena IPSAS-a ili EPSAS-a, *Uloga računovodstvene profesije u realizaciji poslovnih ciljeva: zbornik radova* / Peštović, Elma (ur.). Sarajevo: DES, str. 217-235
- Vašiček, V., Poljašević, J., Letica, M. (2016) The comparison of public sector accounting between Croatia and Bosnia and Herzegovina, *8th International Conference The Economies of Balkan and Eastern Europe Countries in the changed world EBEEC 2016*, Split, svibanj 2016.
- Vašiček, V. (2000) Perspektive primjene načela nastanka događaja u proračunskom računovodstvu, *XXXV simpozij HZRFD, Računovodstvo, financije i revizija u suvremenim gospodarskim uvjetima*, Pula
- Vašiček, V. (1997) Računovodstvena osnova kao determinata oblikovanja financijskih izvještaja proračuna, *XXXII simpozij HZRFD, Računovodstvo, financije i revizija u suvremenim gospodarskim uvjetima*, Pula
- Vašiček, V.; Vašiček, D.; Roje, G. (2009) Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor (IPSAS) vs. računovodstvena regulativa u tranzicijskim zemljama, *Zbornik referata IV.Međunarodnog Simpozija "Međunarodni standardi u sektoru financija i računovodstva vs.nacionalna praksa"* / Mišić, Augustin (ur.), Mostar : Fircon d.o.o Mostar, str. 139-215.
- www.ipsasb.org

Poglavlje VII.
Zaključna razmatranja

Autorica:
Prof.dr.sc. Vesna Vašiček

ZAKLJUČNA RAZMATRANJA

Monografija sadrži sustavni pregled osnova računovodstva, revizije i kontrole u javnom sektoru odabranih država: Republike Hrvatske, Bosne i Hercegovine zastupljenu s dva entiteta (Federacija Bosne i Hercegovine i Republika Srpska), Republike Slovenije i Republike Srbije.

Rezultati provedenih istraživanja upućuju na zaključak da su unatoč istim polaznim osnovama naslijeđenim iz bivše zajedničke države, pravci razvoja imali zajedničke osnovne karakteristike, ali različitu dinamiku i razlike u provedbenim rješenjima. Razloga prisutnim razlikama je više, a primjeri rješenja pojedinih država ističu ključne faktore utjecaja na sadašnje stanje računovodstva, revizije i kontrole u njihovom javnom sektoru. Proces osamostaljenja država dogodio se kroz ratna zbivanja u razdoblju od 1991.-1995., te istodobnu promjenu društvenog i ekonomsko-političkog uređenja. Navedeni procesi snažno su se odrazili na stupanj razvijenosti i ekonomskog rasta pojedine države kroz promatrano dvadesetpetogodišnje razdoblje. Pritom je važno imati na umu i početne razlike u stupnju ekonomskog razvoja prije osamostaljenja. Zajedničko obilježje promatranih država je rast proračunske potrošnje i promjena njene strukture koja danas zahtjeva provedbu strukturnih reformi i provedbu fiskalne konsolidacije. Istodobno, prisutan je utjecaj Međunarodnog monetarnog fonda i drugih međunarodnih institucija na uređenje sustava proračuna i financijskog izvještavanja kako bi se pratile javne financije i omogućio povrat javnog duga. Značajan utjecaj ima ulazak ili pregovori oko ulaska u Europske integracije. Također se prepoznaju faktori ograničenja provedbi reformi od kojih se ističe: politička podrška, spremnost administracije da prihvati promijene, kvalitetni programi edukacije i certificiranja računovođa, tehnički kapaciteti i adekvatni informacijski sustavi.

Cilj i svrha ove monografije je prezentacija sadašnjeg stanja i dostignutog stupnja razvoja prvenstveno računovodstva javnog sektora. Međutim, proračunske procese i reforme treba promatrati povezano s ostalim reformskim procesima u javnom sektoru jer razvoj jednog područja utječe i potiče razvoj drugih povezanih područja i procesa. Inoviranje računovodstva daje sveobuhvatan i transparentan prikaz javne potrošnje što se izravno odražava na kvalitetu procese revizije i kontrole u proračunu, te je radi toga važno promatrati širu sliku.

U svrhu ujednačavanja prikaza i olakšavanja usporedbe između država obilježja računovodstva, revizije i kontrole javnog sektora istaknuta su kroz četiri tematska područja.

U prvom području naglasak je stavljen na organizaciju države i teritorijalni ustroj, te obilježja javnog financiranja i obuhvat javnog sektora. Između država prisutno je dosta sličnosti u zakonskom okviru i provedbenim propisima koji definiraju razine vlasti, odnose u nadležnostima i djelokrugu, fiskalne prihode i njihovu razdiobu kao i obuhvat javnog sektora. Vrlo poopćeno, može se reći da najveću razinu političke i fiskalne decentralizacije ima Bosna i Hercegovina. Republika Hrvatska ima visoku razinu teritorijalne decentralizacije kroz veliki broj lokalnih jedinica, ali pritom pokazuje visoku razinu fiskalne centralizacije. Republika Srbija ima sličnu situaciju te se nalazi u intenzivnim aktivnostima fiskalne decentralizacije. Republika Slovenija ima relativno visoku razinu centralizacije, ali i razvijen model poravnanja fiskalnih nejednakosti.

U pogledu obuhvata javnog sektora sve države slijede međunarodno priznati statistički okvir te u obuhvat uključuju proračunske korisnike, izvanproračunske fondove i pod određenim uvjetima trgovačka društva u javnom sektoru.

Republika Slovenija i Republika Srbija razlikuju indirektne i direktne proračunske korisnike na koje se slijedom takve klasifikacije primjenjuju različita pravila u pogledu računovodstva i financijskog izvještavanja. U Republici Hrvatskoj, Bosni i Hercegovini (oba entiteta) te Republici Sloveniji razvijeni su kriteriji klasificiranja i registar svih korisnika proračuna, a u Republici Srbiji razvijen je popis korisnika proračuna.

U drugom području naglasak je na regulatornom i institucionalnom okviru proračuna, računovodstva i financijskog izvještavanja. To uključuje: izradu i donošenje proračuna, izvršavanje proračuna, obilježja računovodstva i financijskog izvještavanja. U svim državama sustav proračuna je visoko normiran. Jasno su propisane procedure planiranja i donošenja proračuna te struktura proračuna. Naglasak je posebno stavljen na klasifikacije u proračunu kao standardizaciju i unifikaciju podataka pri čemu su primjenjena usporediva rješenja u svim državama, tj. primjenjene su ekonomska, organizacijska, funkcijska, programska, klasifikacija prema izvorima financiranja. U nekim državama primjenjena je lokacijska klasifikacija, a u Federaciji Bosne i Hercegovine i fondovsko računovodstvo.

Izvršavanje proračuna organizirano je kroz sustav riznice (trezora) pri čemu su provedbena rješenja istog koncepta različita u pojedinim državama. Implementacija jedinstvenog računa proračuna provedena je u funkciji uvođenja kontrole nad javnom potrošnjom i uvođenja financijske discipline, ali i učinkovitijeg upravljanja raspoloživim javnim novcem kroz objedinjeno upravljanje likvidnošću na razini proračuna.

Poseban naglasak je stavljen na obilježja proračunskog računovodstva. Pitanje primjene računovodstvene osnove je u fokusu jer se kroz primjenjenu osnovu definiraju i osnovna obilježja računovodstva i financijskog izvještavanja. U primjeni je raspon od novčane osnove (za direktne proračunske korisnike u Srbiji) preko različitih varijanti modificirane obračunske osnove (Republika Hrvatska, Bosna i Hercegovina – Federacija Bosne i Hercegovine, Republika Slovenija) do pune obračunske osnove (Bosna i Hercegovina -Republika Srpska, Republika Srbija za dio indirektnih korisnika). Primjetno je da se u svim državama reforme računovodstva usmjeravaju ka primjeni pune obračunske osnove.

Financijsko izvještavanje je vrlo složeno i u pravilu se razlikuju dvije grupe izvještaja: temeljni financijski izvještaji (sveobuhvatni financijski izvještaji temeljeni na izabranoj računovodstvenoj osnovi) i izvještaji o izvršavanju proračuna (više usmjereni iskazu proračunske potrošnje na novčanoj osnovi na razini proračuna).

U trećem području istaknuta su obilježja eksterne revizije (državne revizije), proračunskog nadzora, interne revizije i internih financijskih kontrola u javnom sektoru. Može se istaknuti da su razvijeni oblici nadzora utemeljeni na međunarodno priznatom okviru. Državna revizija razvija se na metodologiji Međunarodnih standarda državne revizije (INTOSAI standardi), a institucije se jačaju kroz članstvo u Međunarodnoj organizaciji vrhovnih revizijskih institucija. U provedbenom dijelu sve više se jačaju kapaciteti za provedbu revizije učinkovitosti, nakon što je provedba revizije pravilnosti i zakonitosti polučila rezultate. U razvoju sustava unutarnjih financijskih kontrola i unutarnje revizije vidljivo je da zemlje članice (Republika Slovenija i Republika Hrvatska) kao i zemlje pristupnice (Republika Srbija, Bosna i Hercegovina) primjenjuju isti polazni koncept razvoja nezavisne unutarnje revizije i sustava cjelovitih financijskih kontrola i upravljanja rizicima u cilju da se osigura odvijanje poslovanja u skladu s zakonima i propisima te internim aktima te da se javna sredstva troše ekonomično, svrsishodno i djelotvorno. Razlike između država su vidljive više u dinamici i uspješnosti implementa-

cije sustava unutarnjih financijskih kontrola i unutarnje revizije nego u konceptu i zakonskom okviru. Također je u svim državama ustrojen i neki oblik inspeksijskog nadzora u proračunu s pretežitim ciljem da osigura zakonitost i namjensku potrošnju proračunskih sredstava i sankcionira nepravilnosti.

U posljednjem četvrtom području prikazana je naznaka budućih pravaca razvoja i unapređenja računovodstva, revizije i kontrole u javnom sektoru. U tom smislu se daje prikaz međunarodnih strukovnih aktualnosti prvenstveno u području računovodstva javnog sektora kako bi se rješenja odabranih zemalja mogla promatrati i u kontekstu šireg međunarodnog okruženja.

Primjetno je da naznake budućih pravaca razvoja ukazuju na daljnju prilagodbu zahtjevima okruženja i obvezama konvergencije koje proizlaze iz članstva u Europskoj uniji. Daljnji razvoj proračunskog računovodstva stoga stremi ka prelasku ili potpunijoj primjeni pune obračunske osnove. U tom pogledu se propituju mogućnosti i ograničenja implementacije pune obračunske osnove kroz primjenu Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja za javni sektor ili Europskih standarda financijskog izvještavanja za javni sektor. U tom kontekstu, može se zaključiti da se unatoč nepovoljnom okruženju i otežavajućim okolnostima u svim prezentiranim državama, sustavi računovodstva, revizije i kontrole u javnom sektoru razvijaju na međunarodno priznatim podlogama.

Ovim zaključnim razmatranjima nisu nametnute niti prezentirane sve mogućnosti usporedbe između računovodstva, revizije i kontrole država jugoistočne Europe. Svakom čitatelju ove monografiju ostavlja se mogućnost da prouči stanje i pravce razvoja u pojedinim državama te stvori vlastite zaključke i sudove, produbljuje iznesene spoznaje i traži nova rješenja.

Popis slika i tablica

POPIS SLIKA

Poglavlje II. Računovodstvo, revizija i kontrola javnog sektora u Republici Hrvatskoj	
Slika 1. Obuhvat proračunskog sustava u Republici Hrvatskoj	10
Poglavlje III.B. Računovodstvo, revizija i kontrola javnog sektora u Republici Srpskoj	
Slika 1. Obuhvat javnog sektora u Republici Srpskoj	63
Poglavlje V. Računovodstvo, revizija i kontrola javnog sektora u Republici Srbiji	
Slika 1. Obuhvat javnog sektora Republike Srbije	122
Slika 2. Prikaz korisnika javnih sredstava Republike Srbije	123

POPIS TABLICA

Poglavlje II. Računovodstvo, revizija i kontrola javnog sektora u Republici Hrvatskoj	
Tablica 1. Usporedni prikaz računovodstvenih (pod)sustava u Republici Hrvatskoj.....	16
Tablica 2. Obvezna financijska izvješća za pojedina razdoblja	23
Tablica 3. Vrste nadzora prema osnovnim obilježjima	25
Poglavlje III.A. Računovodstvo, revizija i kontrola javnog sektora u Federaciji Bosne i Hercegovine	
Tablica 1. Izvještavanje o izvršenju proračuna institucija FBiH na različitim razinama prema periodima podnošenja.....	52
Poglavlje III.B. Računovodstvo, revizija i kontrola javnog sektora u Republici Srpskoj	
Tablica 1. Proračunski kalendar Republike Srpske.....	64
Tablica 2. Komparativni prikaz funkcija javnog nadzora i kontrole u Republici Srpskoj	77
Poglavlje VI. Međunarodne aktualnosti u državnom računovodstvu	
Tablica 1. Računovodstvene osnove državnih računovodstava u primjeni odabranih europskih zemalja - središnja država.....	140
Tablica 2. Računovodstvene osnove državnih računovodstava u primjeni odabranih europskih zemalja - regionalna država	141
Tablica 3. Računovodstvene osnove državnih računovodstava u primjeni odabranih europskih zemalja - lokalna država	143
Tablica 4. MRSJS temeljeni na primjeni računovodstvene osnove nastanka događaja	146

Bilješke o autorima

BOBANA ČEGAR



Bobana Čegar rođena je 1989. godine u Banjoj Luci, Bosna i Hercegovina. Diplomirala je 2012. god. na Ekonomskom fakultetu u Banjoj Luci kao najbolji student u generaciji. Na istom fakultetu, 2015.god, obranila je magistrsku tezu iz područja računovodstva javnog sektora. Trenutno je student doktorskih studija na Ekonomskom fakultetu Univerziteta u Beogradu. U toku 2013. godine provela je jedan semestar na Ekonomskom fakultetu u Ljubljani u okviru Međunarodnog master programa iz oblasti financija. Na Ekonomskom fakultetu u Mariboru, u okviru Erasmus projekta, radila je istraživanje

iz područja računovodstva poreza na dobit.

Tokom studiranja obavljala je poslove demonstratora i bila je na praksi u Centralnoj banci Bosne i Hercegovine. Učestvovala je na više seminara i ljetnih škola u zemlji i inozemstvu.

Od 2013. god. zaposlena je na Ekonomskom fakultetu Univerziteta u Banjoj Luci, kao asistent na predmetima *Finansijsko računovodstvo*, *Upravljačko računovodstvo* i *Specijalna računovodstva*. Od 2014.-2016.god. bila je uključena kao vanjski suradnik u poduzeću Finrar na poslovima primjene propisa iz područja računovodstva i pripremi znanstveno-stručnog časopisa Finrar. Trenutno je uključena na savjetničkim poslovima fiskalne politike Bosne i Hercegovine u okviru Međunarodnog monetarnog fonda.

Dobitnik je više priznanja i nagrada za postignute rezultate u školovanju i radu (fondacije Konrad Adenauer (Njemačka), DAAD (Njemačka), Erasmus-staff exchange, Radovan Ribić (Kanada), Milan Jelić (Ministarstvo nauke i tehnologije RS), Zlatna plaketa Univerziteta u Banjoj Luci itd.).

Autor i koautor je većeg broja znanstvenih radova iz područja računovodstva. Sudjelovala je na nekoliko znanstveno-istraživačkih projekata.

JELENA JURIĆ



Jelena Jurić (rođ. Čorić) rođena je 02.10.1987. god. u Mostaru, gdje završava osnovnu školu i opću gimnaziju. Godine 2006. upisuje Ekonomski fakultet Sveučilišta u Mostaru i Fakultet humanističkih nauka – odsjek Engleski jezik i književnost Univerziteta Džemal Bijedić u Mostaru. Na Ekonomskom fakultetu magistrirala je smjer računovodstva i financije te stekla naziv magistra ekonomske struke, a na Fakultetu humanističkih nauka – odsjek za engleski jezik i književnost Univerziteta Džemal Bijedić u Mostaru stječe naziv profesor engleskog jezika i književnosti.

Od 2013.god. zaposlena je kao asistent na Ekonomskom fakultetu Sveučilišta u Mostaru. Od srpnja 2016. stalni je sudski tumač za engleski jezik. Tijekom studiranja bila je dobitnica Rektorove nagrade, Dekanove nagrade te nagrade Federalnog ministarstva obrazovanja i nauke za najboljeg studenta u FBiH. Sudjelovala je u usavršavanju osoblja u okviru Erasmus + programa u Nysi, Poljska u travnju 2016.god. te drugim seminarima i radionicama.

BILJANA JOSIPOVIĆ RODIĆ



Biljana Josipović Rodić je rođena 1981. god. u Beogradu. Diplomirala je i obranila magistarski rad na Ekonomskom fakultetu Univerziteta u Beogradu. Pohađa doktorski studij na Ekonomskom fakultetu Univerziteta u Beogradu. Područje profesionalnog opredjeljenja je računovodstvo javnog sektora.

Profesionalni je član Saveza računovođa i revizora Srbije. Autor je više radova iz područja računovodstva i financijskog izvještavanja u javnom sektoru.

U razdoblju 2004.-2009. bila je angažirana kao savjetnik za finansijsko računovodstvene poslove u Ministarstvu trgovine i usluga - Republička direkcija za robne rezerve, kada je i učestvovala u projektima nadležnog ministarstva.

Od 2009. god. zaposlena je kao stručni suradnik u poduzeću za telekomunikacije Telekom Srbija a.d., u kome je pored obavljanja financijsko računovodstvenih poslova od 2014. god. angažirana i kao predavač na internom edukacijskom programu Finansije za nefinansijere.

TATJANA JOVANOVIĆ



Doc. dr. Tatjana Jovanović zaposlena je na Fakulteta za upravo, Univerza v Ljubljani, na Katedri za ekonomiku i managementa javnog sektora od 2008 god., gdje je 2013 doktorirala obranom doktorske disertacije »Mjerenje uticanja pravila protiv poreskog izbjegavanja u EU na oporezivanje međunarodnih tvrtki«. Prethodno je završila dodiplomski studij na Ekonomskom fakultetu u Ljubljani, a na Pravnom fakultetu u Mariboru stekla je zvanje magistra znanosti iz područja poreznog prava.

Profesionalni razvoj je započela u privatnom sektoru, na mjestu voditelja financija i računovodstva. 2006 god. stekla je certifikat povlaštenog poreskog savjetnika pri Komori poreskih savjetnika Slovenije te sudjelovala na brojnim projektima i pripremi poreznih zakona tada kao zaposlena porezna savjetnica Komore za poduzetništvo i mali obrt.

Akademski i stručno bavi se područjem računovodstva i ekonomike javnog sektora te javnofinancijskim područjem, ponajviše porezima. Nositelj je premeta *Računovodstvo javnog sektora* te *Revizija organizacija u javnom sektoru* ali sudjeluje u izvođenju nastave na predmetima *Poreski sistem*, *Javne financije* i drugima. Posljednjih godina najviše se bavi istraživanjem računovodstva javnog sektora, što je rezultiralo brojnim izlaganjima i objavama radova na konferencijama i časopisima. Član je i istraživačke grupe, koja radi u okviru projekta Hrvatske zaklade za znanost koji se provodi na Ekonomskom fakultetu Sveučilišta u Zagrebu „Accounting and financial reporting reform as a means for strengthening the development of efficient public sector financial management in Croatia”.

MAJA LETICA



Maja (rođ. Pehar) Letica rođena je 14. studenog 1980. u Mostaru. U Mostaru je stekla srednjoškolsko gimnazijsko obrazovanje i diplomirala 2003. god. na Ekonomskom fakultetu Sveučilišta u Mostaru. Tijekom studija kao najboljem studentu na Ekonomskom fakultetu uručena joj je u dvije godine Dekanova i Rektorova nagrada te je bila stipendist prve generacije stipendista Konrad Adenauer Fondacije. Poslijediplomski znanstveni studij poslovne ekonomije završila je 2010. god. obranivši znanstveni magistarski rad pod naslovom *Utjecaj leasinga na financijsko izvještavanje gospodarskih društava*, a 2014. god. uspješno je obranila doktorat *Utjecaj outsourcinga na poslovne performanse poduzeća* stekavši titulu doktora ekonomskih znanosti pod mentorstvom prof. dr. sc. Vinka Belaka.

Nakon studija radila je kao projekt manager u Alfa Therm d.o.o., a od veljače 2005. je radila kao asistent i viši asistent na Ekonomskom fakultetu Sveučilišta u Mostaru na kolegijima *Računovodstvo*, *Računovodstvo financijskih institucija*, *Upravljačko računovodstvo*, *Revizija*, *Financijske institucije i tržišta*, *Poslovno odlučivanje i Osnove poslovne analize*. Od travnja 2015. god. je u zvanju docenta na Ekonomskom fakultetu Sveučilišta u Mostaru te nositelj kolegija *Upravljačko računovodstvo*, *Računovodstvo troškova* i *Računovodstvo odgovornosti*.

Sudjeluje kao suradnik na projektu Hrvatske zaklade za znanost RH u izvedbi Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Zagrebu: „*Accounting and financial reporting reform as a means for strengthening the development of efficient public sector financial management in Croatia*“ 2014-2018 te je ispred Sveučilišta u Mostaru sudjelovala u IPA projektu „*Reforma visokog obrazovanja u BiH 2012-2014*“.

Aktivno je sudjelovala na više međunarodnih i domaćih znanstvenih i stručnih skupova te je u samostalno i u koautorstvu objavila dvadesetak znanstvenih i stručnih radova.

Angažirana je kao financijski savjetnik u nevladinom i neprofitnom sektoru, te se kao ovlašteni procjenitelj ekonomske vrijednosti bavi problematikom evaluacije poduzeća.

JELENA POLJAŠEVIĆ



Rođena 19.05.1977.god. u Tuzli, Bosna i Hercegovina. Osnovnu školu završila je u Tuzli, a srednju ekonomsku školu u Doboju. Na Univerzitetu u Banjoj Luci, Ekonomskom fakultetu diplomirala je (2000.), magistrirala na smjeru *Finansijski menadžment* (2006.) i doktorirala (2009.) na temu *Reforma finansijskog izveštavanja države kao pretpostavka kontrole njene efikasnosti*.

Docent je na katedri za računovodstvo i reviziju Ekonomskog fakulteta, Univerziteta u Banjoj Luci. Odgovorni je nastavnik za predmet *Teorija i politika bilansa* na dodiplomskom, te predmeta *Finansiranje javnog sektora* i *Finansijsko izvještavanje u javnom sektoru* na master studiju. Rukovodilac je master odsjeka *Finansije i revizija javnog sektora*. Mentor je brojnim diplomskim radovima.

Autor je monografije *Finansijsko izvještavanje u javnom sektoru*, te koautor knjige *Forenzičko računovodstvo*. Objavila je više od sedamdeset stručnih i znanstvenih radova iz područja računovodstva, revizije i poslovnih financija. Sudjelovala je na brojnim domaćim i međunarodnim znanstvenim i stručnim skupovima.

Ovlašteni je revizor i predsjednik Komisije za kontrolu kvaliteta računovodstvene i revizorske profesije u Republici Srpskoj. Član je grupe za implementaciju Međunarodnog standarda financijskog izvještavanja za mala i srednja preduzeća (SMEIG). Učesnik je međunarodnog projekta za uvođenje kontrole kvaliteta računovodstvene profesije *Quality assurance network – accountancy service providers*, ICAEW (Institut ovlaštenih računovođa Engleske i Wales-a), 2016 - 2017. Ekspert je u EU projektima za unapređenje javnih financija u BiH. Savjetnik je u Savezu računovođa i revizora Republike Srpske za računovodstvena i porezna pitanja kao i predavač za stjecanje profesionalnih zvanja.

Član je i istraživačke grupe, koja radi u okviru projekta Hrvatske zaklade za znanost u provedbi na Ekonomskom fakultetu Sveučilišta u Zagrebu „Accounting and financial reporting reform as a means for strengthening the development of efficient public sector financial management in Croatia”.

GORANA ROJE



Gorana Roje rođena je 02. ožujka 1978. godine u Splitu. U Splitu je završila osnovnu školu i jezičnu gimnaziju. Diplomirala je 2001. godine na Ekonomskom fakultetu Sveučilišta u Zagrebu, gdje 2006. godine na poslijediplomskom znanstvenom studiju *«Računovodstvo, revizija i financije»* stječe i titulu magistra znanosti. Od kolovoza 2003. do svibnja 2004. usavršavala se a Kelley School of Business, Indiana University, USA.

Dugogodišnja je djelatnica Ekonomskog instituta, Zagreb, a od 2014. godine zaposlenica je Državnog ureda za upravljanje državnom imovinom.

Od 2002. godine suradnica je na više znanstveno-istraživačkih i stručnih projekata. Sudjelovala je kao izlagač na brojnim znanstvenim skupovima i konferencijama u zemlji i inozemstvu. Autorica je i koautorica više znanstvenih radova objavljenih u priznatim domaćim i inozemnim časopisima. Svoj istraživački rad fokusira na područje međunarodnog državnog računovodstva i financijskog upravljanja u javnom sektoru, sa posebnim naglaskom na područje upravljanja državnom imovinom. Polaznica je poslijediplomskog doktorskog studija poslovne ekonomije na Ekonomskom fakultetu Sveučilišta u Rijeci. Izvršno se služi engleskim a vrlo dobro talijanskim jezikom u govoru i pismu.

Član je i istraživačke grupe, koja radi u okviru projekta Hrvatske zaklade za znanost u provedbi na Ekonomskom fakultetu Sveučilišta u Zagrebu „Accounting and financial reporting reform as a means for strengthening the development of efficient public sector financial management in Croatia”.

DUŠKO ŠNJEGOTA



Dr Duško Šnjegota je rođen 1967.god. u Srpcu, opština Srbac. Diplomirao je 1990. god. na Ekonomskom fakultetu u Banjoj Luci, magistrirao 2001. god. na Poljoprivrednom fakultetu u Novom Sadu, a doktorirao 2006. god. na istom fakultetu sa disertacijom pod nazivom: *“Upravljačko računovodstvo u funkciji razvoja poljoprivrednih preduzeća”*.

Tijekom 1995.-1997 god. bio je asistent na Poljoprivrednom fakultetu u Banjoj Luci, a 2001. god. je izabran u zvanje višeg asistenta na Ekonomskom fakultetu u Banjoj Luci, na Katedri za analizu poslovanja i finansijski menadžment. Dr Duško Šnjegota je 2006. god. izabran u zvanje docenta na Ekonomskom fakultetu, a 2012. god. je izabran u zvanje vanrednog profesora. Na Ekonomskom fakultetu Univerziteta u Banjoj Luci, na drugom ciklusu studija, trenutno sudjeluje u izvođenju nastave na predmetima *Konsolidovani i specijalni bilansi*, *Procjena vrijednosti preduzeća*, *Revizija učinka*, *Interna revizija u javnom sektoru*, *Revizija finansijskih izvještaja u javnom sektoru i Trezorsko poslovanje*.

Sa preko šezdeset znanstvenih i stručnih radova sudjelovao je u radu priznatih znanstvenih i stručnih skupova, u zemlji i inozemstvu. Od 2000-te do 2008.god. bio je stalno zaposlen u Savezu računovođa i revizora Republike Srpske na poslovima savjetnika za primjenu propisa i predavača na stručnim seminarima za edukaciju računovođa i revizora. Kao koautor, učestvovao je u izradi više seminarskih materijala iz oblasti računovodstva u vidu posebnih priručnika i knjiga. U časopisu Saveza računovođa i revizora Republike Srpske dosad je, pretežno samostalno, objavio preko devedeset stručnih i znanstvenih radova iz područja računovodstva. Također je kao autor objavio knjigu *“Primjena MSFI kroz bilansni kontni okvir”*, a kao koautor je učestvovao u izradi praktičnih priručnika *“Knjigovodstvo”* i *“Javne nabavke u BiH - vodič za primjenu sa komentarima i primjerima”*, knjige *“Forenzika poslovanja”*, te monografije *“Pravni i računovodstveni aspekti naučno-istraživačke djelatnosti u Republici Srpskoj”*.

Od 2008. - 2012. god., dr Duško Šnjegota bio je angažiran u Vladi Republike Srpske, na mjestu Pomoćnika ministra finansija u Resoru za računovodstvo i reviziju. Odlukom Narodne skupštine Republike Srpske 2012. god., imenovan je na funkciju Glavnog revizora u Glavnoj službi za reviziju javnog sektora Republike Srpske, na mandatno razdoblje od 7 godina.

Dr Duško Šnjegota posjeduje licence Ovlašćenog revizora, Ovlašćenog računovođe, Ovlašćenog procjenitelja, Ovlašćenog internog revizora i Sudskog vještaka ekonomske struke.

DAVOR VAŠIČEK



Rođen je 3. 8. 1961. u Pakracu gdje je završio gimnazijsko obrazovanje. Diplomirao je 1984. godine na Ekonomskom fakultetu Sveučilišta u Zagrebu.

Magistrirao je i doktorirao iz područja računovodstva javnog sektora na Ekonomskom fakultetu Sveučilišta u Rijeci.

Dugi niz godina aktivno je sudjelovao u kreiranju i implementaciji računovodstvenih sustava proračuna i neprofitnih organizacija te sustava unutarnje financijske kontrole u Republici Hrvatskoj.

Niz godina bio je urednik stručnog časopisa za ekonomiku i pravo u javnom sektoru - »Riznica«, a od 2012. god. glavni je urednik stručnog časopisa Centra za razvoj javnog i neprofitnog sektora TIM4PIN. Svojim radovima i izlaganjima iz područja računovodstva i javnog menadžmenta sudionik je brojnih znanstvenih i stručnih skupova u zemlji i inozemstvu.

Na Ekonomskom fakultetu u Rijeci, kao izvanredni profesor, uveo je i nositelj je kolegija *Računovodstvo malih i srednjih poduzeća*, *Računovodstvo financijskih institucija*, *Računovodstvo proračuna i neprofitnih organizacija* (diplomski studij) te *Menadžersko računovodstvo u javnom sektoru* (poslijediplomski studij). Istraživač je na više znanstvenih projekata iz područja računovodstva, financijskog izvještavanja i upravljanja državnom imovinom.

Koautor je, recenzent i urednik niza udžbenika, monografija i znanstveno-stručnih izdanja. Autor je tekstova i predavač na brojnim znanstveno stručnim skupovima o temama ekonomsko-financijskih i poreznih aspekata poslovanja trgovačkih društava, proračunskih subjekata, javno-privatnog partnerstva, investicija i kombiniranog financiranja.

Član je i istraživačke grupe, koja radi u okviru projekta Hrvatske zaklade za znanost u provedbi na Ekonomskom fakultetu Sveučilišta u Zagrebu „*Accounting and financial reporting reform as a means for strengthening the development of efficient public sector financial management in Croatia*”.

VESNA VAŠIČEK



Rođena je 20.01.1963. god. u Donjim Kukuruzarima, općina Hrvatska Kostajnica.

Osnovnu i srednju ekonomsku školu završila je u Hrvatskoj Kostajnici. Na Ekonomskom fakultetu Sveučilišta u Zagrebu, diplomirala je (1985.) i magistrirala (1992.) te doktorirala 1997. god. (disertacija *Računovodstveno informacijski sustav kao podrška izvršavanju ciljeva proračuna*). Redovita je profesorica u trajnom zvanju na Ekonomskom fakultetu Sveučilišta u Zagrebu, na Katedri za računovodstvo.

U razdoblju 2000.-2004. obnašala je funkciju Glavne državne rizničarke Republike Hrvatske. U razdoblju 2010.-2014. obnašala je funkciju prorektorice za poslovanje Sveučilišta u Zagrebu.

Tijekom tridesetogodišnjeg rada na Ekonomskom fakultetu radi nastavu na računovodstvenim kolegijima, a danas je izvođač nastave na kolegijima *Računovodstvo i Upravljačko računovodstvo*, a nositelj je kolegija *Računovodstvo neprofitnih organizacija i Računovodstvo financijskih institucija*. Suvoditelj je i izvođač nastave na specijalističkim poslijediplomskim studijima i doktorskim studijima na matičnom i drugim fakultetima Sveučilišta u Zagrebu te gost predavač na drugim sveučilištima. Pod njenim mentorstvom obranjene su četiri doktorske disertacija, a u fazi izrade je jedna. Također je bila mentor na više od šezdeset uspješno obranjenih magistarskih i specijalističkih poslijediplomskih radova, te je sudjelovala u brojnim povjerenstvima za obranu. Mentor je brojnih diplomskih radova.

Koautorica je više sveučilišnih udžbenika, udžbenika srednje ekonomske škole, više izdanja i priručnika za praksu, koautorica i urednica je više monografija. Autorica je brojnih znanstvenih i stručnih radova iz područja računovodstva. Sudionik je velikog broja međunarodnih i domaćih znanstvenih skupova, te brojnih domaćih stručnih skupova. Recenzentica je u domaćim časopisima s međunarodnom recenzijom i u međunarodnim časopisima. Od 2006. – 2012. Bila je urednica časopisa *Rif Riznica*, izdavač Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika. Članica je više profesionalnih udruženja. Stekla je certifikat ovlaštene računovođa i ovlaštene interni revizor.

Na Ekonomskom fakultetu je kontinuirano angažirana na više znanstvenih i stručnih projekata. Voditeljica je na znanstvenom projektu financiranom od strane Hrvatske zaklade za znanost koji se provodi na Sveučilištu u Zagrebu, Ekonomskom fakultetu pod naslovom „*Accounting and financial reporting reform as a means for strengthening the development of efficient public sector financial management in Croatia*” (2014 – 2018)

