

# ПЛАН УНАПРЕЂЕЊА РАЧУНОВОДСТВА У ЈАВНОМ СЕКТОРУ У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ

## Увод

Влада Републике Србије усвојила је Програм реформе управљања јавним финансијама 2021-2025 који представља документ јавне политике којим се настављају започете реформе подсистема управљања јавним финансијама у претходном петогодишњем периоду. Општи циљ ПРУЈФ 2021-2025 је остваривање одрживог буџета са стабилним јавним дугом у односу на БДП уз помоћ бољег финансијског управљања и контроле, процеса ревизије и повезивања буџетског планирања са приоритетним циљевима Владе и јавним политикама. Испуњење наведеног општег циља планирано је кроз реализацију шест посебних циљева међу којима је и Унапређење рачуноводства у јавном сектору применом Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор (IPSAS) - као Посебни циљ V.

Како је транспарентност јавних финансија кључни елемент добре управе, утврђено је да управо примена Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор (IPSAS) доприноси повећању транспарентности кроз јавно презентовање финансијских извештаја који обухватају све ентитете општег сектора државе, односно јавног сектора. Надаље, успостављање рачуноводства према међународним рачуноводственим стандардима и међународним статистичким стандардима омогућава извештавање са довољним нивоом детаља, те презентацију извештаја који садрже информације о учинку програма и друге податке неопходне првенствено за доношење квалитетних одлука. Извештавање у складу са међународно признатом праксом, обезбеђује и међународну упоредивост, пружање информација које су једнообразне и разумљиве широком кругу корисника, које се унапређују у складу са променама у окружењу, те обезбеђује лакши приступ средствима из иностраних извора. Применом међународних рачуноводствених стандарда повећава се одговорност коришћења јавних средстава, те обезбеђују информације за економичније, ефикасније и ефективније коришћење целокупне имовине којом управља јавни сектор.

Применом Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор заснованих на обрачунској рачуноводственој основи обезбеђују се потпуне информације о имовини, обавезама, нето имовини, приходима и расходима свих јединица општег државног сектора, омогућава оцена одговорности јавног менаџмента за ЗЕ коришћење додељених средстава, те постиже транспарентност извештавања. Примена IPSAS заједно са захтеваним обелодањивањем информација допринеће значајном унапређењу квалитета финансијских извештаја, а самим тим има за последицу јачање управљања јавним финансијама. Примена обрачунске рачуноводствене основе, захтева пре свега успостављање рачуноводства на готовинској основи те извештавање у складу са Међународним рачуноводственим стандардима за јавни сектор на готовинској основи. Финансијске информације

презентоване на готовинској основи, усклађене са захтевима IPSAS на готовинској основи, уз неопходна обелодањивања и рачуноводствене политике, представљају добру полазну основу за прелазак на обрачунску рачуноводствену основу у јавном сектору, односно потпуну имплементацију IPSAS, а што је дефинисано као кратешки циљ рачуноводства у јавном сектору Републике Србије до 2034.године.

## **1. Посебни циљ V – Унапређење рачуноводства у јавном сектору применом Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор (IPSAS)**

Програмом реформе управљања јавним финансијама 2021-2025, у оквиру посебног циља V - Унапређење рачуноводства у јавном сектору применом међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор (IPSAS), планиране су три мере:

Мера 5.1 - Анализа постојећег стања у рачуноводству у јавном сектору и развој и имплементација Плана унапређења рачуноводства у јавном сектору;

Мера 5.2 - Унапређење професионалне компетентности рачуновођа у јавном сектору спровођењем адекватних обука;

Мера 5.3 - Унапређење обухвата рачуноводствених података кроз примену међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор.

Реализација наведених мера, па самим тим и посебног циља V, првенствено захтева доношење стратешких одлука о начину унапређења рачуноводства у јавном сектору, те у складу са тим правовремено спровођење низа активности. Кључне области за унапређење рачуноводства су кадрови, национална регулатива и информациона подршка.

Акционим планом за спровођење програма реформе управљања јавним финансијама за период 2021-2025 године, дефинисане су институције одговорне за спровођење мера и партнери у спровођењу активности, утврђен рок за завршетак активности, извршена процена укупних финансијских средстава по изворима (извор финансирања, веза са програмским буџетом), те сачињена анализа ризика за спровођење ПРУЈФ 2021-2025.

План унапређења рачуноводства у јавном сектору у Републици Србији, као планирана активност у оквиру мере 5.1., ће значајно ојачати систем рачуноводства у јавном сектору, пружајући јасан оквир и план о даљим реформским корацима који морају бити спроведени како би рачуноводствени систем био у што већој мери усклађен са међународним стандардима.

## **Мера 5.1. Анализа постојећег стања у рачуноводству у јавном сектору и развој и имплементација Плана унапређења рачуноводства у јавном сектору**

Рачуноводство и финансијско извештавање у јавном сектору Републике Србије регулисано је Законом о буџетском систему, Уредбом о буџетском рачуноводству, Уредбом о примени Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор, Правилником о начину припреме, састављања и подношења финансијских извештаја корисника буџетских средстава, корисника средстава организација за обавезно социјално осигурање и буџетских фондова и Правилником о стандардном класификационом оквиру и контном плану за буџетски систем.

Наведеним законом и подзаконским актима дефинише се углавном буџет, буџетски систем, буџетске категорије, интегритет буџетског система и буџетски корисници. За вођење буџетског рачуноводства прописана је готовинска основа која подразумева да се трансакције и остали догађаји признају у моменту пријема односно исплате средстава, позивајући се на Међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор засноване на готовинској основи. Односно, готовинска основа за потребе извештавања о извршењу буџета подразумева да се елементи буџета (приходи, примања, расходи и издаци) признају на готовинској основи.

Буџетски елементи, приходи и примања с једне стране, те расходи и издаци с друге стране, усклађени су са захтевима међународних статистичких система (ESA,GFS), али по дефиницији нису једнаки рачуноводственим категоријама - приходи и расходи.

У наведеним актима финансијско извештавање углавном се односи на извештај о извршењу буџета на начин да се презентују информације о усвојеном буџету и извршењу законски усвојеног буџета. У циљу презентовања наведеног извештаја дефинисани су буџетски корисници, односно централна држава и сектор опште државе како би се јасно утврдио ниво извештавања, односно круг консолидације. Како су основне претпоставке за тачну консолидацију, јединствена буџетска класификација, јединствене рачуноводствене политике и јединствени извештајни обрасци, Министарство финансија је прописало контни оквир, буџетска правила и облик и садржај финансијских извештаја.

С друге стране, успостављени рачуноводствени систем је шире постављен од самог буџетског рачуноводства јер се кроз Главну књигу трезора систематски обухватају стања и евидентирају све промене на имовини, обавезама, капиталу, приходима и расходима, а не само промене на буџетским категоријама.

Према актуелној регулативи у Републици Србији, која се односи на рачуноводство и извештавање у јавном сектору, садржина завршног рачуна прописана је чланом 79. Закона

о буџетском систему („Службени гласник Републике Србије“ 54/2009)<sup>1</sup> и чланом 3. Правилника о начину припреме, састављања и подношења финансијских извештаја.

Надаље, Правилником о начину припреме, састављања и подношења финансијских извештаја наводи се да су финансијски извештаји: периодични финансијски извештаји, годишњи финансијски извештаји, завршни рачун, кондолидовни финансијски периодични и годишњи извештај.

Анализирањем поменуте регулативе може се уочити да постоји њена потреба за усаглашавањем са Међународним рачуноводственим стандардима за јавни сектор.

Потребно је јасно разграничити извештај о извршењу буџета, који по садржају треба да прати елементе од којих се састоји буџет, исту буџетску класификацију, и све буџетске кориснике, од осталих извештаја. Иако су законом прописана образложења уз финансијске извештаје, иста се односе само на додатна образложења везана за извештај о извршењу буџета. Готовинска основа која је прописана као основа за извештавање о буџету не може бити основа за сачињавање биланса стања, те је потребно јасно разграничити основу извештавања за извршење буџета од основе за остале финансијске извештаје опште намене.

Прописани обрасци финансијских извештаја (биланс прихода и расхода, извештај о новчаним токовима и извештај о извршењу буџета) су по садржају веома слични, те није јасно којим информационим захтевима одговарају. С друге стране, ови извештаји нису усаглашени са захтевима IPSAS, односно садрже категорије које не припадају наведеним извештајима.

У циљу постизања транспарентности буџета, прописано је да су сви корисници јавних средстава дужни да на својој интернет страници објаве финансијске планове за наредну годину, информатор о раду као и завршне рачуне и финансијске извештаје.

**Активност 1.** Формирање Комисије за примену међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор

Комисија за примену међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор, предвиђена чланом 75а. Закона о буџетском систему, има улогу да надзире и пружа подршку активностима усмереним ка усклађивању рачуноводствених стандарда Републике Србије, са међународним стандардима и најбољом праксом. Односно, Комисија има задатак да припрема предлог свих поступака и аката који се односе на усвајање и примену IPSAS, да прати процес примене IPSAS, као и да припреми предлог начина стручног оспособљавања и полагања стручног испита за стицање сертификата стручног лица за вођење пословних књига и састављање извештаја у складу са IPSAS.

---

<sup>1</sup> Примењује се до подношења Завршног рачуна буџета Републике Србије за 2023. годину.

Наведена Комисија треба да верификује највећи део активности предвиђених мерама у оквиру стуба 5. ПРУЈФ од којих је прва активност Комисије давање мишљења на План унапређења рачуноводства у јавном сектору у Републици Србији. Све предлоге промена законских и подзаконских аката који ће бити резултат активности наведених мера потребно је да верификује Комисија уз пружање препорука и рокова за провођење одређених активности.

## **Активност 2. Успостављање механизма за превођење Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор**

Опредељеност Републике Србије ка обрачунској рачуноводној основи у јавном сектору и примени Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор које издаје Одбор за међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор, захтева решавање питања превода наведених стандарда.

Савез рачуновођа и ревизора Србије, као пуноправан члан Међународне асоцијације рачуновођа (IFAC), је овлашћена организација за превод међународних рачуноводствених и ревизорских стандарда (IFRS/IAS, IFRS for SMEs, ISA), те су покренуте активности ка потписивању споразума са наведеном институцијом о преводу и Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор. Савез рачуновођа и ревизора Србије превео је издање 2014. наведених стандарда, те је у наредном периоду потребно превести најновије издање, односно издање за 2022. годину.

Будући да Одбор за Међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор сваке године ажурира наведене стандарде, споразумом је потребно дефинисати обавезу Савеза рачуновођа и ревизора Србије да преводи ажуриране стандарде са утврђеним роком у ком превод треба да се достави у циљу правременог објављивања. Доступност преведених Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор у истој години у којој су ступили на снагу омогућава ентитетима у јавном сектору да финансијски извештаји које презентују буду усклађени са свим захтевима Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор, те давање изјаве у напоменама да су наведени извештаји потпуно усаглашени са Међународним рачуноводственим стандардима за јавни сектор.

Поред IPSAS потребно је превести и Студију 14 - Прелазак на обрачунску основу рачуноводства: Смернице за ентитете јавног сектора. Наведена студија је првенствено припремљена за потребе преласка са готовинске на обрачунску основу, те ће бити од посебне користи за ентитете јавног сектора Републике Србије у периодима преласка са готовинске основе засноване на IPSAS на IPSAS засноване на обрачунској основи.

Правни основ за примену наведених стандарда представља Уредба о примени међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор (MPC JC) којом се дефинише да

су MPC JC, заправо *International Public Sector Accounting Standards* које објављује Одбор за међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор (*International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB*), организациони део Међународне федерације рачуновођа (*International Federation of Accountants – IFAC*) који су преведени на српски језик и објављени у Службеном гласнику Републике Србије. Даље се наводи да поменути превод MPC-JC утврђује и објављује Влада. Међутим, Уредбу је потребно променити у делу обавезне примене, на начин да се дефинише да су у обавезној примени IPSAS на готовинској основи за састављање финансијских извештаја за 2023. годину, односно IPSAS на обрачунској основи за састављање финансијских извештаја за 2033.годину.

Сваки превод IPSAS потребно је објавити у Службеном гласнику Републике Србије да би постојао правни основ за њихову примену.

### **Мера 5.2 – Унапређење професионалне компетентности рачуновођа у јавном сектору спровођењем адекватних обука**

Усвајање међународне праксе извештавања, односно IPSAS и обрачунске рачуноводствене основе сматра се каменом темељцем за успостављање новог концепта управљања у јавном сектору. Наведени концепт захтева реформу рачуноводственог система која не може успешно да се реализује без компетентних руководилаца у јавном сектору и рачуновођа. Упознавање с предностима рачуноводственог система и извештавања према IPSAS, односно информационим могућностима које рачуноводствени извештајни систем нуди, кључни је корак у спровођењу реформе.

Потребно је развити стратегију управљања променама у јавној управи као битан елемент управљања транзиционим ризиком. Ризик који је повезан са усвајањем нових рачуноводствених решења се првенствено односи на ризик да сама реформа неће дати очекиване користи, да неће бити довољно средстава за завршетак реформе, или да ће имплементација каснити.

Из наведених разлога, а у циљу генерисања користи од планираних промена, важно је да првенствено руководиоци у јавном сектору као иницијатори промена у својим ентитетима, али и сви запослени који ће учествовати у променама, разумеју разлоге за покретање промена, разумеју на који начин је реформа замишљена, начин њене имплементације и крајњи резултат промена. Надаље, потребно је да сви разумеју како ће наведене промене утицати на њихову организацију и на који начин ће се промена практично реализовати. Најважније је, ипак, да се доносиоцима одлука презентује да ће информације које ће продуковати рачуноводствени систем бити квалитетније, благовремене и свеобухватне, док ће сами запослени који обезбеђују наведене информације из јединствене базе података моћи сачињавати како финансијске извештаје тако и извештаје о извршењу буџета и статистичке извештаје. Односно, нови систем треба да обезбеди лакши, бржи и транспарентнији рад, уз повећан квалитет информација које су основа за одлучивање.

У складу са претходном, пре саме обуке рачуновођа, потребно је кроз организовање састанака (или семинара) одређене циљне групе упознати са предстојећом реформом и начином њене имплементације у циљу добијања подршке. Циљне групе могу да обухватају руководиоце у јавном сектору, запослене у одељењу за информационе технологије, интерне ревизоре, екстерне ревизоре, начелнике одељења/сектора, програм менаџере, и друге, како би схватили своју улогу у целокупном процесу и покренули правовремено неходне активности. Будући да Програм реформе управљања јавним финансијама 2021-2025 као документ јавне политике представља акт са снагом Закона, наведеним циљним групама потребно је презентовати да обављајући одређену функцију сnose одговорност за имплементацију наведеног Програма. Сви запослени који ће бити директно укључени у реформу рачуноводственог система треба да разумеју разлоге за промене, буду одговорни за имплементацију промена у систему и процедурама, и схватају информације које ће бити резултат промена у рачуноводству и финансијском извештавању.

Како се реформа рачуноводства спроводи на целокупном сектору опште државе, потребно је укључити заинтересоване стране на свим нивоима власти; републички, покрајински, локални ниво власти, као и све фондове и директне и индиректне буџетске кориснике.

Наведеним циљним групама на свим нивоима власти треба пренети јасну поруку да ће Министарство финансија као носилац реформе, усвојити јединствен контни оквир, рачуноводствене политике, правилник о извештавању, те друге подзаконске акте који обезбеђују јединственост рачуноводства и извештавања за сектор опште државе, те пружити пуну информатичку и сваку другу подршку у имплементацији новог система извештавања.

### **Активност 5.2.1. Спровођење обуке у циљу унапређења професионалне компетентности рачуновођа у јавном сектору**

Прелазак са досадашњег начина извештавања и националних рачуноводствених правила на IPSAS и извештавање које наведени стандард захтева, може се реализовати само са рачуновођама које поседују одређене компетенције. Недовољно познавање IPSAS, као највећи ризик за постизање промена у систему, указује на потребу за редовним обукама за рачуновође.

Стратегија унапређења професионалне компетентности треба да се заснива првенствено на анализи постојећег стања, односно идентификовању постојећих капацитета, а затим на процени капацитета који су неопходни за реализацију промена, у смислу потребних вештина и знања које се захтевају на различитим позицијама.

Анализа постојећих кадрова запослених у одељењима рачуноводства и извештавања треба да обухвати анализу старосне структуре, образовања, завршених обука из области

рачуноводства, те поседовања сертификата издатих од стране домаћих и међународних организација у области рачуноводства (али и других области као што је интерна ревизија и екстерна ревизија). Потребно је утврдити број запослених који се налазе на различитим позицијама унутар рачуноводствених сектора као што су: рачуновођа, главни рачуновођа и руководиоца рачуноводствених служби. Други корак, је процена потребних компетенција за свако радно место, те идентификовање разлике између потребних и постојећих компетенција. Наведену анализу потребно је извршити код сваког извештајног ентитета у сектору опште државе – проценити утицај промена на извештајни ентитет, извршити анализу постојећег стања и утврдити број и структуру запослених којима недостају компетенције, те који ће бити укључени у обуку и сертификацију.

Прелазак са готовинске на обрачунску рачуноводствену основу захтева значајно унапређење знања као и начин на који се извештајним ентитетом управља. Праћење готовинских прилива, одлива и салда готовине, који су градивни елементи готовинске основе, углавном се постиже централизовано кроз функцију трезора. У оваквом систему нису потребна комплексна рачуноводствена знања. Међутим, усвајање обрачунске основе којом се прате сви рачуноводствени елементи, захтева од рачуновођа не само овладавање рачуноводственом техником него и новим улогама, политикама и новим нормама управљања у јавном сектору.

Управо из наведеног разлога, потребно је утврдити план обуке за различите рачуноводствене позиције (функције) који би регулисао садржај обуке, начин пружања обуке, број рачуновођа који похађају обуку, критеријум избора полазника, као и друга питања. Услед великог броја рачуновођа који треба да похађају обуку, предлаже се првенствено обука рачуновођа на вишим рачуноводственим позицијама који поред самих IPSAS треба да прођу обуку из финансијског менаџмента будући да предузимање иницијативе и разумевање промена представља кључну карику за успех. Области које би биле предмет обуке за ову групу рачуновођа обухватале би: представљање реформе и процену користи која се од реформе очекује; готовинска и обрачунска рачуноводствена основа; финансијско и буџетско рачуноводство; контни оквир; рачуноводствене политике; финансијско извештавање; управљање средствима, обавезама, приходима и расходима у јавном сектору; кодекс етике; управљање јавним сектором; финансијске и нефинансијске информације; интерне контроле.

Обуке рачуновођа на нижим хијерархијским нионима не би обухватале све наведене теме, него само оне директно повезане са рачуноводством и IPSAS. Обуку наведених рачуновођа могу обавити и рачуновође на вишим нионима у самим организацијама.

Као извођачи обука могу се укључити професионалне асоцијације које већ имају разрађен систем пружања обуке за рачуновође у приватном сектору, универзитети на којима се изучавају предмети из области рачуноводства из јавног сектора, међународне организације за сертификавање као и ревизорска друштва.



Будући да је у претходном периоду, Управа за трезор била укључена у међународни пилот пројекат сертификације рачуновођа у јавном сектору у оквиру којег је спроведен Програм обуке за стицање сертификата рачуновођа, у складу са међународним стандардима и праксом, наведене сертифициване рачуновође (њих 16) требало би да имају кључну улогу у обуци осталих рачуновођа из јавног сектора. Стечено знање, реализоване обуке у претходном периоду, као и познавање тренутног рачуноводственог и извештајног система, кључни су за успешну обуку и адекватан пренос знања на нове полазнике. Рачуновође које су већ стекле сертификат рачуновођа у јавном сектору могли би имати улогу тренера за тренере.

Промене у рачуноводству државног сектора захтевају њихово једнообразно спровођење што се може постићи пружањем информација свим рачуновођама путем јединствене платформе. У оквиру трезорског система могуће је развити посебан едукативни модул у оквиру којег ће Управа за трезор или други организациони делови Министарства финансија (свако у својој надлежности) обезбедити свим директним и индиректним корисницима јавних средстава приступ материјалима са обука, инструкцијама, упутствима, одговорима на питања, огледним примерима и другим актима којим се уређују поједина рачуноводствена питања. Ова платформа може послужити и као генератор идеја и предлога за унапређење система. На овај начин корисницима се преноси знање, пружају јединствена решења која обезбеђују једнако поступање што је предуслов тачних консолидованих извештаја, односно целовитих информација о свим средствима, обавезама, приходима и расходима у државном сектору.

### **Активност 5.2.2. Припремне активности за увођење сертификације за професију рачуновођа у јавном сектору**

Усвајање знања потребних за примену IPSAS, односно јачење кадровских капацитета у области рачуноводства, захтева сертификацију, континуирану едукацију и лиценцирање професионалне оспособљености.

У циљу јасног уређивања наведених питања Комисија за примену међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор треба да усвоји национални стандард едукације за професионалне рачуновође. Једно од основних питања које треба решити је питање прихватања постојећих професионалних звања у Србији или увођење нових. Тренутно у Србији, рачуновође са професионалним звањем Рачуновођа и Овлашћени рачуновођа могу стећи специјалистичко професионално звање Рачуновођа јавног сектора и Овлашћени рачуновођа јавног сектора под одређеним условима утврђених програмом наведених специјалистичких звања. Како се IPSAS заснивају највећим делом на IFRS/IAS, постојећа сертификација и стечена професионална звања су логична полазна основа за даљу едукацију у области рачуноводства у јавном сектору. Исто тако Законом о буџетском

систему, у члану 75а. предвиђена су следећа професионална звања: рачуновођа, самостални рачуновођа и овлашћени рачуновођа - за јавни сектор.

Национални стандард едукације за професионалне рачуновође у јавном сектору може да се заснива на националном рачуноводственом-образовном стандарду (РОС 31 – Професионално образовање и усавршавање рачуновођа) који је усвојио Савез рачуновођа и ревизора Србије на основу Закона о рачуноводству. Наведеним стандардом уређују се услови за приступ програму стицања професионалних звања; програм континуиране професионалне едукације и развоја; програм додатног усавршавања и стицање специјалистичких професионалних звања; те програм одржавања професионалних знања, вештина и професионалних вредности, етике и ставова. Како је овај национални стандард усклађен са Међународним стандардима едукације за професионалне рачуновође (IFAC), те између осталих, програмима *Association of Chartered Certified Accountants (ACCA)*, и *The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA)*, засигурно се може користити и као Национални стандард едукације за професионалне рачуновође у јавном сектору.

У циљу доношења коначне одлуке о начину сертификације, потребно је утврдити број рачуновођа у јавном сектору који тренутно поседује једно од рачуноводствених професионалних звања, број рачуновођа који треба бити сертификован до краја 2025. године, те време потребно за сертификацију. На основу наведених информација потребно је донети одлуку да ли рачуновође у јавном сектору треба укључити у постојећи систем сертификације или ће се усвојити нови програм сертификације. У случају да се изабере нови програм, потребно је регулисати питање признавања већ стечених звања Рачуновођа у јавном сектору и Овлашћени рачуновођа у јавном сектору.

Сама сертификација рачуновођа треба да буде поверена организацији која има довољно капацитета и искуства у организовању и спровођењу ове активности. Истој организацији треба да буде поверено и лиценцирање које подразумева континуирано стручно усавршавање по унапред дефинисаном програму у утврђеном временском периоду (уобичајено годину дана).

Националним стандардом едукације и усавршавања треба да буде прописана континуирана професионална едукација рачуновођа у јавном сектору којим се дефинише обавеза рачуновођа да прате професионалну стручну литературу, семинаре и друге облике едукације како би унапредили стечена знања и упознали се са променама у IPSAS и пратећој професионалној регулативи, у складу са правима и обавезама чланица IFAC-а.

### **Активност 5.2.3. Сертификовање 200 рачуновођа у јавном сектору**

Националним стандардом едукације за професионалне рачуновође у јавном сектору биће дефинисан начин сертификације, те дефинисана професионална рачуноводствена звања у јавном сектору. Будући да је дефинисан број од око 200 рачуновођа који би до краја 2025. године били сертификовани потребно је утврдити јасне критеријуме у избору наведеног

броја рачуновођа. У први круг сертификације треба укључити рачуновође са свих нивоа власти: централна, покрајинска и локална, као и фондове. На тај начин би се обезбедио пренос стечених знања на друге рачуновође на свим нивоима власти. Засигурно највећи број рачуновођа из Министарства финансија, односно Управе за трезор, треба да буде укључен, будући да се ће ова институција предводити промену рачуноводственог система, бити укључена у обуке и континуиране едукације, предлагати промене подзаконских аката, те пружати онлине подршку свим рачуновођама у јавном сектору.

Пре саме сертификације потребно је организовати посебан програм инструктивне наставе у циљу припреме за полагање испита за стицање звања.

### **Мера 5.3. Унапређење обухвата рачуноводствених података кроз примену међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор**

Финансијски извештаји као продукт рачуноводственог система, односно њихов квалитет, директно зависи од квалитета успостављеног рачуноводственог система. Рачуноводствени систем државе може се састојати од два међусобно повезана подсистема:

- буџетско рачуноводство које прати реализацију усвојеног буџета; и
- рачуноводство које је усмерено на извештајни ентитет (локалну заједницу, целокупан општи сектор државе и слично) и које конитуирано прати свеукупне ресурсе, обавезе и елементе успешности поједине државне извештајне јединице.

Буџетско рачуноводство креирано је са циљем праћења реализације буџета, те извештаји који овај подсистем продукује показују извршење буџета. Буџетски извештаји се могу састојати од више извештаја, али им је заједничка карактеристика да садржајно, по класификацији, и обухвату одговарају усвојеном буџету. IPSAS не регулишу садржај буџета, односно његових саставних елемената.

Финансијски извештаји који прате све рачуноводствене елементе (приходе, расходе, имовину, обавезе и нето имовину), у складу са стратегијом Владе Србије, треба да се састављају у складу са IPSAS. Њихов садржај и структура су прописани наведеним стандардима, док су елементи који их чине дефинисани Концептуалним оквиром за финансијско извештавање у јавном сектору.

Према томе, било да се ради о појединачном буџетском кориснику, општини или држави у целини, све трансакције и догађаји наведених извештајних субјеката треба да се обухвате на начин да приказују утицај како на елементе буџета, тако и на рачуноводствене елементе. Буџетско рачуноводство самим тим представља подсистем државног рачуноводства у целини. Односно, рачуноводствени систем, као база података, треба да буде свеобухватан и да се састоји од подсистема који ће пратити имовину, обавезе и нето имовину, приходе и расходе, с једне стране, те елементе буџета, с друге стране.

Наведена два подсистема не морају да се заснивају на истој рачуноводственој основи, те сама држава доноси одлуку о томе коју рачуноводствену основу користи за буџет, а коју за финансијске извештаје опште намјене. У Републици Србији за усвајање и извештавање о буџету користи се готовинска основа (са одређеним модификацијама). Истовремено за потребе финансијског извештавања до 2033. године предвиђена је готовинска основа, а затим прелазак на обрачунску основу.

Потребно је такође истаћи да се, иако по називу исте, буџетске и рачуноводствене категорије могу међусобно разликовати и када се заснивају на истој основи, па тако на пример, буџетски приливи не морају бити једнаки рачуноводственим приливима (на пример, унапред наплаћени приходи су прилив за извештај о токовима готовине, али не и приход или примање за буџет).

Сложеност државног рачуноводства има за последицу презентацију два сета извештаја. Буџетско рачуноводство пружа податке и информације о извршењу буџета за фискалну годину и обухвата само буџетске кориснике, при чему од законске регулативе зависи које се додатне информације требају презентовати. Други сет извештаја су финансијски извештаји опште намене који презентују финансијску успешност, финансијски положај и новчане токове (у случају обрачунске основе), односно извештај о новчаним токовима са напоменама (у случају готовинске основе) за све државне јединице без обзира да ли су буџетски корисници или не.

Главна књига трезора тренутно је креирана на начин да поред буџетских, обухвата и друге рачуноводствене елементе (имовину и обавезе, као и део прихода и расхода), како је наведено у члану 11. Закона о буџетском систему: “Трансакције и пословни догађаји, укључујући приходи и расходе, као и стања и промене на имовини, обавезама и капиталу, евидентирају се у главној књизи трезора у складу са контним планом и на нивоу буџетске класификације“.

У циљу обухватања свих буџетских корисника, ради лакшег праћења пословања, консолидације, те смањења могућности настанка грешака, у наредном периоду потребно је све буџетске кориснике укључити у директну конекцију са Главном књигом трезора. Апликације рачуноводственог софтвера морају да стандардизују: структуре дневника, главне књиге, помоћних књига и процесе на основу којих се формирају дневник, главна књига, помоћне књиге и остали рачуноводствени извештаји.

У циљу унапређења рачуноводства јавног сектора потребно је сагледати у којој мери постојећи информациони системи задовољавају потребе корисника у вођењу сопственог рачуноводства, као и могућности преноса - агрегирања података од буџетских корисника.

Препоруке за унапређење ИТ подршке треба да се базирају на спроведеној анализи постојећих информационих система. У овом тренутку и на основу досадашње праксе препорука би могла да буде што већи степен аутоматизације књижења и припреме

финансијских извештаја. Такође је потребно оптимизовати ИТ инфраструктуру како би се смањили трошкови одржавања система.

### **Активност 5.3.1. Измене релевантне националне регулативе ради њеног међусобног усаглашавања са захтевима IPSAS за готовинску основу и ESA 2010**

Опредељеност за готовинску основу и извештавање у складу са IPSAS те међународним статистичким основама (ESA 2010, GFS 2014) захтева измену постојеће регулативе у циљу усаглашавања са међународним рачуноводственим и статистичким стандардима.

Пре свега Законом о буџетском систему потребно је регулисати питања која се односе на буџет, као што су елементи буџета, те основа на којој се прати извршење буџета. Поред јавног објављивања буџета, потребно је прописати и јавно објављивање извршења буџета у циљу постизања веће транспарентности.

Потребно је усагласити Закон и све подзаконске акте који регулишу рачуноводство и извештавање на начин да се јасно дефинишу поједини појмови, те да наведени прописи не доводе до конфузије и остављања простора за самостално тумачење. У Правилнику о начину припреме, састављања и подношења финансијских извештаја потребно је јасно дефинисати финансијске извештаје (периодичне и годишње), период за који се извештава, извештајни ентитет, те обвезнике састављања појединачних и консолидованих извештаја. Обрасце финансијских извештаја потребно је прилагодити IPSAS на готовинској основи. У циљу постизања транспарентности, потребно је прописати минималну садржину напомена уз финансијске извештаје. Министарство финансија, односно Управа за Трезор треба да усвоји Правилник о рачуноводственим политикама као основу за евидентирање пословних транакција и догађаја. Правилником се треба јасно указати на разлику између Извештаја (образаца) о извршењу буџета и Извештаја о токовима готовине, те објаснити њихову међусобну повезаност као и разлике између буџетских и рачуноводствених категорија. Такође је потребно направити разлику између буџетског суфицита (дефицита) и „резултата“ у Извештају о токовима готовине.

Посебним актом регулисати извештавање у складу са ESA 2010 и GFS 2014, дефинисањем начина на који се из рачуноводственог информационог система добијају потребни подаци и извештаји у складу са међународним статистичким стандардима.

Уредбом о примени Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор потребно је јасно регулисати да се при састављању финансијских извештаја примењује IPSAS на готовинској основи, те навести годину у којој финансијски извештаји треба да се заснивају на IPSAS на обрачунској основи.

### **Активност 5.3.2. Доношење Рачуноводствене политике за финансијско извештавање у складу са IPSAS за готовинској основи**

Рачуноводствене политике представљају део финансијских извештаја према IPSAS на готовинској основи. Рачуноводствене политике представљају специфичне принципе, основе, конвенције, правила и праксе које извештајни субјект примењује у припреми и обелодањивању финансијских извештаја. Рачуноводственим политикама се објашњава примена захтева из IPSAS на готовинској основи као и, где IPSAS нуди алтернативно рачуноводствено обухватање, опцију коју је извештајни субјект изабрао.

Усвајање IPSAS на готовинској основи захтева усвајање Правилника о рачуноводственим политикама које ће бити усаглашене са захтевима наведеног стандарда. У овом правилнику потребно је пре свега дефинисати појмове који ће се користити као што је: готовина, готовински еквиваленти, готовински токови, приливи и одливи готовине, контрола над готовином, контролисани ентитет и контролишући ентитет, значајност, датум извештавања.

Рачуноводственим политикама треба да се дефинише класификација прилива и одлива, који приливи и одливи могу да се приказују на нето основи, начин обелодањивања готовине коју субјект поседује, али је под ограничењем коришћења, неповучени износ кредита који је на располагању у наредном периоду, постизање конзистентности у презентацији, компаративни период, начин промене рачуноводствене политике, начин исправке грешака из ранијих периода, начин консолидације и елиминације међусобних трансакција, третман трансакција са страним валутама, датум преласка на IPSAS на готовинској основи са презентацијом упоредних података, те субјекти који ће примењивати овај правилник.

### **Активност 5.3.3. Припрема Финансијског извештаја заснованог на готовинској основи у складу са IPSAS**

Финансијски извештаји према IPSAS на готовинској основи обухватају:

- а) Извештај о готовинским приливима и одливима који обухвата све готовинске приливе, готовинске одливе и готовински салдо, а који су контролисани од стране извештајног субјекта;
- б) Рачуноводствене политике и напомене; и
- в) када извештајни субјект јавно објављује одобрени буџет, компарацију буџета и остварених износа или као посебног додатног финансијског извештаја или као буџетску колону у извештају о готовинским приливима и одливима у складу са тачком а).

Иако користи готовинску рачуноводствену основу, уколико извештајни субјект поседује информације о ставкама које се не признају на готовинској основи може их обелоданити у напоменама. Наведене ставке обухватају потраживања, обавезе, неготовинска средства, потенцијалне обавезе, индикаторе остварења појединих циљева и слично.

На основу претходно наведеног, потребно је креирати нове обрасце финансијских извештаја који би били усклађени са захтевима IPSAS на готовинској основи. Пре свега Извештај о токовима готовине треба усагласити по форми и садржају са IPSAS 2 будући да IPSAS на готовинској основи даје слободу извештајном ентитету везано за класификацију прилива и одлива. Како је дугорочно опредељење Владе Србије прелазак на IPSAS на обрачунској основи, најрационалније би било одмах овај извештај ускладити са IPSAS 2 – Извештај о токовима готовине.

Будући да је форма и садржај Буџета прописан Законом, те да постоје временске разлике између елемената Извештаја о новчаним токовима и буџета (на пример, неискоришћена девизна средства), предлаже се састављање Извештај о извршењу буџета као посебног извештаја (а не као додатне колоне у Извештају о токовима готовине).

Надаље је потребно утврдити на који начин се информације из постојећих извештаја требају презентовати у Напоменама уз финансијске извештаје на готовинској основи. Будући да IPSAS на готовинској основи подстиче извештајне субјекте, да поред готовинских, обелодањују и друге информације (о имовини и изворима, потенцијалним обавезама, као и да друге информације), информације које извештајни субјекти већ сада обелодањују могу се и даље користити, само у форми коју прописује IPSAS на готовинској основи.

**ПЛАН АКТИВНОСТИ У ПЕРИОДУ 2021-2025 У ЦИЉУ УНАПРЕЂЕЊА  
РАЧУНОВОДСТВА У ЈАВНОМ СЕКТОРУ ПРИМЕНОМ МЕЂУНАРОДНИХ  
РАЧУНОВОДСТВЕНИХ СТАНДАРДА ЗА ЈАВНИ СЕКТОР**

<b>Мера</b>	<b>Активност</b>	<b>Рок</b>
<b>5.1.</b>	<b>Анализа постојећег стања у рачуноводству у јавном сектору и развој и имплементација Плана унапређења рачуноводства у јавном сектору</b>	<b>Q4 2021</b>
	Анализа постојећег стања у рачуноводству у јавном сектору	Q4 2021
	Формирање Комисије за примену међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор	Q4 2021
	Усвајање плана унапређења рачуноводства у јавном сектору у Републици Србији	Q4 2021
	Објављивање Плана на сајту Управа за Трезор	Q4 2021

<b>5.1.2.</b>	<b>Успостављање механизма за превођење Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор</b>	<b>Q4 2022</b>
	Закључивање споразума о преводу са CPPC	Q1 2022
	Превод IPSAS на готовинској основи	Q2 2022
	Превод Студије 14	Q2 2022
	Објављивање у Служеном гласнику	Q3 2022
	Измена Уредбе о примени Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор	Q4 2022
	Превод IPSAS на обрачунској основи	Q4 2022
	Објављивање у Служеном гласнику	Q4 2022
	Ажурирање IPSAS	Континуи рано
<b>5.2.</b>	<b>Унапређење професионалне компетентности рачуновођа у јавном сектору спровођењем адекватних обука</b>	<b>Q4 2025</b>
	Стратегија управљања кадровима	Q2 2022
	Организовање семинара за руководиоце у јавном сектору о предстојећој реформи рачуноводства	Q2 2022
	Организовање обука за рачуновође у јавном сектору ради побољшања компетентности у области примене IPSAS	Q4 2022
	Креирање модула при Трезору на којем ће се поставити сви материјали везани за прелазак на нови рачуновостени систем	Q3 2022
<b>5.2.1.</b>	<b>Спровођење обуке у циљу унапређења професионалне компетентности рачуновођа у јавном сектору</b>	<b>Q4 2022</b>
<b>5.2.2.</b>	<b>Припремне активности за увођење сертификације за професију рачуновођа у јавном сектору</b>	<b>Q4 2023</b>
	Доношење одлуке о начину сертификације рачуновођа у јавном сектору	Q1 2023
	Дефинисање програма континуиране професионалне едукације	Q2 2023
	Избор организације за сертификацију и лиценцирање (потписивање уговора у случају екстерне организације)	Q4 2023
	Усвајање националног стандарда едукације за професионалне рачуновође у јавном сектору	Q4 2023
<b>5.2.3.</b>	<b>Сертификовање 200 рачуновођа у јавном сектору</b>	<b>Q4 2025</b>
	Избор рачуновођа који ће бити сертификовани	Q1 2024
	Организовање инструктивне наставе	Q4 2024



	Организовање сертификације	Q4 2025
<b>5.3.</b>	<b>Унапређење обухвата рачуноводствених података кроз примену међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор</b>	<b>Q4 2023</b>
<b>5.3.1.</b>	<b>Измене релевантне националне регулативе ради њеног међусобног усаглашавања са захтевима IPSAS за готовинску основу и ESA 2010</b>	<b>Q4 2022</b>
	Анализа постојећег закона о подзаконских аката	Q1 2022
	Предлог измена и допуна аката	Q1 2022
	Расправа предлога измене и допуне аката са заинтересованим странама	Q2 2022
	Доношење и објављивање у Службеном гласнику нове регулативе као и постављање на сајт Управе за трезор	Q3 2022
	Усаглашавање упутстава и информационог система са новом регулативом	Q4 2022
<b>5.3.2.</b>	<b>Доношење Правилника о рачуноводственим политикама за финансијско извештавање у складу са IPSAS за готовинску основу</b>	<b>Q3 2022</b>
	Сачињавање предлога Правилника о рачуноводственим политикама	Q2 2022
	Расправа о Правилнику са заинтересованим странама	Q3 2022
	Усвајање и објављивање Правилника	Q3 2022
<b>5.3.3.</b>	<b>Припрема Финансијског извештаја заснованог на готовинској основи у складу са IPSAS</b>	<b>Q4 2023</b>
	Припрема нацрта финансијских извештаја заснованих на готовинској основи у складу са IPSAS	Q1 2023
	Расправа о нацрту финансијских извештаја	Q3 2023
	Усвајање Правилника о финансијском извештавању	Q3 2023
	Прилагођавање образаца финансијских извештаја у информационом систему	Q4 2023