

STATISTIČKO IZVEŠTAVANJE BUDŽETSKIH KORISNIKA¹

Pregledni rad

UDK: 005.311.121:336.14

657.631.6

Aleksandar Petković²

Apstrakt

Direktni i indirektni korisnici budžetskih sredstava su dužni da u toku poslovne godine izveštavaju o utrošku odobrenih novčanih sredstava za realizaciju svojih aktivnosti. Zakonskim i podzakonskim propisima definisan je način dostavljanja podataka o izvršenju budžeta. Osim pomenutih propisa, korisnici budžeta su dužni da prilikom izrade i objavljivanja finansijskih izveštaja uvažavaju odredbe Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor (MRS-JS). Na osnovu podataka koje dostave svi budžetski korisnici kreira se jedinstveni "Kompleksni godišnji izveštaj za korisnike budžetskih sredstava". Ovaj izveštaj predstavlja polaznu informaciju o budžetskim korisnicima za kreiranje statističkih izveštaja na nivou države i statističke pokazatelje poslovanja državnog sektora u ukupnim makroekonomskim računima i najznačajnijim makroekonomskim agregatima za Republiku Srbiju.

Ključne reči: *statističko izveštavanje, međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor (MRS-JS), nacionalni računi, budžetski korisnici.*

JEL: H83

Uvod

Finansijsko izveštavanje, u svetlu odgovornog pristupa sredstvima centralnog nivoa vlasti, igra veoma značajnu ulogu. Radi lakšeg pristupa i omogućavanja uporedivosti finansijske odgovornosti i poslovanja između više budžetskih korisnika, pokazatelji se dostavljaju na odgovarajućim obrascima.

Osim na državnom nivou, sve više se teži unifikaciji standarda i principa u izveštavanju u javnom sektoru i u internacionalnim okvirima. Međunarodne finansijske institucije posvećuju posebnu pažnju izradi i implementaciji standarda izveštavanja javnog sektora. Države implementacijom standarda izveštavanja dobijaju relevantne pokazatelje nacionalne ekonomije.

¹ Ovaj članak je proistekao iz istraživačkog rada u okviru projekta "Razvoj finansijske službe Vojske Srbije od 1985. do 2015.godine" koji se finansira sredstvima Ministarstva odbrane Republike Srbije. Projekat se vodi pod evidencionim brojem VA-DH5/17-19

² Aleksandar Petković, Vojska Srbije, Centralna logistička baza, 2.SPC, Niš, Telefon: 060/389-49-62, e-mail: aleksandar.pet03@gmail.com

Finansijsko izveštavanje u javnom sektoru

Države ubiraju sredstva od poreza, transfera i drugih netržišnih i tržišnih aktivnosti za potrebe finansiranja svojih aktivnosti pružanja usluga. Države, takođe, posluju sa raznim entitetima radi obezbeđivanja robe i usluga jedinicama u svom sastavu. Deo entiteta se u finansiranju svojih aktivnosti oslanja na aproprijacije iz budžeta, odnosno raspodelu prihoda od oporezivannja ili drugih državnih prihoda. Entiteti mogu obavljati dodatne aktivnosti generisanja prihoda, uključujući i komercijalne aktivnosti. Deo entiteta, svoja sredstva generišu prevashodno od komercijalnih aktivnosti (javna preduzeća).

Pravilnikom o načinu pripreme, sastavljanja i podnošenja finansijskih izveštaja korisnika budžetskih sredstava, korisnika sredstava organizacija za obavezno socijalno osiguranje i budžetskih fondova propisano su finansijski izveštaji korisnika sredstava budžeta. To su:

- Završni račun,
- Godišnji finansijski izveštaj,
- Periodični finansijski izveštaj,
- Konsolidovani godišnji i periodični izveštaj.

Navedeni izveštaji se dostavljaju na sledećim propisanim obraascima:

- Bilans stanja,
- Bilans prihoda i rashoda,
- Izveštaj o kapitalnim izdacima i primanjima,
- Izveštaj o novčanim tokovima i
- Izveštaj o izvršenju budžeta.

Navedeni finansijski izveštaji, sadrže i deo koji se dostavlja u pisanoj formi i za koji nisu propisani obrasci. To su:

- objašnjenja velikih odstupanja između odobrenih sredstava i izvršenja,
- izveštaj o korišćenju dela sredstava iz tekuće i stalne budžetske rezerve,
- izveštaj o garancijama datim u toku fiskalne godine i
- pregled primljenih donacija i kredita, domaćih i stranih, kao i izvršenih otpata kredita, usaglašenih sa informacijama sadržanim u izveštajima o novčanim tokovima.

Vođenje poslovnih knjiga i sastavljanje, prikazivanje, dostavljanje i objavljivanje finansijskih izveštaja direktnih i indirektnih korisnika budžetskih sredstava, korisnika sredstava organizacija obaveznog socijalnog osiguranja, budžetskih fondova Republike Srbije i budžetskih fondova autonomnih pokrajina i jedinica lokalne

samouprave, vrši se u skladu sa principima Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor. Navedeni finansijski izveštaji se pripremaju u skladu sa principima gotovinske osnove MRS-JS. Gotovinska osnova računovodstva prepoznaje transakcije i događaje samo kada gotovinu (uključujući gotovinske ekvivalente) prima ili plati entitet. Finansijski izveštaji pripremljeni po gotovinskoj osnovi pružaju čitaocima informacije o izvorima gotovog novca podignutim u toku perioda, svrhe za koje se koristi gotovina i gotovinske salde na dan izveštavanja. Fokus merenja u finansijskim izveštajima su balansi gotovine i promena u njima. Prema MRS-JS koje objavljuje Odbor za Međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor ciljevi finansijskog izveštavanja se najbolje mogu postići usvajanjem obračunske osnove MRS-JS. Gotovinska osnova MRS-JS je razvijena kao srednji korak koji pomaže u prelasku na obračunsku osnovu finansijskog izveštavanja i usvajanja obračunske osnove MRS-JS. Ona nije predviđena kao cilj sam po sebi.

Finansijski izveštaji sastavljeni u skladu sa MRS-JS daju pregled:

- kontrolisanih sredstava ili obaveza države,
- troškova usluga koje pruža država i
- prihoda od poreza i drugih prihoda generisanih za finansiranje rashoda.

O finansijama državnog sektora i šireg javnog sektora u celini može se izveštavati u skladu sa MRS-JS i u skladu sa statističkim osnovama finansijskog izveštavanja.

Statističke osnove finansijskog izveštavanja

Finansijski izveštaji države ili njenih pojedinih delova mogu se prezentovati u skladu sa statističkim osnovama finansijskog izveštavanja. Finansijske informacije na statističkim osnovama mogu se objavljivati u skladu sa sledećim izveštajnim okvirima:

- Sistem nacionalnih računa UN (United Nations System of National Accounts – SNA 2008), predstavlja prve međunarodne statističke standarde finansijskog izveštavanja. Nastao je 1953. godine, a usled kontinuiranog i sve zahtevnijeg razvoja svetske ekonomije, više puta revidiran (poslednji put 2008. godine),
- Evropski sistem računa (European System of Accounts – ESA 2010), predstavlja sistem nacionalnih i regionalnih računa napravljen za potrebe zemalja članica Evropske unije. U pogledu definicija, računovodstvenih pravila i klasifikacija sličan sa Sistemom nacionalnih računa UN iz 2008. godine. Najveće razlike se odnose na preciznost i detaljnost u definisanju i prezentovanju računovodstvenih pravila i klasifikacija.
- Statistike državnih finansija MMF (The Government Finance Statistics 2014 – GFS 2014), predstavlja statistički makroekonomski sistem napravljen sa

ciljem da oceni finansijsku poziciju i dalju dinamiku državnog sektora, odnosno javnog sektora u celini.

Ciljevi finansijskih izveštaja pripremljeni u skladu sa MRS-JS i one pripremljene u skladu sa statističkim osnovama finansijskog izveštavanja u nekim pogledima se razlikuju. Ciljevi finansijskih izveštaja pripremljenih u skladu sa MRS-JS jesu da pruže informacije korisne za donošenje odluka i da demonstriraju odgovornost entiteta za resurse koji su mu povereni i koje kontroliše. Svrha finansijskih izveštaja pripremljenih u skladu sa statističkim bazama finansijskog izveštavanja je da pruži informacije pogodne za analizu i procenu fiskalne politike, posebno za rad državnog sektora i šireg javnog sektora bilo koje zemlje. Iako statističke osnove finansijskog izveštavanja mogu biti opisane računovodstveno, one mogu bitno da se razlikuju od osnovnog finansijskog računovodstvenog sistema koji se nalazi u njihovoj osnovi. MRS-JS i statističke osnove finansijskog izveštavanja takođe imaju puno sličnosti u tretmanu transakcija i događaja. Na primer, oni usvajaju obračunsku osnovu računovodstva, bavi se sličnim transakcijama i događajima, a u nekim aspektima zahtevaju sličnu strukturu izveštaja.

U finansijskim izveštajima države konsoliduju se samo kontrolisani entiteti, bez obzira na činjenicu da li se njihovo poslovanje finansira iz budžeta. U finansijskim izveštajima sastavljenim na statističkim osnovama ovakvo ograničenje ne postoji. U pojedinim pravnim sistemima centralna vlast kontroliše državnih/pokrajinskih i lokalnih vlasti i stoga njihovi izveštaji konsoliduju te nivoe vlasti, ali u drugim pravnim sistemima to nije slučaj.

Sistem nacionalnih računa u Republici Srbiji

Sistem nacionalnih računa je međunarodni standard koji polazi od šireg koncepta proizvodnje. Prema ovoj koncepciji, proizvodnja, pored materijalne proizvodnje i materijalnih usluga, obuhvata i nematerijalne usluge u delatnostima obrazovanja, zdravstva i socijalne zaštite, kulture, usluge bankarskih i osiguravajućih organizacija, usluge državnih organa na svim nivoima, i sve ostale usluge koje nisu u vezi s materijalnom proizvodnjom.

Ovako definisana proizvodnja odvija se u institucionalnim jedinicama. To su jedinice koje su sposobne da se za sopstveni račun uključe u ekonomske aktivnosti i transakcije s drugim jedinicama. Transakcije podrazumevaju promenu vlasništva robe i usluga, pa to zahteva da institucionalna jedinica bude jedna celina (entitet) sposobna da ima svoju imovinu, da se zadužuje, ako je to potrebno, i da pred zakonom odgovara za odluke koje donosi. Institucionalne jedinice se dele na profitne, neprofitne, državne i na domaćinstva. Rezidentne institucionalne jedinice formiraju nacionalnu ekonomiju. Ekonomija se deli na institucionalne sektore, koji nastaju grupisanjem rezidentnih institucionalnih jedinica po funkcionalnom principu. U sistemu nacionalnih računa postoji pet institucionalnih sektora:

- nefinansijski sektor;

- finansijski sektor;
- sektor države;
- sektor domaćinstava;
- sektor NPID (neprofitne institucije koje pružaju usluge domaćinstvima).

Sistem nacionalnih računa definiše se kao skup konzistentnih, koherentnih, integrisanih i detaljnih makroekonomskih računa, bilansa stanja i tabela, koji obezbeđuje sistematičnu, uporedivu i detaljnu sliku o ekonomskim aktivnostima zemlje, a bazira se na jedinstvenom konceptu, definicijama, konvencijama, klasifikacijama i pravilima za izradu računa. Sistem računa je izrađen na bazi svih raspoloživih podataka. Za pojedine stavke, zbog nedostatka odgovarajućih podataka, izvršene su procene (Statistički godišnjak Republike Srbije, 2017).

U sistemu nacionalnih računa postoje vrednosne kategorije koje se nazivaju agregati. Agregati su složene vrednosne kategorije koje mere rezultate aktivnosti celokupne ekonomije posmatrane s određenog stanovišta. Oni su sumarni indikatori, ključne veličine za makroekonomsku analizu i poređenja u vremenu i prostoru. Najpoznatiji i najvažniji agregat sistema nacionalnih računa jeste BDP. On je indikator ekonomskih aktivnosti na nivou cele zemlje, predstavlja rezultat proizvodnih aktivnosti rezidentnih institucionalnih jedinica i jednak je sumi njihovih dodatih vrednosti koje se obračunavaju za sve institucionalne sektore.

Izveštavanje budžetskih korisnika

Budžetski korisnici (direktni i indirektni) predstavljaju organe i organizacije kojima su od strane države dodeljena novčana sredstva za realizaciju planiranih aktivnosti. Direktni korisnici budžetskih sredstava su organi i organizacije Republike Srbije, odnosno organi i službe lokalne vlasti. Indirektni korisnici budžetskih sredstava su: pravosudni organi, mesne zajednice; ustanove osnovane od strane Republike Srbije, odnosno lokalne vlasti, nad kojima osnivač, preko direktnih korisnika budžetskih sredstava, vrši zakonom utvrđena prava u pogledu upravljanja i finansiranja (Zakon o budžetskom sistemu).

U smislu pravilnika o načinu pripreme, sastavljanja i podnošenja finansijskih izveštaja korisnika budžetskih sredstava, korisnika sredstava organizacija za obavezno socijalno osiguranje i budžetskih fondova, direktni i indirektni korisnici koji svoje finansijsko poslovanje ne obavljaju preko sopstvenog računa, vode samo pomoćne knjige i evidencije i godišnje finansijske izveštaje dostavljaju na obrascima:

- Bilans stanja i
- Izveštaj o izvršenju budžeta.

dok periodične izveštaje dostavljaju samo na obrascu – Izveštaj o izvršenju budžeta.

Direktni korisnici budžetskih sredstava koji u svojoj nadležnosti imaju indirektno korisnike dostavljaju konsolidovane periodične i konsolidovane godišnje finansijske izveštaje na obrascu – Izveštaj o izvršenju budžeta (Pravilnik o načinu pripreme, sastavljanja i podnošenja finansijskih izveštaja korisnika budžetskih sredstava, korisnika sredstava organizacija za obavezno socijalno osiguranje i budžetskih fondova).

Na osnovu dostavljenih podataka o poslovanju budžetskih korisnika preko "Kompleksnog godišnjeg izveštaja za korisnike budžetskih sredstava", Republički zavod za statistiku prikuplja podatke o prihodima i rashodima u poslovnoj godini. Republički zavod za statistiku (RZS) je na osnovu Zakona o zvaničnoj statistici („Službeni glasnik RS“, broj 104/2009) ovlašćen da prikuplja i obrađuje podatke iz finansijskih izveštaja direktnih i indirektnih budžetskih korisnika. Navedenim istraživanjem su obuhvaćeni svi direktni i indirektni korisnici budžetskih sredstava.

Podaci koji se Republičkom zavodu za statistiku dostavljaju putem "Kompleksnog godišnjeg izveštaja za korisnike budžetskih sredstava" budžetski korisnici preuzimaju iz sopstvenog Izveštaja o izvršenju budžeta.

Budžetski korisnici kod kojih su u toku godine nastale statusne ili strukturne promene popunjavaju obrasce na način na koji sastavljaju završni račun. Dužni su da posebne izveštaje popune i dostave za period od početka godine do statusne, odnosno strukturne promene i za period od trenutka statusne, odnosno strukturne promene do kraja poslovne godine.

Zaključak

Direktni i indirektni korisnici budžetskih sredstava, kao i organizacije obaveznog socijalnog osiguranja, korisnici sredstava Republičkog zavoda za zdravstveno osiguranje, dužni su da vode poslovne knjige i dostavljaju i objavljuju periodične i godišnje izveštaje u skladu sa postojećim zakonskim i podzakonskim propisima. Donošenjem Uredbe o primeni Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor navedeni korisnici budžetskih sredstava dužni su da se prilikom sastavljanja, prikazivanja, dostavljanja i objavljivanja finansijskih izveštaja primenjuju Međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor.

Budžetski korisnici su, na osnovu odredaba Uredbe o budžetskom računovodstvu, u obavezi da dostavljaju izveštaji sa finansijskim podacima o tekućem poslovanju. Dostavljene podatke Republički zavod za statistiku koristi kao statističke pokazatelje poslovanja državnog sektora u ukupnim makroekonomskim računima i najznačajnijim makroekonomskim agregatima za Republiku Srbiju.

Literatura

1. Zakon o budžetskom sistemu ("Sl. glasnik RS", br. 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013 - ispr., 108/2013, 142/2014, 68/2015 - dr. zakon, 103/2015, 99/2016 i 113/2017)

2. Zakon o zvaničnoj statistici („Službeni glasnik RS“, broj 104/2009),
3. Uredba o primeni Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor ("Službeni glasnik RS", br. 49/2010 i 63/2016),
4. Uredba o budžetskom računovodstvu ("Službeni glasnik RS", br. 125/2003 i 12/2006),
5. Pravilnik o načinu pripreme, sastavljanja i podnošenja finansijskih izveštaja korisnika budžetskih sredstava, korisnika sredstava organizacija za obavezno socijalno osiguranje i budžetskih fondova ("Sl. glasnik RS", br. 18/2015)
6. Statistički godišnjak Republike Srbije, Republički zavod za statistiku, Beograd, 2017.
7. IMF, (2014), Government Finance Statistics Manual 2014, International Monetary Fund, Washington, D.C.
8. Eurostat, (2013), European System of Accounts - ESA 2010, Publication Office of the European Union, Luxembourg.
9. International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) - Presentation of Budget Information in Financial Statements <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ipsas-24-presenta.pdf> (preuzeto dana 10.04.2018. godine)
10. International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) - Disclosure of Financial Information about the General Government Sector <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ipsas-22-disclosu.pdf> (preuzeto dana 10.04.2018. godine)
11. Financial Reporting Under the Cash Basis of Accounting, International Public Sector Accounting Standard, International Federation of Accountants, <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-Exposure-Draft-61-Marked-up-IPSAS-2.pdf> (preuzeto dana 10.04.2018. godine)

STATISTICAL REPORTING OF BUDGETARY USERS

Aleksandar Petković³

Abstract

Direct and indirect users of budget funds are obliged to report during the financial year on the use of approved funds for the realization of their activities. Legislation and by-laws regulate the manner of submitting data on the implementation of the budget. In addition to the aforementioned regulations, budget users are obliged to comply with the provisions of the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) when drafting and publishing financial statements. Based on data provided by all budget users, a unique "Complex Annual Report for Budget Users" is created. This report presents the initial information on budget users for the creation of

³ Aleksandar Petković, Serbian military, Central logistic base, Niš, Phone: 060/389-49-62, e-mail: aleksandar.pet03@gmail.com

statistical reports at the state level and statistical indicators of the state sector's operations in the total macroeconomic accounts and the most important macroeconomic aggregates for the Republic of Serbia.

Key words: *statistical reporting, International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), national accounts, budget users.*

JEL: H83

Datum dolaska (Date received): 24.06.2017

Datum prihvatanja (Date accepted): 11.07.2017