



RAČUNOVODSTVO JAVNOG SEKTORA

IVANA MEDVED | SUNČICA MILUTINoviĆ | JADRANKA STANTiĆ



E K O N O M S K I
F A K U L T E T
U S U B O T I C I
U n i v e r z i t e t
u N o v o m S a d u

**Doc. dr Ivana Medved
Doc. dr Sunčica Milutinović
Dr Jadranka Stantić**

RAČUNOVODSTVO JAVNOG SEKTORA

Doc. dr Ivana Medved
Doc. dr Sunčica Milutinović
Dr Jadranka Stantić

RAČUNOVODSTVO JAVNOG SEKTORA

Recenzenti:

Dr Dejan Jakšić, redovni profesor,
Ekonomski fakultet u Subotici, Univerzitet u Novom Sadu
Dr Mirjana Todorović, vanredni profesor,
Ekonomski fakultet, Univerzitet u Kragujevcu

Izdavač:

Ekonomski fakultet u Subotici, Univerzitet u Novom Sadu

Urednik:

Dr Nebojša Gvozdenović, redovni profesor, dekan

Lektori:

Staša Čizmić i Nevena Ivić

Dizajn korica:

Stock Photo ID: 305808415 <https://www.bigstockphoto.com/>

ISBN: 978-86-7233-405-0

CIP - Каталогизација у публикацији
Библиотеке Матице српске, Нови Сад

657.336.13(075.8)

МЕДВЕД, Ивана, 1981-

Računovodstvo javnog sektora [Elektronski izvor] / Ivana Medved, Sunčica Milutinović, Jadranka Stantić. - Subotica : Ekonomski fakultet, 2022. - 1 elektronski optički disk (CD-ROM) ; 12 cm

Nasl. s naslovnog ekrana. - Napomene i bibliografske reference uz tekst. - Bibliografija.

ISBN 978-86-7233-405-0

1. Милутиновић, Сунчица, 1979- 2. Станић, Јадранка
a) Рачуноводство - Јавни сектор

COBISS.SR-ID 59687433

©2022. Ekonomski fakultet u Subotici

Sva prava su zadržana. Nijedan deo ove publikacije ne može biti reproducovan niti smešten u sistem za pretraživanje ili transmitovanje u bilo kom obliku – elektronski, mehanički, fotokopiranjem, snimanjem ili na drugi način, bez pisane saglasnosti.

Odlukom Nastavno-naučnog veća Ekonomskog fakulteta u Subotici, broj 08-588 od 28.02.2022. godine, odobreno je izdavanje ove knjige kao univerzitetskog udžbenika.

PREDGOVOR

Termin javni „državni“ sektor u smislu državnog vlasništva označava složen fenomen koji se odnosi na zadovoljenje javnih potreba, odnosno obezbeđenje opšte-korisnih dobara i usluga (kao što su zdravstvena zaštita, socijalna zaštita, obrazovanje, vojska, policijska i vatrogasna služba, sudstvo i drugo) ali i održavanje organa vlasti – državne uprave (kao što su Parlament, Vlada, ministarstva i drugi organi centralne vlasti, uprava gradova, opština i drugi organi lokalne vlasti, lokalne samouprave i slično). Javni sektor se naziva „javnim“, jer se finansira iz javnih prihoda i funkcioniše u javnom interesu. Pošto se njegova neekonomičnost, neefektivnost, neefikasnost, pogrešne odluke i loše politike poslovanja direktno negativno odražavaju na dobra i usluge koje javni sektor pruža građanima, informacije o finansijskim izveštajima i performansama poslovanja entiteta javnog sektora, te načinu upotrebe sredstava poreskih obveznika nalaze se pod konstantnom „lupom“ javnosti. Merenje performansi entiteta u javnom sektoru može biti problematično upravo iz razloga što je potrebno izmeriti performanse entiteta čije je poslovanje usmereno na zadovoljenje javnih potreba, a ne na ostvarivanja profita.

Javni sektor je u službi građana, jer činjenjem javnih rashoda obezbeđuje javna dobra i usluge koje zadovoljavaju potrebe građana. Prikupljeni javni prihodi od poreza, doprinosa, akciza, taksi i drugih naknada služe za pokriće javnih rashoda. Upravo suverenitet vlasti omogućuje državnom sektoru ekskluzivnost u prikupljanju javnih prihoda, ali i omogućuje različite forme nepoželjnog ponašanja u smislu pronevere, mita, korupcije i drugih zloupotreba javnih sredstava. Zato je posebno važno precizno izveštavanje o prikupljenim, raspoređenim i utrošenim javnim sredstvima, kako na nivou pojedinačnih entiteta iz javnog sektora u vidu finansijskih izveštaja, tako i u celini u formi konsolidovanih finansijskih izveštaja opšteg nivoa države.

Goreopisana problematika predstavljena je iz računovodstvenog ugla u udžbeniku „Računovodstvo javnog sektora“, koji je nastao kao rezultat zajedničkog rada tri autorke. S obzirom na to da se radi o koautorstvu, važno je istaći da je dr Ivana Medved autor prva tri poglavlja, dr Sunčica Milutinović je autor četvrтог, sedmog, osmog i devetog poglavlja, dok je dr Jadranka Stantić autor petog i šestog poglavlja. Predviđena materija u udžbeniku namenjena je studentima na master akademskim studijama Ekonomskog fakulteta u Subotici Univerziteta u Novom Sadu koji slušaju predmet Računovodstvo javnog sektora. Takođe, udžbenik može biti koristan i interesantan računovođama u praksi javnog sektora, studentima drugih fakulteta koji izučavaju ovu oblast, kao i široj javnosti koja je zainteresovana za način prikupljanja, trošenja, evidencije i kontrole budžetskih sredstava i način merenja uspešnosti entiteta javnog sektora.

Udžbenik je struktuiran iz devet logički povezanih poglavlja: Uvod u računovodstvo javnog sektora, Budžetsko računovodstvo – osnovni elementi,

organizacija i funkcionisanje budžetskog računovodstva, Finansijsko izveštavanje korisnika budžetskih sredstava, Harmonizacija finansijskog izveštavanja u javnom sektoru, Utvrđivanje i iskazivanje finansijskog položaja u javnom sektoru, Utvrđivanje i iskazivanje finansijskog uspeha u javnom sektoru, Konsolidovani finansijski izveštaji javnog sektora, Merenje, analiza i praćenje performansi u javnom sektoru i Značaj i uloga trezora, eksternog i internog nadzora u javnom sektoru. Stil pisanja, kompleksnost izložene materije i tematski izbor svakog poglavlja u udžbeniku prilagođeni su nivou znanja studenata studijskog programa Računovodstvo i revizija na master akademskim studijama, s jedne strane, kao i silabusu predmeta Računovodstvo javnog sektora i novoakreditovanom nastavnom planu iz 2021. godine, s druge strane.

„Udžbenik „Računovodstvo javnog sektora“ predstavlja značajno delo u oblasti računovodstva kojim se popunjava nedostatak kvalitetne literature u specifičnom području računovodstva koji često nije u fokusu stručne javnosti. Imajući u vidu značaj javnog sektora u celokupnom privrednom životu, i posledično značaj kvalitetnog finansijskog izveštavanja korisnika budžetskih sredstava, prezentovana stručna građa ima širok krug potencijalnih interesenata, pre svega kreatora i korisnika računovodstvenih informacija o aktivnostima javnog sektora“ (izvod iz recenzije prof. dr Dejana Jakšića).

„Delo svojim obimom, strukturom, sadržinom i aplikativnom dimenzijom obogaćuje, dopunjuje i inovira literaturu iz predmetne oblasti. Predmetno delo može biti od koristi za nastavnike, saradnike i istraživače ekonomskih fakulteta, ali i korisna literatura za studente koji izučavaju predmete u okviru ove naučne oblasti. Potrebno je istaći da ovo delo može biti od značaja za praktičare i profesionalce koji se u svakodnevnom radu susreću sa izazovima u oblasti računovodstva javnog sektora“ (izvod iz recenzije prof. dr Mirjane Todorović).

Autorke koriste priliku da se zahvale recenzentima prof. dr Dejanu Jakšiću, redovnom profesoru Ekonomskog fakulteta u Subotici Univerziteta u Novom Sadu i prof. dr Mirjani Todorović, vanrednom profesoru Ekonomskog fakulteta Univerziteta u Kragujevcu.

U Subotici, 25. februara 2022. godine

Autorke

RAČUNOVODSTVO JAVNOG SEKTORA

Sadržaj

POGLAVLJE 1: UVOD U RAČUNOVODSTVO JAVNOG SEKTORA

1.1. Osnovna obeležja javnog sektora	1
1.2. Opšti državni sektor i javna preduzeća kao okosnica javnog sektora	6
1.3. Specifičnosti javnog sektora sa aspekta računovodstva i finansijskog izveštavanja	9
1.4. Pojam računovodstva javnog sektora	12

POGLAVLJE 2: BUDŽETSKO RAČUNOVODSTVO – OSNOVNI ELEMENTI, ORGANIZACIJA I FUNKCIONISANJE BUDŽETSKOG RAČUNOVODSTVA

2.1. Uvod u budžetsko računovodstvo	19
2.2. Osnovni pojmovi o budžetu, funkcije i načela budžeta (budžetiranje)	22
2.3. Planiranje, izvršenje i kontrola budžeta kao prepostavka vođenja budžetskog računovodstva i izveštavanja	27
2.4. Normativna regulativa budžetskog računovodstva	33
2.4.1. Zakonska regulativa budžetskog računovodstva	34
2.4.2. Profesionalna regulativa budžetskog računovodstva	36
2.4.2.1. Sistem nacionalnih računa UN-a (SNA)	38
2.4.2.2. Evropski sistem račun (ESA)	39
2.4.2.3. Statistika državnih finansija (GFS)	40
2.4.3. Interna regulativa budžetskog računovodstva	43
2.5. Organizacija budžetskog računovodstva	44
2.6. Osnova za vođenje budžetskog računovodstva	54

POGLAVLJE 3: FINANSIJSKO IZVEŠTAVANJE KORISNIKA BUDŽETSKIH SREDSTAVA

3.1. Aktivnosti koje prethode izradi godišnjih finansijskih izveštaja	63
3.1.1. Obračun ispravke vrednosti nefinansijske imovine (amortizacija) ..	65
3.1.2. Popis imovine i obaveza kod korisnika budžetskih sredstava	66
3.1.3. Sastavljanje zaključnog lista i povraćaj neutrošenih budžetskih sredstava	68
3.1.4. Postupak utvrđivanja rezultata poslovanja korisnika budžetskih sredstava	70
3.2. Finansijsko izveštavanje korisnika budžetskih sredstava	72
3.2.1. Bilans stanja korisnika budžetskih sredstava	78
3.2.2. Bilans prihoda i rashoda korisnika budžetskih sredstava	82
3.2.3. Izveštaj o kapitalnim izdacima i primanjima	84
3.2.4. Izveštaj o novčanim tokovima	86
3.2.5. Izveštaj o izvršenju budžeta	89

POGLAVLJE 4: HARMONIZACIJA FINANSIJSKOG IZVEŠTAVANJA U JAVNOM SEKTORU

4.1. Harmonizacija finansijskog izveštavanja zasnovanog na računovodstvenim osnovama – međunarodni aspekt	95
4.2. Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor (IPSAS)	98
4.2.1. IPSASB	98
4.2.2. Konceptualni okvir	100
4.2.3. MRS za JS	104
4.2.4. MRS za JS i zakonska regulativa u Republici Srbiji	114
4.3. Harmonizacija finansijskog izveštavanja zasnovanog na računovodstvenim osnovama i finansijskog izveštavanja zasnovanog na statističkim osnovama	117

POGLAVLJE 5: UTVRĐIVANJE I ISKAZIVANJE FINANSIJSKOG POLOŽAJA U JAVNOM SEKTORU

5.1. Finansijski položaj	124
5.1.1. Definisanje sredstava javnog sektora	128
5.1.2. Priznavanje i vrednovanje sredstava	131
5.1.3. Specifični oblici imovine u entitetima javnog sektora	133
5.1.3.1. Infrastrukturna sredstva	133
5.1.3.2. Nasledna sredstva	135
5.1.3.3. Nematerijalna sredstva	136
5.2. Obaveze – definisanje, priznavanje, vrednovanje	137
5.2.1. Definisanje obaveza	137
5.2.2. Priznavanje i vrednovanje obaveza	138
5.2.2.1. Obaveze po osnovu kredita	140
5.2.2.2. Obaveze po osnovu socijalne politike	141
5.2.2.3. Rezervisanja	144
5.2.2.4. Potencijalne i buduće obaveze	145
5.2.3. Odloženi prilivi i odloženi odlivi	145
5.2.4. Priznavanje i vrednovanje neto imovine	146
5.3. Prezentacija izveštaja o finansijskom položaju	148
5.3.1. Raščlanjene aktive	148
5.3.2. Raščlanjene pasive	149

POGLAVLJE 6: UTVRĐIVANJE I ISKAZIVANJE FINANSIJSKOG USPEHA U JAVNOM SEKTORU

6.1. Finansijski uspeh u javnom sektoru	152
6.2. Prihodi – definisanje, priznavanje i vrednovanje	154
6.2.1. Nerecipročni prihodi	156
6.2.2. Poreski prihodi	156
6.2.3. Aproprijacije	158
6.3. Rashodi – definisanje, priznavanje i vrednovanje	159
6.3.1. Amortizacija	161
6.3.2. Nerecipročni rashodi	162
6.3.3. Finansijska podrška javnim i drugim preduzećima	163
6.3.4. Klasifikacija rashoda	168

6.4. Prezentovanje izveštaja o finansijskoj uspešnosti	170
6.4.1. Raščlanjivanje prihoda	170
6.4.2. Raščlanjivanje rashoda	171
6.5. Izveštaj o promenama na neto imovini	174
6.6. Izveštaj o novčanim tokovima	175
6.7. Računovodstvene politike i napomene uz finansijske izveštaje	177

POGLAVLJE 7: KONSOLIDOVANI FINANSIJSKI IZVEŠTAJI JAVNOG SEKTORA

7.1. Konsolidacija u javnom sektoru po međunarodnoj računovodstvenoj regulativi	180
7.2. Konsolidacija u javnom sektoru po zakonskoj računovodstvenoj regulativi	185

POGLAVLJE 8: MERENJE, ANALIZA I PRAĆENJE PERFORMANSI U JAVNOM SEKTORU

8.1. Specifičnosti merenja performansi u javnom sektoru	191
8.2. Tradicionalni pristupi budžetiranju u entitetima javnog sektora	193
8.3. Savremeni pristup budžetiranju zasnovan na rezultatima, tj. ostvarenim performansama	196
8.4. Efikasnost poslovanja entiteta javnog sektora Republike Srbije	200

POGLAVLJE 9: ZNAČAJ I ULOGA TREZORA, EKSTERNOG I INTERNOG NADZORA U JAVNOM SEKTORU

9.1. Uloga Uprave za trezor	204
9.2. Eksterni nadzor (državna revizija) u javnom sektoru	206
9.3. Interni nadzor (interna finansijska kontrola) u javnom sektoru	211
9.4. Komparacija eksternog i internog nadzora u javnom sektoru	215

POGLAVLJE 1

UVOD U RAČUNOVODSTVO JAVNOG SEKTORA^{*}

1.1. Osnovna obeležja javnog sektora

Termin **javni „državni“ sektor** u smislu državnog vlasništva označava složen fenomen koji se odnosi na zadovoljenje javnih potreba, odnosno obezbeđenje opšte-korisnih dobara i usluga (kao što su zdravstvena zaštita, socijalna zaštita, obrazovanje, vojska, policijska i vatrogasna služba, sudstvo i drugo) ali i održavanje organa vlasti – državne uprave (kao što su Parlament, Vlada, ministarstva i drugi organi centralne vlasti, uprava gradova, opština i drugi organi lokalne vlasti, lokalne samouprave i slično).

Središte javnog sektora predstavlja suverenitet vlasti kontrolisan od strane političara.¹ Iako su u javnom sektoru ciljevi i zadaci javnog karaktera od vrhunskog značaja za socijalnu i ekonomsku stabilnost svake zemlje i postoje nezavisno od političkog uređenja, javni sektor je uvek u većoj ili manjoj meri zavisan od trenutne političke situacije.

Javni sektor, dakle, činjenjem javnih rashoda obezbeđuje javna dobra i usluge. Prikupljeni javni prihodi od poreza, doprinosa, akciza, taksi i drugih naknada služe za pokriće javnih rashoda. Upravo suverenitet vlasti omogućuje državnom sektoru ekskluzivnost u prikupljanju javnih prihoda, ali i omogućuje različite forme nepoželjnog ponašanja u smislu pronevere, mita, korupcije i drugih zloupotreba javnih sredstava. Zato je posebno važno precizno izveštavanje o prikupljenim, raspoređenim i utrošenim javnim sredstvima, kako na nivou pojedinačnih entiteta iz javnog sektora u vidu finansijskih izveštaja, tako i u celini u formi konsolidovanih finansijskih izveštaja opštег nivoa države, o čemu je kasnije detaljnije pisano.

Sam pojam javnog sektora se, prema Džounsu i Pendleberiju, koristi od 1952. godine.² Nestabilnost tržišta i privrede između dva svetska rata i neophodnost socijalne podrške i kontrole tržišta nakon Drugog svetskog rata, doprineli su većem državnom uticaju na tržištu i samim tim potrebi da se prate javni rashodi i njihovo pokriće javnim prihodima. Jedinstvena definicija javnog sektora nije moguća jer je

* Autor 1. poglavља: dr Ivana Medved, docent, Ekonomski fakultet u Subotici, Univerzitet u Novom Sadu, ivana.medved@ef.uns.ac.rs

¹ Prema, Jones, R., and Pendlebury, M. (2010). *Public Sector Accounting*. FT Prentice Hall Pearson, Harlow, England, 1.

² Prema, Jones, R., and Pendlebury, M. (2010). *Public Sector Accounting*. FT Prentice Hall Pearson, Harlow, England, 3.

specifičnost definisanja ovog termina uslovljena specifičnošću svake države i njenim privrednim i socijalnim uređenjem.

U uslovima socijalističkog državnog uređenja, pojam državne svojine kao „narodnog“ vlasništva se vrlo široko tumačio, jer je u takvom uređenju privatni sektor slabo zastupljen na tržištu. Dakle, definisanje javnog sektora u značajnoj meri određeno je razlikovanjem od privatnog sektora. Ipak, nije moguće sasvim decidno razdvojiti **javni i privatni sektor**, niti ih definisati kao potpune suprotnosti, naročito u savremenim uslovima poslovanja. Definisanje javnog sektora se razlikuje od zemlje do zemlje, ali se ta definicija menjala i tokom vremena.

U savremenim uslovima poslovanja, pojavljuju se sledeće situacije koje doprinose slabijem razlikovanju javnog i privatnog sektora:

- državno vlasništvo se privatizuje (dakle dolazi do prelaska u privatni sektor);
- privatno vlasništvo postaje javno kroz proces nacionalizacije i eksproprijacije;
- za određena dobra i usluge koje obezbeđuje država angažuju se dobavljači (proizvođači) iz privatnog sektora u smislu autsorsinga (eng. outsourcing);
- određena dobra i usluge se dopuštaju ili prepuštaju izvođačima iz privatnog sektora (privatna zdravstvena zaštita, privatno obrazovanje, privatne kazneno-popravne institucije i drugo);
- koncesije i druga ugovorna ili institucionalna javno-privatna partnerstva – predstavljaju dugoročnu saradnju između javnog i privatnog partnera radi obezbeđivanja finansiranja, izgradnje, rekonstrukcije, upravljanja ili održavanja infrastrukturnih i drugih objekata od javnog značaja i pružanja usluga od javnog značaja;
- u nekim situacijama država se pojavljuje kao finansijska podrška u slučaju stečaja ili likvidacije pravnih lica ili monetarnih institucija u privatnom sektoru zbog određenih državnih interesa ili socijalne politike i drugo.

Osnovne razlike privatnog i javnog sektora proizilaze iz različitih:³

- 1) ciljeva poslovanja – u javnom sektoru primarni cilj postojanja/opstanka ne meri se ostvarenim profitom ili povratom na kapital nego zadovoljenjem opštih javnih interesa građana u vidu specifičnih dobara i usluga i ispunjenjem političkih ciljeva. Ovakvo definisanje javnog sektora ne isključuje mogućnost da javni entiteti ostvaruju prihode (koji pokrivaju rashode), uz efikasno i efektivno poslovanje. Moguće je da entiteti javnog sektora posluju i profitabilno ali u takvim bi se situacijama moglo očekivati da javnost, opravdano, preispituje nivo prikupljenih i upotrebljenih javnih prihoda;

³ Prema, Budding, T., Grossi, G., Tagesson, T. (2015). *Public Sector Accounting*. Routledge, Oxon/New York, 6.

- 2) načina finansiranja – javni sektor se finansira prikupljenim javnim prihodima koje mu obezbeđuje moć, odnosno suverenitet vlasti. Za razliku od privatnog sektora gde su investitori (akcionari) dobrovoljni vlasnici i ulagači, u javnom sektoru su izvori finansiranja uglavnom nametnuti kao obaveza i nisu na dobrovoljnoj bazi. (izuzetak su, najčešće, sponzori iz domena krupnog kapitala koji finansiraju političke stranke ili lobiraju u političkom vrhu). U slučaju zaduživanja javnog sektora finansijeri su, najčešće, budući poreski obveznici;
- 3) vlasništva – javni sektor ne poseduje vlasnike u smislu u kome ih možemo identifikovati u privatnom sektoru, odnosno javni sektor nema vlasnika koji će preuzeti rezidualni rizik, i
- 4) korisnika računovodstvenih informacija – javni sektor ima veoma različite korisnike računovodstvenih informacija, a osnovni korisnik je javnost koja vrednuje povećanje blagostanja građana uz racionalnu potrošnju javnih prihoda. U pitanju je izuzetno veliki broj različitih korisnika, pa finansijsko izveštavanje javnog sektora ne može zadovoljiti sve specifične informativne potrebe korisnika. Ipak, entiteti javnog sektora odgovorni su dobavljačima resursa, a posebno javnosti koja obezbeđuje sredstva za funkcionisanje javnog sektora putem poreza i drugih obaveznih davanja.

Dominantan stav ekonomista današnjice je da ograničene intervencije države mogu ublažiti, ali ne i rešiti tržišne probleme privatnog sektora (privatni sektor se tereti da podstiče nejednakost i siromaštvo, te da ima sklonost nastanku krize i tržišnog neuspeha), te je potrebno da javni i privatni sektor sarađuju, jačajući se međusobno. Javni sektor treba da postiće punu zaposlenost i ublažava najgore aspekte siromaštva. Ipak, privatni sektor treba da ima centralnu ulogu u svakoj državi.⁴ I privatni i javni sektor imaju svoje prednosti i mane čija detaljnija razmatranja izlaze iz okvira ovog rada.

Druga važna prepostavka postojanja i definisanja javnog sektora, uz razlikovanje javnog od privatnog sektora, jeste mogućnost **kontrole** u javnom sektoru. Kontrola je, zapravo, neodvojivi deo javnog sektora koji definiše njegovu suštinu. Stepen u kome država kontroliše javni sektor u celini, stepen u kome viši nivoi vlasti kontrolišu niže organizacione i teritorijalne celine (u svom sastavu) i stepen u kome država kontroliše privatni sektor – variraju na skali od potpuno kontrolisane privrede do minimalno regulisane privrede sa velikom slobodom privatnog sektora. Kontrola u javnom sektoru je zakonsko, finansijsko i ekonomsko pitanje, koje se svodi na kontrolu sredstava i kontrolu ciljeva. Najvažniji aspekt kontrole sredstava u javnom sektoru je budžetiranje i računovodstvo. Kontrola namene javnih sredstava u fokusu je za državne organe i javnost u Republici Srbiji zbog čega se najvažnijim finansijskim izveštajem smatra Izveštaj o izvršenju budžeta. O ovim pitanjima je više pisano u narednim poglavljima.

⁴ Prema, Stiglitz, J., and Rosengard, J. (2015). *Economics of Public Sector*. W. W. Norton & Company, Inc, New York, London, 10-11.

Nepostojanje, odnosno, nemogućnost **primene tržišnih mehanizama** je još jedna odlika javnog sektora. Nepostojanje tržišnih mehanizama se u javnom sektoru očituje u nekoliko aspekata:

- formirane cene proizvoda i usluga javnog sektora vrlo često su na nivou cene koštanja ili čak i niže, zbog različitih činilaca kao što su nepostojanje istih ili sličnih proizvoda/usluga na tržištu ili činjenice da se određeni proizvodi/usluge javnog sektora pružaju bez naknade (najbolji primer je infrastrukturna imovina kao što su brane, mostovi, nasipi i drugo);
- krajnji potrošač proizvoda/usluga javnog sektora ne finansira direktno proizvodnju ili pružanje usluga u javnom sektoru u momentu korišćenja istih (primer je korišćenje zdravstvenog osiguranja od strane nezaposlenih lica i drugo);
- javni sektor u određenim delatnostima se pojavljuje u ulozi monopoliste, iz različitih razloga (primer je vojska i odbrana, dok je, na primer, u oblast bezbednosti uključen privatni sektor);
- određeni oblici imovine i obaveza karakteristični su za javni sektor i tržišni mehanizmi na njih nemaju uticaj ili je on minimalan i zanemarljiv (istorijski spomenici, zgrade, palate, arheološka nalazišta, arhivska građa, galerije, muzeji, vojna imovina, naoružanje, putevi, socijalni programi i drugo).

Važna specifičnost javnog sektora je **poslovno odlučivanje**. Već je istaknuto da su ciljevi javnog sektora specifični i višestruki. Privatni sektor se fokusira na profitabilnost. Javni sektor, u pokušaju da poveća blagostanje građanja, a da istovremeno ostvari ciljeve dominantne političke struje, neretko se nalazi u situaciji suprotstavljenih interesa. Pri tome, bitno je istaći da značaj nekih javnih dobara prevazilazi sve kratkoročne interes i ima dugoročno pozitivne implikacije na društvo i državu u celini. Takođe, za određena javna dobra i usluge ne može se eksplicitno izmeriti i iskazati korisnost, naročito u kratkom roku (zbog toga je, na primer, obavezno osnovno obrazovanje i vaspitanje, obavezna imunizacija dece i drugo). Važno pitanje je i kako državni sektor svojim delovanjem (ili nedelovanjem) utiče na proces poslovног odlučivanja privatnog sektora (putem poreza i subvencija, pre svega). Ovde se prvenstveno misli na državne programe podsticanja preduzetništva, malih i mikro entiteta, rodne i druge ravnopravnosti, čime država direktno ili indirektno utiče na rast i razvoj privrede u celini. U javnom sektoru se upravljači, odnosno rukovodstvo entiteta javnog sektora postavlja prema rezultatima političkih izbora, što se može odraziti na neke strategijske i operativne odluke entiteta javnog sektora. Takođe, prava i mogućnosti odlučivanja menadžera javnih entiteta su prilično ograničeni normativnom regulativom javnog sektora.

Država, odnosno državni organi sa svojom zakonodavnom vlašću čine srž javnog sektora. Primarna uloga ovih organa je obezbeđivanje **pravnog okvira** unutar kojeg se odvijaju sve privredne transakcije. Bez pravnog okvira kojeg garantuje država,

izostala bi zaštita privatne svojine i ličnih sloboda građana. Osim pravnog okvira, **aktivnosti države** mogu se posmatrati u okviru četiri kategorije:⁵

- a) proizvodnja dobara i usluga – u javnim entitetima najviše se ističe pružanje usluga, iako je proizvodnja delom zastupljena u javnim preduzećima, uglavnom je prepustena privatnom sektoru;
- b) regulisanje i subvencionisanje ili oporezivanje privatne proizvodnje – regulisanje privatne proizvodnje je nekad neophodno, kao u situacijama kada se želi uticati na velike zagadivače u svrhu zaštite životne sredine. Subvencionisanje ili oporezivanje može biti direktno ili indirektno i najčešće je usmereno na određenu privrednu delatnost ili granu koja se nalazi u neravnopravnom položaju (kao poljoprivredna proizvodnja u celini ili, na primer, stočarstvo, pčelarstvo i drugo);
- c) nabavka dobara i usluga – od projektila do usluga čistača ulica – uglavnom se nabavljuju proizvodi i usluge koje je proizveo privatni sektor, a jednim delom se proizvodnjom bave javna preduzeća. Ovaj izdatak se ističe među izdacima javnog sektora (na primer u SAD-u čak petina godišnje proizvodnje je namenjena za neophodna dobra i usluge koje nabavlja javni sektor); i
- d) preraspodela (redistribucija) javnih prihoda – to jest, isplate kao što su naknade za nezaposlene određenim grupama pojedinaca koje im omogućavaju da troše više nego što bi inače mogli. Plaćanja koja prenose novac sa jednog pojedinca na drugog – ali ne u zamenu za obezbeđivanje dobara ili usluga – zovu se transferna plaćanja. Pod preraspodelom javnih prihoda se podrazumevaju različiti javni programi pomoći, programi socijalnog osiguranja i manje poreske stope ili poreska oslobođenja za najsirošašnije građane.

Javni sektor Republike Srbije ima veoma značajnu ulogu u savremenim uslovima poslovanja. Odlikuje ga složenost, pre svega, u institucionalnom smislu, zatim značajna veličina i tromost. Veličina javnog sektora određuje uticaj javnog sektora na privredu jedne zemlje.⁶ Udeo visine javnih rashoda u bruto domaćem proizvodu je najčešći pokazatelj veličine javnog sektora. Veoma je važan za povezivanje javnog sektora sa javnim finansijama i upravljanjem javnim sektorom (finansijama).

Iako se javni sektor, pa pravilu sporo i dugo menja, u Republici Srbiji je pretpeo značajne reforme tokom poslednje dve decenije. Taj proces nije završen. Neophodna je reforma javnog sektora u svrhu povećanja efektivnosti i efikasnosti korišćenja javnih prihoda. Takođe, neophodno je pratiti sve faktore koji ubrzano menjaju državnu upravu, javne finansije i njihovo okruženje. U savremenom poslovnom okruženju, suštinu i funkcionisanje javnog sektora određuju:

⁵ Prema, Stiglitz, J., and Rosengard, J. (2015). *Economics of Public Sector*. W. W. Norton & Company, Inc, New York, London, 29-40.

⁶ Prema, Poljašević, J. (2014). *Finansijsko izvještavanje u javnom sektoru*. Ekonomski fakultet u Banjoj Luci, Finnar d.o.o. Banja Luka, 23.

- globalizacija, reforme i migracije stanovništva;⁷
- deregulacija i privatizacija;⁸
- nove tehnologije i digitalizacija;
- racionalizacija i transparentnost;
- održiva proizvodnja i zaštita životne sredine; i
- standardizacija i harmonizacija finansijskog izveštavanja javnog sektora i inovacije u budžetskom računovodstvu.

U narednim poglavljima, posebna pažnja posvećena je specifičnostima finansijskog izveštavanja javnog sektora i funkcionisanju budžetskog računovodstva.

1.2. Opšti državni sektor i javna preduzeća kao okosnica javnog sektora

Entiteti javnog sektora su entiteti koji sprovode javnu politiku kroz pružanje prvenstveno netržišnih usluga i preraspodelu prihoda i bogatstva, pri čemu su obe aktivnosti podržane, uglavnom, obaveznim nametima na druge sektore. Javni sektor se sastoji od vlade (opšti državni sektor) i svih javno kontrolisanih ili javno finansiranih agencija, preduzeća i drugih entiteta koji isporučuju javne programe, dobra ili usluge. Koncept javnog sektora je širi od koncepta državnog sektora i može se preklapati sa neprofitnim ili privatnim sektorom. Opštim državnim sektorom, ali i javnim sektorom u celini, mora se upravljati kao i svakim drugim sektorom ili organizacijom.⁹

Opšti državni sektor se sastoji od rezidentnih institucionalnih jedinica koje ispunjavaju funkcije države (vlade) kao svoju primarnu delatnost. Ovaj sektor uključuje sve državne jedinice i sve netržišne, neprofitne institucionalne jedinice koje su pod kontrolom države. Funkcija državnih jedinica je da sprovode javnu politiku kroz obezbeđivanje, prvenstveno, netržišnih dobara i usluga i da vrše preraspodelu prihoda i bogatstva, pri čemu su obe aktivnosti podržane, uglavnom, obaveznim nametima na druge sektore. Pod drugim sektorima misli se na sektor nefinansijskih društava, sektor finansijskih društava, sektor domaćinstva i sektor neprofitnih institucija koje uslužuju domaćinstva. Javni sektor se sastoji od svih rezidentnih institucionalnih jedinica koje direktno ili indirektno kontrolisu rezidentne vladine jedinice, odnosno sve jedinice opšteg državnog sektora i rezidentna javna preduzeća.¹⁰

⁷ Prema, Bergmann, A. (2019). Editorial: Improving global public financial management. *Public Money & Management*, 39(2), 75–76. doi:10.1080/09540962.2019.1580

⁸ Prema, Stiglitz, J., and Rosengard, J. (2015). *Economics of Public Sector*. W. W. Norton & Company, Inc, New York, London, 11.

⁹ Prema, Jovanović, T. (2013). Public sector accounting reform. Paper presented at the 21st International Conference, “Regionalisation and Inter-regional Cooperation”, 16. -18. May 2013, Serbia, Belgrade.

¹⁰ Prema, Government Finance Statistics Manual 2014. (2014). IMF, Washington, tačka 1.2.

Opšti državni sektor vrlo je specifičan i jedinstven jer obuhvata entitete koji imaju ovlašćenja da obavljaju zakonodavnu, izvršnu i sudsku vlast i entitete koji su ovlašćeni da prikupljaju javne prihode, a takvi entiteti nisu dopušteni privatnom sektoru.



Slika br. 1: Osnovni elementi javnog sektora

U Republici Srbiji, javni sektor je deo nacionalne ekonomije (slika br. 1) koji obuhvata:¹¹

- opšti nivo države i
- nefinansijska preduzeća pod kontrolom države (javna preduzeća)¹² koja se primarno bave komercijalnim aktivnostima i mogu ostvarivati profit.

¹¹ Zakon o budžetskom sistemu, „Službeni 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, 113/2017, 95/2018, 31/2019, 72/2019, 149/2020 i 118/2021, član 2, paragraf 13.

¹² **Javna preduzeća** obavljaju delatnosti od opšteg interesa kao što su: rudarstvo i energetika, saobraćaj, elektronske komunikacije, izdavanje službenog glasila Republike Srbije i izdavanje udžbenika, nuklearni objekti, naoružanje i vojna oprema, korišćenje, upravljanje, zaštita, uređivanje i unapređivanje dobara od opšteg interesa i dobara u opštoj upotrebi (vode, putevi, šume, plovne reke, jezera, obale, banje, divljač, zaštićena područja i dr.), upravljanje otpadom, komunalne delatnosti i drugo. Javno preduzeće može osnovati Republika Srbija, autonomna pokrajina i jedinica lokalne samouprave. U Republici Srbiji posluje više od 500 javnih preduzeća. Država je i vlasnik nekoliko preduzeća koja formalno nisu javna preduzeća, kao što su Državna lutrija, DIPOS, Koridori Srbije, JAT Tehnika, Prosvetni pregled, tri akcionarska društva izdvojena iz Železnice i nekoliko manjih preduzeća.

Javna preduzeća – javna privredna društva (eng. public enterprises, state-owned enterprises (SOE), government-owned enterprises (GOE)) su profitno orijentisana i u pogledu zakonske i profesionalne računovodstvene regulative funkcionišu kao entiteti privatnog sektora i pripremaju i obelodanjuju finansijske izveštaje u skladu sa Međunarodnim računovodstvenim standardima i Međunarodnim standardima finansijskog izveštavanja. Iz tih razloga se ne razmatraju detaljnije u ovom udžbeniku. Pojam javna preduzeća ne treba poistovećivati sa javnim kompanijama – javnim društvima, akcionarskim društvima otvorenog tipa (eng. public company) u smislu kompanija koje mogu ali i ne moraju kotirati na berzama a pripadaju privatnom sektoru.

Javni sektor se može posmatrati i sa aspekta korisnika budžetskih sredstava:

1. sektor korisnika budžetskih sredstava – budžet Republike Srbije, budžeti lokalne vlasti i finansijski planovi organizacija za obavezno socijalno osiguranje (o korisnicima budžetskih sredstava je detaljno pisano u sledećem poglavlju) i
2. nebudžetski sektor.

Nebudžetski sektor je osnovni problem transparentnog obuhvatanja javnog sektora kao i određivanja jasnih razlika između javnog i privatnog sektora (na primer, javnost je najčešće zainteresovana za broj zaposlenih u javnom sektoru jer se njihove zarade obezbeđuju iz budžeta). Nebudžetski sektor obuhvata javne nemonetarne (nefinansijske) entitete koji su prepoznatljivi kao javna preduzeća (i različite agencije, komore, fondovi i slično) ali i javne monetarne (finansijske) entitete. U Republici Srbiji, javni monetarni entiteti izuzeti su iz javnog sektora.¹³

U Republici Srbiji, spisak korisnika javnih sredstava je istovetan spisku entiteta javnog sektora. Spisak korisnika javnih sredstava određuje obuhvat javnog sektora kroz definisanje entiteta koji se finansiraju iz državnog budžeta, entiteta čiji je osnivač država ili entiteta koje država kontroliše. Sastavlja se za potrebe državne statistike i u nadležnosti je Ministarstva finansija. **Korisnici javnih sredstava** su:¹⁴

- direktni i indirektni korisnici budžetskih sredstava,
- korisnici sredstava organizacija za obavezno socijalno osiguranje,
- javna preduzeća osnovana od strane Republike Srbije, odnosno lokalne vlasti, pravna lica osnovana od strane tih javnih preduzeća, pravna lica 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,
- druga pravna lica u kojima javna sredstva čine više od 50% ukupnih prihoda ostvarenih u prethodnoj poslovnoj godini,

Javna preduzeća u Republici Srbiji ne primenjuju odredbe za budžetski sistem i ne vode budžetsko računovodstvo kao i pojedine direkcije i fondovi, što znači da ovi organi i organizacije primenjuju Kontni okvir za privredna društva, zadruge i preduzetnike.

¹³ Republika Srbija je pre samo jedne decenije imala u svom vlasništvu, direktnom ili indirektnom, desetak banaka, danas još samo dve banke – Banku Poštansku štedioniku i Srpsku banku. U vlasništvu države je i Narodna banka Srbije. Centralna banka i banke u državnom vlasništu ne podležu legislativi za entitete javnog sektora.

¹⁴ Korisnici javnih sredstava definisani su Zakonom o budžetskom sistemu, „Službeni 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, 113/2017, 95/2018, 31/2019, 72/2019, 149/2020 i 118/2021, član 2, paragraf 5. a drugi korisnici javnih sredstava određeni su i navedeni u Pravilniku o načinu utvrđivanja i evidentiranja korisnika javnih sredstava i o uslovima i načinu za otvaranje i ukidanje podračuna konsolidovanog računa trezora kod Uprave za trezor („Službeni glasnik RS“, br. 99/18 i 40/19) i Pravilniku o Spisku korisnika javnih sredstava („Službeni glasnik RS“, br. 130/2021) koji se primenjuje od 01. januara 2022. godine.

- javne agencije i organizacije na koje se primenjuju propisi o javnim agencijama.

Ovi korisnici evidentiraju se u spisku korisnika javnih sredstava i to kao:

- korisnici javnih sredstava koji su uključeni u sistem konsolidovanog računa trezora; i
- korisnici javnih sredstava koji nisu uključeni u sistem konsolidovanog računa trezora, a pripadaju javnom sektoru.

Korisnici javnih sredstava koji nisu deo javnog sektora ali imaju poseban dinarski račun kod Uprave za trezor za prenos sredstava iz budžeta su fondacije, udruženja, zadužbine, crkve, verske zajednice, političke stranke, zadruge i drugo.

1.3. Specifičnosti javnog sektora sa aspekta računovodstva i finansijskog izveštavanja

Državni organi i javna preduzeća predstavljaju najveće poslodavce na tržištu. Rashodi javnog sektora, u razvijenim ekonomijama, predstavljaju oko 40 odsto BDP-a.¹⁵ Dakle, javni sektor, sa svojim konstitutivnim elementima, veoma je važan sektor privrede. Definisanje javnog sektora zavisi od discipline (ekonomija, pravo, sociologija), zemlje i proteka vremena. U nastavku, fokus je postavljen na definisanje javnog sektora i njegovih elemenata značajnih sa aspekta ekonomije, a posebno računovodstva, u savremenim uslovima poslovanja.

Javni sektor raspolaže velikim iznosima materijalnih i nematerijalnih sredstava. Građani, kao primarni korisnici računovodstvenih informacija javnog sektora očekuju da se o sredstvima javnog sektora brine u smislu kontrole sticanja, čuvanja i namenskog trošenja. Primarni cilj većine entiteta javnog sektora je da pravovremeno i kvalitetno pruže usluge javnosti, a ne da ostvare profit i generišu prinos na kapital investitorima. Shodno tome, učinak takvih entiteta može se samo delimično proceniti ispitivanjem finansijske pozicije, finansijskog učinka i tokova gotovine.¹⁶

Prema Odboru za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor (eng. International Public Sector Accounting Standards Board® - IPSASB) **specifične karakteristike entiteta javnog sektora** (koje su uzete u obzir pri izradi Konceptualnog okvira za finansijsko izveštavanje opšte namene za entitete javnog

¹⁵ Prema, Fiscal Monitor, October 2021: Strengthening the Credibility of Public Finances. IMF. <https://www.imf.org/en/Publications/Issues/2021/10/13/fiscal-monitor-october-2021>, datum pristupa: 8.01.2022. god.

¹⁶ Prema, International Public Sector Accounting Standards Board®. (2021). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. Volume I. IFAC, 20.

sektora – eng. The Preface to the Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities) su:¹⁷

- 1) **obim i finansijski značaj nerazmenskih transakcija** - nerazmenske transakcije (transakcije bez razmene) su one u kojima jedan entitet prima neku vrednost od drugog entiteta bez direktnog davanja jednake vrednosti u zamenu za primljenu vrednost. To su uobičajene transakcije javnog sektora. Izvor resursa za ove transakcije su različiti vidovi oporezivanja;
- 2) **značaj odobrenog budžeta** - većina država i drugih entiteta javnog sektora priprema budžete (ili finansijske planove). U mnogim jurisdikcijama postoji ustavni zahtev da se pripremi i učini javno dostupnim budžet koji je legislativno odobren. Odobreni budžet je često osnova za određivanje nivoa oporezivanja i deo je procesa za dobijanje zakonodavnog odobrenja za potrošnju. Zbog značaja odobrenog budžeta, informacije koje korisnicima omogućavaju da uporede finansijske rezultate sa budžetom olakšavaju procenu u kojoj meri je entitet javnog sektora ispunio svoje finansijske ciljeve. Takve informacije promovišu odgovornost i informišu donošenje odluka u narednim budžetima. Izveštavanje prema budžetu je obično mehanizam za dokazivanje usklađenosti sa zakonskim zahtevima koji se odnose na javne finansije.
- 3) **priroda programa javnog sektora i dugovečnost javnog sektora** – mnogi programi javnog sektora su dugoročni i sposobnost ispunjavanja obaveza zavisi od budućeg oporezivanja i doprinosa. Mnoge obaveze koje proizilaze iz programa javnog sektora i ovlašćenja za ubiranje budućih oporezivanja ne ispunjavaju definicije obaveze i imovine za elemente u finansijskim izveštajima. Stoga se takve obaveze i ovlašćenja ne priznaju u finansijskim izveštajima. Finansijske posledice mnogih odluka će imati uticaja mnogo godina ili čak decenija u budućnosti. Iako se politička kontrola može redovno menjati, države generalno dugo postoje, čak i sa ozbiljnim finansijskim poteškoćama;
- 4) **priroda i namena imovine i obaveza u javnom sektoru** – primarni razlog za držanje nekretnina, postrojenja i opreme i druge imovine u javnom sektoru je njihov uslužni potencijal, a ne njihova sposobnost da generišu tokove gotovine. Zbog vrsta usluga koje se pružaju, značajan deo imovine koju koriste entiteti javnog sektora je specijalizovan (na primer, putevi i vojna sredstva) i merenje ove imovine je specifično. Država i drugi entiteti javnog sektora mogu držati stavke koje doprinose istorijskom i kulturnom karakteru nacije ili regiona (na primer, umetničko blago, istorijske građevine i drugi artefakti ali i nacionalni parkovi i druga područja od prirodnog značaja sa autohtonom florom i faunom). To je imovina za koju čak i kada postoji tržiste, javni sektor je ne drži radi prodaje (imaju odgovornost da ih sačuvaju i održavaju za sadašnje i buduće generacije). Države često imaju ovlašćenja nad prirodnim i drugim resursima (na

¹⁷ Prema International Public Sector Accounting Standards Board®. (2021). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. Volume I. IFAC, 20-24.

primer, rezerve minerala, voda, ribolovna područja, šume i elektromagnetni spektar) za koje izdaju dozvole za korišćenje takvih resursa ili dobijaju autorske naknade i poreze od njihovog korišćenja. Mnoge obaveze proizilaze iz transakcija bez razmene i uključuju one koje se odnose na programe koji funkcionišu u cilju pružanja socijalnih beneficija. Obaveze takođe mogu proisteći iz uloge države kao zajmodavca u krajnjoj instanci i iz bilo koje obaveze da se prenesu resursi onima koji su pogodjeni katastrofama. Pored toga, mnoge države imaju obaveze koje proizilaze iz monetarnih aktivnosti kao što je novac u opticaju;

- 5) **regulatorna uloga entiteta javnog sektora** – mnoge države i drugi entiteti javnog sektora imaju ovlašćenja da regulišu entitete koji posluju u određenim sektorima privrede, bilo direktno ili preko posebno kreiranih agencija. Osnovni razlog javne politike za regulaciju je zaštita javnog interesa u skladu sa određenim ciljevima javne politike. Regulatorna intervencija se takođe može desiti kada postoje tržišne nesavršenosti ili tržišni neuspeh za određene usluge, ili za ublažavanje faktora kao što je zagađenje, čiji se uticaj ne prenosi kroz određivanje cene. Takve regulatorne aktivnosti se sprovode u skladu sa pravnim procesima. Države takođe mogu regulisati sebe i druge entitete javnog sektora. Procena može biti neophodna da bi se utvrdilo da li takvi propisi stvaraju prava i obaveze za entitete javnog sektora koji zahtevaju priznavanje kao imovina i obaveze, ili da li sposobnost entiteta javnog sektora da izmeni takve propise utiče na to kako se ta prava i obaveze obračunavaju;
- 6) **odnos prema statističkom izveštavanju** – mnoge države produkuju dve vrste naknadnih finansijskih informacija: (a) statistiku državnih finansija (eng. The Government Finance Statistics 2014 – GFS 2014) Međunarodnog monetarnog fonda o sektoru opšte države (eng. General government sector – GGS) u svrhu makroekonomске analize i donošenja odluka, i (b) finansijske izveštaje opšte namene za odgovornost i donošenje odluka na nivou entiteta, uključujući finansijske izveštaje za celi državni izveštajni entitet. Sveobuhvatni standardi za makroekonomsku statistiku postavljeni su u Sistemu nacionalnih računa Ujedinjenih nacija (eng. United Nations System of National Accounts – UNSNA 2008 ili SNA 2008). SNA je okvir za sistematski i detaljan opis nacionalne ekonomije i njenih komponenti, uključujući GGS. Ovi standardi se zatim primenjuju na nacionalnom ili regionalnom nivou, na primer u Evropskoj uniji kroz Evropski sistem računa (eng. 2010 European System of Accounts – ESA 2010). Smernice za izveštavanje GFS uključuju Priručnik za statistiku državnih finansija Međunarodnog monetarnog fonda. Finansijski izveštaji zasnovani na međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor (eng. International Public Sector Accounting Standards – IPSAS) i izveštaji GFS-a imaju mnogo toga zajedničkog. Oba okvira izveštavanja bave se (a) finansijskim informacijama zasnovanim na obračunskoj osnovi, (b) imovinom, obavezama, prihodima i rashodima države i (c) sveobuhvatnim informacijama o novčanim tokovima. Postoji značajno preklapanje između dva okvira izveštavanja koja podupiru ove informacije. Međutim, IPSAS i

GFS smernice imaju različite ciljeve izveštavanja. Ciljevi finansijskog izveštavanja entiteta javnog sektora su da obezbede informacije o entitetu izveštavanja koje su svrshodne korisnicima finansijskih izveštaja opšte namene u svrhe odgovornosti i donošenja odluka. GFS izveštaji se koriste za (a) analizu opcija fiskalne politike, kreiranje politike i procenu uticaja fiskalne politike, (b) utvrđivanje uticaja na ekonomiju i (c) upoređivanje fiskalnih rezultata na nacionalnom i međunarodnom nivou. Fokus je na proceni uticaja GGS-a i šireg javnog sektora na privredu, u okviru kompletног okvira makroekonomske statistike. Različiti ciljevi i fokus na različite izveštajne entitete dovode do različitog tretmana nekih transakcija i događaja. Uklanjanje razlika između dva računovodstvena okvira koji nisu fundamentalni za njihove različite ciljeve i entitete izveštavanja, i korišćenje jedinstvenog integrisanog finansijskog informacionog sistema za generisanje finansijskih izveštaja u skladu sa IPSAS i GFS, korisnicima može pružiti benefite u smislu kvaliteta izveštaja, ažurnosti i razumljivosti.

Normativna računovodstvena regulativa za entitete javnog sektora obuhvata zakonsku i profesionalnu računovodstvenu regulativu. U Republici Srbiji akcenat je na zakonskoj regulativi. Ova pitanja su predmet kasnijeg detaljnog razmatranja u udžbeniku.

1.4. Pojam računovodstva javnog sektora

U Republici Srbiji pojam računovodstva javnog sektora je novijeg datuma. Često se poistovećuje sa budžetskim računovodstvom, odnosno računovodstvom korisnika budžetskih sredstava, ali je, pojmovno, računovodstvo javnog sektora sveobuhvatnije od budžetskog računovodstva.¹⁸ Ipak, suština računovodstvenih transakcija i finansijskog izveštavanja entiteta javnog sektora (u smislu opштег nivoa države) obuhvata se budžetskim računovodstvom na teritoriji Republike Srbije. U anglosaksonskoj literaturi, računovodstvo javnog sektora nalazimo pod pojmom „Public sector accounting“, ali se o računovodstvu pojedinih entiteta javnog sektora mogu naći napisi i pod pojmom „Govermental and non-profit accounting“¹⁹. Teorija i praksa ukazuju da ne treba poistovećivati budžetsko računovodstvo sa budžetskim knjigovodstvom ili državnim računovodstvom.²⁰

¹⁸ U vezi sa računovodstvom javnog sektora pojavljuju se i pojmovi generacijsko računovodstvo i fondovsko računovodstvo.

Generacijsko računovodstvo – prati efekte promena u fiskalnoj politici na raspodelu troškova i koristi između sadašnjih i budućih generacija i može pružiti informacije o dugoročnim finansijskim trendovima.

Fondovsko računovodstvo – prati dugoročno finansiranje javnih sredstava koja su izdvojena iz budžeta i namenjena samo za određenu konkretnu namenu.

¹⁹ Videti više: Freeman, R. J., Shoulders, C. D., Allison, G. S., Smith, R. G. (2014). *Governmental and Nonprofit Accounting*. Pearson; Reck, J. L, Lowensohn, S. L., Neely, D. G., (2018). *Accounting for Governmental and Nonprofit Entities*. McGraw Hill.

²⁰ Budžetsko računovodstvo se od početka 1989. godine pominje kao kameralno knjigovodstvo. Prema, Čanak, J. (2006). Zakonska i profesionalna regulativa budžetskog računovodstva u Srbiji, 37.

Državno računovodstvo se odnosi na računovodstveni sistem i sistem finansijskih informacija države (vlade) i prakse finansijskog obelodanjuvanja. Njegovo stanje razvoja je rezultat interakcije između ponude i potražnje za finansijskom odgovornošću i transparentnošću vlade. Pošto je skupo obezbediti i prezentovati svrshodne i blagovremene informacije, vlade u svim vrstama političkih sistema imaju ozbiljan nedostatak ekonomskih podsticaja za razvoj računovodstvenog informacionog sistema države. Međutim, neki politički sistemi imaju veći zahtev za odgovornošću i transparentnošću vlade od drugih (na primer, predstavničke demokratije su zahtevnije od autoritarnih i totalitarnih političkih sistema). U demokratiji, vlada je obavezna da više odgovara na zahteve građana i celokupne javnosti za informacijama koje joj se postavljuju u vezi sa funkcionisanjem javnog sektora. To bi bio slučaj i u razvijenim zemljama i zemljama u razvoju. Međutim, oportunitetni trošak resursa koji se koriste za poboljšanje državnih računovodstvenih (finansijskih) informacija veći je u zemljama u razvoju nego u razvijenim zemljama. Stoga, čak i ako su vlade u demokratskim zemljama u razvoju spremne da preduzmu reformu državnog računovodstva, možda neće moći da obezbede neophodna sredstva za te projekte. Državni sistem u nedemokratskim zemljama u razvoju najčešće ne može priuštiti sredstva za reformu državnog računovodstva a, vrlo često, nema ni političke volje za takve poduhvate. U zemljama u razvoju u kojima postoji politička volja, neophodna je finansijska i tehnička podrška za reformu državnog računovodstva. U zemljama u razvoju u kojima vlada nema ni političku volju ni finansijsku sposobnost, spoljna finansijska i tehnička pomoć je neophodna, ali, uglavnom, nedovoljna jer domaća politička reforma može imati ključ za poboljšanje njihovog državnog računovodstva, iako uslovi povezani sa spoljnom finansijskom pomoći mogu pružiti dodatne podsticaje.²¹

Računovodstvo javnog sektora predstavlja računovodstveni sistem entiteta javnog sektora. Može se definisati kao sistem koji prikuplja, evidentira, klasificuje i sumira finansijske događaje (transakcije) koji nastaju u javnom sektoru. Zadatak računovodstva javnog sektora (kao i računovodstva profitnih organizacija) jeste da pruži informacije korisnicima finansijskih izveštaja u svrhe poslovnog odlučivanja.

simpozijum Saveza računovođa i revizora Srbije – *Međunarodna profesionalna (računovodstvena) regulativa kao osnova kvaliteta finansijskog izveštavanja*. Zlatibor. 25-27. maj 2006. godine. SRSS, 304 – 325. Prethodnih budžetskog računovodstva, ali bez postavljanja jednakosti između ovih pojmova, bilo je državno računovodstvo još 1910. godine. Prema, Stojanović, D. (2012). Računovodstvo javnog sektora u Srbiji – stanje i perspektive. *Računovodstvo*. SRSS. Beograd. br. 5-6, 15-16.

Zakonom o budžetskom sistemu koji se primenjivao od 2003. godine, prvi put se definiše budžetsko računovodstvo u Republici Srbiji („Službeni glasnik RS“, br. 9/2002, 87/2002, 61/2005, 66/2005 i 101/2005).

²¹ Prema, Chan, J. L. (2006). IPSAS and Government Accounting Reform in Developing Countries. In: E. Lande and J.-C. Scheid, Eds., *Accounting Reform in the Public Sector: Mimicry, Fad or Necessity*, 1-15.

Svrishodan, efikasan računovodstveni sistem javnog sektora predstavlja veoma važan segment institucionalne infrastrukture svake zemlje. Međutim, u praksi je ovaj stav slabo zastupljen jer se računovodstvo javnog sektora izjednačava sa birokratskom (administrativnom) funkcijom. Računovodstveni sistem javnog sektora kao kritična institucionalna infrastruktura, uglavnom je nevidljiv sve dok ne postane vrlo očigledno da se javni novac gubi i rasipa, da se porezi ne naplaćuju, ili kada dođe do tržišnog neuspeha. Adekvatno organizovan računovodstveni sistem, transparentno i redovno praćenje budžetskih sredstava, kontrola i kvalitetni finansijski izveštaji mogu poboljšati finansijsko upravljanje javnim sektorom.

Doprinos računovodstvenog sistema u postizanju ciljeva javnog sektora, kao što su smanjenje siromaštva, rast životnog standarda, rast BDP-a i drugo, odvija se indirektno, tokom dugog vremenskog perioda. Računovodstvo javnog sektora, zapravo, samo po sebi ne smanjuje siromaštvo. Ono odgovornošću i svojim uticajem na upravljanje javnim finansijama doprinosi društveno-ekonomskom razvoju zemlje. To su socijalne koristi (ciljevi) javnog sektora i računovodstva javnog sektora. Efikasno i efektivno računovodstvo javnog sektora omogućava nesmetano upravljanje državnim finansijama i predstavlja osnovu za internu kontrolu i reviziju, u cilju sprečavanja i otkrivanja finansijskih malverzacija. Državna korupcija je ozbiljno pitanje u mnogim zemljama, te je osiguranje finansijskog integriteta kritično važna funkcija računovodstvenog sistema javnog sektora. Samo etički i kompetentni javni menadžment može efikasno i efektivno da sprovodi programe za smanjenje siromaštva i postizanje drugih društveno-ekonomskih ciljeva.²²

Računovodstvo javnog sektora se proučava kroz dva osnovna nivoa:

- na makro nivou i
- na mikro nivou.

Makro nivo računovodstva javnog sektora je podrška sistema na nacionalnom nivou za izveštavanje o završnom računu budžeta Republike, koji prevashodno znači podatke o prihodima, prilivima, rashodima i izdacima, odnosno o budžetskom suficitu i budžetskom deficitu. Produkt računovodstva javnog sektora na makro nivou su informacije koje pokazuju ukupnu aktivnost države i prate sprovođenje mera fiskalne i finansijske politike. Finansijski izveštaji javnog sektora na makro nivou su konsolidovani finansijski izveštaji entiteta opštег državnog sektora i javnih preduzeća.

Računovodstvo javnog sektora na mikro nivou odnosi se na pripremu, sastavljanje i podnošenje godišnjih finansijskih izveštaja, kao i utvrđivanja rezultata poslovanja za korisnike javnih sredstava.

²² Prema, J. L. Chan. (2006). IPSAS and Government Accounting Reform in Developing Countries. In: E. Lande and J.-C. Scheid, Eds., *Accounting Reform in the Public Sector: Mimicry, Fad or Necessity*, 1-15.

Osnovni cilj računovodstva javnog sektora je obezbeđenje transparentnog i redovnog pregleda poslovanja i imovine korisnika javnih sredstava. Korisnici računovodstvenih informacija javnog sektora su: javnost (građani, mediji, nacionalne i međunarodne organizacije, savetnici), državni organi (zakonodavne i nadzorne institucije), dobavljači, kupci, zaposleni, sindikati, kreditori i investitori i drugi.

Složenost računovodstva javnog sektora ima za posledicu prezentaciju dva seta izveštaja:

- finansijski izveštaji budžetskog računovodstva i
- finansijski izveštaji opšte namene izveštajnog entiteta u javnom sektoru.²³

Oba seta finansijskih izveštaja su predmet detaljnijeg razmatranja u udžbeniku.

Finansijsko izveštavanje u javnom sektoru Republike Srbije usmereno je samo na budžetske korisnike. Tradicionalno budžetsko računovodstvo fokusirano je na evidenciju utroška sredstava i kontrolu zakonitosti upotrebe sredstava. Savremeno budžetsko računovodstvo orijentisano je ka efikasnijem upravljanju javnim sredstvima – zbog ograničenih budžetskih sredstava postaje presudno da se javna sredstva koriste efikasno, efektivno, transparentno, odgovorno i racionalno.

U poslednje četiri decenije svedoci smo radikalnog talasa organizacionih, upravljačkih i računovodstvenih reformi u javnom sektoru mnogih zemalja u svrhu poboljšanja efikasnosti i odgovornosti pružanja javnih usluga. Reforma računovodstva u javnom sektoru je deo opšte reforme upravljanja javnim sektorom koja je prepoznata kao koncept Novog javnog upravljanja (eng. New Public Management – NPM). Globalna ekonomска kriza je naglasila važnost odgovornog i transparentnog korišćenja javnih sredstava, posebno zbog pogoršanja fiskalne pozicije i rasta javnih dugova. Finansijska i ekonomска kriza je otkrila da računovodstvo zasnovano na obračunskom principu omogućava transparentnije budžetiranje. Trend u računovodstvu javnog sektora je prelazak sa gotovinske na obračunsku računovodstvenu osnovu, koja je zastupljena u profitnom sektoru.²⁴

Odabirom računovodstvene osnove, utiče se na sadržaj pozicija u finansijskim izveštajima, formu finansijskog izveštaja ali i na kompletan set finansijskih izveštaja. Posebno pitanje u računovodstvu javnog sektora jeste kada se budžet i finansijski izveštaji ne pripremaju na uporedivoj osnovi. Tada se ugrožava poređenje budžetskih i stvarnih iznosa i postoji mogućnost da se podaci

²³ Prema, Poljašević, J. (2014). *Finansijsko izveštavanje u javnom sektoru*. Ekonomski fakultet u Banjoj Luci, Finnar d.o.o. Banja Luka, 28.

²⁴ Prema, Lapuente V., Van de Walle, S. (2020). The effects of new public management on the quality of public services. *Governance*. 33: 461– 475; Jovanović, T. (2013). Public sector accounting reform. Paper presented at the 21st International Conference, “Regionalisation and Inter-regional Cooperation”, 16. -18. May 2013, Serbia, Belgrade.

prezentovani u finansijskim izveštajima pogrešno interpretiraju. Dakle, izabrana računovodstvena osnova je veoma važan faktor koji oblikuje finansijsko izveštavanje i utiče na njegov kvalitet, a samim tim ima značajan uticaj na računovodstvo javnog sektora. O ovom i drugim pitanjima od značaja za budžetiranje i finansijsko izveštavanje u narednim poglavljima je detaljno pisano.

Reference

- Bergmann, A. (2019). Editorial: Improving global public financial management. *Public Money & Management*, 39(2), 75–76. doi:10.1080/09540962.2019.1580
- Budding, T., Grossi, G., Tagesson, T. (2015). *Public Sector Accounting*. Routledge, Oxon/New York.
- Chan, J. L. (2006). IPSAS and Government Accounting Reform in Developing Countries. In: E. Lande and J.-C. Scheid, Eds., *Accounting Reform in the Public Sector: Mimicry, Fad or Necessity*, 1–15.
- Čanak, J. (2006). Zakonska i profesionalna regulativa budžetskog računovodstva u Srbiji. *Zbornik radova 37. simpozijuma Saveza računovođa i revizora Srbije*. Zlatibor, 25–27. 5. 2006, str. 304–325.
- Fiscal Monitor, October 2021: Strengthening the Credibility of Public Finances. IMF. <https://www.imf.org/en/Publications/Issues/2021/10/13/fiscal-monitor-october-2021>, datum pristupa: 8. 1. 2022.
- Freeman, R. J., Shoulders, C. D., Allison, G. S., Smith, R. G. (2014). *Governmental and Nonprofit Accounting*. Pearson.
- Government Finance Statistics Manual 2014. (2014). IMF, Washington.
- International Public Sector Accounting Standards Board. (2021). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. Volume I. IFAC.
- Jones, R., and Pendlebury, M. (2010). *Public Sector Accounting*. FT Prentice Hall Pearson, Harlow, England.
- Jovanović, T. (2013). Public sector accounting reform. Paper presented at the 21st International Conference *Regionalisation and Inter-regional Cooperation*, 16–18. 5. 2013, Serbia, Belgrade.
- Lapuente, V., Van de Walle, S. (2020). The effects of new public management on the quality of public services. *Governance*. 33: 461–475.
- Poljašević, J. (2014). *Finansijsko izvještavanje u javnom sektoru*. Ekonomski fakultet u Banjoj Luci, Finrar d.o.o. Banja Luka.
- Reck, J. L., Lowensohn, S. L., Neely, D. G. (2018). *Accounting for Governmental and Nonprofit Entities*. McGraw Hill.
- Stojanović, D. (2012). Računovodstvo javnog sektora u Srbiji – stanje i perspektive. *Računovodstvo*, br. 5–6, str. 15–21.
- Stiglitz, J., and Rosengard, J. (2015). *Economics of Public Sector*. W. W. Norton & Company, Inc, New York, London.
- Pravilnik o načinu utvrđivanja i evidentiranja korisnika javnih sredstava i o uslovima i načinu za otvaranje i ukidanje podračuna konsolidovanog računa trezora kod Uprave za trezor, *Službeni glasnik RS*, br. 99/18 i 40/19.
- Pravilnik o Spisku korisnika javnih sredstava, *Službeni glasnik RS*, br. 130/2021.
- Zakon o budžetskom sistemu, *Službeni 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, 113/2017, 95/2018, 31/2019, 72/2019, 149/2020 i 118/2021.

- Zakon o budžetskom sistemu, *Službeni glasnik RS*, br. 9/2002, 87/2002, 61/2005, 66/2005 i 101/2005.

POGLAVLJE 2

BUDŽETSKO RAČUNOVODSTVO – OSNOVNI ELEMENTI, ORGANIZACIJA I FUNKCIONISANJE BUDŽETSKOG RAČUNOVODSTVA*

2.1. Uvod u budžetsko računovodstvo

Budžetsko računovodstvo (računovodstvo korisnika budžetskih sredstava) evidentira poslovne transakcije i događaje, analizira ih i interpretira u svrhe poslovnog odlučivanja i obezbeđuje finansijsko izveštavanje u skladu sa zakonskom i profesionalnom računovodstvenom regulativom za entitete javnog sektora koji primenjuju Kontni plan za budžetski sistem¹.

Pod budžetskim računovodstvom, prema Uredbi o budžetskom računovodstvu, podrazumevaju se uslovi i način vođenja poslovnih knjiga, sastavljanje, prikazivanje, dostavljanje i objavljivanje finansijskih izveštaja.² Dakle, kao specifičan vid računovodstva, budžetsko računovodstvo koriste pravna lica koja obavljaju delatnost u neprivrednom sektoru a finansiraju se putem odobrenih budžetskih sredstava.³ Budžetsko računovodstvo se koristi za praćenje svih poslovnih promena koje se tiču sredstava i izvora sredstava budžetskih korisnika, te kao podrška funkciji upravljanja. Potreba nadzora i kontrole odobrenih i upotrebljenih budžetskih sredstava, stavlja fokus na oblikovanje prakse budžetskog računovodstva i povratno izgrađuje naučno-teorijski pristup izgradnje i unapređenja budžetskog računovodstva.

„Budžetsko računovodstvo treba da obezbedi poštovanje zakonske regulative i administrativnu kontrolu upotrebe budžetskih sredstava. Budžetsko računovodstvo, dakle, evidentira: odobreni budžet konkretnog entiteta (appropriaciju, raspodele), zatim preuzete obaveze, kao i obaveze prema dobavljačima, ugovore, neizmirene obaveze i sve isplate u skladu sa klasifikacijom izdataka.“⁴

* Autor 2. poglavlja: dr Ivana Medved, docent, Ekonomski fakultet u Subotici, Univerzitet u Novom Sadu, ivana.medved@ef.uns.ac.rs

¹ Pravilnik o standardnom klasifikacionom okviru i Kontnom planu za budžetski sistem. *Službeni glasnik RS*. br. 16/2016, 49/2016, 107/2016, 46/2017, 114/2017, 20/2018, 36/2018, 93/2018, 104/2018, 14/2019, 33/2019, 68/2019, 84/2019, 151/2020, 19/2021, 66/2021 i 130/2021.

² Uredba o budžetskom računovodstvu. *Službeni glasnik RS*. br. 125/2003, 12/2006 i 27/2020, član 1.

³ Prema, Đukić T. (2014). *Osnove budžetskog računovodstva*. Ekonomski fakultet Univerziteta u Nišu, Niš, 7.

⁴ Stojanović, R. (2010). Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor kao instrument harmonizacije finansijskih izveštaja entiteta javnog sektora. *Uvođenje MRS za javni sektor u Srbiji* –

Kao i računovodstvo entiteta u realnom sektoru, budžetsko računovodstvo primenjuje univerzalne računovodstvene principe, načela, elemente organizacije i računovodstvene standarde. Zbog toga, moguće je utvrditi osnovne sličnosti, ali i razlike budžetskog računovodstva sa računovodstvom profitno orijentisanih entiteta (kako je predstavljeno u tabeli br.1).

Sličnosti i razlike budžetskog računovodstva i računovodstva profitno orijentisanih organizacija	
Sličnosti	Razlike
Vođenje poslovnih knjiga	Dobit nije motiv poslovanja
Dvojno knjigovodstvo	Pribavljanje i trošenje sredstava uređuje zakon i podzakonski akti
Izrada finansijskih izveštaja	Važna je odgovornost u trošenju javnih sredstava i upravljanju javnim resursima što utiče na specifičnu strukturu upravljačkih i nadzornih tela korisnika budžetskih sredstava
Interna kontrola	Koristi se gotovinska računovodstvena osnova
Standardizacija i harmonizacija finansijskog izveštavanja	Kolektivno vlasništvo (svih građana koji su prisiljeni na finansiranje putem povećanja javnih prihoda) što znači da javnost prati trošenje budžetskih sredstava i implementaciju Vladine politike

Tabela br. 1: Sličnosti i razlike budžetskog računovodstva i računovodstva profitno orijentisanih organizacija⁵

Entiteti javnog sektora koji primenjuju Kontni plan za budžetski sistem, posluju po budžetskom sistemu i organizuju i vode budžetsko računovodstvo:

- Budžet Republike i direktni i indirektni korisnici sredstava Republičkog fonda,
- Budžeti jedinica pokrajinske autonomije i lokalne samouprave (pokrajina, gradova, opština) i njihovi direktni i indirektni korisnici sredstava,
- Organizacije i institucije (ustanove) obaveznog socijalnog osiguranja (Republički fond za penzijsko i invalidsko osiguranje, Republički fond za zdravstveno osiguranje, Nacionalna služba za zapošljavanje i Fond za socijalno osiguranje vojnih osiguranika) i njihovi korisnici sredstava (organizacije za obavezno socijalno osiguranje i korisnici sredstava Republičkog fonda za zdravstveno osiguranje – zdravstvene i apotekarske

Finansijsko izveštavanje u javnom sektoru sa aspektom profesionalne i zakonske regulative. Materijal za savetovanje – VIII Savetovanje profesionalnih računovođa budžetskog računovodstva. SRRS, Zlatibor, „Računovodstvo“, Beograd, 5.

⁵ Delom prilagodeno prema, Đukić T. (2014). *Osnove budžetskog računovodstva*. Ekonomski fakultet Univerziteta u Nišu, Niš, 8; Barton, A. (1999). Public and Private Sector Accounting - The Non-identical Twins. *Australian Accounting Review*, 9(18), 22–31.

ustanove
čiji je osnivač Republika ili lokalne vlasti).

U pitanju su, dakle, Republika, lokalne vlasti, korisnici budžetskih i korisnici sredstava organizacija za obavezno socijalno osiguranje koji su obavezni da vode budžetsko računovodstvo. **Korisnici budžetskih sredstava** mogu biti direktni i indirektni korisnici budžetskih sredstava Republike Srbije, odnosno lokalne vlasti, što se odražava na funkcionisanje budžetskog računovodstva i finansijsko izveštavanje ovih korisnika.

Osnovne specifičnosti i primeri direktnih i indirektnih korisnika budžetskih sredstava su predstavljeni u tabeli br. 2.

Direktni korisnici budžetskih sredstava	Indirektni korisnici budžetskih sredstava
organi, organizacije i institucije Republike Srbije, odnosno organi i službe lokalne vlasti	pravosudni organi, mesne zajednice, ustanove osnovane od strane Republike Srbije, odnosno lokalne vlasti, kao što su: predškolske ustanove, biblioteke, muzeji, ustanove osnovnog obrazovanja, ustanove višeg i visokog obrazovanja i drugo.
prihodi i prilivi ovih korisnika ostvaruju se direktno od javnih prihoda kao što su porezi, doprinosi, takse itd.	prihodi i prilivi ovih korisnika ostvaruju se indirektno kao prihod iz budžeta
primer: gradska uprava, gradsko veće, gradonačelnik	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
primer: Ministarstvo prosvete, nauke i tehnološkog razvoja	primer: indirektni budžetski korisnici su ustanove čiji je osnivač Republika u oblasti predškolskog, osnovnog, višeg i visokog obrazovanja, a u pogledu upravljanja i finansiranja odgovaraju direktnom korisniku budžetskih sredstava – Ministarstvu prosvete, nauke i tehnološkog razvoja
obavezni su da sastave kompletan set finansijskih izveštaja	nisu u obavezi da sastave kompletan set finansijskih izveštaja

Tabela br. 2: Direktni i indirektni korisnici budžetskih sredstava

Razmatranje budžetskog računovodstva nije moguće odvojiti od tumačenja i razumevanja budžeta, budžetiranja, javnih prihoda, javnih rashoda i javnog sistema (sektora) u celini. Kako je ranije bilo reči o javnom sektoru i javnim prihodima i rashodima, u nastavku su, pre detaljnijeg proučavanja specifičnosti budžetskog računovodstva i finansijskog izveštavanja korisnika budžetskih sredstava, kratko istaknuti osnovni pojmovi o budžetu, ciljevima, načelima, elementima, planiranju i izvršenju budžeta.

2.2. Osnovni pojmovi o budžetu, funkcije i načela budžeta (budžetiranje)

Budžet i proces budžetiranja su najkontraverzni pitanja u računovodstvu javnog sektora. Izuzetno je zahtevno naći adekvatnu, sveobuhvatnu definiciju budžeta i budžetiranja. Najtačnije je zaključiti da je budžet, po svojoj svrsi, uvek usmeren na budućnost. Zbog toga je uvek podložan uticaju rizičnih i nepredvidljivih okolnosti.

Tek početkom dvadesetog veka javni budžet je postao predmet rasprave i naučnog preispitivanja. Promena javne administracije, uvođenje demokratskog državnog uređenja i Velika ekonomska kriza (tokom 30-tih godina XX veka), bili su impulsi razvoja naučne doktrine o javnom budžetu i budžetiranju, prvih nekoliko decenija prošlog veka, u razvijenim zemljama.⁶ Iako se mnogi ciljevi, funkcije i načela pripisuju budžetu, pravilnije bi bilo da se povezuju sa budžetiranjem.⁷ Naime, budžet je više statičan akt, dok je budžetiranje dinamičan proces, koji obuhvata i postupke i procedure koje prethode ili slede samoj izradi budžeta. „Teorija i praksa budžetiranja se menjaju kao odgovor na promene u nacionalnom raspoloženju jer je budžetiranje „otvoreni sistem“. Budžetiranje ne može nezavisno od političkog okruženja da teži ka tehničkom usavršavanju ili analitičkoj sofisticiranosti. Bužetiranje se oblikuje i preoblikuje da odražava to okruženje, i to iz najstarijeg mogućeg razloga – samoodržanja.“⁸ Dodatna razmatranja ovih pitanja pripadaju oblasti javne uprave, pa se u nastavku ovim definicijama bavimo samo u svrhu razumevanja budžetskog računovodstva.

Budžet je javni, privredni, socijalni i politički akt države. Putem budžeta, kao finansijskog instrumenta, državni aparat ostvaruje političke, socijalno-društvene, ekonomsko-finansijske, plansko-kontrolne i druge ciljeve. U zavisnosti od toga koji budžetski cilj se posmatra, zavisi i način (pristup) definisanja budžeta. Zbog toga se pojavljuju različite definicije budžeta.

⁶ Alexander, J. (1999). The New Ethics of Budgetary Process, *Administration & Society*, 31 (4), 546.

⁷ U anglosaksonskoj literaturi, budžetiranje nalazimo pod pojmom „public budgeting“ (i ređe kao „legislative budgeting“) što, na neki način, razdvaja ovaj pojam od budžetiranja kao tehnike upravljačkog računovodstva.

⁸ Kelly, J. M. (2003). The long view: lasting (and fleeting) reforms in public budgeting in the twentieth century. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 15(2), 310.

Budžet je osnovni element budžetskog sistema. Prema Zakonu o budžetskom sistemu⁹, budžet je sveobuhvatan plan prihoda i primanja i plan rashoda i izdataka, organizovan u dva odvojena računa:

- a) račun prihoda i primanja ostvarenih po osnovu prodaje nefinansijske imovine i rashoda i izdataka za nabavku nefinansijske imovine i
- b) račun finansiranja – budžet je osnovni dokument ekonomске politike Vlade.

Budžet se donosi za period od jedne fiskalne godine, od 1. januara do 31. decembra kalendarske godine i važi za godinu za koju je donet. Eventualno, budžet se može doneti i za period od tri fiskalne godine (prihodi i primanja, rashodi i izdaci iskazuju se za svaku godinu posebno, a kapitalni izdaci iskazuju se za tri godine). Budžet Republike Srbije ima formu zakona. **Zakon o budžetu Republike Srbije** usvaja najviše predstavničko telo – Narodna skupština, za svaku budžetsku godinu, a odluku o budžetu donosi skupština autonomne pokrajine, odnosno skupština opštine, odnosno grada ili grada Beograda. Dakle, u Republici Srbiji postoji nekoliko nivoa državne organizacije – državni, pokrajinski, opštinski i gradski – i svaka od tih jedinica ima svoj budžet. Ustavom i zakonskim propisima određena je raspodela nadležnosti između ovih jedinica što se odražava na sadržinu i specifičnosti njihovih budžeta.¹⁰ Zakonom o budžetskom sistemu definisano je da budžetski sistem Republike Srbije sadrži:¹¹

- 1) republički budžet,
- 2) budžete lokalne vlasti i
- 3) finansijske planove organizacija za obavezno socijalno osiguranje.

Planiranje i donošenje budžeta na nivou Republičkog budžeta predstavlja **makrobudžetiranje**, dok budžetiranje na nižim nivoima državne organizacije i u ustanovama čiji je osnivač država predstavlja **mikrobudžetiranje**.¹²

Budžet Republike Srbije ima sledeću sadržinu:

I Opšti deo budžeta –	obuhvata prihode i rashode u posmatranom budžetskom (fiskalnom) periodu, i to:
	a. račun prihoda i rashoda i neto nabavku nefinansijske imovine (razlika prodaje i nabavke nefinansijske imovine) i

⁹ Zakon o budžetskom sistemu. *Službeni 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, 113/2017, 95/2018, 31/2019, 72/2019, 149/2020 i 118/2021, član 2.

¹⁰ Prema, Vladislavljević, V., Pešić, H. (2018). Budžetska procedura u Republici Srbiji - izrada, donošenje i usvajanje završnog računa budžeta, *Oditor*, 4(2), 90-100.

¹¹ Zakon o budžetskom sistemu. *Službeni 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, 113/2017, 95/2018, 31/2019, 72/2019, 149/2020 i 118/2021, članovi 3 i 28.

¹² Willoughby, K. G. (2014). *Public Budgeting in Context: Structure, Law, Reform and Results*, Jossey-Bass, San Francisco, 7.

	<p>budžetski suficit (deficit);</p> <p>b. ukupni fiskalni suficit ili fiskalni deficit;</p> <p>c. račun finansiranja, odnosno predloge za korišćenje suficita ili u slučaju deficita predloge za njegovo finansiranje iskazane i kvantifikovane pojedinačno po vrstama izvora;</p> <p>d. pregled očekivanih sredstava iz finansijske pomoći Evropske unije;</p> <p>e. Procenu neophodnih finansijskih sredstava za finansiranje učešća Republike Srbije u sprovođenju razvojne pomoći Evropske unije;</p> <p>f. procenu ukupnog novog zaduženja, odnosno razduženja Republike Srbije u toku budžetske godine;</p> <p>g. procena ukupnog iznosa novih garancija Republike Srbije tokom budžetske godine;</p> <p>h. pregled planiranih kapitalnih izdataka budžetskih korisnika za tekuću i naredne dve budžetske godine;</p> <p>i. stalnu i tekuću budžetsku rezervu.</p>
II Posebni deo budžeta –	<p>obuhvata finansijske planove direktnih korisnika budžetskih sredstava uz uvažavanje principa podele vlasti na zakonodavnu, izvršnu i sudsku vlast.</p> <p>Finansijski planovi uključuju rashode i izdatke direktnog korisnika budžetskih sredstava, u skladu sa ekonomskom, funkcionalnom, programskom i klasifikacijom prema izvorima finansiranja.</p> <p>Izuzetno, poseban deo budžeta Republike Srbije koji se odnosi na rashode i izdatke Bezbednosno-informativne agencije i njenih indirektnih korisnika iskazuje se u ukupnom iznosu, bez navođenja apropijacije iz finansijskog plana.</p>
III Obrazloženje budžeta	<p>- obrazloženje opšteg dela budžeta i</p> <p>- programske informacije – sadrže opise programa, programske aktivnosti i projekata korisnika budžetskih sredstava, ciljeve koji se žele postići u srednjoročnom periodu sprovođenjem programa, programske aktivnosti i projekata, kao i pokazatelje učinka za praćenje postizanja navedenih ciljeva. Neki od definisanih ciljeva, odnosno pokazatelja učinka programa, programske aktivnosti ili projekta predstavljaju rodno odgovorne ciljeve, odnosno rodne pokazatelje kojima se prikazuju i prate planirani doprinosi programa, programske aktivnosti ili projekta ostvarivanju rodne ravnopravnosti.</p>

Tabela br. 3: Budžet Republike Srbije¹³

¹³ Prema, Zakon o budžetskom sistemu. *Službeni 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, 113/2017, 95/2018, 31/2019, 72/2019, 149/2020 i 118/2021, član 28.

Zakonom o budžetu Republike Srbije uređuju se opšti prihodi i primanja, rashodi i izdaci budžeta Republike Srbije za posmatranu godinu, njihovo izvršavanje, obim zaduživanja za potrebe finansiranja deficit-a i konkretnih projekata i davanje garancija, upravljanje javnim dugom, korišćenje donacija, projektnih zajmova, korišćenje prihoda od prodaje dobara i usluga budžetskih korisnika i prava i obaveze korisnika budžetskih sredstava.

Struktura budžeta Republike Srbije, posmatrano za konkretnu godinu, sastoji se od:

A. RAČUN PRIHODA I PRIMANJA, RASHODA I IZDATAKA	u dinarima
Ukupni prihodi i primanja ostvarena po osnovu prodaje nefinansijske imovine	xxx
Ukupni rashodi i izdaci za nabavku nefinansijske imovine	xxx
Budžetski suficit/deficit	xxx
Izdaci za otplate glavnice (u cilju sprovođenja javnih politika)	xxx
Izdaci za nabavku finansijske imovine (u cilju sprovođenja javnih politika)	xxx
Ukupan fiskalni suficit/deficit	xxx
B. RAČUN FINANSIRANJA	xxx
Primanja od zaduživanja i prodaje finansijske imovine	xxx
Izdaci za otplate glavnice i nabavku finansijske imovine	xxx
Neto finansiranje	xxx
Promena stanja na računu (pozitivna - povećanje gotovinskih sredstava negativna - smanjenje gotovinskih sredstava)	xxx

Tabela br. 4: Budžet Republike Srbije za godinu 202X.¹⁴

Budžeti lokalnih vlasti imaju formu odluke koju usvaja skupština teritorijalne autonomije i jedinice lokalne samouprave. Struktura odluke o budžetu lokalne vlasti je identična strukturi republičkog budžeta.

Finansijski planovi organizacija za obavezno socijalno osiguranje imaju opšti i posebni deo a donosi ih nadležni organ organizacije za obavezno socijalno osiguranje (ministarstvo), u skladu sa zakonom i drugim propisima, uz saglasnost Narodne skupštine.

Određena pravila neophodna su za uređenje budžeta, budžetskih procedura i funkcionisanje svih entiteta povezanih sa usvajanjem, izvršenjem i kontrolom budžeta. Ta pravila su obuhvaćena budžetskim načelima. **Budžetska načela** definišu sadržaj, sastav i procedure izrade i donošenja budžeta a predstavljena su u tabeli br. 5.¹⁵

¹⁴ Zakon o budžetu Republike Srbije za 2022. godinu. *Službeni glasnik RS*, br. 110/2021, član 1.

¹⁵ Đukić T. (2014). *Osnove budžetskog računovodstva*. Ekonomski fakultet Univerziteta u Nišu, Niš, 5-6;

Načelo budžetskog jedinstva	podrazumeva da svi javni prihodi i rashodi države budu prikazani u jednom budžetu, kako bi Narodna skupština imala celovitu sliku stanja državnih finansija
Načelo budžetske potpunosti	budžetom su obuhvaćeni svi prihodi i rashodi države
Načelo budžetske ravnoteže	prihodi i rashodi su izbalansirani
Načelo budžetske javnosti	budžet je javni akt što omogućuje svim poreskim obveznicima i građanima da su upoznati sa visinom budžetskih prihoda i načinom njihovog trošenja
Načelo klasifikacije budžeta	prihodi i rashodi se iskazuju prema utvrđenoj klasifikaciji u budžetu, pregledno i jasno
Načelo realnosti budžeta	ili načelo tačnosti budžeta, podrazumeva da prihodi i rashodi u budžetu budu što realnije utvrđeni, odnosno da su prihodi predviđeni u ostvarljivoj visini a rashodi u iznosima koji odgovaraju mogućnostima i potrebama za koje su namenjeni
Načelo periodičnosti budžeta	vremenski ograničen rok za koji se donosi budžet, najčešće je to za godinu dana
Načelo prethodnog odobrenja	budžet, pre otpočinjanja perioda na koji se odnosi, mora usvojiti predstavničko telo

Tabela br. 5: Budžetska načela

U osnovi, načelo budžetske ravnoteže najbolje predstavlja suštinu budžeta jer prepostavlja izbalansiranost, odnosno, uravnoteženost procenjenih prihoda i primanja i očekivanih rashoda i izdataka. Ukoliko su prihodi veći od rashoda, utvrđuje se višak – **budžetski suficit**, a obrnuta situacija je manjak – **budžetski deficit**. Odstupanje od načela budžetske ravnoteže u vidu budžetskog suficita ili deficita, ugrožava osnovno funkcionisanje budžeta.

Vec je ranije rečeno da, svaki pokušaj definisanja budžeta, prema nekoj aktivnosti, cilju ili korisniku, uvek ostaje nedorečen. Slično je i sa pokušajima da se definišu procesi budžetiranja.

Specifičnosti budžeta, zajedničke za većinu definicija budžeta, su:¹⁶

- a) usvaja se za određeno vremensko razdoblje,
- b) priprema se ranije, pre otpočinjanja budžetske godine,
- c) priprema se i usvaja prema tačno definisanom budžetskom kalendaru,

¹⁶ Pojedine stavke prema, Đukić T. (2014). *Osnove budžetskog računovodstva*. Ekonomski fakultet Univerziteta u Nišu: Niš, 5; Poljašević J. (2014). *Finansijsko izvještavanje u javnom sektoru*. Ekonomski fakultet u Banjoj Luci, Finrar doo, Banja Luka, 193-194; Pina, Á. M., Venes, N. M. (2011). The political economy of EDP fiscal forecasts: An empirical assessment. *European Journal of Political Economy*, 27(3), 534–546.

- d) predstavlja sveobuhvatni finansijski instrument države ali i nižih teritorijalnih jedinica (autonomne pokrajine, opštine ili grada),
- e) usmerava javne i ostale prihode (poreske, neporeske i kapitalne) u pravcu zadovoljavanja javnih potreba (potrošnje za javne funkcije kao što su uprava, zdravstvo, obrazovanje i drugo),
- f) podrazumeva transparentnost i usmerenost na dugoročnu perspektivu,
- g) poseduje sopstvene ciljeve ali je i instrument za ostvarivanje ciljeva fiskalne i monetarne politike,
- h) pruža prognozu iznosa i strukture pojedinih prihoda i plan (i/ili prognozu) iznosa i strukture rashoda entiteta javnog sektora.

2.3. Planiranje, izvršenje i kontrola budžeta kao prepostavka vođenja budžetskog računovodstva i izveštavanja

Priprema budžeta zavisi od pripreme srednjoročnog makroekonomskog i fiskalnog okvira, koji uključuje projekcije glavnih državnih računa, bilansa plaćanja, monetarnih računa i nevladin sektor.¹⁷ Makroekonomski agregati prikazuju ekonomski ambijent u određenom fiskalnom periodu na osnovu koga se vrši planiranje budžeta.¹⁸

Srednjoročni fiskalni okvir trebalo bi da se bavi finansijskim transakcijama svih vladinih institucija, uključujući vanbudžetske fondove i lokalne vlasti, pri čemu obuhvata period tekuće godine i period od naredne tri ili četiri godine.¹⁹ U Republici Srbiji izrađuje se Fiskalna strategija za određenu budžetsku godinu sa projekcijama za naredne dve godine, na početku svakog budžetskog ciklusa. U ovom dokumentu se navode ciljevi fiskalne politike Vlade i daje ocena održivosti fiskalne politike, koji Vlada podnosi Narodnoj skupštini.²⁰

Racionalne postavke srednjoročnog makroekonomskog i fiskalnog okvira i objektivne projekcije javnih prihoda i javnih rashoda su baza na kojoj se zasniva priprema budžeta. Kroz ovakav okvir za pripremu budžeta postavlja se osnova za nadzor i kontrolu izvršenja budžeta, a posebno se ističe vidljiva politička i finansijska odgovornost Vlade. U pripremi budžeta, ali i drugim budžetskim procedurama učestvuje Ministarstvo finansija pri čemu usko sarađuje sa drugim ministarstvima.

¹⁷ Poljašević J. (2014). *Finansijsko izveštavanje u javnom sektoru*. Ekonomski fakultet u Banjoj Luci, Finrar doo, Banja Luka, 209.

¹⁸ Vladisavljević, V., Pešić, H. (2018). Budžetska procedura u Republici Srbiji - izrada, donošenje i usvajanje završnog računa budžeta. *Oditor*, 4(2), 96.

¹⁹ Poljašević J. (2014). *Finansijsko izveštavanje u javnom sektoru*. Ekonomski fakultet u Banjoj Luci, Finrar doo, Banja Luka, 209.

²⁰ Način pripreme, donošenja budžeta i finansijskih planova uređuju članovi 28 – 48 Zakona o budžetskom sistemu. *Službeni 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, 113/2017, 95/2018, 31/2019, 72/2019, 149/2020 i 118/2021.

Osnovne **budžetske procedure** su:

- a) priprema, plan i izrada budžeta;
- b) usvajanje budžeta;
- c) izvršenje budžeta i
- d) nadzor i kontrola budžeta.

Navedene budžetske procedure bi se mogle posmatrati u sklopu procesa **budžetiranja u širem smislu**. Tada bi **budžetiranje u užem smislu** obuhvatalo samo pripremu i izradu budžeta. Postupak pripreme i donošenja budžeta i finansijskih planova organizacija za obavezno socijalno osiguranje izvršava se prema budžetskom kalendaru za nivo Republike i za budžete lokalnih vlasti, pri čemu dati rokovi predstavljaju krajnje rokove.

Krajnji rok	Aktivnosti
15. februar	ministar daje instrukciju za predlaganje prioritetnih oblasti finansiranja za budžetske korisnike koje uključuju i srednjoročne prioritete javnih investicija
15. mart	direktni korisnici sredstava budžeta Republike Srbije na osnovu prethodne instrukcije dostavljaju Ministarstvu predloge za utvrđivanje prioritetnih oblasti finansiranja za budžetsku i naredne dve fiskalne godine, kao i godišnji izveštaj o učinku programa za prethodnu godinu
15. april	ministar u saradnji sa ministarstvima i institucijama nadležnim za ekonomsku politiku i privredni sistem dostavlja Vladi na prethodno razmatranje Fiskalnu strategiju, koja sadrži ekonomsku i fiskalnu politiku Vlade sa projekcijama za budžetsku i naredne dve fiskalne godine
25. april	Vlada daje saglasnost ministru da pripremi nacrt Fiskalne strategije koja sadrži konkretnе odluke o prioritetnim oblastima finansiranja, koje obuhvataju i srednjoročne prioritete javnih investicija
30. april	ministar dostavlja nacrt Fiskalne strategije Fiskalnom savetu
15. maj	Fiskalni savet daje mišljenje o nacrtu Fiskalne strategije
1. jun	ministar dostavlja Vladi predlog Fiskalne strategije na usvajanje
15. jun	Vlada usvaja Fiskalnu strategiju i dostavlja je odboru Narodne skupštine nadležnom za finansije, republički budžet i kontrolu trošenja javnih sredstava na razmatranje, kao i lokalnoj vlasti
30. jun	odbor Narodne skupštine nadležan za finansije, republički budžet i kontrolu trošenja javnih sredstava dostavlja Vladi komentare i preporuke u vezi sa Fiskalnom strategijom
5. jul	ministar dostavlja uputstvo za pripremu nacrta budžeta Republike Srbije
5. jul	ministar dostavlja uputstvo za pripremu odluke o budžetu lokalnoj

	vlasti, kao i Fiskalnu strategiju organizacijama za obavezno socijalno osiguranje
1. septembar	direktni korisnici sredstava budžeta Republike Srbije i organizacije za obavezno socijalno osiguranje dostavljaju predlog srednjoročnog i finansijskog plana Ministarstvu, koji sadrži izveštaj o učinku programa za prvih šest meseci tekuće godine
1. oktobar	Vlada, na predlog ministra, usvaja revidiranu Fiskalnu strategiju, sa informacijama o finansijskim i drugim efektima novih politika, uzimajući u obzir posle 15. aprila ažurirani makroekonomski okvir
5. oktobar	Vlada dostavlja odboru Narodne skupštine nadležnom za finansije, republički budžet i kontrolu trošenja javnih sredstava revidiranu Fiskalnu strategiju
15. oktobar	ministar dostavlja Vladi nacrt zakona o budžetu Republike Srbije, nacrte odluka o davanju saglasnosti na finansijske planove organizacija za obavezno socijalno osiguranje sa finansijskim planovima organizacija za obavezno socijalno osiguranje
1. novembar	Vlada usvaja predlog zakona o budžetu Republike Srbije i dostavlja ga Narodnoj skupštini, zajedno sa predlozima odluka o davanju saglasnosti na finansijske planove organizacija za obavezno socijalno osiguranje i finansijskim planovima organizacija za obavezno socijalno osiguranje
15. decembar	Narodna skupština donosi zakon o budžetu Republike Srbije i odluke o davanju saglasnosti na finansijske planove organizacija za obavezno socijalno osiguranje

Tabela br. 6: Budžetski kalendar za postupak pripreme i donošenja budžeta i finansijskih planova organizacija za obavezno socijalno osiguranje na nivou budžeta Republike²¹

Krajnji rok	Aktivnosti
1. avgust	lokalni organ uprave nadležan za finansije dostavlja uputstvo za pripremu nacrta budžeta lokalne vlasti
1. septembar	direktni korisnici sredstava budžeta lokalne vlasti dostavljaju predlog finansijskog plana lokalnom organu uprave nadležnom za finansije za budžetsku i naredne dve fiskalne godine, koji sadrži izveštaj o učinku programa za prvih šest meseci tekuće godine
15. oktobar	lokalni organ uprave nadležan za finansije dostavlja nacrt odluke o budžetu nadležnom izvršnom organu lokalne vlasti
1. novembar	nadležni izvršni organ lokalne vlasti dostavlja predlog odluke o budžetu skupštini lokalne vlasti
20.	skupština lokalne vlasti donosi odluku o budžetu lokalne vlasti

²¹ Prema, Zakon o budžetskom sistemu. *Službeni 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, 113/2017, 95/2018, 31/2019, 72/2019, 149/2020 i 118/2021, član 31, prikazano prema časopis Budžet, IPC; Beograd, br. 15, 10. jul 2020, 32-33.

decembar	
25. decembar	lokalni organ uprave nadležan za finansije dostavlja ministru odluku o budžetu lokalne vlasti

Tabela br. 7: Budžetski kalendar za postupak pripreme i donošenja budžeta i finansijskih planova organizacija za obavezno socijalno osiguranje na nivou budžeta lokalne vlasti²²

Prilikom planiranja i pripreme budžeta važni su sledeći višegodišnji faktori:²³

- a) budući troškovi investicionih programa/projekata koji su u toku i njihov povratni uticaj na tekuće izdatke;
- b) potrebe za budućim finansiranjem programa u okviru kojih se obezbeđuju stečena prava i gde se nivo izdataka može promeniti;
- c) preuzete obaveze koje mogu imati za rezultat buduće zahteve za trošenje;
- d) uticaj fiskalnog deficit-a na servisiranje javnog duga i dr.

Vlada podnosi Narodnoj skupštini fiskalnu strategiju, čiji su ciljevi, procedure u donošenju i sadržaj određeni Zakonom o budžetskom sistemu. **Fiskalna strategija** je dokument u kome se navode ciljevi fiskalne politike Vlade Republike Srbije i daje ocenu održivosti fiskalne politike. Ovakav fiskalni okvir iskazuje ciljne prihode i rashode i osnovne fiskalne indikatore u trogodišnjem periodu. Osnovni fiskalni indikatori su:²⁴

- trenutna fiskalna pozicija (fiskalni suficit ili deficit);
- fiskalna održivost (dug, porezi, odnos javnog duga prema BDP-u);
- fiskalna osetljivost (buduće obaveze, analiza spoljnog duga).

Fiskalni okvir i fiskalni ciljevi su veoma važni za izradu budžeta. Fiskalna pravila i fiskalni savet ustanovljeni su 2010. godine, izmenama i dopunama Zakona o budžetskom sistemu. **Fiskalni savet** u Republici Srbiji otpočeo je sa radom 2011. godine i predstavlja nezavisan organ čiji članovi imaju šestogodišnji mandat. Cilj fiskalnog saveta je unapređenje kulture fiskalne odgovornosti kroz nezavisnu analizu fiskalne politike i podsticanjem stručnih rasprava o fiskalnoj politici.

Planiranje i izvršenje budžeta vrši se prema sistemu jedinstvene budžetske klasifikacije i to:²⁵

²² Prema, Zakon o budžetskom sistemu. *Službeni 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, 113/2017, 95/2018, 31/2019, 72/2019, 149/2020 i 118/2021, član 31, prikazano prema časopis Budžet, IPC; Beograd, br. 15, 10. jul 2020, 33.

²³ Časopis Budžet, IPC; Beograd, br. 15, 10. jul 2020, 34; Poljašević J. (2014). *Finansijsko izvještavanje u javnom sektoru*. Ekonomski fakultet u Banjoj Luci, Finrar doo, Banja Luka, 211.

²⁴ Andelković, M. (2010). *Budžetsko pravo*. Pravni fakultet Univerziteta u Nišu, preuzeto prema Vladisavljević, V., Pešić, H. (2018). Budžetska procedura u Republici Srbiji - izrada, donošenje i usvajanje završnog računa budžeta. *Oditor*, 4(2), 97.

²⁵ Zakon o budžetskom sistemu. *Službeni 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, 113/2017, 95/2018, 31/2019, 72/2019, 149/2020 i 118/2021, član 29.

- 1) ekonomска klasifikacija prihoda i primanja iskazuje prihode i primanja na osnovu propisa ili ugovora koji određuju izvore prihoda, odnosno primanja;
- 2) ekonomска klasifikacija rashoda i izdataka iskazuje pojedinačna dobra i usluge i izvršena transferna plaćanja;
- 3) organizaciona klasifikacija iskazuje rashode i izdatke po korisnicima budžetskih sredstava, sa raspodelom apropijacijom između korisnika;
- 4) funkcionalna klasifikacija iskazuje rashode i izdatke po funkcionalnoj nameni za određenu oblast i nezavisna je od organizacije koja tu funkciju sprovodi;
- 5) programska klasifikacija iskazuje klasifikaciju programa korisnika budžetskih sredstava;
- 6) klasifikacija rashoda i izdataka prema izvorima finansiranja iskazuje prihode i primanja, rashode i izdatke prema osnovu ostvarenja tih sredstava.

Kako je već istaknuto, Narodna skupština, za svaku budžetsku godinu usvaja pripremljen budžet u vidu Zakona o budžetu Republike Srbije. Za izvršenje budžeta Republike Srbije, Narodnoj skupštini odgovara Vlada. Odluku o budžetu lokalne vlasti donosi Skupština lokalne vlasti, kojoj za izvršenje budžeta odgovara nadležni izvršni organ lokalne vlasti.

Finansijski plan organizacije za obavezno socijalno osiguranje donosi nadležni organ organizacije za obavezno socijalno osiguranje, uz saglasnost Narodne skupštine. Za izvršenje finansijskog plana organizacije za obavezno socijalno osiguranje nadležni organ organizacije za obavezno socijalno osiguranje odgovara Vladi.

Nakon usvajanja budžeta, pristupa se veoma važnoj fazi – izvršenju budžeta.

Izvršenje budžeta podrazumeva naplatu javnih prihoda i raspoređivanje tih sredstava korisnicima (putem apropijacije)²⁶ u funkciji nastanka javnih dobara i/ili usluga, osnosno za unapred predviđene namene. U izvršenju budžeta prisutno je više učesnika u odnosu na pripremu budžeta.

Prihodi i primanja budžeta Republike Srbije i budžeta lokalne vlasti prikupljaju se i naplaćuju u skladu sa zakonom i drugim propisima, nezavisno od iznosa utvrđenih u budžetu za pojedine vrste prihoda i primanja. Javni prihodi i primanja uplaćuju se

²⁶ Prema Zakonu o budžetskom sistemu, apropijacija je „budžetska stavka“ koja je od strane Narodne skupštine, odnosno skupštine lokalne vlasti, zakonom o budžetu Republike Srbije, odnosno odlukom o budžetu lokalne vlasti, dato ovlašćenje Vladi, odnosno nadležnom izvršnom organu lokalne vlasti, za trošenje javnih sredstava do određenog iznosa i za određene namene za budžetsku godinu, odnosno iznos sredstava utvrđen u finansijskom planu organizacije za obavezno socijalno osiguranje za određene namene.

Stalna apropijacija je apropijacija u budžetu kojom se obavezno utvrđuju sredstva na ime otplate duga i datih garancija. Apropijacije za indirektne korisnike budžetskih sredstava se iskazuju zbirno po vrstama indirektnih korisnika i namenama sredstava u okviru razdela direktnog korisnika koji je, u budžetskom smislu, odgovoran za te indirektne korisnike budžetskih sredstava.

preko uplatnih računa javnih prihoda koje posebnim aktom propisuje ministar finansija.

U roku od 30 dana od dana stupanja na snagu zakona, odnosno odluke o budžetu, direktni korisnici budžetskih sredstava, koji su, u budžetskom smislu, odgovorni za indirektne korisnike budžetskih sredstava, vrše raspodelu sredstava indirektnim korisnicima u okviru svojih odobrenih aproprijacija i o tome obaveštavaju svakog indirektnog korisnika.

Izvršenje budžeta je veoma važno dobro organizaciono postaviti u svrhu praćenja trošenja i formiranja sveobuhvatnog računovodstvenog sistema koji adekvatno i blagovremeno prati sve budžetske transakcije. Aproprijacije se moraju tačno evidentirati i pratiti. Pregled izvršenja budžeta važan je za praćenje implementacije budžeta, proveru efikasnosti implementiranih programa i za pravovremeno uočavanje problema u implementaciji budžeta i budžetskih politika i programa. Praćenje pregleda projekata, njihove implementacije i trošenja dodeljenih sredstava mora se obavljati na mesečnom, odnosno kvartalnom nivou. Zbog toga ne iznenađuje što je osnovni periodični finansijski izveštaj u Republici Srbiji – Izveštaj o izvršenju budžeta, koji se obavezno sastavlja i dostavlja kvartalno za sve korisnike budžetskih sredstava.

Aproprijacije imaju dva ključna ograničenja: definisani određeni iznos i određenu namenu. Dakle, aproprijacijama se izvršnoj vlasti dodeljuje izvesni stepen slobode da koriste budžetska sredstva i vrše transfere sredstava između budžetskih korisnika. Osnovna podela aproprijacija je na:²⁷

- 1) aproprijacije zasnovane na obavezama – omogućavaju stvaranje obaveza i gotovinskih plaćanja u skladu sa tim preuzetim obavezama, bez prethodno utvrđenog vremenskog ograničenja. Najčešće se ne odnose na sve izdatke i nisu ograničene na period od jedne godine;
- 2) gotovinske aproprijacije – odobravaju isplate u gotovini u toku određenog vremenskog perioda, a najčešće je to fiskalna godina;
- 3) aproprijacije na osnovu nastanka događaja (akrualne aproprijacije) – pokrivaju ukupne operativne troškove ministarstva ili agencije i povećanje stanja obaveza ili smanjenje stanja imovine.

Prema osnovi na kojoj su utvrđene aproprijacije, budžetski sistemi se mogu klasifikovati kao:²⁸

- budžetski sistem zasnovan na obavezama,
- budžetski sistem na gotovinskoj osnovi i

²⁷ Prema, Poljašević J. (2014). *Finansijsko izvještavanje u javnom sektoru*. Ekonomski fakultet u Banjoj Luci, Finrar doo, Banja Luka, 216.

²⁸ Prema, Poljašević J. (2014). *Finansijsko izvještavanje u javnom sektoru*. Ekonomski fakultet u Banjoj Luci, Finrar doo, Banja Luka, 216.

- budžetski sistem na obračunskoj (akrualnoj) osnovi.

Osnova po kojoj se utvrđuju apropijacije nije i ne mora biti identična računovodstvenoj osnovi. Budžetsko računovodstvo zasnovano na obračunskoj osnovi ne odbacuje apropijacije zasnovane na gotovinskoj osnovi. Gotovinske apropijacije su dobra osnova za procenu odgovornosti i makroekonomsku kontrolu.²⁹

U izvršenju budžeta dozvoljava se određena fleksibilnost:

- pojedine stavke budžeta se javljaju prilikom izvršenja, a nisu se mogle predvideti pri planiranju;
- određene pozicije budžeta zavise od kretanja inflacije, kamatne stope ili promene deviznih kurseva;
- mogu se javiti nepredviđeni izdaci koji zahtevaju rebalans budžeta.

Praćenje izvršenja budžeta podrazumeva povezanost sa budžetskim izveštavanjem i budžetskim računovodstvom. Ono je neophodno kako bi se utvrdilo odstupanje ostvarenog, u odnosu na planom predviđeni budžet, ali i za potrebe izveštavanja eksternih korisnika, kao što je javnost.

Nadzor i kontrola budžeta su nezaobilazne procedure budžeta i budžetskog sistema i doprinoсе njihovom unapređenju ali i unapređenju javnog sektora u celini. Predstavljaju pravnu osnovu kojom se sprečava i/ili ukazuje na nezakonito, nemensko i neracionalno trošenje budžetskih (i javnih) sredstava. Nadzor i kontrola uključeni su u sve budžetske procedure a posebno u izvršenje budžeta.

Nadzor i kontrola budžeta obuhvataju:

- internu kontrolu i reviziju,
- budžetsku inspekciju i
- državnu reviziju.

Detaljnije o ovim pitanjima pisano je u poglavlju 9.

2.4. Normativna regulativa budžetskog računovodstva

U početnim fazama razvoja, budžetsko računovodstvo se poistovećivalo sa računovodstvenim sistemom države jer se fokusiralo na praćenje izvršenja budžeta i informisanosti o funkcionalnosti i praćenju zakonitosti državnih finansijskih

²⁹ Prema, Poljašević J. (2014). *Finansijsko izveštavanje u javnom sektoru*. Ekonomski fakultet u Banjoj Luci, Finrar doo, Banja Luka, 216.

transakcija. Ovakav sistem pružao je informacije o prilivima i odlivima koje su dopunjavane sa dodatnim izveštajima o imovini i obavezama.³⁰

Savremeno budžetiranje i savremeno budžetsko računovodstvo je još uvek je u fazi razvoja. To je, delom, posledica tranzicije iz centralizovane planske privrede u tržišni sistem privređivanja. Ipak, i u razvijenim zemljama i zemljama u razvoju budžetsko računovodstvo se, kao i računovodstvo javnog sektora u celini, stalno nalazi u procesu unapređivanja. Razlog za to je da, usled narastajućih javnih rashoda i zaduživanja države, postoji konstantna potreba da se izvrši reforma javnog sektora.

Takođe, danas većina država funkcioniše u okvirima propisanim članstvom u nekoj od međunarodnih institucija/organizacija (ili želi da postane članica pa usaglašava svoje regulative sa međunarodnim), učestvujući u međunarodnim projektima i slično, što se odražava na standardizaciju i harmonizaciju finansijskog izveštavanja. Ta težnja ka uporedivosti izveštavanja je jedna od karakteristika savremenog budžetskog računovodstva.

Regulativa koja uređuje pitanja uspostavljanja i funkcionisanja budžetskog računovodstva, u zakonskom pogledu se razlikuje od države do države. To je, između ostalog, posledica specifičnosti budžetskih ciljeva, praćenja implementacije budžeta i sprovođenja mera fiskalne politike, ali i kulturološkog nasleđa. Ipak, normativna regulativa budžetskog računovodstva, ali i državnog računovodstva u celini, je na izuzetno visokom nivou.

Propisi koji predstavljaju normativnu regulativu budžetskog računovodstva se mogu podeliti na:

- zakonsku regulativu koja obuhvata definisani pravni okvir u vidu zakonskih i podzakonskih propisa;
- profesionalnu regulativu koja je razmatrana u poglavlju 4 ove knjige i
- internu računovodstvenu regulativu.

2.4.1. Zakonska regulativa budžetskog računovodstva

Korisnici budžetskih sredstava i korisnici sredstava organizacija za obavezno socijalno osiguranje organizuju budžetsko računovodstvo i sastavljaju godišnje finansijske izveštaje u skladu sa sledećim zakonskim i podzakonskim aktima: Zakon o budžetskom sistemu, Zakon o budžetu Republike Srbije za 202X. godinu, Uredba o budžetskom računovodstvu, Uredba o primeni Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor, Pravilnik o standardnom klasifikacionom okviru i Kontnom planu za budžetski sistem, Pravilnik o načinu

³⁰ Poljašević J. (2014). *Finansijsko izvještavanje u javnom sektoru*. Ekonomski fakultet u Banjoj Luci, Finrar doo, Banja Luka, 27.

pripreme, sastavljanja i podnošenja finansijskih izveštaja korisnika budžetskih sredstava, korisnika sredstava organizacija za obavezno socijalno osiguranje i budžetskih fondova, Pravilnik o Spisku korisnika javnih sredstava, Pravilnik o nomenklaturi nematerijalnih ulaganja i osnovnih sredstava sa stopama amortizacije, Pravilnik o načinu i postupku prenosa neutrošenih budžetskih sredstava Republike Srbije na račun izvršenja budžeta Republike Srbije, Pravilnik o načinu i rokovima vršenja popisa imovine i obaveza korisnika budžetskih sredstava republike Srbije i usklađivanja knjigovodstvenog stanja sa stvarnim stanjem, Uputstvo o organizaciji i računovodstvenom obuhvatanju popisa imovina i obaveza budžetskih korisnika uključenih u konsolidovani račun trezora Autonomne pokrajine Vojvodine date na korišćenje drugim pravnim licima.³¹

Zakon o budžetskom sistemu je krovni zakon za budžetsko računovodstvo. Prvi put je usvojen 2002. godine, kada je izvršen preokret budžetskog sistema Republike Srbije. Do danas je pretrpeo nekoliko značajnih izmena i dopuna. Kao deo reforme sistema i politike javnih finansija, na putu Republike Srbije ka Evropskoj Uniji, izmenjen Zakon o budžetskom sistemu 2009. godine zaokružio je budžetski sistem Republike Srbije koji je počeo da dobija obrise budžetskih sistema razvijenih tržišnih ekonomija. To je pohvalno jer se većina budžetskih sistema evropskim zemaljama razvija i unapređuje proteklih sto i više godina, a u Republici Srbiji je to sistem koji se gradi tek dve decenije, uz mnoge poteškoće, kao što je odsustvo adekvatnih kadrova i nejasna strategija razvoja budžetskog sistema.³²

Na osnovu Zakona o budžetskom sistemu, 2003. godine doneta je Uredba o budžetskom računovodstvu. Uredbom o budžetskom računovodstvu uređena su pitanja: obveznici primene budžetskog računovodstva, osnova za vođenje budžetskog računovodstva, godišnje izveštavanje, periodično izveštavanje, poslovne knjige i knjigovodstvene isprave, zaključivanje poslovnih knjiga i čuvanje računovodstvenih isprava, popis imovine i obaveza i usaglašavanje potraživanja i obaveza, kao i kaznene odredbe. Na početku primene Zakona o budžetskom sistemu očekivala se primena modifikovane računovodstvene osnove. Međutim, Uredbom o budžetskom računovodstvu propisana je primena gotovinske osnove budžetskog računovodstva.

Najznačajnija reforma budžetskog sistema Republike Srbije je uvođenje programskog dela budžeta. Programski deo budžeta sadrži zadatke i aktivnosti korisnika budžetskih sredstava koje se sprovode u cilju efikasnog upravljanja sredstvima, po predloženim programima, a koji doprinose ostvarenju strateških ciljeva u skladu sa ekonomskom politikom zemlje.³³

³¹ Izvori zakonske i podzakonske regulative navedeni su u referencama poglavlja.

³² Prema, Jelisavac-Trošić, S., Stojanović-Višić, B. (2018). EU budget and budget of Serbia: impact on Serbia's accession to the EU. *Ekonomika preduzeća*, vol. 66, br. 3-4, 272.

³³ Prema, Gajić, Lj., Rakić, Lj. (2014). *Finansijski izveštaji budžetskog računovodstva*. Ekonomski fakultet u Subotici, Subotica, 28.

Donošenje i izmena zakonske računovodstvene regulative budžetskog računovodstva, u Republici Srbiji, zadatak je:³⁴

- Vlade – u pogledu uređenja uslova i načina vođenja poslovnih knjiga, sastavljanja, prezentacije, dostavljanja i obelodanjivanja finansijskih izveštaja, određenja sistema glavne knjige trezora i načina vođenja konsolidovanog računa trezora; i
- Ministarstva finansija – u pogledu načina vođenja budžetskog računovodstva, sadržaja i načina finansijskog izveštavanja za direktnе i indirektnе korisnike, socijalno osiguranje, budžetske fondove i lokalne vlasti i način sastavljanja i dostavljanja završnih računa direktnih i indirektnih korisnika, socijalnog osiguranja i budžetskih fondova.

2.4.2. Profesionalna regulativa budžetskog računovodstva

Profesionalnu regulativu budžetskog računovodstva čini profesionalna, odnosno međunarodna računovodstvena regulativa za entitete javnog sektora koja obuhvata:

- Konceptualni okvir za finansijsko izveštavanje opšte namene za entitete javnog sektora;
- Međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor;
- Smernice za preporučenu praksu;
- Međunarodne standarde revizije i
- Međunarodni etički kodeks za profesionalne računovođe u koji su inkorporirani Međunarodni standardi nezavisnosti.

Problematika profesionalne regulative budžetskog računovodstva detaljno je obrađena u poglavljvu 4.

Najvažnije međunarodno telo, koje se bavi profesionalnom računovodstvenom regulativom za javni sektor (a time utiče i na budžetsko računovodstvo) je Odbor za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor (eng. The International Public Sector Accounting Standards Board® - IPSASB®). Odbor za MRS za JS je osnovan 2004. godine, ali je zapravo nasledio Komitet za javni sektor (eng. Public Sector Committee – PSC) koji je osnovan još 1986. godine a 1996. godine je, de facto, stekao ulogu utemeljivača MRS za JS. Ovaj odbor radi na poboljšanju finansijskog izveštavanja u javnom sektoru širom sveta kroz razvoj međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor (eng. International Public Sector Accounting Standards - IPSAS®), zasnovanih na obračunskoj osnovi, za upotrebu

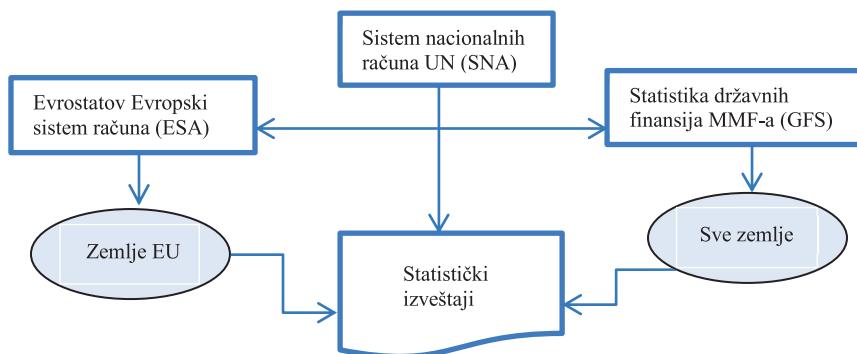
³⁴ Prema, Stojanović, R. (2010). Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor kao instrument harmonizacije finansijskih izveštaja entiteta javnog sektora. *Uvođenje MRS za javni sektor u Srbiji – Finansijsko izveštavanje u javnom sektoru sa aspekta profesionalne i zakonske regulative*. Materijal za savetovanje – VIII Savetovanje profesionalnih računovođa budžetskog računovodstva. SRSS, Zlatibor, „Računovodstvo“, Beograd, 5.

od strane vlada i drugih subjekata javnog sektora širom sveta.³⁵ Odbor za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor uvažava specifičnosti budžetskog, odnosno, državnog izveštavanja za svaku zemlju pojedinačno, zbog čega prihvata i gotovinsku računovodstvenu osnovu. Međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor za obračunsku ili gotovinsku osnovu prihvatile su mnoge zemlje u svetu i mnoge međunarodne organizacije.

Poseban oblik regulative, koja se takođe može smatrati profesionalnom računovodstvenom regulativom za javni sektor, predstavljaju **izveštajni okviri** prema kojima finansijske informacije o javnom sektoru mogu biti prezentovane kroz:

- 1) Sistem nacionalnih računa Ujedinjenih nacija (eng. United Nations System of National Accounts – UNSNA 2008 ili SNA 2008),
- 2) Evrostatov Evropski sistem računa (eng. 2010 European System of Accounts – ESA 2010) i
- 3) Statistiku državnih finansija (eng. The Government Finance Statistics 2014 – GFS 2014) Međunarodnog monetarnog fonda.

Odnos ovih sistema predstavljen je na slici br. 2.



Slika br. 2: Statistički sistemi finansijskog izveštavanja³⁶

Sistem nacionalnih računa (SNA) je globalno standardizovan sistem koji svoj teorijski okvir izvodi iz ekonomije, kao „nacionalno računovodstvo“ a sprovode ga centralni statistički zavodi. To je prvi međunarodni statistički standard finansijskog izveštavanja. U svom modernom obliku, razvijao se od 1930-ih godina XX veka, pa nadalje, kao deo makroekonomskog upravljanja koji se pojavio u SAD i UK usled suočavanja sa Velikom ekonomskom krizom. Drugi svetski rat je dao poseban

³⁵ Prema, <https://www.ipsasb.org/>

³⁶ Prema, Glosar Pempal (2011). Pojmovnik upravljanja javnim finansijama - verzija 1. https://www.pempal.org/sites/pempal/files/event/attachments/pempal-glossary_ser.pdf

podsticaj razvoju ovog sistema. Prva verzija SNA objavljena je 1953. godine. Evropska verzija – Evrostatov Evropski sistem računa – u potpunosti je konzistentan sa sistemom nacionalnih računa. Statistika državnih finansija, razvijala se paralelno sa ovim sistemima i fokusira se na ekonomske odnose između privreda.³⁷

Statistiku državnih finansija obavezne su da primenjuju sve zemlje koje nisu članice Evropske Unije. Zemlje članice Evropske Unije dužne su da koriste Evropski sistem računa.³⁸

2.4.2.1. Sistem nacionalnih računa UN-a (SNA)

Sistem nacionalnih računa Ujedinjenih nacija (eng. United Nations System of National Accounts – UNSNA 2008 ili SNA 2008), kao međunarodni set preporuka, ukazuje na merenje ekonomske aktivnosti u skladu sa računovodstvenim pravilima baziranim na ekonomskim principima. Razvijanje ovog sistema je zajednička odgovornost Ujedinjenih nacija (UN), Međunarodnog monetarnog fonda (MMF), Evropske komisije (EC), Organizacije za ekonomsku saradnju i razvoj (OECD) i Svetske banke. Od 1953. godine, kada je objavljena prva verzija SNA, objavljeno je još nekoliko dopunjениh i ažuriranih verzija, i to 1968. god, 1993. god, 1995. god i 2008. godine. U računovodstvenom okviru SNA se sastavljaju i prezentuju ekonomski podaci u formatu koji omogućava ekonomske analize, donošenje odluka i vođenje politike.³⁹ SNA opisuje koherentan, konzistentan i integriran skup makroekonomskih računa u kontekstu skupa međunarodno dogovorenih koncepata, definicija, klasifikacija i računovodstvenih pravila. Pored toga, SNA pruža pregled ekonomske procese, beležeći kako se proizvodnja distribuirala među potrošačima, preduzećima, vladom i stranim državama. Pokazuje kako se prihod koji potiče od proizvodnje, modifikuje porezima i transferima, pripisuje pomenutim interesnim grupama i kako one alociraju te tokove na potrošnju, štednju i investicije. Shodno tome, nacionalni računi su jedan od gradivnih blokova makroekonomskog statističkog modela koji čine osnovu za ekonomsku analizu i formulisanje politike.⁴⁰

Cilj SNA je da stvori integrisani i zaokruženi sistem računa koji omogućuje međunarodna poređenja svih značajnih privrednih aktivnosti u okviru posmatrane zemlje. To se ne odnosi na vladu ili bilo koji konkretni sektor, već na celinu suverenog entiteta – otuda izraz „nacionalni računi“.⁴¹ SNA je namenjen za upotrebu u svim zemljama, jer je dizajniran da zadovolji potrebe zemalja u

³⁷ Prema, Jones, R., Pendlebury, M. (2010). *Public Sector Accounting*, FT Prentice Hall Pearson, Harlow, England, 50-51.

³⁸ Prema, Đukić T. (2014). *Osnove budžetskog računovodstva*. Ekonomski fakultet Univerziteta u Nišu: Niš, 35.

³⁹ Prema, Poljašević J. (2014). *Finansijsko izvještavanje u javnom sektoru*. Ekonomski fakultet u Banjoj Luci, Finrar doo, Banja Luka, 56.

⁴⁰ <https://unstats.un.org/unsd/nationalaccount/sna.asp>

⁴¹ Prema, Glosar Pempal (2011). Pojmovnik upravljanja javnim finansijama - verzija 1. https://www.pempal.org/sites/pempal/files/event/attachments/pempal-glossary_ser.pdf

različitim fazama ekonomskog razvoja. Takođe pruža sveobuhvatni okvir za standarde u drugim domenima ekonomske statistike, olakšavajući integraciju ovih statističkih sistema radi postizanja konzistentnosti sa nacionalnim računima. „Iako nije neposredno relevantan za upravljanje javnim finansijama, veliki deo finansijskih informacija dostupan je u okviru SNA. Sistemom nacionalnih računa definiše se i klasifikacija funkcije vlade (COFOG) koje koriste i druga dva navedena statistička sistema.“⁴²

Klasifikacija funkcija države (vlade) (eng. The Classification of the functions of government – COFOG) je međunarodna klasifikacija koja raščlanjuje podatke o rashodima opšte države iz Sistema nacionalnih računa prema različitim namenama ili funkcijama u kojima se sredstva koriste. Ova klasifikacija deli rashode opšte države u deset kategorija prema njihovoj nameni: opšte javne usluge; odbrana; javni red i bezbednost; ekonomski poslovi; zaštita životne sredine; stambeni i društveni uslovi; zdravlje; rekreacija, kultura i religija; obrazovanje i socijalna zaštita.⁴³

2.4.2.2. Evropski sistem račun (ESA)

Evrostatov Evropski sistem računa – Evropski sistem nacionalnih i regionalnih računa (engl. European System of Accounts – ESA ili ESA 2010) usaglašen je i proizlazi iz sistema nacionalnih računa, te predstavlja evropsku verziju Sistema nacionalnih računa (SNA). Konzistentan je sa SNA u pogledu definicija, pravila sastavljanja računa, obuhvata i klasifikacija. Razlika se ogleda u načinu prezentacije i u preciznosti opisa primenjenih koncepcija. Tako su u Evropskom sistemu računa pojedine definicije prikazane na način koji je više u skladu sa njihovom upotrebotom u Evropskoj uniji.⁴⁴

Evropski sistem računa je međunarodno kompatibilan računovodstveni okvir za sistematski i detaljan opis ukupne ekonomije (tj. regionala, zemlje ili grupe zemalja), njegove komponente i njegove odnose sa drugim ekonomijama. Prethodnik ESA 2010 je Evropski sistem računa 1995 (ESA 95), koji je objavljen 1996. god. Metodologija ESA 2010 uključuje 11 novih poglavlja u kojima se razrađuju aspekti sistema koji odražavaju razvoj u merenju moderne ekonomije u Evropskoj uniji. Publikacije Evropski sistem računa ESA 2010 (kao i prethodni ESA 95) objavljuje Evrostat, a usvaja Savet Evropske unije.⁴⁵

Evropski sistem računa sastoji se iz dva glavna skupa tabela:⁴⁶

- računa sektora i
- input-autputa i računa po delatnostima.

⁴² Čegar B. (2016). Povezanost finansijskog i statističkog sistema izveštavanja u javnom sektoru. *Financing*, 02/16, 14-21.

⁴³ COFOG. <https://www.insee.fr/en/metadonnees/definition/c1064>

⁴⁴ Rečnik nacionalnih računa. (2007). <http://publikacije.stat.gov.rs/G2007/Pdf/G20076004.pdf>

⁴⁵ Eurostat, European Commision. (2013). European system of accounts ESA 2010. Luxembourg, 1.

⁴⁶ Eurostat, European Commision. (2013). European system of accounts ESA 2010. Luxembourg, 2.

Pored godišnjih računa, Evropski sistem računa se primenjuje i na kvartalne račune i regionalne račune. Takođe, kao i Sistem nacionalnih računa, koristi se za analizu i ocenu:⁴⁷

- strukture ukupne ekonomije,
- specifičnih delova ili aspekata ukupne ekonomije,
- razvoja ukupne ekonomije u vremenu i
- ukupne ekonomije u odnosu na druge ukupne ekonomije.

Evropski sistem računa ima određene značajne karakteristike kao što su:⁴⁸

- a) međunarodna uporedivost,
- b) usklađenost sa koncepcijama u ostalim društvenim i ekonomskim statistikama,
- c) konzistentnost,
- d) praktičnost (operacionalnost),
- e) različitost od većine administrativnih koncepcija,
- f) dobra zasnovanost i stalnost u dugom periodu,
- g) fokusiranost na opisivanje ekonomskih procesa u monetarnim i lako razumljivim izrazima i
- h) prilagodljivost i višenamenski pristup.

2.4.2.3. Statistika državnih finansija (GFS)

Statistika državnih (vladinih) finansija (eng. Government Finance Statistics – GFS) predstavlja međunarodni statistički sistem, odnosno smernice o statističkim metodologijama. Ove smernice razvio je Međunarodni monetarni fond. Ciljevi razvijanja i oblikovanja ovog sistema su:⁴⁹

- 1) da bude unificirana i uporediva matrica za praćenje ekonomskog i fiskalnog stanja i kretanja nacionalne privrede; i
- 2) da bude informaciona podrška ekonomskim analizama opšte države, odnosno javnog sektora u celini.

S ciljem povezivanja i usaglašavanja sa drugim međunarodnim makroekonomskim statističkim sistemima, 1986. godine Međunarodni monetarni fond je objavio priručnik Statistike državnih finansija (GFS 1986) koji se zasnivao na gotovinskoj osnovi. Danas aktuelni GFS 2014 zasniva se na obračunskoj osnovi zahvaljujući trendu sve češćeg prihvatanja obračunske osnove od strane državnih entiteta. Ovo je posledica kordiniranih aktivnosti međunarodnih institucija na harmonizaciji

⁴⁷ Rečnik nacionalnih računa. (2007). <http://publikacije.stat.gov.rs/G2007/Pdf/G20076004.pdf>

⁴⁸ Eurostat, European Commision. (2013). European system of accounts ESA 2010. Luxembourg, 4-5.

⁴⁹ Dukić T. (2014). *Osnove budžetskog računovodstva*. Ekonomski fakultet Univerziteta u Nišu: Niš, 34.

računovodstvenih i statističkih sistema.⁵⁰ Detaljno o ovoj problematici pisano je u tački 4.3. Harmonizacija finansijskog izveštavanja zasnovanog na računovodstvenim osnovama i finansijskog izveštavanja zasnovanog na statističkim osnovama.

Standardni klasifikacioni okvir i Kontni plan za budžetski sistem⁵¹ u Republici Srbiji sačinjen je u skladu sa međunarodnom GFS metodologijom (Statistikom državnih finansija).

Kreiranje kontnog okvira je veoma važno za ujednačeno knjiženje poslovnih transakcija, odnosno za standardizaciju obuhvatanja poslovnih događaja budžetskih korisnika. Zato izveštavanje države prema nekom od međunarodnih statističkih sistema izveštavanja ima značajan uticaj na kreiranje kontnog okvira.⁵²

Standardni klasifikacioni okvir obuhvata:

- 1) programsku klasifikaciju – iskazuje primanja i izdatke prema zadacima i aktivnostima korisnika budžetskih sredstava koji se sprovode u cilju efikasnog upravljanja sredstvima po predloženim programima, a koji doprinose ostvarenju strateških ciljeva u skladu sa ekonomskom politikom zemlje;
- 2) organizacionu klasifikaciju – iskazuje izdatke po korisnicima sredstava sa raspodelom apropijacije između korisnika i organizovana je po hijerarhiji, u skladu sa budžetom Republike, budžetima lokalnih vlasti, kao i finansijskim planovima organizacija za obavezno socijalno osiguranje;
- 3) ekonomsku klasifikaciju – čine konta prihoda i primanja i rashoda i izdataka sadržani u Kontnom planu za budžetski sistem;
- 4) klasifikacija rashoda i izdataka prema izvorima finansiranja – iskazuje prihode i primanja, rashode i izdatke prema osnovu ostvarenja tih sredstava i obuhvata:
 - 1) Opšte prihode i primanja budžeta - izvor 01;
 - 2) Transfere između korisnika na istom nivou - izvor 02;
 - 3) Socijalne doprinose - izvor 03;
 - 4) Sopstvene prihode budžetskih korisnika - izvor 04;
 - 5) Donacije od inostranih zemalja - izvor 05;
 - 6) Donacije od međunarodnih organizacija - izvor 06;
 - 7) Transfere od drugih nivoa vlasti - izvor 07;
 - 8) Dobrovoljne transfere od fizičkih i pravnih lica - izvor 08;
 - 9) Primanja od prodaje nefinansijske imovine - izvor 09;

⁵⁰ Prema, Poljašević J. (2014). *Finansijsko izvještavanje u javnom sektoru*. Ekonomski fakultet u Banjoj Luci, Finrar doo, Banja Luka, 56-58.

⁵¹ Pravilnik o standardnom klasifikacionom okviru i Kontnom planu za budžetski sistem. *Službeni glasnik RS*. br. 16/2016, 49/2016, 107/2016, 46/2017, 114/2017, 20/2018, 36/2018, 93/2018, 104/2018, 14/2019, 33/2019, 68/2019, 84/2019, 151/2020, 19/2021, 66/2021 i 130/2021.

⁵² Prema, Poljašević J. (2014). *Finansijsko izvještavanje u javnom sektoru*. Ekonomski fakultet u Banjoj Luci, Finrar doo, Banja Luka, 58.

- 10) Primanja od domaćih zaduživanja - izvor 10;
 - 11) Primanja od inostranih zaduživanja - izvor 11;
 - 12) Primanja od otplate datih kredita i prodaje finansijske imovine - izvor 12;
 - 13) Neraspoređeni višak prihoda i primanja iz ranijih godina - izvor 13;
 - 14) Neutrošena sredstva od privatizacije iz ranijih godina - izvor 14;
 - 15) Neutrošena sredstva donacija, pomoći i transfera iz ranijih godina - izvor 15;
 - 16) Roditeljski dinar za vannastavne aktivnosti - izvor 16;
 - 17) Neutrošena sredstva transfera od drugih nivoa vlasti - izvor 17;
 - 18) Finansijsku pomoć EU - izvor 56.
- 5) funkcionalna klasifikacija – iskazuje izdatke prema funkcionalnoj nameni u skladu sa klasifikacijom državnih funkcija koju je donelo Statističko odeljenje Ujedinjenih nacija (UNSD) i sadrži sledeće kategorije:
- 1) Opšte javne usluge (šifra 1);
 - 2) Odbrana (šifra 2);
 - 3) Javni red i bezbednost (šifra 3);
 - 4) Ekonomski poslovi (šifra 4);
 - 5) Zaštita životne sredine (šifra 5);
 - 6) Poslovi stanovanja i zajednice (šifra 6);
 - 7) Zdravstvo (šifra 7);
 - 8) Rekreacija, sport, kultura i vere (šifra 8);
 - 9) Obrazovanje (šifra 9);
 - 10) Socijalna zaštita (šifra 0).

Zakonom⁵³ je uređeno da se u glavnoj knjizi trezora Republike Srbije, vodi posebna evidencija za svakog direktnog i indirektnog korisnika budžetskih sredstava. U jedinstvenom informacionom sistemu, u kom se vodi glavna knjiga trezora, to je evidencija koja se, pored ekomske, vodi i prema ostalim klasifikacijama.

Za svakog budžetskog korisnika kombinacija tih klasifikacija (organizacione, funkcionalne, programske i klasifikacije prema izvorima finansiranja) je jedinstvena i u glavnoj knjizi mora da odgovara istoj kombinaciji uređenoj aktom o budžetu nadležnog nivoa vlasti kojem pripada određeni budžetski korisnik.⁵⁴

Budžet se priprema i izvršava na osnovu sistema jedinstvene budžetske klasifikacije. Programska klasifikacija, organizaciona klasifikacija, funkcionalna klasifikacija i klasifikacija prema izvorima finansiranja sačinjavaju standardni klasifikacioni okvir za budžetski sistem. Ekonomsku klasifikaciju čine klase,

⁵³ Zakon o budžetskom sistemu. *Službeni 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, 113/2017, 95/2018, 31/2019, 72/2019, 149/2020 i 118/2021

⁵⁴ Budžetsko računovodstvo. (2020). *Obrazovni informator*. Beograd, br. 10, 37.

kategorije i grupe prihoda i primanja, odnosno rashoda i izdataka, u okviru kontnog plana. O kontnom planu za korisnike budžetskih sredstava više je rečeno u poglavlju Organizacija budžetskog računovodstva.

2.4.3. Interna regulativa budžetskog računovodstva

Interna regulativa budžetskog računovodstva predstavlja interna pravila (akte, norme) kojima se reguliše organizacija računovodstva, knjigovodstveno obuhvatanje poslovnih događaja, finansijsko izveštavanje i niz drugih pitanja od značaja za efikasno funkcionisanje računovodstva konkretnog korisnika budžetskih sredstava uz uvažavanje zakonske i profesionalne regulative i stvarnih potreba i okolnosti. Interna regulativa, polazeći od zakonske i profesionalne regulative, predstavlja njihovo precizno razrađivanje.

Internom računovodstvenom regulativom se donose brojni pojedinačni pravilnici, uputstva i smernice za celinu entiteta, ali i za segmente poslovanja kao uže organizacione delove entiteta, koji mogu biti objedinjeni kroz Pravilnik o računovodstvu kao najznačajniji interni opšti akt. Dakle, interna računovodstvena regulativa budžetskog računovodstva može obuhvatati:

- a) Pravilnik o računovodstvu i računovodstvenim politikama;
 - b) Pravilnik o inventarisanju (popisu) i rokovima za vršenje redovnog i vanrednog popisa;
 - c) Pravilnik o utvrđivanju viškova, manjkova i odgovornih lica;
 - d) Analitički razvijeni kontni plan prilagođen potrebama račlanjavanja propisanih konta prema zahtevima poslovnih promena u konkretnom entitetu;
 - e) Pravilnik o elementima, sastavljanju, kontroli, knjiženju, odlaganju i čuvanju knjigovodstvene dokumentacije i računovodstvenih izveštaja;
 - f) Pravilnik o izdavanju, primanju, cirkulaciji i kontroli kretanja računovodstvene dokumentacije – hodogram kretanja računovodstvene dokumentacije;
 - g) Pravilnik o metodama, postupcima i stopama amortizacije i rashodovanju stalnih sredstava;
 - h) Pravilnik o otpisu potraživanja;
 - i) Pravilnik o internoj kontroli entiteta;
- i drugi pravilnici i odluke.

Problematika uređena internim pravilnicima, odlukama i drugim internim propisima koji čine internu računovodstvenu regulativu, uglavnom je okvirno regulisana ili propisana zakonskom, odnosno, profesionalnom regulativom, ali sprovođenje kod svakog konkretnog korisnika budžetskih sredstava zahteva odgovorno i stručno prilagođavanje normative specifičnim potrebama tog entiteta.

Računovodstvene politike, kao deo interne računovodstvene regulative, predstavljaju usvojena pravila od strane korisnika budžetskih sredstava u pripremi i prikazivanju finansijskih izveštaja, koji predstavljaju smernicu u postupanju pri

izvršavanju pojedinačnih poslova u računovodstvu. Može se reći da računovodstvene politike, u krajnjoj liniji, predstavljaju veštinu oblikovanja finansijskih izveštaja primereno opštim i posebnim ciljevima entiteta u skladu sa Uredbom o budžetskom računovodstvu.⁵⁵

Kod korisnika budžetskih sredstava u Republici Srbiji je uočljivo da menadžment konkretnog korisnika budžetskih sredstava nema uslova za mnogo kreativnosti u izboru sopstvenih računovodstvenih politika zbog primene gotovinske osnove u računovodsvenoj evidenciji.⁵⁶

2.5. Organizacija budžetskog računovodstva

Budžetsko računovodstvo, kao i računovodstvo profitno orijentisanih entiteta, organizuje se tako da produkuje podatke na osnovu kojih se mogu utvrditi:

- visina prihoda i primanja,
- visina rashoda i izdataka,
- kretanje i stanje imovine i obaveza,
- rezultat poslovanja,
- godišnji i periodični finansijski izveštaji,
- informacije o poslovanju i njihova analiza i drugo.

Prema Uredbi o budžetskom računovodstvu⁵⁷ definisani su obveznici primene budžetskog računovodstva, i to:

- 1) Budžet Republike Srbije,
- 2) Budžeti autonomija i lokalnih samouprava i njihovi direktni i indirektni korisnici,
- 3) Republički fond za zdravstveno osiguranje i njegovi korisnici,
- 4) Republički fond za penzijsko i invalidsko osiguranje
- 5) Fond za socijalno osiguranje vojnih osiguranika i
- 6) Nacionalna služba za zapošljavanje.

Organizacija budžetskog računovodstva zavisi od vrste i veličine korisnika budžetskih sredstava i njegove organizacione strukture, a poslovi budžetskog računovodstva će najverovatnije biti dodeljeni direkciji, sektoru, odeljenju ili službi, na čelu sa rukovodiocem.⁵⁸

⁵⁵ Uredba o budžetskom računovodstvu. *Službeni glasnik RS*, br. 125/2003, 12/2006 i 27/2020.

⁵⁶ Prema, Đukić T. (2014). *Osnove budžetskog računovodstva*. Ekonomski fakultet Univerziteta u Nišu: Niš, 39.

⁵⁷ Uredba o budžetskom računovodstvu. *Službeni glasnik RS*, br. 125/2003, 12/2006 i 27/2020, član 2.

⁵⁸ Gajić, Lj., Rakić, Lj. (2014). *Finansijski izveštaji budžetskog računovodstva*. Ekonomski fakultet u Subotici: Subotica, 15.

Instrumenti organizacije budžetskog računovodstva su:

- 1) kontni okvir (plan),
- 2) računovodstvena dokumentacija,
- 3) poslovne knjige i
- 4) informacioni sistemi (tehnologije) za obradu podataka i ljudski resursi.

Za organizaciono ustrojstvo budžetskog računovodstva koriste se prethodno nabrojani organizacioni instrumenti uz uvažavanje svih tehničko-tehnoloških dostignuća i naučnih saznanja. Budžetsko računovodstvo je deo ukupne organizacione strukture korisnika budžetskih sredstava, a ne poseban, izdvojeni deo, pa je organizacija računovodstva, kao i u svakom drugom entitetu uslovljena ustrojstvom ukupne organizacione strukture.



Slika br. 3: Uticaj kontnog okvira korisnika budžetskih sredstava na organizaciju računovodstvene funkcije

Korisnici budžetskih sredstava primenjuju Kontni plan za budžetski sistem⁵⁹ koji je deo zakonske regulative budžetskog računovodstva, odnosno prilog Pravilnika o kontnom planu. Kontni plan za korisnike budžetskih sredstava „omogućava knjigovodstveno obuhvatanje poslovnih događaja u poslovnim knjigama na osnovu računovodstvene dokumentacije, obezbeđuje jednoobraznost u vođenju poslovnih knjiga i na taj način omogućava ispunjavanje osnovnih zadataka budžetskog računovodstva. Kvalitetan kontni okvir je preduslov za kvalitetno vođenje poslovnih knjiga, i po tom osnovu i sastavljanje finansijskih izveštaja kao značajnog informacionog potencijala za donošenje poslovnih odluka.“⁶⁰ Na slici br. 3

⁵⁹ Pravilnik o standardnom klasifikacionom okviru i Kontnom planu za budžetski sistem. *Službeni glasnik RS*, br. 16/2016, 49/2016, 107/2016, 46/2017, 114/2017, 20/2018, 36/2018, 93/2018, 104/2018, 14/2019, 33/2019, 68/2019, 84/2019, 151/2020, 19/2021, 66/2021 i 130/2021.

⁶⁰ Gajić, Lj., Rakić, Lj. (2014). *Finansijski izveštaji budžetskog računovodstva*. Ekonomski fakultet u Subotici, Subotica, 20.

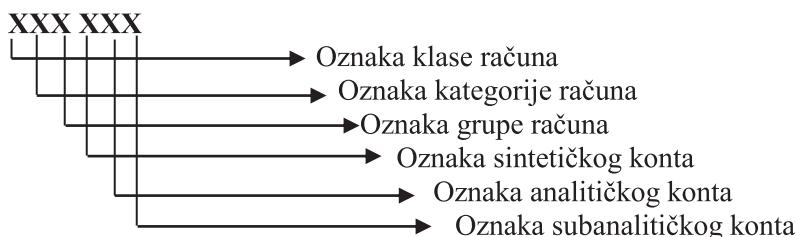
predstavljen je uticaj kontnog okvira korisnika budžetskih sredstava na organizaciju računovodstvene funkcije.

Kontni plan za budžetski sistem sadrži propisana šestocifrena, subanalitička konta za knjiženje transakcija i poslovnih događaja korisnika budžetskih sredstava. Pored brojčanih oznaka i naziva konta, bitno je istaći da je ovaj Kontni okvir specifičan jer je podeljen na klase, kategorije, grupe, sintetička konta, analitička konta i subanalitička konta. Kontni plan, radi obezbeđivanja analitičke evidencije, može da sadrži, prema potrebi i detaljnije raščlanjivanje propisanih subanalitičkih konta (sedmocifrena, osmocifrena i sa više cifara sub-subanalitička konta), ali pod uslovom da se istovremeno obezbedi i knjiženje u okviru subanalitičkog konta koji je propisan Kontnim planom za budžetski sistem.⁶¹ Obavezno je knjiženje na subanalitičkim (šestocifrenim ili dodatno raščlanjenim kontima) koja se ne završavaju nulom.

Klase propisanog Kontnog okvira – plana za korisnike budžetskih sredstava su:

- Klasa 000 000 – Nefinansijska imovina
- Klasa 100 000 – Finansijska imovina
- Klasa 200 000 – Obaveze
- Klasa 300 000 – Kapital, utvrđivanje rezultata poslovanja i vanbilansna evidencija
- Klasa 400 000 – Tekući rashodi
- Klasa 500 000 – Izdaci za nefinansijsku imovinu
- Klasa 600 000 – Izdaci za otplatu glavnice i nabavku finansijske imovine
- Klasa 700 000 – Tekući prihodi
- Klasa 800 000 – Primanja od prodaje nefinansijske imovine
- Klasa 900 000 – Primanja od zaduživanja i prodaje finansijske imovine.

Raščlanjavanje kontnog okvira za korisnike budžetskih sredstava, podrazumeva dekadni princip, dakle 10 klase, gde je oznaka klase prva jednocifrena oznaka iza koje sledi pet nula. Dvocifrena oznaka koju sledi četiri nule je oznaka kategorije, trocifrena oznaka koju sledi tri nule je oznaka grupe računa, četvorocifrena oznaka sa dve nule oznaka je sintetičkog konta, a petocifrena oznaka sa jednom nula je definisani analitički konto. Subanalitički kontno je kontno na kome je dopušteno knjiženje i ova oznaka računa ne sadrži poslednju cifru nulu (predstavljeno na slici br. 4).



Slika br. 4: Sistematisacija propisanih šestocifrenih računa u Kontnom okviru za budžetski sistem sa značenjem cifara svakog konta

⁶¹ Prema, časopis Budžet, IPC: Beograd, br. 7, 12. mart 2020, 27.

Kontni plan budžetskog računovodstva razvijen je prema bilansnom principu sistematizacije klasa a to znači da je raspored i sadržaj klasa prilagođen strukturi i sadržini finansijskih izveštaja (predstavljeno u tabeli br. 8).

Svrha propisanih računa Kontnog plana za korisnike budžetskih sredstava ogleda se u sledećem:

1. omogućava postizanje jednoobraznosti budžetskog računovodstva jer je propisani Kontni plan istovetan za sve korisnike budžetskih sredstava u Republici Srbiji;
2. lako se prilagođavaju konkretnim potrebama a zbog kompleksnosti i širine Kontnog plana olakšava se kontiranje i knjiženje poslovnih transakcija, prvenstveno u svrhu praćenja trošenja budžetskih sredstava;
3. olakšava se izrada konsolidovanih finansijskih izveštaja budžetskog računovodstva (za konsolidaciju važne su mere za postizanje formalne i sadržinske uporedivosti pojedinačnih bilansa, a Kontni plan je važan za formalnu uporedivost⁶²);
4. omogućava otkrivanje slabih tačaka i nepravilnosti u poslovanju korisnika budžetskih sredstava;
5. identificuje zaposlene koji su, eventualno, odgovorni za nepravilnosti u poslovanju. Ono je međutim i sredstvo da se istaknu svi koji su pokazali uspeh u svom radu i koji žele da otklone greške i nepravilnosti u poslovanju.

Klasa 000 000	Klase stanja	Bilans stanja
Klasa 100 000		
Klasa 200 000		
Klasa 300 000		
Klasa 400 000	Klase uspeha	Bilans prihoda i rashoda
Klasa 500 000		
Klasa 600 000	Klase finansiranja	Klasa zatvorenog tipa – Obračunskog karaktera
Klasa 700 000	Klase uspeha	Bilans prihoda i rashoda
Klasa 800 000		
Klasa 900 000	Klase finansiranja	Klasa zatvorenog tipa – Obračunskog karaktera

Tabela br. 8: Upotreba propisanih klasa Kontnog okvira za budžetski sistem pri izradi bilansa stanja i bilansa prihoda i rashoda

⁶² Ostale mere kojima se postiže formalna uporedivost pojedinačnih bilansa u postupku konsolidacije su korišćenje istih bilansnih šema, naloga za knjiženje i isto obuhvatanje i iskazivanje internih odnosa.

Kvalitetan kontni okvir može olakšati posao zaposlenima u budžetskom računovodstvu. U suprotnom, loše koncipiran kontni okvir i odličnim menadžerima može uzrokovati nerešive probleme.⁶³

Računovodstvena dokumentacija (knjigovodstvena isprava) je dokaz da se neki poslovni događaj uopšte desio i predstavlja osnovu, pisani trag, na osnovu koga se vrši računovodstveno obuhvatanje (beleženje). Posebno se ističe fundamentalni značaj kreiranja dokumentacije za specifične poslovne događaje (transakcije) "kod korisnika budžetskih sredstava, koje imaju za posledicu promene na imovini, obavezama, prihodima i rashodima u određenom vremenskom periodu"⁶⁴. Preduslov kvalitetnog finansijskog izveštavanja je praćenje kretanja (toka) dokumentacije tj. cirkulacije (hodograma) računovodstvene dokumentacije. Blagovremeno, realno i tačno obuhvatanje svih poslovnih događaja zahteva adekvatnu kreiranost računovodstvene dokumentacije, ali i adekvatan tok kretanja (hodogram) računovodstvene dokumentacije. Organizacija kretanja računovodstvenih dokumenata je putanja dokumenata od časa kreiranja (ili prijema eksterne dokumentacije u entitet), preko kompletiranja i računovodstvene kontrole do knjigovodstvene evidencije i konačno do odlaganja, odnosno arhiviranja.

Za efikasnu organizaciju beleženja i dokumentovanja nastalih poslovnih događaja, neophodno je rešavanje sledećih pitanja:⁶⁵

- kako će se vršiti beleženje (snimanje) nastanka učinka, odnosno nastalih trošenja;
- obim podataka koje treba obuhvatiti i njihov raspored;
- u koliko primeraka će se sastavljati konkretni dokument;
- odrediti put kretanja dokumenata;
- odrediti rokove priticanja dokumenata na obradu i knjiženje;
- ko je za šta odgovoran u kompletном procesu dokumentovanja;
- sadržina (elementi) računovodstvenog dokumenta (obavezni i neobavezni) i slično.

Sadržina računovodstvenih dokumenata, imajući u vidu da su u pitanju, uglavnom, interni dokumenti – obrasci, treba da obezbedi jednostavnost, ažurnost, brzinu, tačnost i ekonomičnost u pogledu specifičnih potreba korisnika budžetskih sredstava.

Nastanak nekog poslovnog događaja dokumentuje se računovodstvenom ispravom koja je osnov za knjiženje ali i za kontrolu sprovedenog knjiženja. Kvalitet računovodstvenog dokumenta određuje izrada potrebnog broja primeraka, na mestu i u vreme nastanka poslovnog događaja i potpisi ovlašćenih lica (lice koje je

⁶³ Prema, Jablan Stefanović, R. (2005). Ustrojstvo celishodnog kontnog plana preduzeća. *Računovodstvo*, br. 11-12/, 23.

⁶⁴ Gajić, Lj., Rakić, Lj. (2014). *Finansijski izveštaji budžetskog računovodstva*. Ekonomski fakultet u Subotici, Subotica, 18.

⁶⁵ Prema, Jablan Stefanović, R. (2006). *Interni obračun*. Ekonomski fakultet, Beograd, 127.

sastavilo dokument, lice koje kontroliše dokument i lice koje je odgovorno za nastali poslovni događaj). Računovodstvena isprava mora biti dostavljena na knjiženje narednog dana, a najkasnije u roku od dva dana od dana nastanka poslovnog događaja (transakcije), a knjiži se istog dana ili najkasnije narednog dana od dana dobijanja računovodstvene isprave. "Načela standardizacije, tipizacije i unifikacije treba da su zastupljena pri određivanju oblika, sadržine i procedure izrade dokumentacije, jer se dokumenti stvaraju i koriste na mnogim mestima i u velikom broju. Uvažavanje navedenih načela omogućuje dobijanje što manjeg broja različitih tipova i omogućuje visok stepen jednoobraznosti"⁶⁶ dokumentacije korisnika budžetskih sredstava. Grupisanje računovodstvenih dokumenata predstavljeno je u tabeli br. 9.⁶⁷

Sa stanovišta kretanja računovodstvenih dokumenata	Interni dokumenti	dokumenti koji se formiraju kod budžetskog korisnika, kreću se unutar organizacije i ostaju kod budžetskog korisnika	primer: platni spiskovi, trebovanja, priznanice, prijemnica materijala (opreme, robe) i dr.
	Eksterni dokumenti	dokumenta koja se kreću između budžetskog korisnika i ostalih ustanova (organizacija), lica	primer: fakture kupcima, izdate menice, fakture dobavljača, primljene menice, izvodi banaka i dr.
Sa stanovišta vremena i načina formiranja dokumenata	Originalni dokumenti	dokumenti koji su vezani za mesto nastanka poslovnog događaja, a pored mesta, vezani su i za vreme i osobe koje učestvuju u nastanku poslovnog događaja	primer: trebovanja za izdati materijal, fakture, uplatnice i dr.
	Izvedeni dokumenti	dokumenti koji se izdaju na osnovu više originalnih dokumenata	primer: blagajnički dnevnik, specifikacija izdatog kancelarijskog materijala i dr.

Tabela br. 9: Najčešći načini grupisanja računovodstvenih dokumenata kod korisnika budžetskih sredstava

Poslovne knjige se otvaraju na početku obračunskog perioda i zaključuju na kraju obračunskog perioda. Poslovne knjige se uglavnom vode u elektronskom obliku. Predstavljaju hronološku ili sistematsku evidenciju knjiženja poslovnih događaja na obrascima koji se prenose i čuvaju na optičkim, elektronskim i magnetnim

⁶⁶ Đukić T. (2014). *Osnove budžetskog računovodstva*. Ekonomski fakultet Univerziteta u Nišu: Niš, 46.

⁶⁷ Definicije u tabeli na osnovu Krstić, J., Jezdimirović, M., Đukić, T. (2013). *Finansijsko računovodstvo*. Ekonomski fakultet, Niš, 69; preuzeto prema Đukić T. (2014). *Osnove budžetskog računovodstva*. Ekonomski fakultet Univerziteta u Nišu: Niš, 46.

medijima. Knjiženja se sprovode na osnovu Kontnog plana i računovodstvene dokumentacije.

Poslovne knjige su sveobuhvatne evidencije o finansijskim transakcijama korisnika budžetskih sredstava i organizacija obaveznog socijalnog osiguranja, kao i korisnika sredstava Republičkog fonda za zdravstveno osiguranje, uključujući stanje i promene na imovini, potraživanjima, obavezama, izvorima finansiranja, rashodima, izdacima, prihodima i primanjima. Poslovne knjige vode se po sistemu dvojnog knjigovodstva, hronološki, uredno i ažurno, u slobodnim listovima ili elektronskom obliku. Ako se poslovne knjige vode u elektronskom obliku, korisnici budžetskih sredstava i organizacije obaveznog socijalnog osiguranja, kao i korisnici sredstava Republičkog fonda za zdravstveno osiguranje, su u obavezi da koriste softver koji obezbeđuje očuvanje podataka o svim proknjiženim transakcijama, omogućava funkcionisanje sistema internih računovodstvenih kontrola i onemogućava brisanje proknjiženih poslovnih promena.⁶⁸

Vrste poslovnih knjiga koje se vode kod korisnika budžetskih sredstava su:⁶⁹

- 1) **dnevnik** – hronološka evidencija, poslovni događaji koji su evidentirani u dnevniku prenose se u glavnu knjigu i u pomoćne knjige, prema računima ili predmetu;
- 2) **glavne knjige** – sistematska evidencija, poslovni događaji se sistematizovano evidentiraju, sistem glavne knjige čine:
 - a. **glavna knjiga trezora** - Glavnu knjigu trezora za budžet Republike Srbije vodi Ministarstvo finansija - Uprava za trezor, a za budžete autonomnih pokrajina i jedinica lokalne samouprave lokalni organ uprave nadležan za finansije. Glavna knjiga trezora sadrži sintetizovane računovodstvene evidencije za svakog direktnog i indirektnog korisnika kao i za organizacije obaveznog socijalnog osiguranja. Glavna knjiga trezora je osnova za pripremanje finansijskih izveštaja.
 - b. **glavna knjiga direktnih i indirektnih korisnika** - Direktni i indirektni korisnici budžetskih sredstava koji svoje finansijsko poslovanje obavljaju preko svojih podračuna, vode glavnu knjigu i izrađuju finansijske izveštaje propisane Pravilnikom kojim se uređuje priprema, sastavljanje i podnošenje finansijskih izveštaja korisnika budžetskih sredstava⁷⁰, organizacija za obavezno socijalno osiguranje, korisnika sredstava Republičkog fonda za zdravstveno osiguranje i budžetskih fondova. Direktni i indirektni korisnici budžetskih sredstava koji svoje finansijsko poslovanje ne obavljaju preko svojih podračuna, vode samo pomoćne knjige i evidencije. Podaci iz glavnih knjiga direktnih i

⁶⁸ Uredba o budžetskom računovodstvu. *Službeni glasnik RS*, br. 125/2003, 12/2006 i 27/2020, član 9.

⁶⁹ Prema, Uredba o budžetskom računovodstvu. *Službeni glasnik RS*, br. 125/2003, 12/2006 i 27/2020, član 9-13.

⁷⁰ Pravilnik o načinu pripreme, sastavljanja i podnošenja finansijskih izveštaja korisnika budžetskih sredstava, korisnika sredstava organizacija za obavezno socijalno osiguranje i budžetskih fondova. *Službeni glasnik RS*, br. 18/2015, 104/2018, 151/2020, 8/2021 i 41/2021.

indirektnih korisnika sintetizuju se i knjiže u glavnoj knjizi trezora na osnovu periodičnih izveštaja i završnih računa.

- c. **glavne knjige organizacija za obavezno socijalno osiguranje, kao i korisnika sredstava Republičkog fonda za zdravstveno osiguranje -** Podaci iz glavnih knjiga organizacija obaveznog socijalnog osiguranja sintetizuju se i knjiže u glavnoj knjizi trezora Republike Srbije na osnovu periodičnih izveštaja i završnih računa;

3) **pomoćne knjige i evidencije.**

U budžetskom računovodstvu su veoma značajne pomoćne knjige i evidencije. **Pomoćne knjige** predstavljaju analitičku knjigovodstvenu evidenciju koja je subanalitičkim kontima povezana sa glavnom knjigom. Uređene su tako da predstavljaju sveobuhvatnu i detaljnu evidenciju o transakcijama, promenama i stanju potraživanja, obaveza ili sredstava. **Pomoćne evidencije** predstavljaju uređene skupove podataka, koji nemaju knjigovodstveni karakter, a koji predstavljaju dopunu podacima evidentiranim u glavnoj i pomoćnim knjigama, kao i samostalni skup finansijskih podataka.⁷¹

Vrste pomoćnih knjiga i evidencija kod budžetskih korisnika su:⁷²

- 1) Pomoćna knjiga kupaca koja obezbeđuje detaljne podatke o svim potraživanjima od kupaca - u okviru subanalitičkog konta 122111 – Potraživanja od kupaca, pomoćna knjiga treba da obezbedi podatke za svakog kupca pojedinačno, da se u njoj obuhvate poslovne transakcije o svim potraživanjima i naplatama od tog kupca. Poželjno je da pomoćna knjiga kupaca sadrži i podatke o datumima dospeća potraživanja kako bi se pratili rokovi naplate i izmirenja;
- 2) Pomoćna knjiga dobavljača koja obezbeđuje detaljne podatke o svim obavezama prema dobavljačima - putem ove knjige obezbeđuju se detaljni podaci o svakom pravnom i fizičkom licu koje se pojavljuje u svojstvu dobavljača, odnosno poverioca (odobrenje i plaćanje), a to znači o svim obavezama i isplataima prema tom dobavljaču. Poželjno je da pomoćna knjiga dobavljača sadrži i podatke o datumima dospeća obaveza kako bi se pratili rokovi naplate i izmirenja;
- 3) Pomoćna knjiga osnovnih sredstava koja obezbeđuje detaljne podatke o svim osnovnim sredstvima sa stopama amortizacije - treba da sadrži podatke za svako osnovno sredstvo kao što su: inventarni broj, naziv osnovnog sredstva, datum nabavke osnovnog sredstva, osnovica – nabavna vrednost, ispravka vrednosti, amortizaciona grupa, stopa za obračun amortizacije i dr. Ona takođe treba da sadrži podatke o rashodovanim i otuđenim osnovnim sredstvima kao i osnovnim sredstvima u pripremi. Pri evidentiranju treba imati u vidu da se osnovnim sredstvima ne smatraju alat i inventar čiji je vek upotrebe do jedne godine, odnosno

⁷¹ -- (2020). Budžetsko računovodstvo. *Obrazovni informator*. Beograd, br. 10, 36.

⁷² Uredba o budžetskom računovodstvu. *Službeni glasnik RS*, br. 125/2003, 12/2006 i 27/2020, član 14; Budžetsko računovodstvo. (2020). *Obrazovni informator*. Beograd, br. 10, 34-36.

koji se otpisuju prilikom stavljanja u upotrebu (jednokratno) jer se smatraju zaliham;

4) Pomoćna knjiga zaliha koja obezbeđuje detaljne podatke o svim promenama na zaliham, ako je to ekonomski opravdano i uravnoteženo sa vrednošću tih zaliha. Pomoćne knjige zaliha obuhvataju evidenciju robe, gotovih proizvoda, sitnog inventara i potrošnog materijala po vrsti, količini i vrednosti;

5) Pomoćna knjiga plata koja obezbeđuje detaljne podatke iz obračuna o svim pojedinačnim isplatama za svakog zaposlenog. Pomoćna knjiga plata, odnosno evidencija o zaposlenima organizuje se na način kojim se obezbeđuju podaci: za matičnu evidenciju o osiguranicima koju vodi Republički fond za penzijsko i invalidsko osiguranje, tj. da sadrži podatke za utvrđivanje staža osiguranika, zarade, naknade zarade, odnosno osnovice za osiguranje i visinu uplaćenog doprinosa za zaposlene; i podatke za podnošenje pojedinačne prijave⁷³;

6) Pomoćna evidencija izvršenih isplata koja obezbeđuje detaljne podatke o svim rashodima i izdacima - ova evidencija se organizuje na način kojim se obezbeđuju podaci za usaglašavanje, odnosno konsolidaciju;

7) Pomoćna evidencija ostvarenih priliva koja obezbeđuje detaljne podatke o svim prihodima i primanjima;

8) Pomoćna evidencija plasmana koja obezbeđuje detaljne podatke o svim kratkoročnim i dugoročnim plasmanima;

9) Pomoćna evidencija duga koja obezbeđuje detaljne podatke o svim kratkoročnim i dugoročnim instrumentima duga;

10) Ostale pomoćne knjige i evidencije - ako je potrebno (blagajna gotovine, blagajna benzinskih bonova, evidencije donacija i sl.). Struktura i sadržina ovih evidencija nije propisana pa svaki korisnik budžetskih sredstava može sadržinu pomoćnih knjiga i evidencija prilagoditi svojim konkretnim potrebama. Kod budžetskih korisnika najčešće se javljaju sledeće ostale pomoćne knjige i evidencije:⁷⁴

- a) knjiga ulaznih računa – upisuju se svi računi i ulazne fakture za primljena dobra, odnosno izvršene usluge. Ulazne fakture se upisuju hronološki, po rednom broju, bez obzira od kog su dobavljača. U pomoćnoj knjizi dobavljača se računi grupišu prema pripadnosti pojedinim dobavljačima;

⁷³ Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji. *Službeni glasnik RS* br. 80/2002, 84/2002 - ispr., 23/2003 - ispr., 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005 - dr. zakon, 62/2006 - dr. zakon, 63/2006 - ispr. dr. zakona, 61/2007, 20/2009, 72/2009 - dr. zakon, 53/2010, 101/2011, 2/2012 - ispr., 93/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014, 105/2014, 91/2015 - autentično tumačenje, 112/2015, 15/2016, 108/2016, 30/2018, 95/2018, 86/2019 i 144/2020, član 41.

⁷⁴ Prema, časopis Budžet, IPC; Beograd, br. 1-2, 1. januar 2020, 17.

- b) knjiga izlaznih računa – upisuju se svi računi poslati kupcima, odnosno poveriocima na naplatu, redom kako su izdavani, bez obzira na pripadnost računa konkretnom poveriocu. U pomoćnoj knjizi kupaca se računi grupišu prema pripadnosti pojedinim kupcima, odnosno poveriocima;
- c) pomoćna evidencija primljenih donacija – evidencija se vodi bez obzira da li je otvoren poseban podračun za određena donatorska primanja. Evidencija treba da pruži podatke o vrsti i nameni davanja donatorskih sredstava, iznosu primljenih sredstava, visini i nameni potrošnje, praćenju primljenih sredstava po konkretnom donatoru i drugo.

Poslovne knjige imaju karakter javnih isprava što znači da moraju biti dostupne javnosti, verodostojne i dostupne internoj i eksternoj kontroli. Računovodstvene isprave i poslovne knjige čuvaju se u poslovnim prostorijama korisnika budžetskih sredstava i organizacija obavezognog socijalnog osiguranja, kao i korisnika sredstava Republičkog fonda za zdravstveno osiguranje, sa sledećim vremenom čuvanja (pri čemu vreme čuvanja počinje poslednjeg dana budžetske godine na koju se računovodstvena isprava odnosi):⁷⁵

- 1) 50 godina - finansijski izveštaji;
- 2) 10 godina - dnevnik, glavne knjige, pomoćne knjige i evidencije;
- 3) 5 godina - izvorna dokumentacija i prateća dokumentacija;
- 4) trajno - evidencije o zaradama.

Informacione tehnologije (sredstva) za obradu podataka i ljudski resursi su značajna podrška organizacije budžetskog računovodstva i za njih je bitno da se prilagode strukturi entiteta, njegovoj veličini i ciljevima ali i specifičnostima poslovanja korisnika budžetskih sredstava. Računari uz primenu prikladnog računovodstvenog softvera koji je kreiran da ispuni informacione zahteve korisnika budžetskih sredstava su korisni za unos podataka i ažuriranje analitičkih evidencija ali i za sastavljanje finansijskih izveštaja u skladu sa propisanom regulativom. Uz uštedu vremena smanjuje se broj nastalih grešaka. Međutim, kvalitet i tačnost unetih podataka, u krajnjoj liniji, zavisi od zaposlenih koji podatke unose. Informacione tehnologije doprinose ubrzajući procesa unosa i, kao što je već rečeno, istovremenog ažuriranja više analitičkih računa.

Mnogobrojni su i veoma različiti korisnici koji se finansiraju iz budžetskih sredstava (policija, pravosuđe, kazneno-popravne ustanove, obrazovne ustanove, zdravstvo i drugi) i zbog toga nije verovatno da jedan softverski paket može zadovoljiti potrebe toliko različitih korisnika budžetskih sredstava. Takođe, obezbeđenje kvalitetnih informacionih tehnologija zahteva značajna ulaganja i obuku osoblja a to je često nedostatak kod korisnika budžetskih sredstava. U Republici Srbiji, postoje primeri samostalno razvijenih finansijskih informacionih sistema na lokalnom nivou, ali interni dizajnirani i implementirani sistemi nisu

⁷⁵ Uredba o budžetskom računovodstvu. *Službeni glasnik RS*, br. 125/2003, 12/2006 i 27/2020, član 17.

integrисани и не participирају потребе осталих потенцијалних корисника budžetskih sredstava i drugih sistema iz okruženja.⁷⁶

Najvažnije pitanje za korisnika budžetskih sredstava je odobravanje i trošenje budžetskih sredstava. U tom smislu korisnicima budžetskih sredstava obezbeđeno je jedinstveno informaciono rešenje – ISIB – Informacioni sistem izvršenja budžeta. ISIB je deo sistema upravljanja javnim finansijama koji obuhvata procese i postupke koji se sprovode elektronskom komunikacijom sa Upravom za trezor u sastavu Ministarstva finansija.

2.6. Osnova za vođenje budžetskog računovodstva

U realnom sektoru (privredi) preovlađuje obračunska (akrualna) računovodstvena osnova. To znači da se poslovni događaji priznaju u momentu nastanka. Korisnici budžetskih sredstava i entiteti javnog sektora u svom knjigovodstvenom obuhvatanju primenjuju gotovinsku osnovu. Gotovinska računovodstvena osnova podrazumeva da se poslovni događaji (transakcije) priznaju tek po prilivu ili odlivu gotovine, odnosno tek kad su naplaćeni ili isplaćeni sa računa korisnika budžetskih sredstava. Problematika izbora adekvatne računovodstvene osnove u budžetskom računovodstvu aktuelna je od samog nastanka normativne regulative za ovu oblast u Republici Srbiji, a to je proteklih dvadeset godina.⁷⁷

Uredbom o budžetskom računovodstvu predviđena je upotreba gotovinske osnove u budžetskom računovodstvu u Republici Srbiji, od 2003. godine. Ali, Uredba predviđa i da „korisnici budžetskih sredstava i organizacije obaveznog socijalnog osiguranja, kao i korisnici sredstava Republičkog fonda za zdravstveno osiguranje, mogu voditi računovodstvene evidencije i prema obračunskoj osnovi za potrebe internog izveštavanja, pod uslovom da se finansijski izveštaji izrađuju na gotovinskoj osnovi radi konsolidovanog izveštavanja.“⁷⁸ Razlozi za dopuštanje gotovinske i obračunske osnove za potrebe internog finansijskog izveštavanja su ispunjenje različitih ciljeva koji se žele ostvariti u eksternom i internom izveštavanju korisnika budžetskih sredstava. Država je zainteresovana za kontrolu novčanih tokova, naplata i isplata kojima se pokrivaju osnovne potrebe za njenо efikasno funkcionisanje (što se postiže gotovinskom osnovom), dok interne korisnike više interesuje relacija između rashoda i prihoda koja obezbeđuje kontrolu efikasnosti u poslovanju putem ostvarenog rezultata kao razlike prihoda i rashoda (što se obezbeđuje obračunskom osnovom).

Kroz primer obračuna poslovnog rezultata, predstavljeni su efekti primene različitih računovodstvenih osnova u budžetskom računovodstvu.

⁷⁶ Tešić, B., Damnjanović, I., & Đoković, F. (2018). Finansijsko izveštavanje korisnika budžetskih sredstava primenom informacionih sistema. *Revizor*, 21(82), 46.

⁷⁷ O ovoj problematiki i različitim računovodstvenim osnovama u računovodstvu javnog sektora više je pisano u poglavljiju 4.2.4.

⁷⁸ Uredba o budžetskom računovodstvu. *Službeni glasnik RS*. br. 125/2003, 12/2006 i 27/2020, član 5.

Pretpostavka je da su tokom 202X. godine nastali sledeći poslovni događaji u budžetskom računovodstvu:⁷⁹

- 1) Primljene fakture za robu i usluge tokom godine iznose 1.000.000 RSD a od toga je tokom godine plaćeno 800.000 RSD.
- 2) Za budžetsku godinu 202X. planirani su prihodi u iznosu od 1.300.000 RSD, od kojih je tokom godine naplaćeno 1.100.000 RSD, u januaru sledeće godine još 100.000 RSD.
- 3) Za obezbeđenje likvidnosti, uzet je kredit u iznosu od 300.000 RSD (u stranoj valuti) tokom juna 202X. god. Kurs je 1:10, a kamata na kredit je 10%. Rok vraćanja kredita je 5 godina, a kamata dospeva godišnje (iznos u originalnoj valuti je 30.000 a kamata za 6 meseci je 1.500).
- 4) Kurs na dan 31.12.202X. god. prema valutni kredita je iznosio 1:12.
- 5) U junu 202X. god. je kupljeno osnovno sredstvo u vrednosti 500.000 RSD, sa procenjenim životnim vekom od 10 godina, uz linearni obračun amortizacije.

U budžetskom računovodstvu se pretpostavljeni poslovni događaji evidentiraju različito prema primjenjenoj računovodstvenoj osnovi, što je predstavljeno u tabeli br. 10.

R. br.	Kategorija	Gotovinska osnova	Modifikovana gotovinska osnova	Modifikovana obračunska osnova	Obračunska osnova	Primedba
1.	Rashod	800.000	800.000	1.000.000	1.000.000	Kod modifikovane gotovinske osnove uzimaju se u obzir i troškovi plaćeni u januaru
2.	Prihod	1.100.000	1.200.000	1.300.000	1.300.000	Za modifikovanu gotovinsku osnovu, kao u prethodnom. Za modifikovanu obračunsku i obračunsku, prihod je merljiv i izvestan pa ispunjava uslove priznavanja
3.	Priliv	300.000	300.000	300.000	300.000	
4.	Troškovi kamate	Ne registruje	Ne registruje	15.000	15.000	Šestomesecna kamata, dospeva za plaćanje izvan „produženog“

⁷⁹ Prema, Jovanović, S. (2009). Pravci razvoja budžetskog računovodstva. *Budžetsko računovodstvo u funkciji reforme državne uprave i harmonizacija propisa*, VII Savetovanje profesionalnih računovođa budžetskog računovodstva, materijal za savetovanje, SRRS, Zlatibor, 15.

						perioda za modifikovanu gotovinsku osnovu
5.	Troškovi kursnih razlika (glavnica)	Ne registruje	Ne registruje	60.000	60.000	30.000*(12-10)
5.	Troškovi kursnih razlika (kamata)	Ne registruje	Ne registruje	3.000	3.000	Revalorizovana kamata za 202x. godinu, 1.500*(12-10)
6.	Trošak osnovnih sredstava	500.000	500.000	500.000	25.000	Amortizacija obračunata od prvog narednog meseca nabavke
	Ukupan prihod	1.100.000	1.200.000	1.300.000	1.300.000	
	Ukupan rashod	1.300.000	1.300.000	1.578.000	1.103.000	
	Rezultat	-200.000	-100.000	-278.000	+197.000	
	Saldo gotovine	100.000	200.000	100.000	100.000	Saldo gotovine za modifikovanu obračunsku osnovu sadrži stanje sa uključenim komplementarnim periodom

Tabela br. 10: Efekti primene različitih računovodstvenih osnova u budžetskom računovodstvu

Prema posmatranom primeru mogu se uočiti značajne razlike u zavisnosti od primenjene računovodstvene osnove, što pokazuje osnovni značaj i neophodnost u pogledu standardizacije budžetskog računovodstva u međunarodnim okvirima.

Ipak, za obračunsku i za gotovinsku računovodstvenu osnovu i njihovu primenu u budžetskom računovodstvu, mogu se utvrditi i prednosti i nedostaci. Neki od osnovnih razloga za podsticanje primene ovih osnova ili razlozi protiv, predstavljeni su u tabeli br. 11.⁸⁰

Računovodstvena osnova	Razlozi ZA	Razlozi PROTIV
Obračunska osnova	Povećan kvalitet i količina informacija o poslovanju što povećava odgovornost i mogućnost odlučivanja o svim resursima a ne samo o gotovini	Skup postupak, zahteva obuku i bolju informacionu podršku

⁸⁰ Delom prema, Jovanović, S. (2009). Pravci razvoja budžetskog računovodstva. *Budžetsko računovodstvo u funkciji reforme državne uprave i harmonizacija propisa*, VII Savetovanje profesionalnih računovođa budžetskog računovodstva, materijal za savetovanje, SRSS, Zlatibor, 17-18; Poljašević J. (2014). *Finansijsko izvještavanje u javnom sektoru*. Ekonomski fakultet u Banjoj Luci, Finrar doo, Banja Luka, 33-35.

	Preciznija merila za ocenu vladine politike prema ukupnom ekonomskom razvoju	Teže za razumevanje onima koji nemaju ekonomski predznanja
	Bolje sagledavanje efikasnosti i efektivnosti kod budžetskog računovodstva i izveštavanja zasnovanog na obračunskoj osnovi	Država ne bi trebala biti orientisana na stvaranje profita pa joj onda obračunska osnova nije ni neophodna
	Umanjenje mogućnosti zloupotreba i korupcije	Nedovoljno iskustva u primeni obračunske osnove u javnom sektoru
	Vrlo pozitivna dugogodišnja iskustva primene obračunske osnove u realnom sektoru	
	Primenom ove osnove ne gubi se uvid u gotovinske tokove	
	Dopuštena je veća kreativnost menadžmenta	
Gotovinska osnova	Usmerava pažnju države na njena finansijska ograničenja	Prate se samo gotovinska sredstva i upravljanje istima
	Olakšava razumevanje onima koji nemaju ekonomski predznanja	Nije moguće proceniti uspešnost menadžmenta u upravljanju imovinom
	Jednostavnost primene	Nedostaju podaci o ekonomičnosti i racionalnosti javne potrošnje
		Nedostaju ugovorene i fakturisane obaveze
		Kreativnost menadžmenta je ograničena

Tabela br. 11: Komparacija prednosti i nedostataka obračunske i gotovinske osnove

Primenom gotovinske osnove u budžetskom računovodstvu, osnov za merenje rezultata u finansijskim izveštajima je saldo gotovinskih sredstava i ekvivalenta. Dakle, na rashodima je obuhvaćeno ono što je plaćeno a nije utrošeno, a nije obuhvaćeno ono što je utrošeno a nije plaćeno. Na prihodima je proknjiženo ono što je naplaćeno, a nije urađeno, a nije proknjiženo ono što je urađeno, a nije naplaćeno.⁸¹

Da bi se ovi nedostaci gotovinske osnove u našim uslovima prevazišli, uvedena su sintetička konta u Kontni plan za korisnike budžetskih sredstava i njima odgovarajuća subanalitička konta:

⁸¹ Prema, Šljivačanin, B. *Reforma budžetskog računovodstva i pravci razvoja*. IPC, MERC, <http://www.komorazus.org.rs/downloads/Savetovanja/2018/Zlatibor%20od%202027.%20do%202029.%20juna%202018./Prezentacije/Branislava%20Sljivancanin.pdf>

- a) 131200 – Obračunati neplaćeni rashodi izdaci:
 - 131211 Obračunati neplaćeni rashodi
 - 131212 Obračunati neplaćeni izdaci;
- b) 291300 – Obračunati nenaplaćeni prihodi i primanja:
 - 291311 Obračunati nenaplaćeni prihodi
 - 291312 Obračunata nenaplaćena primanja iz prodaje nefinansijske imovine.

Ovi nedostaci mogu se prevazići i uključivanjem dodatnih informacija u napomene uz finansijske izveštaje, kao što su informacije o:⁸²

- obavezama iz prethodnog perioda, neizmirene fakture, avansi;
- obračunati dug na obračunskoj osnovi i drugo.

Praksa budžetskog računovodstva u svetu pokazuje da se najčešće koristi modifikovana obračunska osnova i to tako da se:

- prihodi u budžetskom računovodstvu vode po gotovinskoj osnovi, a
- rashodi se vode po obračunskoj osnovi.

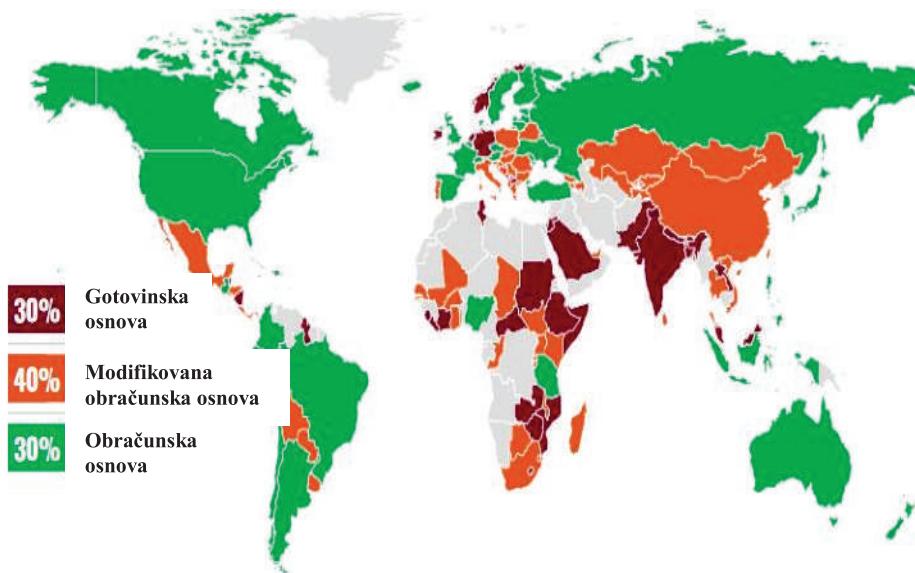
Ranije je istaknuto da se MRS za JS baziraju na obračunskoj osnovi a samo jedan MRS za JS je na gotovinskoj osnovi. Ipak, priprema i implementacija za tranziciju ka obračunskoj osnovi budžetskog računovodstva podrazumeva određene predispozicije kao što je razvijeno budžetsko računovodstvo, spremnost na ulaganja ali i duži vremenski period (oko pet godina) za pripremu, kao i period iste dužine za implementaciju primenjene obračunske osnove.

Bitno je istaći da obračunska i gotovinska osnova nisu suprotstavljene osnove, već budžetsko računovodstvo na obračunskoj osnovi „po prirodi sadrži i sve informacije o gotovinskim tokovima, pa predstavlja samo informaciono proširenje. Sa druge strane, činjenica je da postoje problemi koji proističu iz postojanja imovine ili obaveza specifičnih samo za javni sektor, koje je veoma teško finansijski proceniti, a samim tim i uključiti u finansijske izveštaje.“⁸³ Primer za imovinu i obaveze koji su specifični za javni sektor su: istorijski spomenici, zgrade, palate, arheološka nalazišta, arhivska građa, galerije, muzeji, vojna imovina, naoružanje, putevi, socijalni programi i drugo.

Upotreba različitih računovodstvenih osnova u budžetskom računovodstvu i računovodstvu javnog sektora u celini predstavljena je na slici br. 5.

⁸² Prema, Poljašević J. (2014). *Finansijsko izještavanje u javnom sektoru*. Ekonomski fakultet u Banjoj Luci, Finrar doo, Banja Luka, 33.

⁸³ Jovanović, S. (2010). Specifičnosti uvođenja međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor. *Uvođenje MRS za javni sektor*, VIII Savetovanje profesionalnih računovođa budžetskog računovodstva, materijal za savetovanje, SRRS, Zlatibor, 92.



Slika br. 5: Primena računovodstvene osnove u javnom sektoru u svetu u 2020. godini⁸⁴

Računovodstvena osnova budžetskog računovodstva važna je za:

1. izbor sadržine i seta finansijskih izveštaja korisnika budžetskih sredstava;
2. sadržinu glavne knjige korisnika budžetskih sredstava;
3. usaglašenost računovodstvene osnove budžetskog računovodstva sa osnovom za budžetiranje.

Ova problematika razmatrana je detaljnije na narednim stranama udžbenika.

⁸⁴ International Public Sector Financial Accountability Index. (2021). IFAC, CIPFA <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IFAC-CIPFA-International-Public-Sector-Accountability-Index.pdf>

Reference

- Alexander, J. (1999). The New Ethics of Budgetary Process. *Administration & Society*, 31(4), 542–565.
- Barton, A. (1999). Public and Private Sector Accounting - The Non-identical Twins. *Australian Accounting Review*, 9(18), 22–31.
- Čegar B. (2016). Povezanost finansijskog i statističkog sistema izveštavanja u javnom sektoru. *Financing*, 02/16, 14–21.
- Đukić T. (2014). *Osnove budžetskog računovodstva*. Ekonomski fakultet Univerziteta u Nišu, Niš.
- Eurostat, European Commision. (2013). European system of accounts ESA 2010. Luxembourg.
- Gajić, Lj., Rakić, Lj. (2014). *Finansijski izveštaji budžetskog računovodstva*. Ekonomski fakultet u Subotici, Subotica.
- Jablan Stefanović, R. (2005). Ustrojstvo celishodnog kontnog plana preduzeća. *Računovodstvo*, br. 11-12.
- Jelisavac-Trošić, S., Stojanović-Višić, B. (2018). EU budget and budget of Serbia: impact on Serbia's accession to the EU. *Ekonomika preduzeća*, vol. 66, br. 3–4, 266–282.
- Jones, R., Pendlebury, M. (2010). *Public Sector Accounting*. FT Prentice Hall Pearson, Harlow, England.
- Jovanović, S. (2009). Pravci razvoja budžetskog računovodstva. *Budžetsko računovodstvo u funkciji reforme državne uprave i harmonizacija propisa*, VII Savetovanje profesionalnih računovođa budžetskog računovodstva, materijal za savetovanje, SRSS, Zlatibor.
- Jovanović, S. (2010). Specifičnosti uvođenja međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor. *Uvođenje MRS za javni sektor*, VIII Savetovanje profesionalnih računovođa budžetskog računovodstva, materijal za savetovanje, SRSS, Zlatibor.
- Kelly, J. M. (2003). The long view: lasting (and fleeting) reforms in public budgeting in the twentieth century. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 15(2), 309–326.
- Pina, Á. M., Venes, N. M. (2011). The political economy of EDP fiscal forecasts: An empirical assessment. *European Journal of Political Economy*, 27(3), 534–546.
- Poljašević J. (2014). *Finansijsko izvještavanje u javnom sektoru*. Ekonomski fakultet u Banjoj Luci, Finrar doo, Banja Luka.
- Stojanović, R. (2010). Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor kao instrument harmonizacije finansijskih izveštaja entiteta javnog sektora. *Uvođenje MRS za javni sektor u Srbiji – Finansijsko izvještavanje u javnom sektoru sa aspekta profesionalne i zakonske regulative*. Materijal za savetovanje – VIII Savetovanje profesionalnih računovođa budžetskog računovodstva. SRSS, Zlatibor, Računovodstvo d.o.o, Beograd.
- Šljivačanin, B. *Reforma budžetskog računovodstva i pravci razvoja*. IPC, MERC,

- <http://www.komorazus.org.rs/downloads/Savetovanja/2018/Zlatibor%20od%2027.%20do%2029.%20juna%202018./Prezentacije/Branislava%20Sljivancanin.pdf>
- Tešić, B., Damnjanović, I., & Đoković, F. (2018). Finansijsko izveštavanje korisnika budžetskih sredstava primenom informacionih sistema. *Revizor*, 21(82), 45–57.
 - Vladislavljević, V., Pešić, H. (2018). Budžetska procedura u Republici Srbiji - izrada, donošenje i usvajanje završnog računa budžeta. *Oditor*, 4(2), 90–100. <https://doi.org/10.5937/Oditor1802090V>
 - Willoughby, K. G. (2014). *Public Budgeting in Context: Structure, Law, Reform and Results*, Jossey-Bass, San Francisco
 - -- (2020). Budžet, IPC; Beograd, br. 1–2, 1. januar 2020.
 - -- (2020). Budžet, IPC; Beograd, br. 7, 12. mart 2020.
 - -- (2020). Budžet, IPC; Beograd, br. 15, 10. jul 2020.
 - -- (2020). Budžetsko računovodstvo. *Obrazovni informator*. Beograd, br. 10.
 - Eurostat, European Commission. (2013). *European system of accounts ESA 2010*. Luxembourg
 - Pravilnik o načinu pripreme, sastavljanja i podnošenja finansijskih izveštaja korisnika budžetskih sredstava, korisnika sredstava organizacija za obavezno socijalno osiguranje i budžetskih fondova, *Službeni glasnik RS*, br. 18/2015, 104/2018, 151/2020, 8/2021, 41/2021 i 130/2021.
 - Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji, *Službeni glasnik RS*, br. 80/2002, 84/2002 - ispr., 23/2003 - ispr., 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005 - dr. zakon, 62/2006 - dr. zakon, 63/2006 - ispr. dr. zakona, 61/2007, 20/2009, 72/2009 - dr. zakon, 53/2010, 101/2011, 2/2012 - ispr., 93/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014, 105/2014, 91/2015 - autentično tumačenje, 112/2015, 15/2016, 108/2016, 30/2018, 95/2018, 86/2019 i 144/2020.
 - Pravilnik o standardnom klasifikacionom okviru i Kontnom planu za budžetski sistem, *Službeni glasnik RS*, br. 16/2016, 49/2016, 107/2016, 46/2017, 114/2017, 20/2018, 36/2018, 93/2018, 104/2018, 14/2019, 33/2019, 68/2019, 84/2019, 151/2020, 19/2021, 66/2021 i 130/2021.
 - Uredba o budžetskom računovodstvu, *Službeni glasnik RS*, br. 125/2003, 12/2006 i 27/2020
 - Zakon o budžetu Republike Srbije za 2022. godinu, *Službeni glasnik RS*, br. 110/2021
 - Zakon o budžetskom sistemu, *Službeni 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, 113/2017, 95/2018, 31/2019, 72/2019, 149/2020 i 118/2021.
 - COFOG. <https://www.insee.fr/en/metadonnees/definition/c1064>
 - International Public Sector Financial Accountability Index (2021). IFAC, CIPFA <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IFAC-CIPFA-International-Public-Sector-Accountability-Index.pdf>

- Glosar Pempal (2011). Pojmovnik upravljanja javnim finansijama - verzija 1.
https://www.pempal.org/sites/pempal/files/event/attachments/pempal-glossary_ser.pdf
- The International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB),
<https://www.ipsasb.org/>
- The System of National Accounts (SNA),
<https://unstats.un.org/unsd/nationalaccount/sna.asp>
- Classification of the functions of government / COFOG. National Institute of Statistics and Economic Studies,
<https://www.insee.fr/en/metadonnees/definition/c1064>
- Rečnik nacionalnih računa (2007).
<http://publikacije.stat.gov.rs/G2007/Pdf/G20076004.pdf>

POGLAVLJE 3

FINANSIJSKO IZVEŠTAVANJE KORISNIKA BUDŽETSKIH SREDSTAVA*

3.1. Aktivnosti koje prethode izradi godišnjih finansijskih izveštaja

Aktivnosti koje prethode izradi godišnjih finansijskih izveštaja su pripremne radnje (poslovi) i obavezna knjiženja koja se sprovode pre sastavljanja završnog računa ili finansijskih izveštaja korisnika budžetskih sredstava:¹

- 1) **provera potpunosti knjiženja**, odnosno sveobuhvatnosti evidentiranja svih poslovnih promena koje se odnose na posmatranu 202X. godinu, u skladu sa Pravilnikom o kontnom planu – kontrola potpunosti evidentiranja svih vrsta ulazne i izlazne dokumentacije i evidencija obaveza koje nastaju do kraja posmatrane godine, odnosno koje su preuzete za 202X. godinu;
- 2) **provera sprovedenog usaglašavanja potraživanja i obaveza i dostavljanje IOS obrasca** u skladu sa Uredbom o budžetskom računovodstvu – poverilac je dužan da pre sastavljanja finansijskih izveštaja dostavi svom dužniku obrazac IOS – Izvod otvorenih stavki. Ovaj obrazac može biti i elektronski. Rokovi usaglašavanja potraživanja i obaveza regulisani su Uredbom, a poželjno je da su regulisani, kao i sama forma obrasca sa internim aktom budžetskog korisnika kao što je Pravilnik o budžetskom računovodstvu;
- 3) **provera izvršenog plaćanja preuzetih obaveza u toku godine i prenošenje neizmirenih obaveza na teret apropijacija naredne godine** – obaveze preuzete u skladu sa odobrenim apropijacijama a neizvršene u toku 202X. godine prenose se i imaju status preuzetih obaveza, pa se u narednoj budžetskoj godini izvršavaju na teret odobrenih apropijacija za narednu godinu. U ovu svrhu sprovode se neophodna knjiženja i unose se knjigovodstveni podaci u Objašnjenju velikih odstupanja između odobrenih sredstava i izvršenja;
- 4) **uskladivanje evidencija i stanja glavne knjige sa dnevnikom, kao i uskladivanje evidencija i stanja iz pomoćnih knjiga sa evidencijama u glavnoj knjizi**, koje se vrši pre popisa imovine i obaveza i pre pripreme finansijskih izveštaja – ukoliko se pomoćne knjige i evidencije vode za period od godinu dana neophodno ih je zatvoriti na dan 31.12. ali pojedine pomoćne knjige (kao pomoćna knjiga kupaca, pomoćna knjiga dobavljača, pomoćna knjiga osnovnih sredstava) vode se duže od jedne budžetske godine u skladu sa

* Autor 3. poglavljia: dr Ivana Medved, docent, Ekonomski fakultet u Subotici, Univerzitet u Novom Sadu, ivana.medved@ef.uns.ac.rs

¹ Prema, časopis Budžet, IPC; Beograd, br. 1-2, 5. januar 2021, 11-53.

internim aktom budžetskog korisnika. Usklađivanjem stanja glavne knjige sa dnevnikom se potvrđuje tačnost, potpunost i hronologija svih evidentiranih promena;

- 5) **provera namenske opredeljenosti primljenih sredstava** – proverava se knjiženje nabavki nefinansijske imovine i izvora iz kojih je vršeno finansiranje tih nabavki;
- 6) **obračun i knjiženje ispravke vrednosti**, odnosno amortizacije;
- 7) **provera uspostavljenosti ravnoteže konta klase 300000 sa kontima klase 000000, klase 100000 i klase 200000** - Obaveznost poštovanja načela budžetske ravnoteže proverava se pre pristupanja izradi godišnjih finansijskih izveštaja kod korisnika budžetskih sredstava i korisnika sredstava organizacija za obavezno socijalno osiguranje (koji primenjuju Kontni plan za budžetski sistem). Ravnoteža je obavezna između odgovarajućih konta sledećih klasa:
 - Klase 000000 – Nefinansijska imovina i Klase 300 000 – Kapital, utvrđivanje rezultata poslovanja i vanbilansna evidencija;
 - Klase 100 000 – Finansijska imovina i Klase 300 000 – Kapital, utvrđivanje rezultata poslovanja i vanbilansna evidencija; i
 - Klase 100 000 – Finansijska imovina i Klase 200 000 – Obaveze.

Proverava se ukupni zbirni promet i uspostavljena ravnoteža između odgovarajućih konta. Ukoliko se ravnoteža ne uspostavi, potrebno je detaljno utvrditi zbog kojih konta i koliki je uticaj na realno iskazivanje finansijskog rezultata.

- 8) **svođenje knjiženja na gotovinsku osnovu** – korisnici budžetskih sredstava i korisnici sredstava obaveznog socijalnog osiguranja da bi obezbedili izradu godišnjeg finansijskog izveštaja po gotovinskoj osnovi, na dan 31.12.202X. sprovode odgovarajuća knjiženja;
- 9) **provera izvršenog povraćaja neutrošenih sredstava** koja su kao neutrošena ostala na računu pod 31.12. – sa izvora 01 – Prihodi i primanja iz budžeta i predaja obrsca SVS – Specifikacija vraćenih budžetskih sredstava – direktni i indirektni korisnici budžetskih sredstava treba da vrate sredstva koja su im preneta aktom o budžetu a nisu utrošena. Uplaćuju se na račun – Izvršenje budžeta Republike Srbije;
- 10) kontroliše se **da li su sva sredstva obezbeđena, primljena u postupcima javnih nabavki, evidentirana u vanbilansnoj evidenciji** (menice, polise osiguranja i drugo);
- 11) **provera evidencije PDV** za korisnike budžetskih sredstava koji su u sistemu PDV;
- 12) **popis stanja imovine i obaveza**, odnosno usklađivanje stanja imovine i obaveza u knjigovodstvenoj evidenciji korisnika budžetskih sredstava i korisnika sredstava organizacija obaveznog socijalnog osiguranja sa stvarnim stanjem utvrđenim popisom na dan 31. decembra 202X. godine;
- 13) **sastavljanje zaključnog lista** i sprovođenje formalno-materijalne kontrole sprovedenog knjiženja svih transakcija i poslovnih događaja u 202X. godini.

U narednim tačkama, razmatran je obračun ispravke vrednosti, popis i sastavljanje zaključnog lista korisnika budžetskih sredstava.

3.1.1. Obračun ispravke vrednosti nefinansijske imovine (amortizacija)

U uslovima primene budžetskog računovodstva u skladu sa primenom Kontnog plana za budžetski sistem, osnovna sredstva (nepokretnosti, oprema i ostala osnovna sredstva) se prilikom nabavke 100% amortizuju jer se izdaci na teret Klase 500000 u trenutku nabavke terete u celokupnom iznosu, a potom se primenom amortizacionih stopa vrši ispravka vrednosti (otpis) radi prikaza vrednosti osnovnih sredstava prema stepenu istrošenosti. Primena stopa ispravke vrednosti – amortizacije, je jedinstvena za direktne i indirektne korisnike budžetskih sredstava i za korisnike sredstava organizacija za obavezno socijalno osiguranje. Primena stope otpisa vrši se od prvog u narednom mesecu u odnosu na mesec nabavke, a prilikom otuđivanja otpis se vrši do kraja meseca u kome je osnovno sredstvo otuđeno.²

Ispravka vrednosti osnovnih sredstava predstavlja posao koji spada u pripremne radnje za sastavljanje godišnjeg finansijskog izveštaja. Obračun ispravke vrednosti sprovodi se u knjigovodstvenoj evidenciji pre usklađivanja knjigovodstvenog sa stvarnim stanjem utvrđenim po popisu na dan 31.12.

Prema Uredbi o budžetskom računovodstvu (član 14) propisano je da korisnici budžetskih sredstava i korisnici sredstava organizacija za obavezno socijalno osiguranje i njihovi direktni i indirektni korisnici vode pomoćnu knjigu osnovnih sredstava koja obezbeđuje detaljne podatke o svim osnovnim sredstvima definisanim Pravilnikom o nomenklaturi nematerijalnih ulaganja i osnovnih sredstava sa stopama amortizacije.³ Ovim Pravilnikom određena je i godišnja stopa amortizacije koja je ista za sve korisnike budžetskih sredstava prema vrsti nepokretnosti, opreme i osnovnih sredstava. Osnovna sredstva čiji je procenjeni vek upotrebe duži od jedne godine, knjigovodstveno se obuhvataju po nabavnoj vrednosti umanjenoj za ispravku vrednosti po osnovu amortizacije. Obavezi otpisivanja ne podležu:⁴

- zemljište, šume, vode i podzemna blaga jer su prirodna bogatstva koja se ne troše;
- spomenici kulture i istorijski spomeni jer su muzejske vrednosti;
- dela likovne, vajarske, filmske ili neke druge umetnosti;
- putevi lokalnog značaja sa zemljanom i makadamskom podlogom i objekti u njihovom sastavu;
- knjige i časopisi u bibliotekama.

Ispravka vrednosti osnovnih sredstava moguća je primenom proporcionalne, degresivne i funkcionalne metode ali se najviše preporučuje primena metode jednakih godišnjih kvota (proporcionalne metode). Odabrana metoda se propisuje internim aktima korisnika budžetskih sredstava.

² Prema, časopis Budžet, IPC; Beograd, br. 21, 25. oktobar 2020, 9-12.

³ Pravilnik o nomenklaturi nematerijalnih ulaganja i osnovnih sredstava sa stopama amortizacije. Sl. list SRJ, br. 17/97 i 24/2000.

⁴ Prema, časopis Budžet, IPC; Beograd, br. 21, 25. oktobar 2020, 9-12.

Direktni i indirektni korisnici budžetskih sredstava u 2022. godini obračunatu ispravku vrednosti nefinansijske imovine iskazuju na teret kapitala, odnosno ne iskazuju rashod amortizacije i upotrebe sredstava za rad.⁵ To znači da se ukupni iznos osnovnih sredstava u trenutku nabavke knjiži kao izdatak na teret odgovarajućeg subanalitičkog konta u Klasi 500000. Kada se osnovno sredstvo aktivira (stavi se u upotrebu), zadužuje se odgovarajući subanalitički konto u Klasi 000000 a odobrava odgovarajući subanalitički konto u Klasi 300000. Knjiženje obračunate ispravke vrednosti – amortizacije sprovodi se zaduženjem odgovarajućeg subanalitičkog konta Klase 300000 po izvorima sredstava, a odobrava sa odgovarajućim kontima ispravke vrednosti u Klasi 000000.

3.1.2. Popis imovine i obaveza kod korisnika budžetskih sredstava

Direktni i indirektni korisnici budžetskih sredstava i organizacije za obavezno socijalno osiguranje i korisnici sredstava Republičkog fonda za zdravstveno stanje, popisuju (inventarišu) finansijsku i nefinansijsku imovinu i obaveze prema saldu na pojedinim kontima na dan 31.12. godine za koju se vrši popis. Za vršenje popisa imovine i obaveza kod korisnika budžetskih sredstava, veliku ulogu ima zakonska i interna regulativa koja reguliše vršenje popisa. Inače, popis je jedna od retkih aktivnosti koje prethode izradi finansijskih izveštaja za koje postoji detaljnije propisana zakonska regulativa u odnosu na ostale aktivnosti koje se u većoj meri prepuštene praksi. Zakonska regulativa važna za vršenje popisa je: Zakon o budžetskom sistemu, Uredba o budžetskom računovodstvu, Pravilnik o spisku korisnika javnih sredstava, Pravilnik o standardnom klasifikacionom okviru i Kontnom planu za budžetski sistem i Pravilnik o načinu i rokovima vršenja popisa imovine i obaveza korisnika budžetskih sredstava Republike Srbije i usklađivanje knjigovodstvenog stanja sa stvarnim stanjem.⁶ Od interne regulative korisnika budžetskih sredstava ističe se Pravilnik o organizaciji budžetskog računovodstva (Interni opšti akt o računovodstvu i računovodstvenim politikama) i, eventualno, Pravilnik o sprovođenju redovnog godišnjeg popisa korisnika budžetskih sredstava.

Popis može biti redovni godišnji popis i vanredni popis. U toku poslovne godine vanredan popis imovine i obaveza vrši se u slučaju primopredaje dužnosti lica koje je ovlašćeno da upravlja materijalnim i novčanim sredstvima (računopolagač), prilikom nastanka statusne promene, prilikom pribavljanja sredstava i u drugim slučajevima kada to odluči ovlašćeno lice vršioca popisa.

U proceduri redovnog godišnjeg popisa kod korisnika budžetskih sredstava, koja predstavlja važnu pripremnu aktivnost za izradu finansijskih izveštaja, važno je definisati:

- aktivnosti koje se podrazumevaju u smislu dokumentacije i zadataka,

⁵ Zakon o budžetu Republike Srbije za 2022. godinu. *Službeni glasnik RS*, br. 110/2021, član 22.

⁶ Svi navedeni pravilnici deo su referenci na kraju poglavlja.

- krajnji rok za svaku od aktivnosti i
- odgovorno lice za zadatke i dokumentaciju popisom predviđene.

Poslovi koji se podrazumevaju u sprovođenju redovnog godišnjeg popisa kod korisnika budžetskih sredstava su:

- 1) Rukovodilac korisnika budžetskih sredstava (kao odgovorno lice) tokom meseca novembra donosi rešenje o formiranju popisnih komisija čime se imenuje neophodan broj popisnih komisija (na primer, komisija za popis osnovnih sredstava, sredstava u pripremi i avansa za osnovna sredstva; komisija za popis gotovine, potraživanja i obaveza; komisija za popis robe u skladištu; ponekad i centralna popisna komisija kada je formirano više popisnih komisija i drugo), imenuju se predsednici i članovi tih komisija i njihovi zamenici i definišu se rokovi za dostavljanje i usvajanje Izveštaja o izvršenom popisu. Za redovan godišnji popis imovine i obaveza, akt o obrazovanju popisne komisije donosi se najkasnije do 1. decembra godine za koju se vrši popis;
- 2) Pre započinjanja popisa vrši se usklađivanje evidencija i stanja glavne knjige sa dnevnikom i pomoćnih knjiga sa glavnom knjigom. Služba računovodstva korisnika budžetskih sredstava obavezno je uključena u izvršenju svih zadataka tokom formiranja popisnih komisija, planiranju rada istih i u samom sprovođenju popisa, pre svega pripremom popisnih lista sa svim inventarnim brojevima, nazivama sredstva koja se popisuju, njihovom vrstom i jedinicom mere ali bez vrednosti i količine. Ova služba ima i važan zadatak i u knjiženju rezultata popisa, odnosno utvrđenih razlika između stvarnog i knjigovodstvenog stanja;
- 3) Predsednik popisne komisije je odgovorno lice za plan rada svih popisnih komisija i sprovođenje samog popisa, a svaka popisna komisija je dužna da ima sopstveni plan rada po kome vrši popis Plan rada za redovan godišnji popis donosi se najkasnije do 10. decembra tekuće godine za koju se obavlja popis i dostavlja se ovlašćenom licu vršioca popisa;
- 4) Ispunjene predviđeni rokova – znači da se tokom meseca decembra sprovodi popis, izuzev popisa gotovine, potraživanja i obaveza, a isti se popisuju na dan 31.12. ili sa stanjem na taj dan;
- 5) Popisna komisija u saradnji sa odgovarajućim stručnim službama ispituje i analizira utvrđene viškove i manjkove i uzroke njihovog nastajanja, a po potrebi uzima i izjave odgovornih lica;
- 6) Sastavljanje Izveštaja o izvršenom popisu. Izveštaj o izvršenom popisu obavezno sadrži: stvarno i knjigovodstveno stanje imovine i obaveza; razlike između stvarnog stanja utvrđenog popisom i knjigovodstvenog stanja; predlog načina rešavanja utvrđenih razlika (manjkova i viškova, način nadoknađivanja manjkova i evidentiranje viškova, kao i način za rešavanje pitanja imovine koja nije više za upotrebu); primedbe i objašnjenja radnika koji rukuju imovinom, odnosno koji su zaduženi materijalnim i novčanim sredstvima (o utvrđenim razlikama), kao i druge primedbe i predloge popisne komisije u vezi sa popisom, uz koji se prilaže

- popisna lista i dokumentacija koja je služila za sastavljanje popisne liste. Predsednik popisne komisije ili Centralna popisna komisija sačinjava konačan Izveštaj o izvršenom popisu sa predlogom rešenja i dostavlja najkasnije do 25. februara naredne godine odgovornom licu, radi usvajanja i odlučivanja po utvrđenim odstupanjima.
- 7) Rukovodilac korisnika budžetskih sredstava (kao odgovorno lice) razmatra izveštaj o izvršenom popisu i donosi akt o usvajanju izveštaja. Izveštaj o izvršenom popisu i akt o usvajanju izveštaja dostavlja se na knjiženje, radi usaglašavanja knjigovodstvenog stanja sa stvarnim stanjem.

Popis imovine i obaveza je stručan i odgovoran posao, "kojem ne sme da se pristupa formalno da bi se zadovoljile zakonske odredbe. ... Kada se na kraju godine analiziraju finansijski izveštaji, kroz bilans stanja može da se zaključi da li se imovina uvećala ili smanjila i da li su se obaveze povećale ili smanjile u odnosu na prethodni period posmatranja, kao i da se, shodno tome, traži odgovor na pitanje zašto je to tako. Na osnovu takvog uvida i izvođenja zaključaka može se reći da je krajnji cilj popisivanja imovine i obaveza da se iskaže njihovo realno stanje, što znači da knjigovodstveno stanje imovine i obaveza treba da odgovara popisanom stanju imovine i obaveza, a ne da to bude obrnuto."⁷

3.1.3. Sastavljanje zaključnog lista i povraćaj neutrošenih budžetskih sredstava

Nakon sprovedenih predzaključnih radnji i knjiženja (pogotovo knjiženja viškova, manjkova, smanjenja vrednosti nefinansijske imovine i drugo) može se izraditi Zaključni list. Zaključni list je tabelarni pregled čija forma nije propisana i predstavlja probni bilans sa kontima bilansa stanja i bilansa prihoda i rashoda. Zaključni list kao poslovna knjiga nije propisan normativnom regulativom za korisnike budžetskih sredstava ali se u praksi dugo upotrebljava. Uobičajena sadržina zaključnog lista podrazumeva kolone: redni broj, broj konta, opis, početno stanje (kolona duguje i potražuje), tekući promet (kolona duguje i potražuje), ukupni promet (kolona duguje i potražuje) i saldo na kraju godine (kolona duguje i potražuje).

U Zaključnom listu, pre utvrđivanja rezultata poslovanja korisnika budžetskih sredstava i korisnika sredstava organizacija za obavezno socijalno osiguranje, treba da se postigne ravnotežu dugovne i potražne strane. Svrha Zaključnog lista je:

- priprema za zaključivanje poslovnih knjiga (računa glavne knjige);
- kontrola tačnosti sprovedenih knjiženja poslovnih događaja i transakcija u posmatranoj godini kroz ravnotežu dugovne i potražne strane;
- priprema za sastavljanje bilansa stanja i bilansa prihoda i rashoda.

⁷ Čanak, J. (2020). Popis imovine i obaveza za 2020. godinu kod korisnika javnih sredstava i knjiženje inventurnih viškova i manjkova. *Poslovni savetnik*. br. 48, 81.

Ranije je naglašeno da se poslovne knjige vode uglavnom u elektronskom obliku što znači da izrada zaključnog lista, u tom smislu, nije komplikovana.

Računovodstveni softverski paketi omogućavaju direktno sastavljanje računovodstvenih obrazaca od 1 do 5 – na osnovu podataka iz glavne knjige, pa se postavlja pitanje opravdanosti listanja Zaključnog lista. Zaključni list može korisno da posluži u analitičke svrhe, jer daje pregled prometa svih subsubanalitičkih, subanalitičkih i sintetičkih konta, dok u iste ne bi mogli da posluže obrasci na kojima se sastavljaju finansijski izveštaji, jer se podaci u njima iskazuju na nivou sintetičkih konta. Pri utvrđivanju rezultata poslovanja kao razlika između nastalih tekućih rashoda (Klasa 400000) i izdataka za nefinansijsku imovinu (Klasa 500000), s jedne strane, i tekućih prihoda (Klasa 700000) i primanja od prodaje nefinansijske imovine (Klasa 800000), s druge strane, slede još i knjiženja na odgovarajućim subanalitičkim kontima, u kategoriji 320000 – Utvrđivanje rezultata poslovanja. Nakon sprovedenih knjiženja u kategoriji 320000 može se reći da postoji Zaključni list, odnosno prometni bruto bilans koji je konačan i koji ne sme da podleže bilo kakvim promenama, pri čemu samo na takav način predstavlja podlogu za sastavljanje finansijskih izveštaja.⁸

Na osnovu podataka iz Zaključnog lista se popunjavaju finansijski izveštaji korisnika budžetskih sredstava ali pre zatvaranja subanalitičkih konta sledećih klasa:

- Klase 000000 – Nefinansijska imovina,
- Klase 100 000 – Finansijska imovina,
- Klase 200 000 – Obaveze i
- Klase 300 000 – Kapital, utvrđivanje rezultata poslovanja i vanbilansna evidencija.

Nakon popunjenih propisanih obrazaca finansijskih izveštaja, sprovodi se zaključak subanalitičkih konta imovine i obaveza i otvaraju se subanalitička konta imovine i obaveza po početnom stanju za novi obračunski period (budžetsku godinu). Početno stanje je obavezno identično sa krajnjim stanjem iz prethodnog obračunskog perioda (u Republici Srbiji je to na dan 31. 12. 202X).

Direktni i indirektni korisnici budžetskih sredstava u obavezi su da budžetska sredstva koja su im preneta u skladu sa Zakonom o budžetu Republike Srbije za tekuću godinu, a nisu utrošena – uplate na račun Izvršenje budžeta Republike Srbije. Neutrošena budžetska sredstva se, dakle, vraćaju u budžet pre kraja budžetske godine a iznos neutrošenih sredstava se knjiži putem storna na potražnoj strani odgovarajućeg subanalitičkog konta Tekućih prihoda (Klasa 700000) uz odobrenje subanalitičkog konta 254111 – Obaveze prema budžetu. Predmet povrata

⁸ Čanak, J. (2020). Pripremne radnje za sastavljanje finansijskih izveštaja za 2020. godinu kod korisnika javnih sredstava prema propisima o budžetskom računovodstvu. *Poslovni savetnik*. br. 48, 213.

su neutrošena sredstva namenjena za redovno poslovanje. Korisnici budžetskih sredstva dužni su da istinito i tačno utvrde iznos neutrošenih sredstava za povraćaj i o tome sastavljaju obrazac SVS – Specifikacija vraćenih budžetskih sredstava.⁹

3.1.4. Postupak utvrđivanja rezultata poslovanja korisnika budžetskih sredstava

Aktivnosti koje prethode sastavljanju i dostavljanju finansijskih izveštaja kod korisnika budžetskih sredstava završavaju utvrđivanjem, rasporedom i knjiženjem rezultata poslovanja za posmatranu budžetsku godinu. Utvrđeni rezultat poslovanja unosi se u Obrazac 2 – Bilans prihoda i rashoda.

Kada se primenjuje gotovinska osnova u budžetskom računovodstvu, rezultat poslovanja se utvrđuje kao razlika gotovine na kraju posmatranog perioda u odnosu na stanje gotovine na početku posmatranog perioda. U praksi korisnika budžetskih sredstava, rezultat poslovanja ne odgovara stanju gotovine iz više razloga. Pre svega, razlikuje se:

- **budžetski rezultat** – (primarni) budžetski suficit ili deficit
- **korigovani budžetski rezultat** – ukupan rezultat (stvarni ili ukupni suficit ili deficit).

Suficit predstavlja višak prihoda u odnosu na rashode, dok je **deficit** negativan rezultat koji pokazuje da su rashodi veći od prihoda u budžetskom računovodstvu.

Budžetski rezultat se utvrđuje kvartalno, za potrebe periodičnog izveštavanja (iskazuje se na Obrascu 5 – Izveštaj o izvršenju budžeta). Utvrđuje se kao razlika svih realizovanih prihoda i primanja (Klasa 700000, Klasa 800000 i Klasa 900000) i svih realizovanih rashoda i izdataka (Klasa 400000, Klasa 500000 i Klasa 600000).

Ukupan rezultat se utvrđuje samo na kraju posmatranog obračunskog perioda, u kontekstu zvaničnog godišnjeg finansijskog izveštavanja i predstavlja korigovani budžetski rezultat (iskazuje se na obrascu 2 – Bilans prihoda i rashoda). U Obrazac 1 – Bilans stanja se unosi rezultat utvrđen i iskazan u Bilansu prihoda i rashoda.

Slučajevi koji se mogu pojaviti u utvrđivanju rezultata poslovanja korisnika budžetskih sredstava su sledeći:

- 1) ukupni suficit je veći u odnosu na budžetski suficit zbog izvršenih korekcija;
- 2) ukupni suficit je manji u odnosu na budžetski suficit zbog izvršenih korekcija;
- 3) ukupni suficit je jednak budžetskom suficitu jer nije bilo korekcija;
- 4) budžetski deficit zbog izvršenih korekcija postaje ukupni suficit.

⁹ Prema, časopis Budžet, IPC; Beograd, br. 1-2, 1 januar 2020, 31.

OP	UTVRĐIVANJE REZULTATA POSLOVANJA
2346	Višak prihoda i primanja - budžetski suficit (2001 - 2131) > 0
2347	Manjak prihoda i primanja - budžetski deficit (2131 - 2001) > 0
2348	KORIGOVANJE VIŠKA, ODNOSNO MANJKA PRIHODA I PRIMANJA (od 2349 do 2353)
2349	Deo neraspoređenog viška prihoda i primanja iz ranijih godina koji je korišćen za pokriće rashoda i izdataka tekuće godine
2350	Deo novčanih sredstava amortizacije koji je korišćen za nabavku nefinansijske imovine
2351	Deo prenetih neutrošenih sredstava iz ranijih godina korišćen za pokriće rashoda i izdataka tekuće godine
2352	Iznos rashoda i izdataka za nefinansijsku imovinu, finansiranih iz kredita
2353	Iznos privatizacionih primanja i primanja od otplate datih kredita korišćen za pokriće rashoda i izdataka tekuće godine
2354	POKRIĆE IZVRŠENIH IZDATAKA IZ TEKUĆIH PRIHODA I PRIMANJA (2355 + 2356)
2355	Utrošena sredstva tekućih prihoda i primanja od prodaje nefinansijske imovine za otplatu obaveza po kreditima
2356	Utrošena sredstva tekućih prihoda i primanja od prodaje nefinansijske imovine za nabavku finansijske imovine
2357	VIŠAK PRIHODA I PRIMANJA - SUFICIT (2346 + 2348 - 2347 - 2354) > 0
321122	MANJAK PRIHODA I PRIMANJA - DEFICIT (2347 + 2354 - 2346 - 2348) > 0
2359	VIŠAK PRIHODA I PRIMANJA - SUFICIT (ZA PRENOS U NAREDNU GODINU) (2360 + 2361 = 2357)
2360	Deo viška prihoda i primanja namenski opredeljen za narednu godinu
2361	Neraspoređeni deo viška prihoda i primanja za prenos u narednu godinu

Tabela br. 12: Utvrđivanje rezultata poslovanja – korekcija ostvarenog budžetskog suficita, odnosno budžetskog deficitia prema Obrascu 2

Utvrdjivanje rezultata poslovanja je u skladu sa Metodologijom statistike državnih finansijsa. Korekcija ostvarenog budžetskog suficita, odnosno deficitia izvodi se prema propisanim pozicijama Obrasca 2 – Bilans prihoda i rashoda, kako je predstavljeno u tabeli br. 12.

U vezi utvrđivanja budžetskog deficitia ističe se važnost primenjene računovodstvene osnove u budžetskom računovodstvu.

Kod budžetskog računovodstva zasnovanog na gotovinskoj osnovi ne može se iskazati manjak prihoda i primanja nad rashodima i izdacima, odnosno ukupan budžetski deficit, jer saldo na podračunu konsolidovanog računa kod Trezora na kraju poslovne godine ne može biti negativan. To znači da nije dopušteno da se isplati više novčanih sredstava nego što je naplaćeno. Dakle, u uslovima gotovinske

računovodstvene osnove budžetskog računovodstva konačan rezultat može biti pozitivan ili nula (i predstavlja ukupan saldo svih podračuna na konsolidovanom računu Trezora korisnika budžetskih sredstava).¹⁰

Kada je u budžetskom računovodstvu primenjena obračunska osnova, stvarno stanje gotovine se utvrđuje prema Obrascu 4 – Izveštaj o novčanim tokovima. Kod obračunske osnove se rashodi i izdaci iskazuju onda kada su nastali (princip nastanka poslovnog događaja) pa su prihodi i primanja potvrđeni na tržištu (princip realizacije) pa je zbog toga moguće iskazati ukupni budžetski deficit kao gubitak poslovanja korisnika budžetskih sredstava.¹¹

3.2. Finansijsko izveštavanje korisnika budžetskih sredstava

Budžetsko računovodstvo i njegov računovodstveni sistem mora biti organizaciono postavljen u svrhu ostvarenja zacrtanih ciljeva korisnika budžetskih sredstava i informacionih potreba pripreme i sastavljanja finansijskih izveštaja ali i ispunjenja potreba različitih korisnika ovih finansijskih izveštaja. Budžetsko računovodstvo u Republici Srbiji je organizaciono postavljeno da prikuplja, obrađuje i evidentira budžetske transakcije. Odgovorno lice u finansijskoj službi korisnika budžetskih sredstava ima obavezu da:

- sastavi godišnje finansijske izveštaje i
- najkasnije do 28. februara dostavi godišnje finansijske izveštaje za prethodnu godinu (zakonski predviđen rok) Upravi za trezor (do ovog roka obavezno je i zaključivanje poslovnih knjiga).

Način pripreme, sastavljanja i podnošenja finansijskih izveštaja za korisnike budžetskih sredstava uredjen je Pravilnikom o načinu pripreme, sastavljanja i podnošenja finansijskih izveštaja korisnika budžetskih sredstava (direktnih i indirektnih korisnika budžetskih sredstava), organizacija za obavezno socijalno osiguranje, korisnika sredstava Republičkog fonda za zdravstveno osiguranje i budžetskih fondova Republike Srbije i lokalne vlasti (u nastavku: Pravilnik).¹² Finansijskim izveštavanjem u smislu ovog Pravilnika, smatraju se:

- 1) periodični finansijski izveštaj;
- 2) godišnji finansijski izveštaj;
- 3) završni račun;
- 4) konsolidovani finansijski periodični izveštaj;

¹⁰ Prema, Gajić, Lj., Rakić, Lj. (2014). *Finansijski izveštaji budžetskog računovodstva*. Ekonomski fakultet u Subotici, Subotica, 60.

¹¹ Prema, Gajić, Lj., Rakić, Lj. (2014). *Finansijski izveštaji budžetskog računovodstva*. Ekonomski fakultet u Subotici, Subotica, 60.

¹² Pravilnik o načinu pripreme, sastavljanja i podnošenja finansijskih izveštaja korisnika budžetskih sredstava, korisnika sredstava organizacija za obavezno socijalno osiguranje i budžetskih fondova. *Službeni glasnik RS*. br. 18/2015, 104/2018, 151/2020, 8/2021, 41/2021 i 130/2021.

5) konsolidovani finansijski godišnji izveštaj.

Konsolidovani finansijski izveštaji entiteta javnog sektora i korisnika budžetskih sredstava razmatraju se u poglavlju 7.

Završni račun korisnika budžetskih sredstava	Izveštavanje direktnih i indirektnih korisnika budžetskih sredstava			
	Direktni korisnici		Indirektni korisnici	
	godišnje	periodično	godišnje	periodično
Bilans stanja	+		+	
Bilans prihoda i rashoda	+		+	
Izveštaj o kapitalnim izdacima i primanjima	+		+	
Izveštaj o novčanim tokovima	+		+	
Izveštaj o izvršenju budžeta	+	+	+	+
Objašnjenje većih odstupanja između odobrenih sredstava i izvršenih	+			
Izveštaj o primljenim donacijama i kreditima	+			
Izveštaj o korišćenju sredstava iz tekuće i stalne budžetske rezerve	+			
Izveštaj o garancijama datim u toku fiskalne godine	+			
Izveštaj o izlaznim rezultatima programskog dela budžeta	+			
Detaljan izveštaj o realizaciji sredstava programa i projekata koji se finansiraju iz budžeta, a odnose se na subvencije javnim nefinansijskim preduzećima, organizacijama i privatnim preduzećima	+			
Napomene o računovodstvenim politikama sa obrazloženjima	+			
Izveštaj eksterne revizije sa mišljenjem	+			

Tabela br. 13: Završni račun korisnika budžetskih sredstava sa naglaskom na finansijskim izveštajima koje sastavljaju direktni i/ili indirektni korisnici budžetskih sredstava

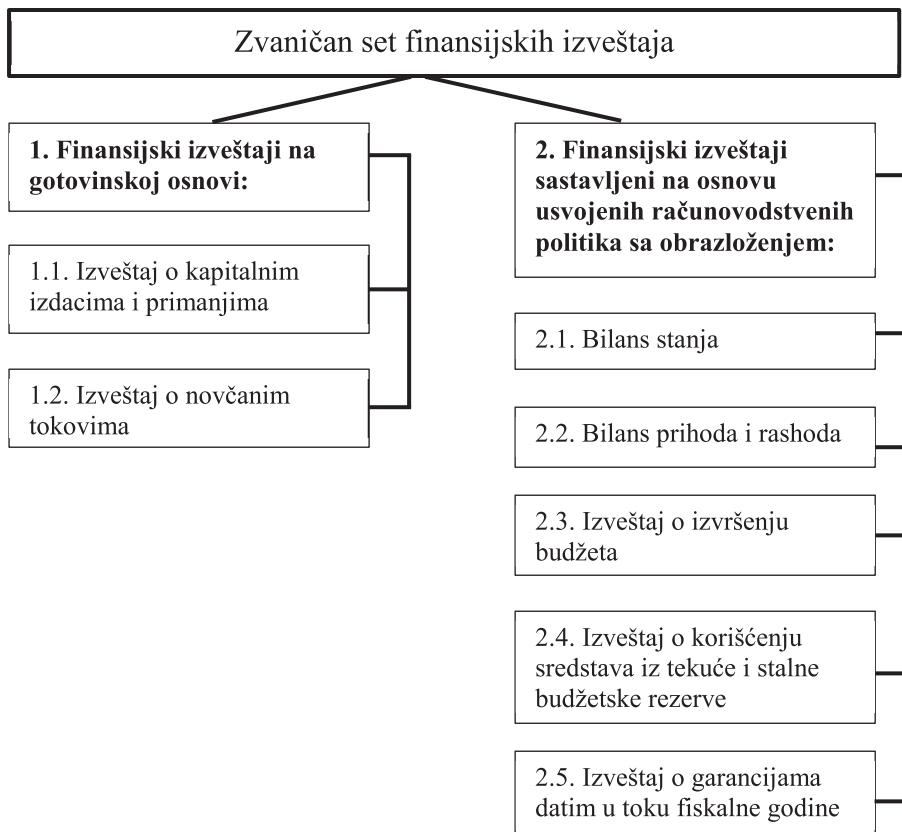
Finansijski izveštaji, prema Pravilniku, sastavljaju se i dostavljaju na obrascima:

- 1) Bilans stanja - Obrazac 1;
- 2) Bilans prihoda i rashoda - Obrazac 2;
- 3) Izveštaj o kapitalnim izdacima i primanjima - Obrazac 3;
- 4) Izveštaj o novčanim tokovima - Obrazac 4;
- 5) Izveštaj o izvršenju budžeta - Obrazac 5.

Ovi finansijski izveštaji, prema Uredbi o budžetskom računovodstvu se svrstavaju u dve osnovne grupe, kako je predstavljeno na slici br. 6.

Direktni i indirektni korisnici budžetskih sredstava koji svoje finansijsko poslovanje obavljaju preko svojih podračuna i vode glavnu knjigu, organizacije za obavezno socijalno osiguranje, korisnici sredstava Republičkog fonda za zdravstveno osiguranje i budžetski fondovi izrađuju finansijske izveštaje propisane ovim obrascima. Takođe, završni račun budžeta Republike Srbije, budžeta autonomnih

pokrajina, jedinica lokalne samouprave i organizacije za obavezno socijalno osiguranje dostavljaju obavezno ovih pet propisanih obrazaca.



Slika br. 6: Kompletan, zvaničan set finansijskih izveštaja prema Uredbi o budžetskom računovodstvu

Direktni korisnici budžetskih sredstava koji u svojoj nadležnosti imaju indirektne korisnike i Republički fond za zdravstveno osiguranje dostavljaju konsolidovane periodične i konsolidovane godišnje finansijske izveštaje. Konsolidovani godišnji finansijski izveštaj budžeta Republike Srbije, budžeta autonomnih pokrajina i jedinica lokalne samouprave dostavlja se na obrascu Izveštaj o izvršenju budžeta - Obrazac 5.

Indirektni korisnici budžetskih sredstava svoje finansijske izveštaje dostavljaju direktnim korisnicima radi konsolidacije podataka. Direktni korisnici sredstava budžeta Republike Srbije, koji u svojoj nadležnosti imaju indirektne korisnike sredstava budžeta Republike Srbije, kontrolišu, sravnjuju podatke iz njihovih godišnjih izveštaja o izvršenju budžeta i sastavljaju konsolidovani godišnji izveštaj o izvršenju budžeta koji podnose Upravi za trezor.

Godišnji finansijski izveštaj sadrži i izveštaje koji se dostavljaju u pisanoj formi, a za koje se ne propisuje forma obrasca, niti sadržina istih, i to:¹³

- 1) obrazloženje odstupanja između odobrenih sredstava i izvršenja;
- 2) izveštaj o korišćenju sredstava iz tekuće i stalne budžetske rezerve;
- 3) izveštaj o garancijama datim u toku fiskalne godine;
- 4) izveštaj o primljenim donacijama i zaduženju na domaćem i stranom tržištu novca i kapitala i izvršenim otplatama dugova;
- 5) izveštaj o realizaciji ukupnih sredstava budžeta po korisnicima, programima, projektima, funkcijama, ekonomskim klasifikacijama i izvorima na nivou budžeta Republike Srbije.

Sve finansijske izveštaje na propisanim obrascima i izveštaje u slobodnoj formi (i kada nema osnove izvršenja) obavezno sastavljaju direktni korisnici budžetskih sredstava. Indirektni korisnici budžetskih sredstava, finansijske izveštaje koji se sastavljaju u slobodnoj formi izrađuju i dostavljaju samo kada po nekom osnovu ispunjavaju uslove za iste, izuzev Obrazloženja odstupanja između odobrenih sredstava i izvršenja. Indirektni korisnici koji primaju sredstva od dva ili više korisnika na istom nivou vlasti obavezno sastavljaju Obrazloženje odstupanja između odobrenih sredstava i izvršenja. Ovim izveštajem takvi indirektni korisnici pravdaju način i iznos svoje potrošnje. Zbog toga indirektni korisnici sa svojim direktnim korisnikom obavezno sravnjuju stanje sredstava na kraju godine. U slučaju da indirektni korisnik ta sredstva nije iskoristio, u obavezi je da ih vrati do kraja godine (uz podnošenje SVS obrazca), o čemu je bilo reči ranije.

Izveštaj o primljenim donacijama korisnici budžetskih sredstava sastavljaju u slučaju dobijanja donacija.

Završni račun korisnika budžetskih sredstava se sastoji iz:

- 1) godišnjeg finansijskog izveštaja o izvršenju budžeta, koji sadrži godišnji izveštaj o učinku programa, uključujući i učinak na unapređenju rodne ravnopravnosti, sa dodatnim napomenama, objašnjenjima i obrazloženjima; i
- 2) izveštaja eksterne revizije.

Završni račun organizacija za obavezno socijalno osiguranje sadrži:

¹³ Spisak godišnjih finansijskih izveštaja, uz navedene izveštaje ne završava. Tako, na primer, Republički fond za zdravstveno osiguranje, instrukcijom od zdravstvenih i apotekarskih ustanova u svom sastavu, zahteva:

- Obrazac 6 – Stanje neizmirenih obaveza prema dobavljačima na dan 31.12;
- Obrazac 7 – Nenaplaćena potraživanja zdravstvene ustanove na dan 31.12;
- Odstupanje od novčanog toka;
- Obrazac TR – Transferi između budžetskih korisnika na istom nivou;
- Obrazac OZPR – za participaciju i refundaciju;
- Obrazac BO – isplaćena i refundirana sredstva koja se odnose na naknade za vreme odsustovanja s posla na teret Fonda.

- 1) godišnji finansijski izveštaj o izvršenju plana organizacija za obavezno socijalno osiguranje, kao i godišnji konsolidovani finansijski izveštaj Republičkog fonda za zdravstveno osiguranje, sa dodatnim napomenama, objašnjnjima i obrazloženjima i
 2) izveštaj eksterne revizije.

Direktni korisnici budžetskih sredstava i organizacije obaveznog socijalnog osiguranja sastavljene obrasce finansijskih izveštaja podnose Upravi za trezor – Sektoru za budžetsko računovodstvo i izveštavanje u pisanom obliku – u tri primerka i u elektronskoj formi kroz informacioni sistem za podnošenje finansijskih izveštaja, što čine i indirektni korisnici budžetskih sredstava. Pristup informacionom sistemu za podnošenje finansijskih izveštaja korisnici ostvaruju unošenjem identifikacionih podataka u veb aplikaciju Uprave za trezor, u skladu sa internim tehničkim uputstvom.

Rokovi za postupak pripreme, sastavljanja i podnošenja završnih računa budžeta Republike Srbije, budžeta lokalne vlasti i organizacija za obavezno socijalno osiguranje i godišnjih finansijskih izveštaja korisnika budžetskih sredstava i korisnika sredstava organizacija za obavezno socijalno osiguranje definisani su Zakonom o budžetskom sistemu.¹⁴

Kalendar za nivo Republike Srbije podrazumeva sledeće obaveze i krajnje rokove:

Krajnji rok	Priprema, sastavljanje i podnošenje završnih računa budžeta Republike Srbije
28. februar	indirektni korisnici sredstava budžeta Republike Srbije pripremaju godišnji finansijski izveštaj za prethodnu budžetsku godinu i podnose ga nadležnim direktnim korisnicima sredstava budžeta Republike Srbije; pravosudni organi koji se u budžetu Republike Srbije iskazuju zbirno pripremaju godišnji finansijski izveštaj za prethodnu budžetsku godinu i podnose ga Visokom savetu sudstva, odnosno Državnom veću tužilaca; korisnici sredstava Republičkog fonda za zdravstveno osiguranje pripremaju godišnji finansijski izveštaj za prethodnu budžetsku godinu i podnose ga Republičkom fondu za zdravstveno osiguranje
28. februar	drugi korisnici javnih sredstava koji su uključeni u sistem konsolidovanog računa trezora osnovani od strane Republike Srbije pripremaju godišnji finansijski izveštaj za prethodnu budžetsku godinu i podnose ga nadležnom državnom organu Republike Srbije
31. mart	direktni korisnici sredstava budžeta Republike Srbije pripremaju godišnji izveštaj i podnose ga Upravi za trezor, a direktni korisnici sredstava budžeta Republike Srbije koji u svojoj nadležnosti imaju indirektne korisnike sredstava budžeta Republike Srbije kontrolisu, sravnuju podatke iz njihovih godišnjih izveštaja o izvršenju budžeta i sastavljaju konsolidovani godišnji izveštaj o izvršenju budžeta koji podnose Upravi za trezor; Visoki savet sudstva, odnosno Državno veće

¹⁴ Prema, Zakon o budžetskom sistemu. *Službeni 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, 113/2017, 95/2018, 31/2019, 72/2019, 149/2020 i 118/2021, član 78.

	tužilaca kontrolišu, srađuju podatke iz godišnjih izveštaja o izvršenju budžeta pravosudnih organa koji se iskazuju zbirno u okviru njihovih razdela i sastavljuju konsolidovane godišnje izveštaje o izvršenju budžeta, koje podnose Upravi za trezor
30. april	organizacije za obavezno socijalno osiguranje donose odluke o završnim računima organizacija za obavezno socijalno osiguranje, usvajaju izveštaje o izvršenju finansijskih planova i podnose ih Upravi za trezor; Republički fond za zdravstveno osiguranje kontroliše, srađuje podatke iz godišnjih izveštaja o izvršenju finansijskog plana korisnika sredstava koji se nalaze u njegovoj nadležnosti, konsoliduje podatke i sastavlja konsolidovani godišnji izveštaj o izvršenju finansijskog plana, koji podnosi Upravi za trezor
20. jun	Ministarstvo priprema nacrt zakona o završnom računu budžeta Republike Srbije i zajedno sa odlukama o završnim računima organizacija za obavezno socijalno osiguranje dostavlja Vladi
15. jul	Vlada dostavlja Narodnoj skupštini predlog zakona o završnom računu budžeta Republike Srbije i odluke o završnim računima organizacija za obavezno socijalno osiguranje
1. oktobar	Ministarstvo sastavlja konsolidovani izveštaj Republike Srbije i dostavlja ga Vladi
1. novembar	Vlada dostavlja Narodnoj skupštini konsolidovani izveštaj Republike Srbije, radi informisanja

Kalendar završnih računa budžeta lokalne vlasti obuhvata sledeće krajnje rokove:

Krajnji rok	Priprema, sastavljanje i podnošenje završnih računa budžeta lokalne vlasti i organizacija za obavezno socijalno osiguranje i godišnjih finansijskih izveštaja korisnika budžetskih sredstava i korisnika sredstava organizacija za obavezno socijalno osiguranje
28. februar	indirektni korisnici sredstava budžeta lokalne vlasti pripremaju godišnji finansijski izveštaj za prethodnu budžetsku godinu i podnose ga nadležnim direktnim korisnicima sredstava budžeta lokalne vlasti
28. februar	drugi korisnici javnih sredstava koji su uključeni u sistem konsolidovanog računa trezora osnovani od strane lokalne vlasti pripremaju godišnji finansijski izveštaj za prethodnu budžetsku godinu i podnose ga nadležnom organu lokalne vlasti
31. mart	direktni korisnici sredstava budžeta lokalne vlasti pripremaju godišnji izveštaj koji sadrži godišnji izveštaj o učinku programa za prethodnu godinu i podnose ga lokalnom organu uprave nadležnom za finansije, a direktni korisnici sredstava budžeta lokalne vlasti koji u svojoj nadležnosti imaju indirektnе korisnike sredstava budžeta lokalne vlasti kontrolišu, srađuju podatke iz njihovih godišnjih izveštaja o izvršenju budžeta i sastavljuju konsolidovani godišnji izveštaj o izvršenju budžeta koji sadrži godišnji izveštaj o učinku programa za prethodnu godinu, koji podnose lokalnom organu uprave nadležnom za finansije
30. april	lokalni organ uprave nadležan za finansije priprema nacrt odluke o završnom računu budžeta lokalne vlasti sa obrazloženjem koje sadrži godišnji izveštaj o učinku programa za prethodnu godinu i dostavlja ga nadležnom izvršnom organu lokalne vlasti

1. jun	nadležni izvršni organ lokalne vlasti dostavlja skupštini lokalne vlasti sa obrazloženjem koje sadrži godišnji izveštaj o učinku programa za prethodnu godinu predlog odluke o završnom računu budžeta lokalne vlasti sa obrazloženjem koje sadrži godišnji izveštaj o učinku programa za prethodnu godinu
30. jun	lokalni organ uprave nadležan za finansije podnosi Upravi za trezor odluku o završnom računu budžeta lokalne vlasti usvojenu od strane skupštine lokalne vlasti i podnosi izveštaj o izvršenju budžeta lokalne vlasti, izuzev lokalnih organa uprave nadležnih za poslove finansija gradskih opština u sastavu grada, odnosno grada Beograda, koji svoje odluke o završnim računima budžeta i izveštaje o izvršenju budžeta dostavljaju, odnosno podnose gradu, odnosno gradu Beogradu u pisanoj i elektronskoj formi
1. jul	lokalni organ uprave nadležan za poslove finansija grada sastavlja konsolidovani izveštaj grada i podnosi Upravi za trezor

3.2.1. Bilans stanja korisnika budžetskih sredstava

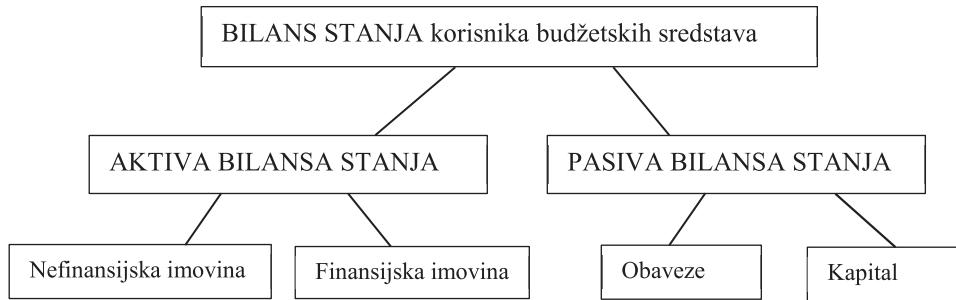
Bilans stanja korisnika budžetskih sredstava sastavlja se i dostavlja na propisanom obrascu 1, prema Pravilniku o načinu pripreme, sastavljanja i podnošenja finansijskih izveštaja korisnika budžetskih sredstava (direktnih i indirektnih korisnika budžetskih sredstava), organizacija za obavezno socijalno osiguranje, korisnika sredstava Republičkog fonda za zdravstveno osiguranje i budžetskih fondova Republike Srbije i lokalne vlasti. Ovo je finansijski izveštaj koji se izrađuje na osnovu usvojenih računovodstvenih politika sa obrazloženjem.

Bilans stanja je jedan od najstarijih finansijskih izveštaja. Pokazuje stanje imovine i obaveza korisnika budžetskih sredstava na početku i na kraju obračunskog perioda. Izrađuje se na osnovu stanja subanalitičkih konta sledećih klasa:

- Klase 000000 – Nefinansijska imovina,
- Klase 100000 – Finansijska imovina,
- Klase 200000 – Obaveze i
- Klase 300000 – Kapital, utvrđivanje rezultata poslovanja i vanbilansna evidencija.

Konta Klase 000000 i Klase 100000 su aktivna konta, a konta klase Klase 200000 i Klase 300000 su pasivna konta. Ravnoteža je obavezna između odgovarajućih aktivnih i pasivnih konta kao posledica primene principa sistema dvojnog knjigovodstva i načela budžetske ravnoteže. Ravnoteža se uspostavlja kroz postupak utvrđivanja rezultata poslovanja kod korisnika budžetskih sredstava. Utvrđivanje rezultata poslovanja u bilansu stanja, povezuje ovaj finansijski izveštaj sa Bilansom prihoda i rashoda.

Struktura bilansa stanja korisnika budžetskih sredstava predstavljena je na slici br. 7.



Slika br. 7: Osnovni elementi bilansa stanja korisnika budžetskih sredstava

Bilans stanja korisnika budžetskih sredstava treba da pruži informacije o finansijskom položaju, finansijskoj strukturi, likvidnosti i solventnosti.

Propisani obrazac za Bilans stanja sadrži 73 pozicije u aktivi i 167 pozicija u pasivi. Bilans stanja korisnika budžetskih sredstava na dan 31.12.202X. godine

AKTIVA	PASIVA
A. Nefinansijska imovina	A. Obaveze
1. Nefinansijska imovina u stalnim sredstvima	1. Dugoročne obaveze 2. Kratkoročne obaveze 3. Obaveze po osnovu rashoda za zaposlene 4. Obaveze po osnovu ostalih rashoda, izuzev rashoda za zaposlene 5. Obaveze iz poslovanja 6. Pasivna vremenska razgraničenja
2. Nefinansijska imovina u zalihamama	B. Kapital, utvrđivanje rezultata poslovanja i vanbilansna evidencija
B. Finansijska imovina	1. Kapital 2. Višak prihoda i primanja 3. Manjak prihoda i primanja 4. Neraspoređeni višak prihoda i primanja iz ranijih godina 5. Deficit iz ranijih godina 6. Pozitivne promene u vrednosti i obimu 7. Negativne promene u vrednosti i obimu
1. Dugoročna finansijska imovina	C. UKUPNO PASIVA
2. Novčana sredstva, plemeniti metali, hartije od vrednosti, potraživanja i kratkoročni plasmani	D. Vanbilansna pasiva
3. Aktivna vremenska razgraničenja	
C. UKUPNO AKTIVA (A+B)	
D. Vanbilansna aktiva	
C. UKUPNO PASIVA	
D. Vanbilansna pasiva	

15

Tabela br. 14: Skraćeni prikaz Bilansa stanja korisnika budžetskih sredstava

¹⁵ Prema, Đukić T. (2014). *Osnove budžetskog računovodstva*. Ekonomski fakultet Univerziteta u Nišu: Niš, 58.

Iznosi se unose, u propisani obrazac, u hiljadama dinara. Propisano je pet kolona: oznaka OP (obrada podataka), broj konta, opis, iznos iz prethodne godine (početno stanje), iznos tekuće godine (bruto, ispravka vrednosti i neto iznos). Posmatranjem sažete šeme bilansa stanja, lakše su uočljivi elementi aktive i pasive bilansa stanja i informativni značaj ovog izveštaja (pogledati tabelu br. 14).

Informaciona vrednost bilansa stanja korisnika budžetskih sredstava podrazumeva:¹⁶

- Između Klase 000000 – Nefinansijska imovina i Klase 300000 – Kapital, utvrđivanje rezultata poslovanja i vanbilansna evidencija – mora postojati ravnoteža, osim u delu koji se odnosi na utvrđivanje rezultata poslovanja. To znači da sva nefinansijska imovina korisnika budžetskih sredstava ima iskazan izvor finansiranja iz Klase 300000;
- Sve nabavke nefinansijske imovine u toku posmatrane godine (Klase 000000 – Nefinansijska imovina) treba da odgovara visini izdataka evidentiranih u okviru Klase 500000 – Izdaci za nefinansijsku imovinu i to u visini izvršenog plaćanja (izuzev primanja po osnovu donacija);
- Potražni saldo (Ispravka vrednosti) kao zbir obračunate amortizacije u okviru Klase 000000 – Nefinansijska imovina treba da odgovara zbiru dugovnog salda na kontima grupe 311000 – Kapital (ukoliko nije vršeno knjiženje obračunate amortizacije u okviru kategorije 430000);
- Stanje na kontima opreme – sintetički konto 011200 – Oprema umanjeno za ukupni iznos ispravke vrednosti po osnovu amortizacije treba da odgovara stanju na subanalitičkom kontu 311112 – Oprema (evidentiranje opreme u izvorima kapitala);
- Zbog primene gotovinske osnove, početno stanje na tekućem računu (121112 – Tekući račun i 121414 – Ostali devizni račun), odnosno saldo na tekućem računu iz prethodnog perioda, biće jednak višku prihoda nad rashodima (zbir subanalitičkih računa: 311511 – Primanja od prodaje finansijske imovine, 311519 – Ostali izvori novčanih sredstava, 321121 – Višak prihoda i primanja – suficit i 321311 – Neraspoređeni višak prihoda i primanja iz ranijih godina). Na ovaj način se, praćenjem stanja na tekućem računu, prati i likvidnost poslovanja budžetskog korisnika;
- U sistemu budžetskog računovodstva po gotovinskoj osnovi, sve obaveze koje nisu plaćene se evidentiraju se preko konta aktivnih vremenskih razgraničenja grupe računa 131000 – Aktivna vremenska razgraničenja, a najčešće preko subanalitičkog konta 131211 – Obračunati neplaćeni rashodi. Zbog toga se proverava stanje sintetičkog konta 131200 – Obračunati neplaćeni rashodi i izdaci sa odgovarajućim kontima u Klasi 200000 – Obaveze, samo za obaveze koje do 31.12. posmatrane godine nisu izmirene, odnosno plaćene. Zbir subanalitičkog konta 131211 – Obračunati

¹⁶ Prema, časopis Budžet, IPC; Beograd, br. 1-2, 1 januar 2020, 18-25; Gajić, Lj., Rakić, Lj. (2014). *Finansijski izveštaji budžetskog računovodstva*. Ekonomski fakultet u Subotici, Subotica, 51-53.

- neplaćeni rashodi je identičan je sa zbirom subanalitičkog konta 252111 – Dobavljači u zemlji;
- Dati avansi u okviru sintetičkog konta 123200 – Dati avansi, depoziti i kaucije treba da odgovara stanju na analitičkim kontima 291210 – Plaćeni avansi;
 - Između Klase 100000 – Finansijska imovina i Klase 300000 – Kapital, utvrđivanje rezultata poslovanja i vanbilansna evidencija mora da postoji usklađenost stanja koja odgovara stanju u izvorima kapitala (Klase 300000 – Kapital, utvrđivanje rezultata poslovanja i vanbilansna evidencija);
 - Stanje na sintetičkim kontima 122100 – Potraživanja po osnovu prodaje i druga potraživanja nalazi se u ravnoteži sa sintetičkim kontima 291300 – Obračunati nenačaćeni prihodi i primanja samo za potraživanja koja do 31.12. posmatrane godine nisu izmirena, odnosno naplaćena; i
 - Proveru stanja na subanalitičkim kontima analitičkog konta 123960 – Porez na dodatu vrednost – na kraju godine ostaje iznos koji se nije mogao učinjiti od obaveze za PDV jer je ta obaveza manja od prethodnog poreza. To je situacija kada je na kraju godine iznos na subanalitičkim kontima analitičkog konta 123960 – Porez na dodatu vrednost, veći od iznosa na subanalitičkim kontima analitičkog konta 245240 – Obaveze za porez na dodatu vrednost.

Neki od nedostataka Bilansa stanja kod korisnika budžetskih sredstava su:

- 1) Bilans stanja sadrži podatke o svim elementima imovine, ali ih istovremeno otpisuje u potpunosti. Na taj način se najviše opterećuje tekuće poslovanje zbog nabavke opreme koja je u trenutku nabavke trošak u celini (iako se oprema planira koristiti duži vremenski period). Tako se nerealno iskazuje rezultat poslovanja;
- 2) Upotreba aktivnih i pasivnih vremenskih razgraničenja dovodi do gubljenja određenih informacija kao što su struktura obaveza prema dobavljačima i struktura potraživanja od kupaca, odnosno informacije o strukturi troškova i potraživanja. Ove informacije su važne za donošenje poslovnih odluka vezanih za analizu kašnjenja u izmirivanju obaveza ili za analizu naplate potraživanja od kupaca. Uvođenjem konta vremenskih razgraničenja 131211 Obračunati neplaćeni rashodi, 131212 Obračunati neplaćeni izdaci, 291311 Obračunati nenačaćeni prihodi i 291312 Obračunata nenačaćena primanja iz prodaje nefinansijske imovine nastojalo se izbeći negativnosti gotovinske osnove. Za rezultat javlja se potreba komplikovanog, dodatnog posla uvođenja sub-subanalitičkih konta za raščlanjivanje obaveza (prema izvorima finansiranja i vrsti obaveze) i potraživanja na kontima vremenskih razgraničenja (prema izvorima finansiranja i vrsti prodaje). Tako se, uz dodatni posao, obezbeđuje jasna i pregledna slika preuzetih neplaćenih obaveza i nastalih nenačaćenih potraživanja;
- 3) Usmeravanjem prevelike pažnje na stanje gotovine i saldo na tekućem računu, bez sagledavanja celokupne situacije u pogledu obaveza koje će kasnije dospeti ili ugrožavanjem opredeljene namene korišćenja sredstava

- kod korisnika budžetskih sredstava, dovodi se u pitanje održavanje likvidnosti korisnika budžetskih sredstava;
- 4) Ranije je naglašeno da postoje imovina i obaveze koje su specifične za javni sektor i zbog toga predstavljaju problem knjigovodstvenog obračuna i iskazivanja kod korisnika budžetskih sredstava. Najbolji primeri takve specifične imovine su: istorijsko nasleđe, infrastrukturna imovina, vojna imovina i programi socijalnog osiguranja.

3.2.2. Bilans prihoda i rashoda korisnika budžetskih sredstava

Bilans prihoda i rashoda izrađuje se i dostavlja na propisanom obrascu 2, prema Pravilniku o načinu pripreme, sastavljanja i podnošenja finansijskih izveštaja korisnika budžetskih sredstava (direktnih i indirektnih korisnika budžetskih sredstava), organizacija za obavezno socijalno osiguranje, korisnika sredstava Republičkog fonda za zdravstveno osiguranje i budžetskih fondova Republike Srbije i lokalne vlasti. Sastavlja se na osnovu usvojenih računovodstvenih politika sa obrazloženjem na osnovu podataka subanalitičkih konta sledećih klasa:

- Klase 700000 – Tekući prihodi,
- Klase 800000 – Primanja od prodaje nefinansijske imovine,
- Klase 400000 – Tekući rashodi i
- Klase 500000 – Izdaci za nefinansijsku imovinu, propisanih Kontnim planom za budžetski sistem.

Ovaj finansijski izveštaj je veoma obiman u odnosu na Bilans stanja, što je najvećim delom posledica predviđenog velikog broja sintetičkih računa tekucihi rashoda prema Kontnom planu. Najznačajniji prihod korisnika budžetskih sredstava je 790000 – Prihodi iz budžeta ali kad su u pitanju rashodi, dužnost ovih ustanova je da pokažu svoju odgovornost u trošenju budžetskih sredstava detaljnim obuhvatanjem rashoda i izdataka.

Propisani obrazac za Bilans prihoda i rashoda sadrži 131 poziciju na strani prihoda i primanja i 231 poziciju na strani rashoda i izdataka. Iznosi se unose, u propisani obrazac, u hiljadama dinara. Propisano je pet kolona: oznaka OP (obrada podataka), broj konta, opis i iznos (iz prethodne i tekuće godine). U formi sažete šeme bilans prihoda i rashoda predstavljen je u tabeli br. 15.

Bilans prihoda i rashoda korisnika budžetskih sredstava u periodu od 01.01. do 31.12.202X. godine

A. TEKUĆI PRIHODI I PRIMANJA OD PRODAJE NEFINANSIJSKE IMOVINE
1. TEKUĆI PRIHODI
- porezi
- socijalni doprinosi

- donacije, pomoći i transferi
- drugi prihodi
- memorandumske stavke za refundaciju rashoda
- transferi između budžetskih korisnika na istom nivou
- prihodi iz budžeta

2. PRIMANJA OD PRODAJE NEFINANSIJSKE IMOVINE

- primanja od prodaje osnovnih sredstava
- primanja od prodaje zaliha
- primanja od prodaje dragocenosti
- primanja od prodaje prirodne imovine

B. TEKUĆI RASHODI I IZDACI ZA NEFINANSIJSKU IMOVINU

1. TEKUĆI RASHODI

- rashodi za zaposlene
- korišćenje usluga i roba
- amortizacija i upotreba sredstava za rad
- otplata kamata i prateći troškovi zaduživanja
- subvencije
- donacije, dotacije i transferi
- socijalno osiguranje i socijalna zaštita
- ostali rashodi

2. IZDACI ZA NEFINANSIJSKU IMOVINU

- osnovna sredstva
- zalihe
- dragocenosti
- prirodna imovina
- nefinansijska imovina koja se finansira iz sredstava nacionalnog investicionog plana

C. VIŠAK PRIHODA I PRIMANJA – SUFICIT (A-B)

D. MANJAK PRIHODA I PRIMANJA – DEFICIT (B-A)

Tabela br. 15: Skraćeni prikaz Bilansa prihoda i rashoda korisnika budžetskih sredstava¹⁷

Informaciona vrednost Bilansa prihoda i rashoda kod korisnika budžetskih sredstava podrazumeva:¹⁸

- Prihodi umanjeni za rashode jednaki su neto saldu poslovanja i iskazuju zbirni pokazatelj kontinuiteta održivosti poslovanja korisnika budžetskih sredstava i

¹⁷ Prema, Đukić T. (2014). *Osnove budžetskog računovodstva*. Ekonomski fakultet Univerziteta u Nišu: Niš, 59-60.

¹⁸ Prema, Đukić T. (2014). *Osnove budžetskog računovodstva*. Ekonomski fakultet Univerziteta u Nišu: Niš, 59.

- Razlika primanja od prodaje nefinansijske imovine i izdataka za nefinansijsku imovinu daje neto rezultat transakcija sa nefinansijskom imovinom, te pokazuje da li korisnik budžetskih sredstava više ulaze u nefinansijsku imovinu nego što dobija od njene prodaje ili sredstva od prodaje nefinansijske imovine koristi za finansiranje drugih aktivnosti.

Najveći nedostatak Bilansa prihoda i rashoda jeste evidentiranje avansa na pozicijama prihoda i rashoda. Sva primljena sredstva na tekući račun, zahvaljujući gotovinskoj osnovi, evidentiraju se na prihodima. Sva isplaćena sredstva evidentiraju se na pozicijama rashoda i izdataka (osim PDV-a). Zbog toga se kroz troškove obuhvata ono što je plaćeno a nije potrošeno (kao na primer nabavka opreme i zalihe materijala), a nije obuhvaćeno ono što je utrošeno a nije isplaćeno (obaveze dobavljačima za primljene usluge i drugo).

3.2.3. Izveštaj o kapitalnim izdacima i primanjima

Izveštaj o kapitalnim izdacima i primanjima sastavlja se i dostavlja na propisanom obrascu 3, prema Pravilniku o načinu pripreme, sastavljanja i podnošenja finansijskih izveštaja korisnika budžetskih sredstava (direktnih i indirektnih korisnika budžetskih sredstava), organizacija za obavezno socijalno osiguranje, korisnika sredstava Republičkog fonda za zdravstveno osiguranje i budžetskih fondova Republike Srbije i lokalne vlasti. Izrađuje se na gotovinskoj osnovi na osnovu podataka sledećih klasa:

- Klase 800000 – Primanja od prodaje nefinansijske imovine,
- Klase 900000 – Primanja od zaduživanja i prodaje finansijske imovine,
- Klase 500000 – Izdaci za nefinansijsku imovinu i
- Klase 600000 – Izdaci za otplatu glavnice i nabavku finansijske imovine, propisanih Kontnim planom za budžetski sistem.

Promet na kontima ovih klasa je pokazatelj upotrebe budžetskih i ostalih sredstava za nabavku nefinansijske i finansijske imovine (Klase 500000 i Klase 600000) i izvora finansiranja po osnovu primanja od prodaje nefinansijske i finansijske imovine (Klase 800000 i Klase 900000).

Klase 600000 i Klase 900000 su veoma specifične jer predstavljaju zatvoren sistem konta – to su samo obračunske klase. Sva pojedinačna konta Klase 600000 – Izdaci za otplatu glavnice i nabavku finansijske imovine korespondiraju sa subanalitičkim kontom 699999 – Kontra knjiženje, po osnovu čega proizilazi računska ravnoteža knjiženja unutar klase. Sva pojedinačna konta Klase 900000 – Primanja od zaduživanja i prodaje finansijske imovine korespondiraju sa subanalitičkim kontom 999999 – Kontra knjiženje, po osnovu čega proizilazi računska ravnoteža knjiženja unutar ove klase.

Pojedinačna subanalitička konta Klase 500000 – Izdaci za nefinansijsku imovinu korespondiraju sa subanalitičkim kontima Klase 200000, odnosno sa odgovarajućim analitičkim kontom 252110 – Dobavljači u zemlji, i u okviru analitičkog konta 252210 – Dobavljači u inostranstvu. Pojedinačna subanalitička konta Klase 800000 – Primanja od prodaje nefinansijske imovine korespondiraju sa subanalitičkim kontima Klase 100000, odnosno sa odgovarajućim analitičkim kontom 122110 – Potraživanja od kupaca u zemlji i u okviru analitičkog konta 122210 – Potraživanja od kupaca u inostranstvu. Indirektni korisnici budžetskih sredstava najčešće koriste subanalitička konta Klase 500000 i Klase 800000. Direktni korisnici budžetskih sredstava, pored ovih klasa, koriste i subanalitička konta Klase 600000 jer imaju zakonske mogućnosti da nabavljaju finansijsku imovinu i po drugom osnovu (zaduživanje kod banaka) i imaju mogućnost primanja od zaduživanja i prodaje finansijske imovine (hartije od vrednosti, finansijski derivati, krediti u zemlji i inostranstvu od banaka ili drugih nivoa vlasti) a to evidentiraju preko subanalitičkih konta Klase 900000.¹⁹

Propisani obrazac za Izveštaj o kapitalnim izdacima i primanjima sadrži 66 pozicija na strani primanja i 97 pozicija na strani izdataka. Iznosi se unose, u propisani obrazac, u hiljadama dinara. Propisano je pet kolona: oznaka OP (obrada podataka), broj konta, opis i iznos (iz prethodne i tekuće godine). Izveštaj o kapitalnim izdacima i primanjima može se predstaviti u sažetoj formi kao što je učinjeno u tabeli br. 16.

Izveštaj o kapitalnim izdacima i primanjima korisnika budžetskih sredstava u periodu od 01.01. do 31.12.202X. godine

A. PRIMANJA

1. PRIMANJA OD PRODAJE NEFINANSIJSKE IMOVINE

- primanja od prodaje osnovnih sredstava
- primanja od prodaje zaliha
- primanja od prodaje dragocenosti
- primanja od prodaje prirodne imovine

2. PRIMANJA OD ZADUŽIVANJA I PRODAJE FINANSIJSKE IMOVINE

- primanja od zaduživanja
- primanja od prodaje finansijske imovine

B. IZDACI

1. IZDACI ZA NEFINANSIJSKU IMOVINU

- osnovna sredstva
- zalihe
- dragocenosti
- prirodna imovina
- nefinansijska imovina koja se finansira iz sredstava nacionalnog investicionog plana

¹⁹ Prema, Gajić, Lj., Rakić, Lj. (2014). *Finansijski izveštaji budžetskog računovodstva*. Ekonomski fakultet u Subotici, Subotica, 61-62.

2. IZDACI ZA OTPLATU GLAVNICE I NABAVKU FINANSIJSKE IMOVINE
 - otplata glavnice
 - nabavka finansijske imovine

C. VIŠAK PRIMANJA (A-B)
D. MANJAK PRIMANJA (B-A)

Tabela br. 16: Skraćeni prikaz Izveštaja o kapitalnim izdacima i primanjima korisnika budžetskih sredstava²⁰

Informaciona vrednost Izveštaja o kapitalnim izdacima i primanjima korisnika budžetskih sredstava podrazumeva usmeravanje menadžmenta, odnosno poslovne politike korisnika budžetskih sredstava u pogledu:²¹

- investiranje u kapitalno održavanje postojećih zgrada i objekata,
- investiranje u nabavku opreme za obavljanje osnovne delatnosti,
- investiranje u nabavku administrativnog materijala,
- investiranje u nabavku finansijske imovine,
- investiranje u nabavku zaliha za dalju prodaju ili proizvodnju,
- pregled sprovedenih postupaka javne nabavke male i velike vrednosti i donošenje odluka o novim postupcima javnih nabavki.

3.2.4. Izveštaj o novčanim tokovima

Izveštaj o novčanim tokovima sastavlja se i dostavlja na propisanom obrascu 4, prema Pravilniku o načinu pripreme, sastavljanja i podnošenja finansijskih izveštaja korisnika budžetskih sredstava (direktnih i indirektnih korisnika budžetskih sredstava), organizacija za obavezno socijalno osiguranje, korisnika sredstava Republičkog fonda za zdravstveno osiguranje i budžetskih fondova Republike Srbije i lokalne vlasti. Izrađuje se na osnovu podataka sledećih klasa:

- Klase 700000 – Tekući prihodi,
- Klase 800000 – Primanja od prodaje nefinansijske imovine,
- Klase 900000 – Primanja od zaduživanja i prodaje finansijske imovine,
- Klase 400000 – Tekući rashodi,
- Klase 500000 – Izdaci za nefinansijsku imovinu i
- Klase 600000 – Izdaci za otplatu glavnice i nabavku finansijske imovine, propisanih Kontnim planom za budžetski sistem.

Izveštaj o novčanim tokovima predstavlja sintezu Bilansa prihoda i rashoda i Izveštaja o kapitalnim izdacima i primanjima. Izveštaj o novčanim tokovima je

²⁰ Prema, Đukić T. (2014). *Osnove budžetskog računovodstva*. Ekonomski fakultet Univerziteta u Nišu: Niš, 61.

²¹ Prema, Gajić, Lj., Rakić, Lj. (2014). *Finansijski izveštaji budžetskog računovodstva*. Ekonomski fakultet u Subotici, Subotica, 62.

zasnovan na gotovinskom toku pa zbog toga svi prihodi i primanja imaju tretman novčanih priliva, a svi rashodi i izdaci imaju tretman novčanih odliva. Elementi Izveštaja o novčanim tokovima su:²²

- 1) Naplaćeni prihodi i primanja;
- 2) Isplaćeni rashodi i izdaci; i
- 3) Višak ili manjak novčanih priliva.

Putem Izveštaja o novčanim tokovima omogućuju se podaci za utvrđivanje salda gotovine na sledeći način:²³

1. Višak novčanih priliva (OP 4434)
2. Manjak novčanih priliva (OP 4435)
3. Korigovani prilivi za primljena sredstva u obračunu (OP 4437) – Ukupni novčani prilivi uvećaju se za prilive koji su iskazani na OP 4438 – Naplaćena sredstva koja se ne evidentiraju na klasama 700000, 800000 i 900000, gde spadaju:
 - naplaćeni PDV u fakturama,
 - primljeni avansi,
 - uplate preko evidencionog računa,
 - primanja od boravišne takse.
4. Korigovani odlivi za isplaćena sredstva u obračunu (OP 4439) – Ukupni novčani odlivi se umanje za iznos na OP 4440 (iznos amortizacije knjižen na teret sopstvenih prihoda), a uvećaju za iznos iskazan na OP 4441 – isplaćena sredstva koja se ne evidentiraju na klasama 400000, 500000 i 600000, gde spadaju:
 - isplaćeni PDV u fakturama,
 - porez na dobit,
 - ostale isplate koje nemaju karakter rashoda i izdataka.
5. Saldo gotovine na kraju godine (OP 4442) = OP 4436 – Saldo gotovine na početku godine + OP 4437 – Korigovani prilivi – OP 4439 – Korigovani odlivi. Saldo gotovine na kraju godine odgovara saldu na tekućim dinarskim i deviznim računima, saldu blagajni, akreditivima i novčanim depozitima poslednjeg dana perioda za koji se izveštaj sastavlja.

Propisani obrazac za Izveštaj o novčanim tokovima sadrži 170 pozicija na strani prihoda i primanja i 271 poziciju na strani rashoda i izdataka. Iznosi se unose, u propisani obrazac, u hiljadama dinara. Propisano je pet kolona: oznaka OP (obrada podataka), broj konta, opis i iznos (iz prethodne i tekuće godine). Izveštaj o novčanim tokovima može se predstaviti u sažetoj formi kao što je učinjeno u tabeli br. 17.

²² Prema, Gajić, Lj., Rakić, Lj. (2014). *Finansijski izveštaji budžetskog računovodstva*. Ekonomski fakultet u Subotici, Subotica, 62.

²³ Prema, časopis Budžet, IPC; Beograd, br. 1-2, 1 januar 2020, 57.

Izveštaj o novčanim tokovima korisnika budžetskih sredstava u periodu od 01.01. do 31.12.202X. godine

A. NOVČANI PRILIVI

1. TEKUĆI PRIHODI

- porezi
- socijalni doprinosi
- donacije, pomoći i transferi
- drugi prihodi
- memorandumske stavke za refundaciju rashoda
- transferi između budžetskih korisnika na istom nivou
- prihodi iz budžeta

2. PRIMANJA OD PRODAJE NEFINANSIJSKE IMOVINE

- primanja od prodaje osnovnih sredstava
 - primanja od prodaje zaliha
 - primanja od prodaje dragocenosti
 - primanja od prodaje prirodne imovine
3. PRIMANJA OD ZADUŽIVANJA I PRODAJE FINANSIJSKE IMOVINE
- primanja od zaduživanja
 - primanja od prodaje finansijske imovine

B. NOVČANI ODLIVI

1. TEKUĆI RASHODI

- rashodi za zaposlene
- korišćenje usluga i roba
- amortizacija i upotreba sredstava za rad
- otplata kamata i prateći troškovi zaduživanja
- subvencije
- donacije, dotacije i transferi
- socijalno osiguranje i socijalna zaštita
- ostali rashodi

2. IZDACI ZA NEFINANSIJSKU IMOVINU

- osnovna sredstva
- zalihe
- dragocenosti
- prirodna imovina
- nefinansijska imovina koja se finansira iz sredstava nacionalnog investicionog plana

3. IZDACI ZA OTPLATU GLAVNICE I NABAVKU FINANSIJSKE IMOVINE

- otplata glavnice
- nabavka finansijske imovine

C. VIŠAK NOVČANIH PRILIVA (A-B)

D. MANJAK NOVČANIH PRILIVA (B-A)

E. SALDO GOTOVINE NA POČETKU GODINE

F. SALDO GOTOVINE NA KRAJU GODINE (A-B+E)

Tabela br. 17: Skraćeni prikaz Izveštaja o novčanim tokovima kod korisnika budžetskih sredstava²⁴

²⁴ Prema, Đukić T. (2014). *Osnove budžetskog računovodstva*. Ekonomski fakultet Univerziteta u Nišu: Niš, 62-63.

Informativna vrednost Izveštaja o tokovima gotovine korisnika budžetskih sredstava podrazumeva.²⁵

- sagledavanje pozicija viška ili manjka novčanih priliva na kraju godine
- utvrđivanje pozicije salda gotovine na kraju godine.

3.2.5. Izveštaj o izvršenju budžeta

Izveštaj o izvršenju budžeta izrađuje se i dostavlja na propisanom obrascu 5, prema Pravilniku o načinu pripreme, sastavljanja i podnošenja finansijskih izveštaja korisnika budžetskih sredstava (direktnih i indirektnih korisnika budžetskih sredstava), organizacija za obavezno socijalno osiguranje, korisnika sredstava Republičkog fonda za zdravstveno osiguranje i budžetskih fondova Republike Srbije i lokalne vlasti. Izrađuje se na osnovu podataka sledećih klasa:

- Klase 700000 – Tekući prihodi,
- Klase 800000 – Primanja od prodaje nefinansijske imovine,
- Klase 900000 – Primanja od zaduživanja i prodaje finansijske imovine,
- Klase 400000 – Tekući rashodi,
- Klase 500000 – Izdaci za nefinansijsku imovinu i
- Klase 600000 – Izdaci za otplatu glavnice i nabavku finansijske imovine, propisanih Kontnim planom za budžetski sistem.

Izveštaj o izvršenju budžeta sadrži sva konta prihoda i primanja, odnosno rashoda i izdataka čime se direktnim korisnicima omogućava uvid u ukupno planirana sredstva, kao i način, visinu i namenu njihove potrošnje. Planiranje sredstava i način njihove potrošnje vrši se razgraničeno, dakle po svakom izvoru finansiranja pojedinačno.²⁶

Obrazac 5 za Izveštaj o izvršenju budžeta sadrži tri dela:

- Deo I - Ukupni prihodi i primanja sa 171 propisanom pozicijom;
- Deo II – Ukupni rashodi izdaci ima 264 propisanje pozicije; i
- Deo III – Utvrđivanje rezultata – propisano je 10 pozicija.

²⁵ Prema, Gajić, Lj., Rakić, Lj. (2014). *Finansijski izveštaji budžetskog računovodstva*. Ekonomski fakultet u Subotici, Subotica, 62.

²⁶ Prema, časopis Budžet, IPC; Beograd, br. 1-2, 1 januar 2020, 58.

Iznosi se unose, u propisani obrazac, u hiljadama dinara. Propisane su sledeće kolone: oznaka OP (obrada podataka), broj konta, opis, iznos planiranih prihoda i primanja i iznos ostvarenih prihoda i primanja (prihodi i primanja iz budžeta Republike Srbije, prihodi i primanja iz autonomne pokrajine, prihodi i primanja iz opštine/grada, prihodi i primanja iz OOSO – Organizacija za obavezno socijalno osiguranje, prihodi i primanja iz donacija i pomoći, prihodi i primanja iz ostalih izvora i ukupno). Direktni korisnici koji u svojoj nadležnosti imaju više funkcionalnih klasifikacija, kao i korisnici koji imaju programski deo budžeta, popunjavaju i dostavljaju Obrazac 5 za svaku funkciju, odnosno projekat pojedinačno.

Izveštaj o izvršenju budžeta je obavezan za sve korisnike budžetskih sredstava i to i kao periodičan izveštaj – dostavlja se kvartalno. Na osnovu ove propisanosti, možemo zaključiti da se smatra najvažnijim finansijskim izveštajem korisnika budžetskih sredstava u Republici Srbiji. Uz ovaj izveštaj obavezno se dostavlja Obrazloženje velikih odstupanja između odobrenih sredstava i izvršenja.

Osnovna odlika ovog izveštaja jeste da se prihodi i primanja sagledavaju sa aspekta izvora finansiranja, kako je ranije rečeno (izvori finansiranja mogu biti – budžet Republike Srbije, autonomna pokrajina, opština – grad, Osnovna organizacija socijalnog osiguranja – OOSO u zdravstvenoj delatnosti, donacije, ostali izvori) i zbog te detaljnosti obezbeđena je značajna informativna vrednost. Razvrstavanjem prihoda i primanja u prvom delu Izveštaja, kao i rashoda i izdataka po izvorima finansiranja u drugom delu Izveštaja, stvara se mogućnost sagledavanja upotrebe budžetskih i ostalih sredstava, kojima raspolaže korisnik budžetskih sredstava, u skladu sa finansijskim planom, planom javnih nabavki i budžetskim odobrenjem.

Nakon izvršene konsolidacije Izveštaja o izvršenju budžeta, omogućen je uvid u korišćenje sredstava u skladu sa budžetskim odobrenjem, kao i uvid u preostala sredstva po odobrenjima (posebno nakon konsolidacije tromesečnih izveštaja). Za potrebe utvrđivanja izvora finansiranja neophodno je za subanalitička konta izvesti raščlanjivanje na sub-subanalitička konta prema pojedinim izvorima finansiranja, na primer na sledeći način:²⁷

- 426611-0001 – Materijal za obrazovanje – izvor finansiranja budžet Republike Srbije;
- 426611-0002 – Materijal za obrazovanje – izvor finansiranja budžet pokrajine;
- 426611-0003 – Materijal za obrazovanje – izvor finansiranja budžet grada/opštine;
- 426611-0004 – Materijal za obrazovanje – izvor finansiranja donacije;
- 426611-0005 – Materijal za obrazovanje – izvor finansiranja ostali izvori.

Nedostatak ovog izveštaja je autonomnost budžetske godine. Dakle, Izveštaj o izvršenju budžeta podrazumeva da je tekuća budžetska godina nezavisna u odnosu

²⁷ Prema, Gajić, Lj., Rakić, Lj. (2014). *Finansijski izveštaji budžetskog računovodstva*. Ekonomski fakultet u Subotici, Subotica, 64-65.

na prethodnu ili buduću budžetsku godinu. Ovaj nedostatak je posebno očigledan kod kvartalnog izveštavanja jer se tada ne sastavljaju ostali finansijski izveštaji, pa korisnik finansijskog izveštaja tada ostaje uskraćen, na primer, za podatke o rashodima koji su finansirani iz neraspoređenog viška prihoda ranijih godina, odnosno za namenski opredeljena sredstva.²⁸

Izveštaj o izvršenju budžeta može se predstaviti u sažetoj formi kao što je učinjeno u tabeli br. 18.

Izveštaj o izvršenju budžeta korisnika budžetskih sredstava u periodu od 01.01. do 31.12.202X. godine

I UKUPNI PRIHODI I PRIMANJA (A+B)

A. TEKUĆI PRIHODI I PRIMANJA OD PRODAJE NEFINANSIJSKE

IMOVINE (1+2)

1. TEKUĆI PRIHODI

- porezi
- socijalni doprinosi
- donacije, pomoći i transferi
- drugi prihodi
- memorandumske stavke za refundaciju rashoda
- transferi između budžetskih korisnika na istom nivou
- prihodi iz budžeta

2. PRIMANJA OD PRODAJE NEFINANSIJSKE IMOVINE

- primanja od prodaje osnovnih sredstava
- primanja od prodaje zaliha
- primanja od prodaje dragocenosti
- primanja od prodaje prirodne imovine

B. PRIMANJA OD ZADUŽIVANJA I PRODAJE FINANSIJSKE IMOVINE

- primanja od zaduživanja
- primanja od prodaje finansijske imovine

II UKUPNI RASHODI I IZDACI (C+D)

C. TEKUĆI RASHODI I IZDACI ZA NEFINANSIJSKU IMOVINU (1+2)

1. TEKUĆI RASHODI

- rashodi za zaposlene
- korišćenje usluga i roba
- amortizacija i upotreba sredstava za rad
- otplata kamata i prateći troškovi zaduživanja
- subvencije
- donacije, dotacije i transferi
- socijalno osiguranje i socijalna zaštita
- ostali rashodi

2. IZDACI ZA NEFINANSIJSKU IMOVINU

²⁸ Prema, Gajić, Lj., Rakić, Lj. (2014). *Finansijski izveštaji budžetskog računovodstva*. Ekonomski fakultet u Subotici, Subotica, 67-68.

- osnovna sredstva
- zalihe
- dragocenosti
- prirodna imovina
- nefinansijska imovina koja se finansira iz sredstava nacionalnog investicionog plana

D. IZDACI ZA OTPLATU GLAVNICE I NABAVKU FINANSIJSKE IMOVINE

- otplata glavnice
- nabavka finansijske imovine

III UTVRĐIVANJE RAZLIKE IZMEĐU ODOBRENIH SREDSTAVA I IZVRŠENJA

- A. Tekući prihodi i primanja od prodaje nefinansijske imovine
- C. Tekući rashodi i izdaci za nefinansijsku imovinu

E. Višak/manjak prihoda i primanja (A-C)

- B. Primanja od zaduživanja i prodaje finansijske imovine
- D. Izdaci za otplatu glavnice i nabavku finansijske imovine

F. Višak/manjak primanja (B-D)

G. VIŠAK NOVČANIH PRILIVA (A-B)

H. MANJAK NOVČANIH PRILIVA (B-A)

Tabela br. 18: Skraćeni prikaz Izveštaja o novčanim tokovima kod korisnika budžetskih sredstava²⁹

²⁹ Prema, Đukić T. (2014). *Osnove budžetskog računovodstva*. Ekonomski fakultet Univerziteta u Nišu: Niš, 62-63.

Reference

- Čanak, J. (2020). Popis imovine i obaveza za 2020. godinu kod korisnika javnih sredstava i knjiženje inventurnih viškova i manjkova. *Poslovni savetnik*, br. 48.
- Čanak, J. (2020). Pripromne radnje za sastavljanje finansijskih izveštaja za 2020. godinu kod korisnika javnih sredstava prema propisima o budžetskom računovodstvu. *Poslovni savetnik*, br. 48.
- Đukić T. (2014). *Osnove budžetskog računovodstva*. Ekonomski fakultet Univerziteta u Nišu, Niš.
- Gajić, Lj., Rakić, Lj. (2014). *Finansijski izveštaji budžetskog računovodstva*. Ekonomski fakultet u Subotici, Subotica.
- Jones, R., Pendlebury, M. (2010). *Public Sector Accounting*. FT Prentice Hall Pearson, Harlow, England.
- Poljašević J. (2014). *Finansijsko izvještavanje u javnom sektoru*. Ekonomski fakultet u Banjoj Luci, Finrar doo, Banja Luka.
- -- (2020). Budžet, IPC; Beograd, br. 1–2, 1. januar 2020.
- -- (2020). Budžet, IPC; Beograd, br. 7, 12. mart 2020.
- -- (2020). Budžet, IPC; Beograd, br. 15, 10. jul 2020.
- -- (2020). Budžetsko računovodstvo. *Obrazovni informator*. Beograd, br. 10.
- Pravilnik o nomenklaturi nematerijalnih ulaganja i osnovnih sredstava sa stopama amortizacije, *Službeni list SRJ*, br. 17/97 i 24/2000.
- Pravilnik o načinu pripreme, sastavljanja i podnošenja finansijskih izveštaja korisnika budžetskih sredstava, korisnika sredstava organizacija za obavezno socijalno osiguranje i budžetskih fondova, *Službeni glasnik RS*, br. 18/2015, 104/2018, 151/2020, 8/2021, 41/2021 i 130/2021.
- Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji, *Službeni glasnik RS*, br. 80/2002, 84/2002 - ispr., 23/2003 - ispr., 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005 - dr. zakon, 62/2006 - dr. zakon, 63/2006 - ispr. dr. zakona, 61/2007, 20/2009, 72/2009 - dr. zakon, 53/2010, 101/2011, 2/2012 - ispr., 93/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014, 105/2014, 91/2015 - autentično tumačenje, 112/2015, 15/2016, 108/2016, 30/2018, 95/2018, 86/2019 i 144/2020.
- Pravilnik o načinu i rokovima vršenja popisa imovine i obaveza korisnika budžetskih sredstava Republike Srbije i usklađivanje knjigovodstvenog stanja sa stvarnim stanjem, *Službeni glasnik RS*, br. 33/2015 i 101/2018.
- Pravilnik o spisku korisnika javnih sredstava, *Službeni glasnik RS*, br. 130/2021.
- Pravilnik o standardnom klasifikacionom okviru i Kontnom planu za budžetski sistem, *Službeni glasnik RS*, br. 16/2016, 49/2016, 107/2016, 46/2017, 114/2017, 20/2018, 36/2018, 93/2018, 104/2018, 14/2019, 33/2019, 68/2019, 84/2019, 151/2020, 19/2021, 66/2021 i 130/2021.
- Uredba o budžetskom računovodstvu, *Službeni glasnik RS*, br. 125/2003, 12/2006 i 27/2020.
- Zakon o budžetu Republike Srbije za 2022. godinu, *Službeni glasnik RS*, br. 110/2021.
- Zakon o budžetskom sistemu, *Službeni 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, 113/2017, 95/2018, 31/2019, 72/2019,
149/2020 i 118/2021.

POGLAVLJE 4

HARMONIZACIJA FINANSIJSKOG IZVEŠTAVANJA U JAVNOM SEKTORU*

Javni sektor se naziva „javnim”, jer se finansira iz javnih prihoda i funkcioniše u javnom interesu. Pošto se njegova neekonomičnost, neefektivnost, neefikasnost, pogrešne odluke i loše politike poslovanja direktno negativno odražavaju na usluge koje javni sektor pruža stanovništvu, informacije o performansama poslovanja entiteta javnog sektora i načinu upotrebe sredstava poreskih obveznika nalaze se pod konstantnom „lupom” javnosti. Pomenute informacije su sastavni deo finansijskih izveštaja opšte namene entiteta javnog sektora, te se ovo poglavlje bavi pitanjima harmonizacije, računovodstvene regulative, računovodstvenih i statističkih osnova u finansijskom izveštavanju javnog sektora.

4.1. Harmonizacija finansijskog izveštavanja zasnovanog na računovodstvenim osnovama – međunarodni aspekt

Harmonizacija finansijskog izveštavanja je najopštije definisana kao „proces povećanja uporedivosti računovodstvenih praksi postavljanjem granica u stepenu njihovih varijacija”¹. To konkretno znači da harmonizacija finansijskog izveštavanja javnog sektora nije i ne može biti apsolutna usklađenost sa računovodstvenim principima i načelima iz privatnog sektora, jer nju onemogućavaju specifičnosti svojstvene finansijskom izveštavanju u oba sektora. Proces harmonizacije mogu da uspore faktori na nivou zemlje, kao što su nedovoljan nivo ekonomskog razvoja, nedovoljna razvijenost tržišta kapitala, procesi transformacije privrede i privatizacije entiteta, neadekvatna zakonska i podzakonska regulativa, kao i specifičnosti vezane za propisane obrasce finansijskih izveštaja, obelodanjivanja i rokove čuvanja finansijskih izveštaja, terminologiju, valutu i jezik izveštavanja. Stoga je harmonizacija finansijskog izveštavanja dugotrajan, očekivan i zahtevan proces, koji podrazumeva saradnju više strana: države i njenih organa, profesionalnih organizacija, pripadnika računovodstvene profesije, ali i šire javnosti, zbog karaktera javnog interesa, koji se, kao takav, podrazumeva kada je u pitanju finansijsko izveštavanje.²

* Autor 4. poglavlja: dr Sunčica Milutinović, docent, Ekonomski fakultet u Subotici, Univerzitet u Novom Sadu, suncica.milutinovic@ef.uns.ac.rs

¹ Nobes, Ch., Parker, R. (2010). *Comparative International Accounting*. Eleventh Edition, Financial Times Press, London, p. 80.

² Milutinović, S. (2015). *Savremeni trendovi u harmonizaciji finansijskog izveštavanja*. Doktorska disertacija, Univerzitet u Novom Sadu, Ekonomski fakultet u Subotici, str. 74.

Što je stepen postignute harmonizacije veći, smanjiće se (ali ne i nestati) razlike u računovodstvenim načelima, načinu izrade i prezentacije finansijskih izveštaja, pojmovima i terminologiji koja se koristi pri finansijskom izveštavanju u privatnom i javnom sektoru. S druge strane, **standardizacija** podrazumeva rad na rigidnjem i užem setu pravila (standarda), te stoga ne može biti pojmovno izjednačena sa harmonizacijom. Poslednja na „skali krutosti“ je **jednoobraznost** (uniformnost), jer se odnosi na potpunu ujednačenost dva ili više setova pravila ili računovodstvenih praksi. Međutim, harmonizacija, standardizacija i jednoobraznost nisu nužno međusobno uslovljene, jer „harmonizacija može biti postignuta bez jednoobraznosti, i obrnuto“³.

Harmonizacija finansijskog izveštavanja javnog sektora poželjna je iz više razloga. Osnovni razlog jeste potreba za kompatibilnošću finansijskih informacija i za većom odgovornošću u procesu njihove pripreme i plasiranja stejkholderima, kao što su: poreski obveznici, politički establišment, različiti nivoi upravljačkih struktura u javnom sektoru, računovođe i revizori u javnom sektoru, nadzorni organi u javnom sektoru i ostali.

Harmonizacija finansijskog izveštavanja se ostvaruje primenom važeće međunarodne i zakonske računovodstvene regulative u javnom sektoru. **Međunarodna računovodstvena regulativa** predstavlja nadnacionalnu regulativu, koja je u nadležnosti međunarodnih profesionalnih organizacija i njihovih stručnih tela. Profesionalna, odnosno međunarodna računovodstvena regulativa za entitete javnog sektora obuhvata:

- Konceptualni okvir za finansijsko izveštavanje opšte namene za entitete javnog sektora;
- Međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor;
- Smernice za preporučenu praksu;
- Međunarodne standarde revizije i
- Međunarodni etički kodeks za profesionalne računovođe, u koji su inkorporirani Međunarodni standardi nezavisnosti⁴.

Zakonska računovodstvena regulativa se uspostavlja od strane nadležnih državnih organa i podrazumeva zakone i podzakonske propise koji se odnose na izvršenje zakona. Kada je u pitanju stepen prožimanja zakonske regulative u računovodstvenu oblast, uočava se da je kod razvijenih zemalja tek neznatno prisutno regulisanje

³ Nobes, Ch., Parker, R. (2010), p. 80.

⁴ Međunarodni etički kodeks za profesionalne računovođe, u koji su inkorporirani Medunarodni standardi nezavisnosti (eng. International Code of Ethics for Professional Accountants, including International Independence Standards), donet je aprila 2018. godine od strane Odbora za međunarodne etičke standarde za računovođe (eng. The International Ethics Standards Board for Accountants - IESBA) i stupio je na snagu 15. juna 2019. godine. Poseban deo kodeksa je namenjen profesionalnim računovođama u javnoj praksi.

računovodstva zakonskim propisima i da u ovoj oblasti preovladavaju načela, principi i standardi profesionalne (međunarodne) regulative. U razvijenim zemljama, profesionalna regulativa ima primat u odnosu na zakonsku. Kod manje razvijenih zemalja, država ima snažan uticaj na sve društvene, socijalne i privredne segmente, te je računovodstvena oblast skoro pod potpunom ingerencijom države i njenih propisa. U takvim uslovima, računovodstvena profesija ima neznatan uticaj na regulisanje ove oblasti. Shodno tome, profesionalna regulativa ima manji značaj od zakonske regulative.⁵

Ukoliko dođe do razmimoilaženja između zakonske i međunarodne regulative, prednost se daje profesionalnoj (međunarodnoj) računovodstvenoj regulativi. Zakonska računovodstvena regulativa u finansijskom izveštavanju javnog sektora u Republici Srbiji se oslanja na sledeće zakone i podzakonska akta:

- Zakon o budžetskom sistemu (Službeni glasnik RS, br. 54/2009... i 149/2020);
- Uredba o budžetskom računovodstvu (Službeni glasnik RS, br. 125/2003, 12/2006 i 27/2020);
- Uredba o primeni Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor (Službeni glasnik RS, br. 49/2010);
- Pravilnik o standardnom klasifikacionom okviru i kontnom planu za budžetski sistem (Službeni glasnik RS, br. 16/2016... i 66/2021);
- Pravilnik o načinu pripreme, sastavljanja i podnošenja finansijskih izveštaja korisnika budžetskih sredstava, korisnika sredstava organizacija za obavezno socijalno osiguranje i budžetskih fondova (Službeni glasnik, br. 18/2015... i 41/2021);
- Pravilnik o zajedničkim kriterijumima i standardima za uspostavljanje, funkcionisanje i izveštavanje o sistemu finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru (Službeni glasnik RS, br. 89/2019);
- Pravilnik o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje i izveštavanje interne revizije u javnom sektoru (Službeni glasnik RS, br. 99/2011 i 106/2013);
- Ostali pravilnici i drugi podzakonski akti nadležnih organa Republike Srbije koji se odnose na korisnike budžetskih sredstava.

Osim profesionalne i zakonske, postoji i treći nivo računovodstvene regulative – interna regulativa. **Interna računovodstvena regulativa** podrazumeva opšta akta koja donosi izveštajni entitet⁶, a koja sadrže posebna uputstva i smernice za organizaciju računovodstva i vođenje poslovnih knjiga, računovodstvene politike, kao i druga pitanja koja se tiču vrednovanja, odmeravanja i prezentacije imovine,

⁵ Milutinović, S. (2015), str. 78–79.

⁶ Izveštajni entitet javnog sektora je državna ili neka druga organizacija javnog sektora, program ili oblast aktivnosti javnog sektora koja se može identifikovati. Izveštajni entitet priprema finansijske izveštaje opšte namene.

obaveza, kapitala, prihoda i rashoda u finansijskim izveštajima entiteta javnog sektora. Interna računovodstvena regulativa predstavlja konkretizaciju profesionalne i zakonske računovodstvene regulative. Primeri konkretnih oblika interne računovodstvene regulative su: Pravilnik o organizaciji budžetskog računovodstva, Pravilnik o popisu imovine i obaveza, Pravilnik o računovodstvenim politikama, Kontni plan, interna opšta akta o kretanju računovodstvenih isprava i o rokovima za njihovo dostavljanje, kao i druga interna opšta akta koja su u nadležnosti izveštajnog entiteta.

Prednosti koje proizilaze iz procesa harmonizacije finansijskog izveštavanja u Srbiji mogu se posmatrati kao direktnе i kao indirektnе koristi. Direktnе koristi su prerastanje nacionalne računovodstvene regulative u nadnacionalnu regulativu, pojednostavljenje međunarodnih poređenja i revizije finansijskih izveštaja, lakša izrada konsolidovanih finansijskih izveštaja, smanjenje troškova prilagođavanja zahtevima kvalitetnog finansijskog izveštavanja, kontinuirano unapređenje finansijskog izveštavanja, raspoloživost i primena aktuelne međunarodne računovodstvene regulative i slično. Indirektnе koristi se ogledaju u podsticanju priliva stranih investicija, smanjenju rizika ulaganja, smanjenju cene kapitala, povećanju mogućnosti učešća i nastupa na međunarodnim tržištima kapitala, povećanje ukupne efikasnosti na finansijskom tržištu, itd.⁷

4.2. Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor (IPSAS)

4.2.1. IPSASB

U cilju podrške navedenih reformi i podsticanja harmonizacije, Odbor za međunarodne računovodstvene standarde u javnom sektoru (eng. International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB) je 2013. godine objavio set računovodstvenih standarda za finansijsko izveštavanje poznatih, pod skraćenicom MRS za JS (eng. International Public Sector Accounting Standards – IPSAS). IPSASB je osnovan od strane Međunarodne federacije računovođa (eng. International Federation of Accountants – IFAC), kao najprezentativnije svetske organizacije računovodstvene profesije. IPSASB je stava da se može ostvariti značajna korist od doslednih i uporedivih finansijskih informacija u različitim pravnim sistemima i veruje da će MRS za JS imati važnu ulogu u njihovom kreiranju. IPSASB snažno podstiče državne uprave i donosioce nacionalnih standarda da se uključe u razvoj međunarodnih standarda, tako što će učestvovati u javnoj raspravi o predlozima standarda u nacrtima za izlaganje i dokumentima za konsultacije⁸.

⁷ Milutinović, S. (2014). Stepen konvergencije računovodstvene regulative u Srbiji sa međunarodnom regulativom. *Računovodstvo*, br. 9–10, str. 40–55.

⁸ Savez računovođa i revizora Srbije (2015). *Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor* (knjiga I). Zvaničan prevod priručnika iz 2013. godine u izdanju IFAC-a.

IPSASB smatra da će se usvajanjem MRS za JS od strane država poboljšati kvalitet i uporedivost informacija u finansijskim izveštajima entiteta javnog sektora na međunarodnom nivou. IPSASB ne uskraćuje pravo državnim upravama i donosiocima nacionalnih standarda da donose računovodstvene standarde i smernice za finansijsko izveštavanje u svojim pravnim sistemima. Ako postoje nacionalni standardi na nivou neke države, IPSASB podstiče njihovo usklađivanje sa MRS za JS. Smatra se da finansijski izveštaji mogu biti okarakterisani kao usklađeni sa MRS za JS samo ako su usklađeni sa svim zahtevima svakog primenljivog MRS za JS⁹.

Ciljevi IPSASB su da služi javnom interesu izradom visokokvalitetnih standarda finansijskog izveštavanja za javni sektor i objavljinjem drugih publikacija namenjenih izveštajnim entitetima javnog sektora u celom svetu, koji sastavljaju finansijske izveštaje opšte namene. U postizanju ovog cilja IPSASB podržava konvergenciju međunarodnih i nacionalnih računovodstvenih standarda za javni sektor, kao i konvergenciju finansijskog izveštavanja za računovodstvene i statističke potrebe, kada je to prikladno; a takođe promoviše usvajanje međunarodnih standarda i primenu drugih publikacija.¹⁰

IPSASB svoje ciljeve ostvaruje izradom i objavljinjem sledećih publikacija:

- *Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor*: standardi koje primenjuju članovi profesije u pripremi finansijskih izveštaja opšte namene za izveštajne entitete javnog sektora;
- *Smernica za preporučenu praksu* (eng. Recommended Practice Guidelines – RPG): sadrže savete o najboljoj praksi koja se izveštajnim entitetima javnog sektora preporučuje za primenu;
- *Studija*: sadrže savete o pitanjima vezanim za finansijsko izveštavanje u javnom sektoru i zasnovane su na studijama najboljih praksi i najefektivnijih metoda za rešavanje obrađenih problema;
- Drugih dokumenata i izveštaja o istraživanju koji sadrže informacije o finansijskom izveštavanju u javnom sektoru, povezanim pitanjima i problemima (*pregled literature, ankete, intervju, eksperimenti, studije slučajeva i analize*).¹¹

IPSASB se fokusira na računovodstvene, revizorske i potrebe finansijskog izveštavanja nacionalnih, regionalnih i lokalnih samouprava i njihovih agencija. IPSASB zadovoljava ove potrebe izdavanjem i promovisanjem referentnih smernica, sprovođenjem obrazovnih i istraživačkih programa i olakšavanjem razmene informacija između računovođa i onih koji rade u javnom sektoru ili se oslanjaju na njegov rad. IFAC objavljuje priručnike, standarde i druge publikacije

⁹ Ibidem.

¹⁰ Ibidem.

¹¹ Ibidem.

IPSASB-a i poseduje autorska prava. Zvanični tekst MRS za JS i ostalih publikacija objavljenih od strane IPSASB je na engleskom jeziku. Shodno pravima i obavezama po osnovu punopravnog članstva u IFAC-u, pravo na zvaničan prevod na srpski jezik svih izdanja ima Savez računovoda i revizora Srbije (SRRS), koji iste objavljuje uz dozvolu IFAC-a.

4.2.2. Konceptualni okvir

Uloga svih konceptualnih okvira za finansijsko izveštavanje¹² ogleda se u tome da vode donosiće računovodstvene regulative kada razvijaju nove ili inoviraju postojeće standarde i smernice. Osim donosiocima, okviri bi trebalo da budu smernica i licima odgovornim za sastavljanje finansijskih izveštaja. Konceptualni okvir, sam po sebi, ne predstavlja računovodstveni standard. Ukoliko se javi sukob između konceptualnog okvira i nekog računovodstvenog standarda, prednost se daje zahtevima računovodstvenog standarda.

Svrha konceptualnog okvira za finansijsko izveštavanje je da obezbedi trajnu stručnu osnovu za formulisanje standarda i donošenje zakonskih propisa iz ove oblasti, da pomogne licima zaduženim za sastavljanje finansijskih izveštaja u primeni standarda i da pomogne korisnicima finansijskih izveštaja pri tumačenju informacija koje sadrže finski izveštaji pripremljeni u skladu sa međunarodnim standardima iz ove oblasti.

IPSASB je oktobra 2014. godine objavio *Konceptualni okvir za finansijsko izveštavanje opšte namene za entitete javnog sektora*. Konceptualni okvir se sastoji iz uvoda i osam poglavlja koja sadrže sledeće oblasti:

- Poglavlje 1: Uloga i nadležnost Konceptualnog okvira;
- Poglavlje 2: Ciljevi i korisnici finansijskog izveštavanja opšte namene;
- Poglavlje 3: Kvalitativne karakteristike;
- Poglavlje 4: Izveštajni entitet;
- Poglavlje 5: Elementi finansijskih izveštaja;
- Poglavlje 6: Priznavanje u finansijskim izveštajima;
- Poglavlje 7: Odmeravanje sredstava i obaveza u finansijskim izveštajima;
- Poglavlje 8: Prezentacija informacija u finansijskim izveštajima opšte namene.¹³

¹² U svetu postoji nekoliko konceptualnih okvira za finansijsko izveštavanje, u zavisnosti od sektora u kom se primenjuju i tela koja ih donose (otud na ovom mestu množina).

¹³ IPSASB (2014). The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities, p. 3. IFAC, New York. Dostupno na: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-Public-Sector-Conceptual-Framework.pdf> (2. 9. 2021)

Konceptualni okvir za finansijsko izveštavanje opšte namene za entitete javnog sektora sadrži i bliže tumači koncepte koje treba primenjivati pri donošenju MRS za JS i preporučenih smernica za praksu koje se primenjuju prilikom pripreme i prezentacije finansijskih izveštaja opšte namene kod entiteta javnog sektora. Pomenuti okvir se bavi konceptima koji se odnose na finansijsko izveštavanje u uslovima primene obračunske osnove računovodstva. Pri primeni obračunske osnove, poslovni događaji se priznaju u momentu kada se dogode, a ne u momentu kada se vrši njihova isplata/naplata, tj. kada se desi odliv/priliv gotovine i/ili ekvivalenta gotovine po tom osnovu. To znači da se poslovni događaji računovodstveno evidentiraju u poslovnim knjigama i priznaju u finansijskim izveštajima u obračunskom periodu na koji se odnose, što korespondira principu korelacije prihoda i rashoda, kao jednom od najvažnijih osnovnih računovodstvenih principa.

Ovaj Konceptualni okvir se primenjuje na finansijsko izveštavanje opšte namene nacionalnih, državnih, pokrajinskih i lokalnih vlasti. Osim navedenih, primenjuje se i na čitav niz drugih entiteta javnog sektora koji primenjuju MRS za JS, kao što su: državna ministarstva, organi, odbori, komisije, agencije, fondovi javnog sektora za socijalnu zaštitu i međunarodne državne organizacije.

Ciljevi finansijskog izveštavanja od strane entiteta javnog sektora jesu obezbeđivanje informacija o entitetu koje su korisne korisnicima finansijskih izveštaja opšte namene za svrhe odgovornosti i za svrhe donošenja odluka. Finansijsko izveštavanje nije samo po sebi cilj. Njegova svrha je obezbeđivanje informacija koje su korisne za korisnike finansijskih izveštaja. Ciljevi finansijskog izveštavanja se stoga određuju na osnovu korisnika finansijskih izveštaja opšte namene i njihovih potreba u pogledu informacija.¹⁴

Primarni korisnici informacija iz finansijskih izveštaja opšte namene u javnom sektoru su:

1. Korisnici usluga entiteta javnog sektora: stanovništvo, građani;
2. Izvori resursa koji se koriste u svrhu pružanja usluga:
 - a. poreski obveznici (izvori resura na nedobrovoljnoj osnovi);
 - b. poverioci, zajmodavci, donatori, međunarodne državne organizacije (izvori resursa na dobrovoljnoj osnovi);
3. Zakonodavna tela i članovi parlamenta kada su u funkciji zastupnika interesa korisnika usluga i izvora resursa.

Građani se nalaze i u ulozi korisnika usluga (kada koriste usluge države i drugih entiteta javnog sektora) i u ulozi izvora resursa (kada plaćaju poreze i ostale javne prihode koje fiskus naplaćuje od građana). Stoga su oni posebno motivisani da

¹⁴ Savez računovođa i revizora Srbije (2015). *Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor* (knjiga I). Zvaničan prevod priručnika iz 2013. godine u izdanju IFAC-a.

imaju na raspolaganju informacije iz finansijskih izveštaja opšte namene koje im služe za donošenja odluka. Državni i drugi entiteti javnog sektora imaju dvostruku odgovornost – odgovorni su izvorima resursa i korisnicima usluga koji zavise od njih.

Sekundarni korisnici informacija iz finansijskih izveštaja opšte namene u javnom sektoru su: statističari, analitičari, mediji, finansijski savetnici, grupe za zastupanje javnog interesa i lobiranje, regulatorna i nadzorna tela, revizijske institucije, podkomiteti zakonodavnih ili drugih upravljačkih tela, centralne agencije i kontrolori budžeta, rukovodstvo entiteta, rejting agencije i drugi.¹⁵

Kvalitativne karakteristike informacija uključenih u finansijske izveštaje opšte namene entiteta javnog sektora su osobine koje čine finansijske i nefinansijske informacije korisnim za korisnike i koje pomažu ostvarenju ciljeva finansijskog izveštavanja. Svaka kvalitativna karakteristika je sastavni deo druge karakteristike. Konceptualni okvir razlikuje sledećih šest kvalitativnih karakteristika:¹⁶

- *Relevantnost.* Informacije su relevantne ukoliko mogu da pomognu u ostvarivanju ciljeva finansijskog izveštavanja. Informacije mogu da pomognu kada imaju potvrđujuću vrednost (ukoliko se njima potvrđuju ili menjaju prethodna ili sadašnja očekivanja), predviđajuću vrednost ili obe vrednosti.
- *Verodostojan prikaz.* Da bi bile korisne u finansijskom izveštavanju, informacije moraju verodostojno da prikazuju ekonomске i druge fenomene koje tvrde da predstavljaju. Verodostojan prikaz se postiže kada je slika određenog fenomena potpuna, neutralna i bez materijalnih grešaka.
- *Razumljivost.* Omogućava korisnicima da razumeju njihovo značenje. Razumljivost je veća kada su informacije klasifikovane, imaju određene odlike i kada su prezentovane jasno i sažeto.
- *Blagovremenost.* Označava dostupnost informacija korisnicima pre nego što izgube svojstvo da budu korisne za svrhe odgovornosti i donošenja odluka.
- *Uporedivost.* Predstavlja kvalitet informacija koji omogućava korisnicima da identifikuju sličnosti ili razlike između dve grupe fenomena. Uporedivost nije kvalitet pojedinačne informacije, već je kvalitet veze između dve ili više stavki informacija.

¹⁵ Ibidem.

¹⁶ Ibidem.

- *Mogućnost provere.* Osobina informacija koja pomaže da se korisnici uvere da informacije u finansijskim izveštajima verodostojno prikazuju ekonomski i druge fenomene koje tvrde da predstavljaju.

Uporedivost se razlikuje od doslednosti. Doslednost se odnosi na upotrebu istih računovodstvenih principa ili politika i osnove za pripremu, bilo od perioda do perioda u okviru jednog entiteta ili u jednom periodu na nivou više entiteta. Uporedivost je cilj, a doslednost pomaže u ostvarivanju tog cilja. Uporedivost se razlikuje i od jednoobraznosti. Da bi informacije bile uporedive, slične stvari moraju izgledati slično, a različite drugačije. Prenaglašavanje jednoobraznosti može da umanji uporedivost na taj način što različite stvari čine sličnim. Uporedivost informacija u finansijskim izveštajima opšte namene se ne povećava, čineći da različite stvari izgledaju slično, ništa više nego čineći da slične stvari izgledaju različito.

Ograničenja informacija koje su uključene u finansijske izveštaje opšte namene su:¹⁷

- *Materijalni značaj (materijalnost):* Informacije su materijalno značajne ako bi njihovo izostavljanje ili pogrešno formulisanje moglo da utiču na ispunjavanje odgovornosti od strane entiteta ili na odluke koje donose korisnici na osnovu finansijskih izveštaja opšte namene entiteta koji su pripremljeni za taj izveštajni period. Nije moguće naznačiti jedinstvenu kvantitativnu granicu gde određena vrsta informacija postaje materijalno značajna.
- *Ekonomičnost:* Koristi od finansijskog izveštavanja trebalo bi da opravdaju troškove koje finansijsko izveštavanje izaziva. Procena da li koristi od obezbeđivanja informacija opravdavaju povezane troškove, često je pitanje prosuđivanja, budući da često nije moguće identifikovati i/ili količinski odrediti sve troškove i sve koristi informacija uključenih u finansijske izveštaje opšte namene.
- *Postizanje odgovarajuće ravnoteže između kvalitativnih karakteristika:* Kvalitativne karakteristike zajedno doprinose korisnosti informacija. Na primer, ni prikaz koji verodostojno predstavlja neki nebitan fenomen, niti prikaz koji ne predstavlja verodostojno relevantni fenomen, ne mogu rezultirati korisnom informacijom. Slično tome, da bi bile relevantne, informacije moraju biti blagovremene i razumljive. U nekim slučajevima, može biti neophodna ravnoteža ili kompromis između kvalitativnih karakteristika da bi se ostvarili ciljevi finansijskog izveštavanja. Relativni značaj kvalitativnih karakteristika u svakoj situaciji predstavlja pitanje

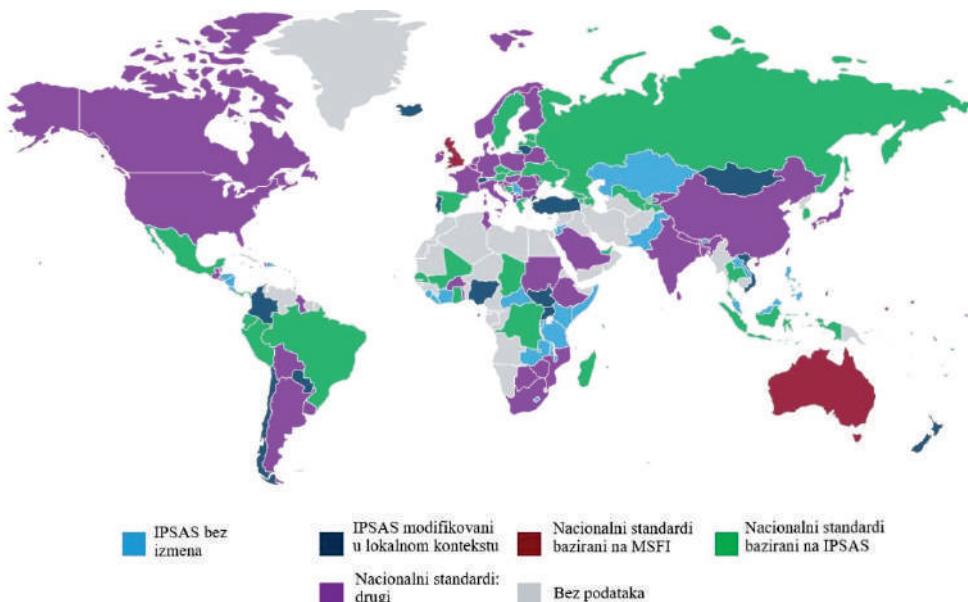
¹⁷ Ibidem.

profesionalnog prosuđivanja. Cilj je postizanje adekvatne ravnoteže između karakteristika radi ostvarivanja ciljeva finansijskog izveštavanja.

4.2.3. MRS za JS

U finansijskom izveštavanju entiteta javnog sektora, zaključno sa 1. januarom 2021. godine, u primeni su¹⁸:

- 36 MRS za JS, zasnovanih na obračunskoj osnovi¹⁹;
- tri smernice za preporučenu praksu (eng. RPG);
- jedan MRS za JS zasnovan na gotovinskoj osnovi.



Slika br. 8: Primena računovodstvenih standarda u javnom sektoru u svetu²⁰

¹⁸ Deloitte (2021). IPSAS in your pocket. Dostupno na: <https://www.iasplus.com/en/publications/public-sector/ipsas-in-your-pocket-2021> (4. 9. 2021)

¹⁹ MRS za JS koji su prestali da važe su: *MRS za JS 6 – Konsolidovani i zasebni finansijski izveštaji*: zamjenjen sa MRS za JS 34-38; *MRS za JS 7 – Ulaganja u pridružene entitete*: zamjenjen sa MRS za JS 34-38; *MRS za JS 8 – Učešća u zajedničkim ulaganjima*: zamjenjen sa MRS za JS 34-38; *MRS za JS 15 – Finansijski instrumenti: obelodanjivanje i prezentacija*: zamjenjen sa MRS za JS 28 i 30; *MRS za JS 25 – Primanja zaposlenih*: zamjenjen sa MRS za JS 39; *MRS za JS 29 – Finansijski instrumenti: priznavanje i odmeravanje*: zamjenjen sa MRS za JS 41.

²⁰ Izvor: Međunarodna federacija računovoda (IFAC). Dostupno na: <https://www.ifac.org/what-we-do/global-impact-map/accountability?report-type=financial> (2. 9. 2021)

U svetu postoje različiti modaliteti primene računovodstvenih standarda u javnom sektoru. Naime, ne primenjuju sve zemlje MRS za JS u svom izvornom obliku, već se dele u pet grupa, uzimajući u obzir zastupljen oblik usvojenih standarda u finansijskom izveštavanju javnog sektora. Na računovodstvenoj mapi sveta (videti Sliku br. 8) moguće je identifikovati sledeće modalitete računovodstvenih standarda:

- Primena MRS za JS u izvornom obliku (bez izmena);
- Primena u lokalnom kontekstu modifikovanih MRS za JS;
- Primena nacionalnih standarda baziranih na MRS za JS;
- Primena nacionalnih standarda baziranih na MSFI²¹;
- Primena nacionalnih standarda bez usaglašenosti sa MRS za JS ili MSFI.

Najzastupljenije su zemlje koje su se opredelile za primenu svojih nacionalnih standarda koji nisu usaglašeni sa važećom međunarodnom računovodstvenom regulativom. Zatim slede zemlje koje primenjuju nacionalne standarde bazirane na MRS za JS, a potom zemlje sa primenom MRS za JS bez izmena. Na četvrtom mestu po zastupljenosti su zemlje koje su se opredelile za primenu u lokalnom kontekstu modifikovanih MRS za JS, dok najmanje ima zemalja koje u javnom sektoru primenjuju nacionalne standarde bazirane na MSFI. Kao što se na računovodstvenoj mapi sveta može videti, Republika Srbija je označena kao zemlja koja primenjuje MRS za JS bez izmena. Da se radi samo o deklarativnoj primeni, biće pojašnjeno u naslovu 4.2.4. ovog poglavlja.

Standardi za javni sektor se baziraju na MSFI za privatni sektor, jer IPSASB pokušava da, kad god je to moguće, zadrži računovodstveni postupak i originalni tekst MSFI, osim ako ne postoji značajni problem karakterističan za javni sektor koji dozvoljava odstupanje²². Uprkos tome što je sadržaj MRS za JS zasnovan na sadržaju MSFI, prisutne su razlike između ova dva seta računovodstvenih standarda koje se manifestuju u sledećem²³:

- 1) MRS za JS u odnosu na MSFI sadrže dodatne komentare usmerene na primenu ovih standarda na javni sektor;
- 2) MRS za JS sadrže drugačije definicije u odnosu na MSFI;
- 3) MRS za JS koriste drugačiju terminologiju za nazive finansijskih izveštaja u odnosu na MSFI;
- 4) MRS za JS sadrže zahteve za dodatna obelodanjivanja u odnosu na zahteve MSFI.

²¹ Pod terminom MSFI podrazumeva se skup svih računovodstvenih standarda u privatnom sektoru, tj. skup svih važećih Međunarodnih računovodstvenih standarda i Međunarodnih standarda finansijskog izveštavanja.

²² Savez računovođa i revizora Srbije (2015). *Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor* (knjiga I). Zvaničan prevod priručnika iz 2013. godine u izdanju IFAC-a.

²³ Stojanović, R. (2014). Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor kao instrumenti harmonizacije finansijskih izveštaja entiteta javnog sektora. *Računovodstvo*, vanredni broj. Materijal za okrugli sto 45. simpozijuma. Beograd, maj 2014, str. 240.

U nastavku sledi prikaz važećih MRS za JS i smernica za preporučenu praksu, kratak pregled ciljeva, delokruga, godina stupanja na snagu i MSFI na osnovu kojih su doneti²⁴.

MRS za JS 1 – Prezentacija finansijskih izveštaja: Propisivanje osnova za prikazivanje finansijskih izveštaja opšte namene, kako bi se obezbedila uporedivost sa finansijskim izveštajima iz prethodnih perioda tog entiteta i sa finansijskim izveštajima drugih entiteta. Standard uspostavlja opšta načela prezentacije finansijskih izveštaja, smernice u vezi sa njihovom strukturom i minimalne zahteve u vezi sa sadržajem finansijskih izveštaja sačinjenih u skladu sa obračunskom osnovom računovodstva. Standard je stupio na snagu 2008. godine i donet je na osnovu MRS 1.

MRS za JS 2 – Izveštaji o novčanim tokovima: Izveštaj o novčanim tokovima identificuje izvore gotovinskih priliva, stavke na koje je utrošena gotovina tokom perioda izveštavanja i saldo gotovine na datum izveštavanja. Informacije o novčanim tokovima entiteta važne su za korisnike finansijskih izveštaja budući da daju informacije koje su bitne za utvrđivanje odgovornosti i za donošenje odluka. Informacije o novčanim tokovima omogućavaju korisnicima da saznaju kako je entitet javnog sektora stekao gotovinu za finansiranje svojih aktivnosti i na koji način je tu gotovinu upotrebio. Novčani tokovi perioda razvrstavaju se na one iz poslovnih aktivnosti, investicionih aktivnosti i aktivnosti finansiranja. Standard je stupio na snagu 2001. godine i donet je na osnovu MRS 7.

MRS za JS 3 – Računovodstvene politike, promene računovodstvenih procena i greške: Propisivanje kriterijuma za odabir i menjanje računovodstvenih politika zajedno sa računovodstvenim postupkom i obelodanjivanjem promena računovodstvenih politika, promena računovodstvenih procena i grešaka. Cilj je povećanje relevantnosti i pouzdanosti finansijskih izveštaja i uporedivosti tih finansijskih izveštaja tokom vremena i sa finansijskim izveštajima drugih entiteta. Standard je stupio na snagu 2008. godine i donet je na osnovu MRS 8.

MRS za JS 4 – Učinci promena kurseva stranih valuta: Entitet može sprovoditi svoje inostrane aktivnosti na dva načina. Može vršiti transakcije u stranim valutama ili može organizovati inostrano poslovanje. Pored toga, entitet može prezentovati svoje finansijske izveštaje u stranoj valuti. Cilj standarda je da se propiše način na koji treba uključiti transakcije u stranoj valuti i inostrana poslovanja u finansijske izveštaje nekog entiteta i kako treba prevesti finansijske izveštaje u valutu za prezentaciju. Standard je stupio na snagu 2010. godine i donet je na osnovu MRS 21.

²⁴ Savez računovođa i revizora Republike Srbije (2017). Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor (IPSAS). Dostupno na: <http://www.srrs.org/?strana=ipsas> (3. 9. 2021) i Deloitte (2021). IPSAS in your pocket. Dostupno na: <https://www.iasplus.com/en/publications/public-sector/ipsas-in-your-pocket-2021> (4. 9. 2021)

MRS za JS 5 – Troškovi pozajmljivanja: Propisivanje načina računovodstvenog obuhvatanja troškova pozajmljivanja. Standard uopšteno zahteva neposredno obračunavanje troškova pozajmljivanja. Međutim, standard dozvoljava, kao dopušteni alternativni postupak, kapitalizaciju troškova pozajmljivanja koji se mogu direktno pripisati sticanju, izgradnji ili proizvodnji kvalifikujućih sredstava. Standard je stupio na snagu 2001. godine i donet je na osnovu MRS 23.

MRS za JS 9 – Prihod iz transakcija razmene: Propisivanje računovodstvenog obuhvatanja prihoda koji proizilaze iz transakcija i događaja razmene, kao što su: (a) pružanje usluga; (b) prodaje robe; i (c) korišćenja od strane drugih imovine entiteta koja donosi prinose od kamate, tantijema i dividendi ili sličnih raspodela. Prihod se priznaje kada je verovatno da će se buduće ekonomski koristi ili uslužni potencijal priliti u entitet i da se te koristi mogu pouzdano odmeriti. Ovaj standard utvrđuje okolnosti u kojima će ovi kriterijumi biti ispunjeni, pa će stoga i prihod biti priznat. Standard je stupio na snagu 2002. godine i donet je na osnovu MRS 18.

MRS za JS 10 – Finansijsko izveštavanje u hiperinflatornim privredama: Propisivanje računovodstvenog postupka u konsolidovanim i pojedinačnim finansijskim izveštajima entiteta čija funkcionalna valuta je valuta hiperinflatorne privrede i računovodstvenog postupka za slučajeve kada privreda prestaje da bude hiperinflatorna. U hiperinflatornoj privredi, izveštavanje o rezultatima poslovanja i finansijskom stanju u domaćoj valuti nije upotrebljivo bez ponovnog iskazivanja. Novac gubi kupovnu moć u toj meri da je upoređivanje iznosa iz transakcija i drugih događaja koji su nastajali u različito doba, čak i u okviru istog obračunskog perioda, obmanjujuće. Standard ne određuje apsolutnu opštu stopu po kojoj se smatra da nastaje hiperinflacija. Stvar je prosuđivanja kada postaje neophodno ponovnog iskazivanje finansijskih izveštaja u skladu sa ovim standardom. Standard je stupio na snagu 2002. godine i donet je na osnovu MRS 29.

MRS za JS 11 – Ugovori o izgradnji: Propisivanje računovodstvenog tretmana troškova i prihoda povezanih sa ugovorima o izgradnji u javnom sektoru. Zbog prirode aktivnosti preduzetih po ugovorima o izgradnji, datum otpočinjanja ugovorne aktivnosti i završetka te aktivnosti obično se nalaze u različitim izveštajnim periodima. U mnogim pravnim sistemima, ugovori o izgradnji entiteta javnog sektora ne određuju iznos ugovornog prihoda. Umesto toga, finansiranje te ugovorne aktivnosti najčešće se obezbeđuje dotacijama ili sličnim raspodelama javnog prihoda ili finansiranjem iz pomoći ili donacija. U ovim slučajevima, osnovno pitanje računovodstvenog obuhvatanja ugovora o izgradnji jeste raspodela troškova izgradnje po izveštajnim periodima u kojima je obavljena izgradnja i priznavanje povezanih troškova. Standard je stupio na snagu 2002. godine i donet je na osnovu MRS 11.

MRS za JS 12 – Zalihe: Propisivanje postupka računovodstvenog obuhvatanja zaliha. Osnovno pitanje u računovodstvenom obuhvatanju zaliha je iznos troška koji se priznaje kao imovina i koji se računovodstveno evidentira do priznavanja prihoda

na koje se odnosi. Ovaj standard pruža smernice za određivanje troška i njegovog naknadnog priznavanja kao rashoda, uključujući bilo koje otpisivanje vrednosti do neto ostvarive vrednosti. On takođe daje smernice za formule obračuna troškova radi pripisivanja troškova zalihamu. Standard je stupio na snagu 2008. godine i donet je na osnovu MRS 2.

MRS za JS 13 – Lizing: Propisivanje odgovarajućih računovodstvenih politika i obelodanjivanja koje primenjuju korisnik lizinga i davalac lizinga u vezi sa finansijskim i poslovnim lizingom. Standard je stupio na snagu 2008. godine i donet je na osnovu MRS 17.

MRS za JS 14 – Događaji nakon datuma izveštavanja: Propisuje kada entitet treba da koriguje svoje finansijske izveštaje prema događajima nakon datuma izveštavanja, kao i obelodanjivanja koje entitet treba da izvrši u vezi sa datumom kada je odobreno objavljivanje finansijskih izveštaja i događajima nakon datuma izveštavanja. Standard takođe zahteva da entitet ne treba da sastavlja svoje finansijske izveštaje na osnovu pretpostavke o stalnosti poslovanja ukoliko događaji nakon datuma izveštavanja ukazuju da pretpostavka o stalnosti poslovanja nije opravdana. Standard je stupio na snagu 2008. godine i donet je na osnovu MRS 10.

MRS za JS 16 – Investiciona imovina: Propisivanje postupka računovodstvenog obuhvatanja investicione imovine i povezanih zahteva za obelodanjivanjem. Standard se primenjuje na računovodstveno obuhvatanje investicione imovine, uključujući odmeravanje učešća u investicionoj imovini koja se poseduje po osnovu finansijskog lizinga, u finansijskim izveštajima zakupca, kao i odmeravanje investicione imovine date pod zakup u okviru poslovnog lizinga, u finansijskim izveštajima zakupodavca. Standard je stupio na snagu 2008. godine i donet je na osnovu MRS 40.

MRS za JS 17 – Nekretnine, postrojenja i oprema: Propisivanje postupka računovodstvenog obuhvatanja nekretnina, postrojenja i opreme kako bi korisnici finansijskih izveštaja mogli da uoče informacije o investiranju entiteta u ovaj vid imovine i promene takvih investicija. Osnovna pitanja računovodstvenog obuhvatanja nekretnina, postrojenja i opreme su: priznavanje sredstava, određivanje njihove knjigovodstvene vrednosti i troškovi amortizacije koji će se u odnosu na njih priznati. Ovaj standard se primenjuje na nekretnine, postrojenje i opremu, podrazumevajući pod tim i specijalnu vojnu opremu, infrastrukturna sredstva i sredstva ugovora o koncesiji za pružanje usluga nakon početnog priznavanja i odmeravanja u skladu sa MRS za JS 32. Standard je stupio na snagu 2008. godine i donet je na osnovu MRS 16.

MRS za JS 18 – Izveštavanje po segmentima: Ustanavljava principe izveštavanja o finansijskim informacijama po segmentima. Obelodanjivanje ovih informacija će pomoći korisnicima finansijskih izveštaja da bolje razumeju prošle učinke entiteta i da utvrde resurse dodeljene radi podrške glavnim aktivnostima entiteta. Takođe će povećati transparentnost finansijskog izveštavanja i omogućiti entitetu da na bolji

način ispunji obavezu iz svoje nadležnosti. Standard je stupio na snagu 2003. godine i donet je na osnovu MRS 14.

MRS za JS 19 – Rezervisanja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina: Propisuje na koji način se definišu rezervisanja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina, a zatim na koji način se utvrđuju okolnosti u kojima rezervisanja treba priznati, način na koji ih treba odmeravati i obelodanjivanja koja treba izvršiti u vezi sa njima. Standard takođe zahteva da se obelodane izvesne informacije u vezi sa potencijalnim obavezama i potencijalnom imovinom u napomenama uz finansijske izveštaje, kako bi se omogućilo korisnicima da razumeju njihovu prirodu, vremenski raspored i iznos. Standard je stupio na snagu 2004. godine i donet je na osnovu MRS 37.

MRS za JS 20 – Obelodanjivanje povezanih strana: Uspostavlja zahteve za obelodanjivanje postojanja odnosa povezanih strana kada postoji kontrola i obelodanjivanje informacija o transakcijama entiteta i njegovih povezanih strana u određenim okolnostima. Ovi podaci se zahtevaju radi utvrđivanja odgovornosti, kao i da bi se olakšalo razumevanje finansijskog stanja i uspešnosti izveštajnog entiteta. Standard je stupio na snagu 2004. godine i donet je na osnovu MRS 24.

MRS za JS 21 – Umanjenje vrednosti imovine koja ne generiše gotovinu: Propisuje procedure koje entitet primenjuje za utvrđivanje da li je umanjena vrednost imovine koja ne generiše gotovinu i da se osigura priznavanje gubitaka od umanjenja vrednosti. U ovom standardu se takođe utvrđuje kada će entitet stornirati gubitak od umanjenja vrednosti i propisuju se obelodanjivanja. Standard je stupio na snagu 2006. godine i donet je na osnovu MRS 36.

MRS za JS 22 – Obelodanjivanje finansijskih informacija o opštem državnom sektoru: Propisuje zahteve za obelodanjivanjem za državne uprave koje se opredelje da prezentuju informacije o opštem državnom sektoru u svojim konsolidovanim finansijskim izveštajima. Obelodanjivanje odgovarajućih informacija o opštem državnom sektoru može povećati transparentnost finansijskih izveštaja i obezbediti bolje razumevanje veze između tržišta i netržišnih aktivnosti državne uprave i između finansijskih izveštaja i statističkih osnova finansijskog izveštavanja. Finansijski izveštaji sastavljeni u skladu sa ovim standardom daju pregled kontrolisanih sredstava ili obaveza države, troškova usluga koje pruža država i prihoda od poreza i drugih prihoda generisanih za finansiranje pružanja tih usluga. U slučaju kada usluge pruža posredstvom kontrolisanih entiteta (bez obzira da li se aktivnosti ovih entiteta finansiraju iz državnog budžeta), finansijski izveštaji države su konsolidovani finansijski izveštaji. Standard je stupio na snagu 2009. godine.

MRS za JS 23 – Prihodi od transakcija koje nisu transakcije razmene (porezi i prenosi): Propisuje zahteve za finansijsko izveštavanje prihoda koji nastaju od transakcija koje nisu transakcije razmene, izuzev transakcija koje nisu transakcije razmene koje rezultiraju spajanjem entiteta. Standard se bavi pitanjima koja treba da se razmatraju prilikom priznavanja i odmeravanja prihoda od transakcija koje nisu

transakcije razmene uključujući i identifikaciju učešća vlasnika. Standard je stupio na snagu 2008. godine.

MRS za JS 24 – Prezentacija budžetskih informacija u finansijskim izveštajima zahteva da se poređenje budžetskih iznosa i stvarnih iznosa koji nastaju izvršenjem budžeta uključe u finansijske izveštaje entiteta od kojih se zahteva, ili se oni opredeli da javno objave svoj usvojeni budžet za koji su javno odgovorni. Standardom se takođe zahteva obelodanjivanje objašnjenja razloga materijalno značajnih razlika između budžetskih i stvarnih iznosa. Na taj način će se obezbediti da entiteti javnog sektora izvršavaju svoje obaveze odgovornosti i povećavaju transparentnost svojih finansijskih izveštaja demonstriranjem poštovanja usvojenog budžeta za koji se smatraju javno odgovornim, i u situacijama kada se budžeti i finansijski izveštaji sastavljuju na istoj osnovi, svoje finansijske uspešnosti u ostvarenju budžetiranih rezultata. Standard je stupio na snagu 2009. godine.

MRS za JS 26 – Umanjenje vrednosti imovine koja generiše gotovinu: Propisivanje postupaka koje entitet primenjuje radi određivanja da li je vrednost sredstva koje generiše gotovinu umanjena i obezbeđivanja da se izvrši priznavanje gubitka od umanjenja vrednosti. Standard takođe određuje kada entitet treba da stornira gubitak od umanjenja vrednosti i propisuje obelodanjivanja. Standard je stupio na snagu 2009. godine i donet je na osnovu MRS 36.

MRS za JS 27 – Poljoprivreda: Propisivanje računovodstvenog tretmana i obelodanjivanja za poljoprivrednu delatnost. Standard je stupio na snagu 2011. godine i donet je na osnovu MRS 41.

MRS za JS 28 – Finansijski instrumenti: prezentacija: Ustanovljava principe za prezentaciju finansijskih instrumenata kao obaveza ili kapitala i za prebijanje finansijskih sredstava i finansijskih obaveza. Primjenjuje se na klasifikaciju finansijskih instrumenata, iz perspektive emitenta, na finansijska sredstva, finansijske obaveze i instrumente kapitala; klasifikaciju kamata, dividendi, gubitaka i dobitaka u vezi sa njima; kao i na okolnosti u kojima treba izvršiti prebijanje finansijskih sredstava i finansijskih obaveza. Standard je stupio na snagu 2013. godine i donet je na osnovu MRS 32. Entitet će primeniti izmene ovog standarda na godišnje finansijske izveštaje za 2022. godinu, uz dozvoljenu raniju primenu.

MRS za JS 30 – Finansijski instrumenti: obelodanjivanje: Zahteva od entiteta da u svojim finansijskim izveštajima obezbede obelodanjivanja koja omogućavaju korisnicima da procene: (a) Značaj finansijskih instrumenata za finansijsku poziciju i performanse entiteta; i (b) Prirodu i stepen rizika koji potiču od finansijskih instrumenata kojima je entitet izložen tokom perioda i na kraju izveštajnog perioda, kao i to kako entitet upravlja tim rizicima. Standard je stupio na snagu 2013. godine i donet je na osnovu MSFI 7. Entitet će primeniti izmene i dopune ovog standarda na godišnje finansijske izveštaje za 2022. godinu, uz dozvoljenu raniju primenu.

MRS za JS 31 – Nematerijalna imovina: Propisivanje računovodstvenog tretmana nematerijalne imovine kojom se nisu posebno bavili drugi računovodstveni standardi. Ovim standardom se zahteva da entitet prizna nematerijalnu imovinu ako, i samo ako, su zadovoljeni određeni kriterijumi. Ovim standardom se takođe definiše način odmeravanja knjigovodstvene vrednosti nematerijalne imovine i zahtevaju se određena obelodanjivanja o nematerijalnoj imovini. Standard je stupio na snagu 2011. godine i donet je na osnovu MRS 38.

MRS za JS 32 – Ugovori o koncesiji za pružanje usluga: davalac: Propisuje računovodstveno obuhvatanje ugovora o koncesiji za pružanje usluga od strane davaoca koji je entitet javnog sektora. Ugovori u okviru delokruga ovog standarda obuhvataju operatora koji pruža javne usluge povezane sa sredstvom koncesije za pružanje usluga u ime davaoca. Standard je stupio na snagu 2014. godine.

MRS za JS 33 – Prva primena MRS za JS zasnovanih na obračunskoj osnovi: Pruža smernice entitetu koji prvi put priprema i prezentuje finansijske izveštaje nakon usvajanja MRS za JS na obračunskoj osnovi. Standard se primenjuje pri prelasku sa gotovinske, obračunske osnove pod drugim okvirom izveštavanja, modifikovane gotovinske ili modifikovane obračunske osnove na obračunsku osnovu. Standard je stupio na snagu 2017. godine i donet je na osnovu MSFI 1.

MRS za JS 34 – Pojedinačni finansijski izveštaji: Propisuje način računovodstvenog obuhvatanja investicija u kontrolisane entitete, zajednička ulaganja i pridružene entitete u pojedinačnim finansijskim izveštajima. Standard sadrži posebne zahteve za matični entitet koji nije sam po sebi investicioni entitet, ali koji ima ulaganja u kontrolisanom entitetu. Matični entitet mora obelodaniti listu značajnih ulaganja u kontrolisane entitete, pridružena društva i zajednička ulaganja i opisati metod koji koristi za obračun ovih ulaganja. Standard je stupio na snagu 2017. godine i donet je na osnovu MRS 27.

MRS za JS 35 – Konsolidovani finansijski izveštaji: Ustanovljava principe za prezentaciju i pripremu konsolidovanih finansijskih izveštaja kada entitet kontroliše jedan ili više drugih entiteta. Standard je stupio na snagu 2017. godine i donet je na osnovu MSFI 10. Više reči o konsolidovanim finansijskim izveštajima u javnom sektoru biće u okviru sedmog poglavљa.

MRS za JS 36 – Investicije u pridružene entitete i zajednička ulaganja: Propisuju način računovodstvenog obuhvatanja investicija u pridružene entitete i zajednička ulaganja i postavlja zahteve za primenu metoda udela pri obračunu ovih investicija. Standard se odnosi na sve entitete koji su investitori sa značajnim uticajem ili u zajedničkoj kontroli nad subjektom ulaganja. Metod udela se koristi za sve investicije u pridružene entitete, na koja entitet ima značajan uticaj, ili u zajednička ulaganja, osim ako su ulagači organizacije sa rizičnim kapitalom, zajednički fondovi, investicioni fondovi i slični entiteti, uključujući i fondove osiguranja povezane sa ulaganjem – tada se investicije mere po fer vrednosti u skladu sa MRS za JS 41. Standard je stupio na snagu 2017. godine i donet je na osnovu MRS 28.

MRS za JS 37 – Zajednički aranžmani: Uvodi nove računovodstvene zahteve za zajedničke aranžmane. Ukinuta je primena metode proporcionalne konsolidacije u računovodstvu zajednički kontrolisanih entiteta. Osim toga, standard ukida i zajednički kontrolisanu imovinu kako bi napravio razliku između zajedničkog poslovanja i zajedničkih ulaganja. Zajednički aranžman je aranžman nad kojim dve ili više strana imaju zajedničku kontrolu. Zajednička kontrola je dogovorena podela kontrole aranžmana putem obavezujućeg aranžmana, koja postoji samo kada odluke o relevantnim aktivnostima zahtevaju jednoglasnu saglasnost strana koje dele kontrolu. Standard je stupio na snagu 2017. godine i donet je na osnovu MSFI 11.

MRS za JS 38 – Obelodanjivanje o učešćima u drugim entitetima: Zahteva da se u finansijskim izveštajima izveštajnog entiteta obelodane informacije koje će korisnicima tih izveštaja omogućiti da procene prirodu i rizike povezane sa interesima u kontrolisanim entitetima, nekonsolidovanim kontrolisanim entitetima, zajedničkim aranžmanima i pridruženim entitetima, kao i efekte tih interesa na finansijski položaj, finansijske performanse i tokove gotovine izveštajnog entiteta. Standard je stupio na snagu 2017. godine i donet je na osnovu MSFI 12.

MRS za JS 39 – Primanja zaposlenih: Propisuje računovodstveni tretman i obelodanjivanja primanja zaposlenih. Ova primanja se dele na kratkoročna primanja zaposlenih (zarade, plaćeni godišnji odmori, plaćena bolovanja, bonusi, premije, učešća u dobiti i nenovčane naknade); primanja po prestanku zaposlenja (penzije, životno osiguranje i medicinska nega po prestanku zaposlenja); otpremnine; ostala dugoročna primanja zaposlenih (odsustvo sa posla na osnovu dugogodišnjeg rada, studijsko odsustvo, jubilarna ili druga primanja na osnovu dugogodišnjeg rada, primanja zbog invalidnosti, odložena primanja, bonusi i dugoročne raspodele dobiti), osim transakcija zasnovanih na akcijama i planova primanja zaposlenih. Standard je stupio na snagu 2018. godine i donet je na osnovu MRS 19.

MRS za JS 40 – Kombinacije u javnom sektoru: Uspostavlja zahteve za klasifikaciju, priznavanje i vrednovanje kombinacija u javnom sektoru. Standard klasificiše kombinacije u javnom sektoru na spajanja i sticanja (akvizicije), uzimajući u obzir kontrolu i druge faktore. Za priznavanje i merenje spajanja zahteva se upotrebljava metoda modifikovano udruživanje interesa, dok se za sticanja zahteva upotrebljava metoda sticanja. Standard je stupio na snagu 2019. godine i donet je na osnovu MSFI 3.

MRS za JS 41 – Finansijski instrumenti: Određuje zahteve za priznavanje i vrednovanje finansijskih instrumenata, uključujući umanjenje vrednosti, prestanak priznavanja i hedž računovodstvo. Glavne novine u standardu su uvođenje pojednostavljenih zahteva za klasifikaciju i odmeravanje finansijske imovine, novog modela za priznavanje obezvređenja i fleksibilnog modela hedž računovodstva. Standard stupa na snagu 2023. godine, uz dozvoljenu raniju primenu, i donet je na osnovu MSFI 9.

MRS za JS 42 – Socijalna davanja: Pruža smernice za računovodstvenu evidenciju izdataka za socijalna davanja. Standard definiše socijalna davanja kao novčane transfere koji se isplaćuju određenim pojedincima i/ili domaćinstvima koji ispunjavaju opravdane kriterijume radi ublažavanja efekata socijalnog rizika usled, na primer, starosti, zdravlja, siromaštva ili radnog statusa. Primeri socijalnih davanja su penzije, beneficije za nezaposlene i dečji dodatak. Standard zahteva da entitet prizna trošak i obavezu za sledeću isplatu socijalne pomoći. Standard stupa na snagu 2023. godine, uz dozvoljenu raniju primenu.

Smernica za preporučenu praksu 1 (RPG 1) – Izveštavanje o dugoročnoj održivosti finansijskih izveštaja: RPG nije MRS za JS i stoga se od entiteta ne zahteva da je se pridržava da bi se pridržavao MRS za JS. Međutim, RPG predstavlja dobru praksu. Entitet koji izveštava o dugoročnoj održivosti svojih finansijskih podstića se da prati ovu smernicu i obelodani u kojoj meri to radi. Cilj smernice je da pruži uputstvo o tome kako: (a) predstaviti informacije o uticaju tekućih politika i odluka donetih na datum izveštavanja na buduće prilive i odlive; (b) dopuniti informacije u finansijskim izveštajima. Cilj takvog izveštavanja je da pruži nagoveštaj o projektovanoj dugoročnoj održivosti finansijskih izveštaja entiteta u određenom vremenskom periodu, u skladu sa navedenim prepostavkama. IPSASB je 2013. godine odobrio RPG 1.

Smernica za preporučenu praksu 2 (RPG 2) – Diskusija i analiza finansijskih izveštaja: Entiteti koji pripremaju i prezentuju diskusiju i analizu svojih finansijskih izveštaja podstiču se da slede ovu smernicu. Diskusija i analiza finansijskih izveštaja pomaže korisnicima da razumeju finansijski položaj, finansijske performanse i novčane tokove izveštajnog entiteta, predstavljene u njegovim finansijskim izveštajima. IPSASB je 2013. godine odobrio RPG 2.

Smernica za preporučenu praksu 3 (RPG 3) – Izveštavanje o informacijama potrebnih za procenu performansi usluga: Entitet koji izveštava o performansama usluga treba da ima za cilj poštovanje principa navedenih u ovoj smernici. RPG 3 pruža smernice za izveštavanje o informacijama potrebnih za procenu performansi usluga u finansijskim izveštajima opšte namene. Informacije potrebne za procenu performansi usluga su informacije o uslugama koje pruža izveštajni entitet, o ciljevima performansi usluga i o stepenu ostvarenja tih ciljeva. Ove informacije pomažu korisnicima finansijskih izveštaja u proceni efikasnosti i efektivnosti usluga koje pruža izveštajni entitet. IPSASB je 2015. godine odobrio RPG 3.

MRS za JS²⁵ – Finansijsko izveštavanje prema gotovinskoj osnovi računovodstva: Propisuje način na koji finansijski izveštaji treba da budu prezentovani prema gotovinskoj osnovi računovodstva. Informacije o prilivima gotovine, gotovinskim odlivima i gotovinskim saldima entiteta, neophodne su radi utvrđivanja odgovornosti i zbog toga što pružaju podatke korisne za procenu sposobnosti entiteta da generiše dovoljno gotovine u budućnosti, kao i verovatnih izvora i

²⁵ Bez numeričke oznake.

upotrebe gotovine. Prilikom donošenja i procenjivanja odluka o raspoređivanju gotovinskih sredstava i održivosti aktivnosti entiteta, korisnicima je potrebno da imaju znanje u vezi sa vremenskim rasporedom i izvesnošću priliva i odliva gotovine. Usaglašenost sa zahtevima i preporukama ovog standarda poboljšaće sveobuhvatno i transparentno finansijsko izveštavanje o prilivima gotovine, odlivima gotovine i gotovinskim saldima entiteta. Takođe će poboljšati uporedivost sa finansijskim izveštajima entiteta iz prethodnih perioda, kao i sa finansijskim izveštajima ostalih entiteta koji su usvojili gotovinsko računovodstvo.

4.2.4. MRS za JS i zakonska regulativa u Republici Srbiji

Primena MRS za JS u Republici Srbiji počela je, *de iure*, 2011. godine. Obveznici primene standarda bliže su definisani u Članu 1 Uredbe o primeni MRS za JS, a koji glasi: „Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor primenjivaće se na 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 počev od 1. januara 2011. godine.”²⁶ MRS za JS su se, prema pomenutoj Uredbi, trebali početi primenjivati na sve entitete javnog sektora, osim na javna preduzeća koja primenjuju MSFI.

Situacija po pitanju primene računovodstvenih standarda u javnom sektoru Republike Srbije veoma je kompleksna. Naime, prema Uredbi o budžetskom računovodstvu²⁷, njihova primena jeste predviđena, ali je, prema obrazloženju nadležnih organa vlasti, još uvek „na čekanju”, jer ne postoji zvaničan prevod računovodstvenih standarda koji su obavezujući za javni sektor, odnosno koji bi bili zvanično objavljeni, kao što je to slučaj sa MSFI za entitete privatnog sektora. Međutim, pomenuto obrazloženje nadležnih organa vlasti ne odgovara stvarnom stanju. Činjenica je da su MRS za JS zvanično prevedeni i objavljeni u izdanju SRSS 2015. godine. SRSS, kao punopravni član IFAC-a i nosilac prava prevodenja na srpski jezik svih izdanja IFAC-a za područje Srbije, Crne Gore i Bosne i Hercegovine, izvršio je prevodenje MRS za JS i, uz dozvolu IFAC-a, objavio zvanično izdanje istih. Važno je naglasiti da IPSASB podstiče usvajanje MRS za JS i uskladivanje nacionalnih zahteva sa MRS za JS. Oba segmenta su u našoj zemlji izostala iz nepoznatih razloga.

Pod **finansijskim izveštajima** direktnih i indirektnih korisnika budžetskih sredstava, organizacija za obavezno socijalno osiguranje, korisnika sredstava Republičkog fonda za zdravstveno osiguranje, budžetskih fondova Republike Srbije i lokalne vlasti podrazumevaju se (vrste finansijskih izveštaja, *prim. aut.*):

²⁶ Uredba o primeni Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor, *Službeni glasnik RS*, br. 49/10 i 63/16, Član 1.

²⁷ Uredba o budžetskom računovodstvu, *Službeni glasnik RS*, br. 125/2003, 12/2006 i 27/2020, Član 5.

- Periodični finansijski izveštaj;
- Godišnji finansijski izveštaj;
- Završni račun;
- Konsolidovani finansijski periodični izveštaj;
- Konsolidovani finansijski godišnji izveštaj.

Finansijski izveštaji entiteta javnog sektora sastavljaju se i dostavljaju na sledećim obrascima (sadržina seta finansijskih izveštaja, *prim. aut.*):

- 1) Bilans stanja;
- 2) Bilans prihoda i rashoda;
- 3) Izveštaj o kapitalnim izdacima i primanjima;
- 4) Izveštaj o novčanim tokovima;
- 5) Izveštaj o izvršenju budžeta.²⁸

Računovodstvena osnova definiše trenutak priznavanja efekata transakcija i ekonomskih događaj i utiče na vrstu i sadržinu finansijskih izveštaja. Osnova za vođenje budžetskog računovodstva u Republici Srbiji jeste **gotovinska osnova**. Ukoliko su gotovinska sredstva jedini resurs koji je poveren entitetima javnog sektora na raspolaganje, kontrolu i upravljanje i kada im je po tom osnovu dodeljena i odgovornost samo za taj resurs, tada se radi o primeni gotovinske osnove računovodstva. Takvo budžetsko računovodstvo vrši priznavanje transakcija i ostalih događaja u momentu realizacije gotovinskih naplata/isplata. U takvim uslovima se razlika između naplaćenih i isplaćenih gotovinskih sredstava smatra rezultatom aktivnosti entiteta u posmatranom izveštajnom periodu. IPSASB ne preporučuje primenu gotovinske, nego sugeriše primenu obračunske računovodstvene osnove. Osim toga, i sam Konceptualni okvir (o kom je bilo reči u naslovu 4.2.2.) bavi se konceptima koji se primenjuju na finansijsko izveštavanje opšte namene pod obračunskom osnovom računovodstva.

Finansijski izveštaji na gotovinskoj osnovi sadrže informacije o izvoru sredstava prikupljenih u toku određenog perioda, nameni za koju su sredstva iskorišćena i saldu gotovinskih sredstava na dan izveštavanja. Korisnici budžetskih sredstava, organizacije obaveznog socijalnog osiguranja, kao i korisnici sredstava Republičkog fonda za zdravstveno osiguranje, mogu voditi računovodstvene evidencije i prema **obračunskoj osnovi za potrebe internog izveštavanja**, pod uslovom da se finansijski izveštaji izrađuju na gotovinskoj osnovi radi konsolidovanog izveštavanja.²⁹ Ovakav opcionalni izbor računovodstvene osnove, koji je dozvoljen Uredbom o budžetskom računovodstvu, doveo je do toga da se on u praksi primenjuje sasvim različito – od potpunog za celokupnu imovinu i sve poslovne

²⁸ Pravilnik o načinu pripreme, sastavljanja i podnošenja finansijskih izveštaja korisnika budžetskih sredstava, korisnika sredstava organizacija za obavezno socijalno osiguranje i budžetskih fondova, *Službeni glasnik RS*, br. 18/2015... 8/2021 i 41/2021, Članovi 2 i 3.

²⁹ Uredba o budžetskom računovodstvu, *Službeni glasnik RS*, br. 125/2003, 12/2006 i 27/2020, Član 5.

transakcije u celom izveštajnom periodu – do parcijalnog za samovoljno izabranu imovinu i/ili izabrane poslovne transakcije u određenom delu izveštajnog perioda³⁰. To znači da se u našoj zemlji, *de facto*, primenjuje modifikovana gotovinska osnova, koju profesionalna računovodstvena regulativa ne prepoznaje kao takvu.

Prema ***modifikovanoj gotovinskoj osnovi***, u finansijskim izveštajima se vrši priznavanje priliva i odliva gotovine koji, prema trenutku nastanka, ne pripadaju tom izveštajnom periodu. Izbor ovog oblika modifikacije pravda se potrebom za iskazivanjem poslovne transakcije, čiji uzrok je nastao u vremenu koje obuhvata taj izveštajni period. Prema modifikovanoj gotovinskoj osnovi, u finansijskim izveštajima se vrši i dodatno iskazivanje poslovnih transakcija koje su u vezi sa nekim resursom (imovinom), karakterističnim za finansijsko izveštavanje po obračunskoj osnovi.³¹

Kao što se na osnovu prethodno navedenog može zaključiti, sama zakonska regulativa je definisana tako da otvara potencijalne probleme kako u pogledu korišćenja računovodstvenih osnova, tako i u pogledu neujednačenosti zakonskih i podzakonskih akata (nejasnoće u određivanju pojmoveva kao što su završni račun i finansijski izveštaji, neprecizno definisanje seta finansijskih izveštaja, nepostojanje jasno definisane odgovornosti i mera sankcionisanja za nepouzdane finansijske izveštaje i slično). Sve ovo značajno narušava transparentnost i pouzdanost finansijskog izveštavanja u javnom sektoru. Osim toga, finansijsko izveštavanje koje je produkt primene zakonske regulative koja važi u Republici Srbiji ne služi javnom interesu, jer prikazuje samo informacije o nameni i načinu korišćenja gotovinskih sredstava. Ono, dakle, ne pruža informacije o nefinansijskoj imovini, obavezama i neto imovini, kao ni informacije potrebne za donošenje odluka i procenu performansi – efikasnosti, efektivnosti i ekonomičnosti, sprovedenih aktivnosti entiteta javnog sektora. Na taj način potpuno izostaje informaciona osnova za kontrolu korišćenja, odnosno kontrolu i uspešnost upravljanja budžetskim resursima koji su povereni entitetima javnog sektora.

Na početku ovog poglavlja bilo je istaknuto da se informacije o performansama poslovanja entiteta javnog sektora i načinu upotrebe sredstava poreskih obveznika nalaze pod konstantnom „lupom” javnosti. Međutim, finansijski izveštaji u javnom sektoru u Republici Srbiji, usled već obrazloženih usvojenih rešenja i prisutnih manjkavosti u regulativi, nisu sastavljeni tako da ovo omoguće, što implicira da cilj finansijskog izveštavanja iz Konceptualnog okvira nije ispunjen. Važeća zakonska regulativa i zanemarivanje profesionalne regulative glavni su uzroci nedovoljno kvalitetnog finansijskog izveštavanja. Takvo finansijsko izveštavanje ne ispunjava informacione potrebe kako primarnih, tako ni sekundarnih korisnika informacija iz finansijskih izveštaja opšte namene u javnom sektoru u Republici Srbiji. Dokaza o zanemarivanju profesionalne regulative ima mnogo. Jedan u nizu je nikad

³⁰ Kilibarda, Z. (2015). Nedoslednost u procesu finansijskog izveštavanja korisnika javnih sredstava u Republici Srbiji. *Računovodstvo*, br. 2/2015, str. 100.

³¹ Kilibarda, Z. (2015), str. 91–92.

primenjena Uredba o primeni MRS za JS³² koja je stupila na snagu 2010. godine. Osim toga, Državna revizorska institucija godinama upozorava javnost da su finansijski izveštaji u javnom sektoru neuporedivi, nepouzdani i nepotpuni usled neuređenih i nejednoobraznih evidencijskih poslovnih događaja, nepostojanja ili nedosledne primene računovodstvenih politika, kao i usled neadekvantnih sistema interne kontrole i finansijskog upravljanja³³.

Načelni i najveći nedostatak računovodstvenog evidentiranja i finansijskog izveštavanja nije samo u tome što se ne primenjuje MRS za JS, ni u tome što se ne primenjuje obračunska računovodstvena osnova, koju preporučuju sva međunarodna regulatorna tela, pa čak ni u tome što se primenjuje gotovinska računovodstvena osnova, nego u tome što se primenjuje tzv. modifikovana gotovinska računovodstvena osnova. U stvari, ni jasna i stabilna modifikovana gotovinska računovodstvena osnova, koja bi bila zasnovana na poznatim računovodstvenim načelima i standardima, ne bi bila problematična – nedostaci proističu iz zastarele i nedosledne Uredbe o budžetskom računovodstvu, zatim nepotpunih i nepovezanih računovodstvenih evidencijskih ustanovljenih Pravilnikom o kontnom planu, čiji su rezultati apsolutno nepouzdani finansijski izveštaji.³⁴

4.3. Harmonizacija finansijskog izveštavanja zasnovanog na računovodstvenim osnovama i finansijskog izveštavanja zasnovanog na statističkim osnovama

O harmonizaciji finansijskog izveštavanja zasnovanog na računovodstvenim osnovama bilo je reči u naslovu 4.1. Ovaj međunarodni aspekt harmonizacije se odvija u oblasti pripreme i prezentacije finansijskih izveštaja opšte namene entiteta javnog sektora. Na ovom mestu biće reči o drugom, paralelnom, procesu harmonizacije koji se odvija između dva sistema finansijskog izveštavanja – sistema zasnovanog na računovodstvenim osnovama i sistema zasnovanog na statističkim osnovama.

Pod sistemom finansijskog izveštavanja zasnovanog na računovodstvenim osnovama podrazumeva se primena međunarodne profesionalne računovodstvene regulative, odnosno MRS za JS, pri pripremi i prezentaciji finansijskih izveštaja opšte namene pojedinačnih entiteta javnog sektora. Pod sistemom finansijskog izveštavanja zasnovanog na statističkim osnovama podrazumeva se specijalizovani makroekonomski statistički sistem Međunarodnog monetarnog fonda (eng. International Monetary Fund – IMF) pod nazivom „Statistika državnih finansija” (eng. Government Finance Statistics 2014 – GFS 2014³⁵). Cilj GFS je da omogući

³² Uredba o primeni Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor, *Službeni glasnik RS*, br. 49/10 i 63/16.

³³ Josipović Rodić, B. (2016). Budžetsko računovodstvo u funkciji zaštite javnog interesa. *Računovodstvo*, br. 1/2016, str. 321.

³⁴ Kilibarda, Z. (2015), str. 89.

³⁵ Government Finance Statistics Manual 2014. IMF, Washington, D.C. Dostupno na: <https://www.imf.org/external/Pubs/FT/GFS/Manual/2014/gfsfinal.pdf> (21. 9. 2021)

analizu performansi opštег državnog sektora ili javnog sektora jedne zemlje u celini. GFS pruža sistematsku osnovu za izveštavanje i analizu javnih finansijskih usklađuju sistem koji se koristi za izveštavanje fiskalne statistike sa drugim makroekonomskim statističkim sistemima, kao što su Sistem nacionalnih računa (eng. System of National Accounts 2008 – SNA 2008³⁶) i Evropski sistem računa (eng. European System of Accounts 2010 – ESA 2010³⁷). O SNA i ESA je bilo reči u naslovu 2.4.2.1. odnosno u naslovu 2.4.2.2.

Ciljevi finansijskih izveštaja sastavljenih na računovodstvenim osnovama (odnosno na bazi MRS za JS) i onih sastavljenih u skladu sa statističkim osnovama finansijskog izveštavanja razlikuju se u pojedinim aspektima. O ciljevima finansijskih izveštaja koji su sastavljeni na bazi MRS za JS je već bilo reči u naslovu 4.2.2. Cilj finansijskih izveštaja sastavljenih u skladu sa statističkim osnovama finansijskog izveštavanja jeste da se obezbede informacije pogodne za analiziranje i ocenjivanje fiskalne politike, posebno performansi opštег državnog sektora jedne zemlje. Iako se statističke osnove mogu računovodstveno opisati, one se značajno razlikuju od sistema finansijskog računovodstva, odakle se izvodi većina statističkih podataka o javnim finansijama. Ipak, MRS za JS i statističke osnove finansijskog izveštavanja imaju mnogo sličnosti pri tretmanu transakcija i događaja (usvojena obračunska osnova računovodstva, obuhvat slične vrste transakcija i događaja, slična struktura izveštaja).

Iz razlika u ciljevima finansijskih izveštaja sastavljenih na različitim osnovama proističu sve ostale razlike u vezi sa definisanjem i delokrugom izveštajnog entiteta, kao i priznavanjem, tretmanom i vrednovanjem istoimenih pozicija u finansijskim izveštajima. Ove razlike mogu dovesti u zabuludu korisnike finansijskih izveštaja, zbog čega su aktivnosti na tumačenju vrste i uzroka razlika, kao i pokušaja otklanjanja, ili barem ublažavanja istih, od dalekosežnog značaja za unapređenje transparentnosti finansijskog izveštavanja javnog sektora.³⁸

Upravo iz pomenutih razloga, IPSASB (tada Public Sector Committee – PSC) je 2003. godine inicirao sastanak sa relevantnim međunarodnim organizacijama – IMF-om, Eurostat-om i Organizacijom za ekonomsku saradnju i razvoj (eng. Organisation for Economic Co-operation and Development – OECD) i sa još nekim nacionalnim organizacijama koje su radile na pitanjima konvergencije računovodstvenih i statističkih osnova finansijskog izveštavanja (Trezor Ujedinjenog Kraljevstva, Kancelarija za nacionalnu statistiku Ujedinjenog

³⁶ System of National Accounts 2008. European Communities, IMF, OECD, UN and WB, New York, 2009. Dostupno na: <https://unstats.un.org/unsd/nationalaccount/docs/sna2008.pdf> (21. 9. 2021)

³⁷ European System of Accounts 2010. Publications Office of the European Union, Luxembourg, 2013. Dostupno na: <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/3859598/5925693/KS-02-13-269-EN.PDF/44cd9d01-bc64-40e5-bd40-d17df0c69334> (21. 9. 2021)

³⁸ Jović, D. (2010). Standardizacija i harmonizacija finansijskog izveštavanja entiteta javnog sektora. *Zbornik radova 41. simpozijuma Saveza računovoda i revizora Srbije*. Zlatibor, 27–29. 5. 2010, str. 129.

Kraljevstva i Australijski odbor za računovodstvene standarde). Svrha tog sastanka bila je:

- Identifikovati razlike u informacijama objavljenih u skladu sa MRS za JS, tadašnjim IMF-ovim Priručnikom za statistiku javnih finansija (GFSM 2001) i Evropskim sistemom računa (ESA 95) / Priručnikom ESA 95 o budžetskom deficitu i javnom dugu;
- Razmotriti da li su ove razlike neophodne za različite ciljeve tih sistema;
- Identifikovati proces za uklanjanje ili smanjenje nepotrebnih ili nemamernih razlika.³⁹

Ova IPSASB-ova inicijativa dalje se razvijala osnivanjem međunarodne Radne grupe za harmonizaciju računovodstva u javnom sektoru (eng. Task Force on Harmonization of Public Sector Accounting – TFHPSA). Svrha TFHPSA bila je ispitivanje načina za smanjenje nepotrebnih razlika između računovodstvenih i statističkih osnova finansijskog izveštavanja i davanje preporuka IPSASB-u, IMF-u i raznim grupama uključenim u pružanje podataka za ažuriranje tadašnjeg Sistema nacionalnih računa 1993 (eng. System of National Accounts 1993 – SNA 1993) do 2008. godine. TFHPSA je oformio dve radne grupe:

- Radna grupa 1, kojoj je predsedavao predstavnik IPSASB-a, bila je fokusirana na harmonizaciju računovodstvenih i statističkih osnova finansijskog izveštavanja;
- Radna grupa 2, kojoj je predsedavao predstavnik OECD-a, bila je fokusirana na harmonizaciju GFSM 2001 i SNA 1993 / ESA 95.

U fokusu TFHPSA-ove Radne grupe 1 bio je proces harmonizacije koji je podrazumevao promene neophodne da se realizuju u oba računovodstvena sistema. Na taj način bi se dugoročno dobio jedinstven skup računovodstvenih pravila koji bi se primenjivao od mikro do makro nivoa računovodstva. Računovodstvo na nivou izveštajnih entiteta naziva se mikroračunovodstvo. Računovodstvo na nivou opštег državnog sektora ili javnog sektora (ili privatnog sektora) jedne zemlje u celini naziva se makroračunovodstvo. Rezultat rada TFHPSA-ove Radne grupe 1 bio je izveštaj o istraživanju pod nazivom: *MRS za JS i statističke osnove finansijskog izveštavanja: Analiza razlika i preporuke za konvergenciju*⁴⁰.

Centralni deo pomenutog Izveštaja o istraživanju čini matrica koja identificuje, grupiše u analitičke svrhe i objašnjava ključne razlike između tzv. mikroračunovodstvenih standara (MRS za JS) i tzv. makroračunovodstvenih standara (GFS, SNA, ESA) na dan 30. jun 2004. godine. Matrica sadrži preporuke

³⁹ IPSASB (2005). *International Public Sector Accounting Standards (IPSASs) and Statistical Bases of Financial Reporting: An Analysis of Differences and Recommendations for Convergence*. Research Report, IFAC, New York.

⁴⁰ Ibidem.

TFHPSA-ove Radne grupe 1, pomoću kojih bi se razlike mogle smanjiti, odnosno sadrži smernice za sprovođenje konvergencije između računovodstvenih i statističkih osnova finansijskog izveštavanja, odnosno između mikro i makro računovodstvenih standarda. Ako neko pitanje nije pokriveno u MRS za JS, a za isto postoji odgovor u MSFI, upućuje se na primenu MSFI.

Razmatrana pitanja u Izveštaju o istraživanju grupisana su u kategorije koje odražavaju prirodu i redosled procesa odlučivanja pri izradi finansijskih izveštaja: prvo se identificuje granica entiteta (kategorija 1), zatim se donose odluke o definisanju i priznavanju (kategorije 2, 3, 4 i 6), vrednovanju (kategorije 5 i 6) i, na kraju, prezentaciji (kategorije 7 i 8). Kategorije 9 i 10 identificuju pitanja za koje se očekuje da će se pojaviti kako se aktivnosti konvergencije budu odvijale i razvijale. Kategorije su bile sledeće⁴¹:

1. Delokrug izveštajnog entiteta i izveštavanje po segmentima;
2. Manjinski interesi;
3. Priznavanje imovine (osim finansijskih instrumenata);
4. Druga ugovorna strana u transakciji - simetrija i priznavanje;
5. Vrednovanje imovine, obaveza i neto imovine/kapitala;
6. Finansijski instrumenti;
7. Vremenske serije i izveštajni periodi;
8. Finansijski izveštaji izveštajnog entiteta (i/ili njegovih sektora);
9. Terminologija i definicije;
10. Stavke koje su razmatrane i za koje je utvrđeno da nisu ili se ne očekuju da budu uzrok razlika.

Izveštaj o istraživanju, kao rezultat rada TFHPSA-ove Radne grupe 1, predstavlja prvu značajnu analizu razlika između MRS za JS i statističkih osnova finansijskog izveštavanja. Sa daljim radom i razvojem prakse, može se očekivati da će se uočiti dodatne razlike. Praćenje i uklanjanje nepotrebnih razlika u terminologiji i definicijama olakšaće tekuću konvergenciju računovodstvenih i statističkih osnova finansijskog izveštavanja.

Polazeći od rezultata istraživanja i preporuka Radne grupe 1, a u cilju uklanjanja ili minimiziranja razlika između MRS za JS i GFS, IPSASB je započeo aktivnosti na:

- Razvoju MRS za JS koji bi omogućili obelodanjivanja informacija o opštem državnom sektoru;
- Pokretanju dugoročnog projekta o izveštavanju o finansijskim performansama, čiji je cilj podela rezultata na dve komponente kompatibilne sa podelom između efekata transakcija i drugih ekonomskih tokova i

⁴¹ Ibidem.

- Razvoju novih ili izmeni postojećih MRS za JS kojima bi se zahtevala ili dozvolila šira primena koncepta tekuće vrednosti.⁴²

Rezultat ovih IPSASB-ovih aktivnosti je usvajanje *MRS za JS 22 – Obelodanjivanje finansijskih informacija o opštem državnom sektoru*. Za razliku od svih ostalih MRS za JS čije uvažavanje je obavezno, primena zahteva iz *MRS za JS 22* je opcionala. U okviru naslova 4.2.3. bilo je više reči o ovom standardu.

U nekim pravnim sistemima, obelodanjivanje odgovarajućih informacija o opštem državnom sektoru u finansijskim izveštajima može podržati i poboljšati donošenje odluka i odgovornost prema korisnicima tih izveštaja. U onim pravnim sistemima u kojima se finansijski izveštaji za državnu upravu pripremaju i objavljaju u skladu sa statističkim osnovama finansijskog izveštavanja, obelodanjivanje informacija o opštem državnom sektoru u finansijskim izveštajima formiraće korisnu vezu između finansijskih izveštaja sastavljenih u skladu sa MRS za JS i onih u skladu sa statističkim osnovama. Ovo će pomoći korisnicima pri usklađivanju informacija iz finansijskih izveštaja sa informacijama iz statističkih izveštaja. *MRS za JS 24 – Prezentacija budžetskih informacija u finansijskim izveštajima* zahteva da finansijski izveštaji sadrže poređenje budžetskih iznosa i stvarnih iznosa koji nastaju izvršenjem budžeta. Tamo gde se državni budžeti pripremaju za opšti državni sektor, a ne za državnu upravu u celini, finansijske informacije o opštem državnom sektoru koje se obelodanjuju u skladu sa *MRS za JS 22* biće relevantne za poređenja sa informacijama zahtevane od strane *MRS za JS 24*.⁴³

⁴² Jović, D. (2016). *Finansijsko izveštavanje i vrednovanje performansi entiteta javnog sektora*. Doktorska disertacija, Ekonomski fakultet Univerziteta u Beogradu, str. 127–128.

⁴³ IPSASB (2021). *IPSAS 22 – Disclosure of Financial Information about the General Government Sector*. IFAC, New York.

Reference

- Deloitte (2021). *IPSAS in your pocket*. Dostupno na: <https://www.iasplus.com/en/publications/public-sector/ipsas-in-your-pocket-2021> (4. 9. 2021)
- European Commission (2013). *European System of Accounts 2010*. Publications Office of the European Union, Luxembourg. Dostupno na: <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/3859598/5925693/KS-02-13-269-EN.PDF/44cd9d01-bc64-40e5-bd40-d17df0c69334> (21. 9. 2021)
- *Government Finance Statistics Manual 2014*. IMF, Washington, D.C. Dostupno na: <https://www.imf.org/external/Pubs/FT/GFS/Manual/2014/gfsfinal.pdf> (21. 9. 2021)
- IPSASB (2005). *International Public Sector Accounting Standards (IPSASs) and Statistical Bases of Financial Reporting: An Analysis of Differences and Recommendations for Convergence*. Research Report, IFAC, New York.
- IPSASB (2014). *The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*. IFAC, New York. Dostupno na: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-Public-Sector-Conceptual-Framework.pdf> (2. 9. 2021)
- IPSASB (2021). *IPSAS 22 – Disclosure of Financial Information about the General Government Sector*. IFAC, New York.
- Josipović Rodić, B. (2016). Budžetsko računovodstvo u funkciji zaštite javnog interesa. *Računovodstvo*, br. 1/2016.
- Jović, D. (2010). Standardizacija i harmonizacija finansijskog izveštavanja entiteta javnog sektora. *Zbornik radova 41. simpozijuma Saveza računovođa i revizora Srbije*. Zlatibor, 27–29. 5. 2010, str. 110–130.
- Jović, D. (2016). *Finansijsko izveštavanje i vrednovanje performansi entiteta javnog sektora*. Doktorska disertacija, Ekonomski fakultet Univerziteta u Beogradu.
- Kilibarda, Z. (2015). Nedoslednost u procesu finansijskog izveštavanja korisnika javnih sredstava u Republici Srbiji. *Računovodstvo*, br. 2/2015.
- Milutinović, S. (2014). Stepen konvergencije računovodstvene regulative u Srbiji sa međunarodnom regulativom. *Računovodstvo*, br. 9–10.
- Milutinović, S. (2015). *Savremeni trendovi u harmonizaciji finansijskog izveštavanja*. Doktorska disertacija, Univerzitet u Novom Sadu, Ekonomski fakultet u Subotici.
- Nobes, Ch., Parker, R. (2010). *Comparative International Accounting*. Eleventh Edition, Financial Times Press, London.
- Pravilnik o načinu pripreme, sastavljanja i podnošenja finansijskih izveštaja korisnika budžetskih sredstava, korisnika sredstava organizacija za obavezno socijalno osiguranje i budžetskih fondova, *Službeni glasnik RS*, br. 18/2015... 8/2021 i 41/2021.
- Savez računovođa i revizora Republike Srbске (2017). *Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor (IPSAS)*. Dostupno na: <http://www.srrrs.org/?strana=ipsas> (3. 9. 2021)

- Savez računovođa i revizora Srbije (2015). *Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor (knjiga I)*. Zvaničan prevod priručnika iz 2013. godine u izdanju IFAC-a.
- Stojanović, R. (2014). Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor kao instrumenti harmonizacije finansijskih izveštaja entiteta javnog sektora. *Računovodstvo*, vanredni broj. Materijal za okrugli sto 45. simpozijuma. Beograd, maj 2014.
- *System of National Accounts 2008*. European Communities, IMF, OECD, UN and WB, New York, 2009. Dostupno na: <https://unstats.un.org/unsd/nationalaccount/docs/sna2008.pdf> (21. 9. 2021)
- Uredba o budžetskom računovodstvu, *Službeni glasnik RS*, br. 125/2003, 12/2006 i 27/2020.
- Uredba o primeni Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor, *Službeni glasnik RS*, br. 49/10 i 63/16.

POGLAVLJE 5

UTVRĐIVANJE I ISKAZIVANJE FINANSIJSKOG POLOŽAJA U JAVNOM SEKTORU*

5.1. Finansijski položaj

Termin **finansijski položaj** predstavlja trenutno stanje evidentirane imovine, obaveza i kapitala organizacije javnog sektora. Ova informacija se evidentira u **bilansu stanja**, koji je jedan od finansijskih izveštaja. Finansijski položaj organizacije javnog sektora iskazuje se u bilansu stanja na dan naveden u zaglavlju izveštaja.

U širem smislu, koncept se odnosi na finansijsko stanje organizacije javnog sektora, koje se izvodi ispitivanjem i upoređivanjem informacija u finansijskim izveštajima posmatrane organizacije javnog sektora. Ovo znači izračunavanje određenog broja finansijskih pokazatelja iz predstavljenih informacija, ispitivanje rezultata na liniji trenda i poređenje rezultata sa rezultatima iz prethodnog perioda, kako bi se ustanovila količina pruženih kolektivnih i pojedinačnih usluga građanima.

Zašto je važno imati informaciju o finansijskom položaju organizacija javnog sektora? Javni sektor činjenjem javnih rashoda obezbeđuje javna dobra i usluge. Prikupljeni javni prihodi od poreza, doprinosa, akciza, taksi i drugih naknada služe za pokriće javnih rashoda. Usluge koje obezbeđuje javni sektor su:

- zdravstvena zaštita;
- obrazovanje;
- socijalna zaštita;
- pravna zaštita (sudstvo);
- proizvodnja i distribucija vode;
- distribucija električne energije i gasa;
- izgradnja i održavanje puteva;
- bezbednosna zaštita (policija, vojska, vatrogasne službe);
- održavanje komunalne čistoće i dr.

Da bi javni sektor građanima obezbedio gore navedene usluge, potrebno je da raspolaže informacijama na osnovu kojih se donose odluke. Informacije se nalaze u finansijskim izveštajima i ukazuju na finansijski položaj organizacije javnog sektora. Finansijski položaj organizacije javnog sektora pruža informaciju o sledećem:

* Autor 5. poglavlja: dr Jadranka Stantić.

- da li će organizacija javnog sektora, npr. jedinica lokalne samouprave, u budućnosti nastaviti kao održiva organizacija javnog sektora da pruža željeni nivo usluga građanima;
- da li će buduća plaćanja, otplate duga i dalje biti pokrivena;
- da li organizacija javnog sektora, npr. jedinica lokalne samouprave, poštuje sve zakone i propise?

Treba imati u vidu da se funkcionisanje javnog sektora razlikuje od funkcionisanja privatnog sektora (preduzeća koja posluju na tržištu po tržišnim principima), kako po ciljevima, tako i po načinu finansiranja. Finansijski izveštaji javnog sektora razlikuju se od finansijskih izveštaja profitno orijentisanih preduzeća.¹ Cilj javnog sektora nije obezbeđivanje profita, te se funkcionisanje odvija po strogo utvrđenim pravnim procedurama, što znači da za svako „trošenje“ sredstava mora postojati pravni osnov – koji se nalazi u Zakonu, Odluci ili drugim pravnim aktima koji uređuju poslovanje javnog sektora. Preduzeća (privatni sektor) posluju na tržištu sa ciljem ostvarivanja što većeg profita. Preduzeće finansijska sredstva samo stvara i troši, te tokom poslovanja nije neophodno da se svaka aktivnost odvija po proceduri/protokolu, odnosno da mora da ima pravni osnov (npr. za nabavku repromaterijala ili robe ne mora se raspisivati javna nabavka i sl.), što ne znači da može da se funkcioniše mimo zakona. Preduzeće tokom poslovanja ulaze sopstvena sredstva/kapital u funkcionisanje preduzeća, za razliku od javnog sektora koji koristi sredstva svih građana odnosno stanovnika države.

Kao što je poznato, sredstva javnog sektora se obezbeđuju od poreza, doprinosa, akciza, taksi i drugih naknada, zato je potrebno da korisnici finansijskih izveštaja imaju informaciju o finansijskom položaju entiteta javnog sektora. Javnih sektorima „dužnost da dokaže svoju odgovornost u pogledu korišćenja prikupljenih sredstava od poreskih obveznika i to čini preko finansijskih izveštaja.“²

„Brojne usluge koje pruža državni entitet uz ograničena sredstva, nameće potrebu upravljanja aktivnostima. Cilj je pružiti što kvalitetnije usluge uz minimalne troškove. Za realizaciju ovog cilja potrebno je imati potpune i blagovremene informacije o učincima i troškovima, a zatim ih oblikovati u određene izveštaje koji su osnov za odlučivanje, ali i ocenu odgovornosti.“³

Finansijski položaj subjekata javnog sektora prezentuje se kroz izveštaje o finansijskom položaju (bilansu stanja). **Bilans stanja javnog sektora „prikazuje finansijska položaj u datom trenutku**, gde su evidentirana sredstva, obaveze i neto imovina na određen dan. **Neto imovina** predstavlja razliku između sredstava i obaveza, i visina zavisi od načina na koji su vrednovana sredstava i obaveze.“⁴

¹ Đukić, T., Osnove budžetskog računovodstva, Ekonomski fakultet Univerziteta u Nišu, Niš, 2014, s. 57

² Đukić, T., loc. cit.

³ Poljašević, J., Finansijsko izvještavanje u javnom sektoru – monografija, Atlantik BB Banja Luka, Banja Luka, 2014., s. 76

⁴ Poljašević, J., loc. cit.

„Bilans stanja kao propisana šema i izveštaj ima za cilj da pruži informacije o:

- finansijskom položaju (imovini),
- finansijskoj strukturi,
- likvidnosti, i
- solventnosti.”⁵

Sažeti pregled šeme bilansa stanja predstavljen je u tabeli br. 19.

Bilans stanja na dan 31.12.202x godine

<p>A. Nefinansijska imovina</p> <p>I Nefinansijska imovina u stalnim sredstvima II Nefinansijska imovina u zalihamama</p> <p>B. Finansijska imovina</p> <p>I Dugoročna finansijska imovina II Novčana sredstva, plemeniti metali, hartije od vrednosti, potraživanja i kratkoročni plasmani III AVR – aktivna vremenska razgraničenja</p> <p>C. UKUPNA AKTIVA D. Vanbilansna aktiva</p>	<p>A. Obaveze</p> <p>I Dugoročne obaveze II Kratkoročne obaveze III Obaveze po osnovu rashoda za zaposlene IV Obaveze po osnovu ostalih rashoda V Obaveze iz poslovanja VI PVR – pasivna vremenska razgraničenja</p> <p>B. Kapital, utvrđivanje rezultata poslovanja i vanbilansna evidencija (I+II+III+IV-V+VI-VII)</p> <p>I Kapital II Višak prihoda i primanja</p> <p>III Manjak prihoda i primanja IV Neraspoređeni višak prihoda i primanja iz ranijih godina V Deficit iz ranijih godina VI Pozitivne promene u vrednosti i obimu VII Negativne promene u vrednosti i obimu</p> <p>C. UKUPNO PASIVA D. Vanbilansna pasiva</p>
---	---

Tabela br. 19: Sažeti pregled šeme bilansa stanja

Elementi koji se prezentuju u izveštaju o finansijskom položaju su sredstva, obaveze i kapital. Međutim, neophodno je da se uvede i dodatni pokazatelj – **neto finansijska pozicija**. „Neto finansijska pozicija je suma imovine i odloženih priliva umanjena za obaveze i odložene odlive na određeni datum.”⁶ Neto finansijska

⁵ Đukić, T., op. cit., str. 58.

⁶ Poljašević, J., op. cit. str. 77.

vrednost može biti pozitivna i negativna. Pozitivna neto finansijska pozicija ukazuje da entitet javnog sektora raspolaže sa dovoljno resursa odnosno sa dovoljno generisanih prihoda, da može obezbediti proizvode i pružiti usluge građanima u budućem periodu. Negativna neto finansijska pozicija ukazuje da entitet javnog sektora ne raspolaže sa dovoljno generisanih prihoda na izveštajni datum (31.12), koji bi omogućili da se obezbede proizvodi odnosno pruže usluge građanima u budućem periodu.

Kako obezbediti proizvode i usluge, ukoliko je ostvarena negativna neto finansijska pozicija? Nedostatak prihoda može se obezbediti u narednim periodima na sledeći način:

- povećanjem prihoda (većim oporezivanjem, npr. povećavanjem stope poreza na imovinu – što je nepopularna mera);
- smanjenjem rashoda (npr. jedinica lokalne samouprave obično pribegava smanjenju rashoda za nove kapitalne projekte – što dugoročno može da izazove negativne implikacije za stanovništvo, npr. neadekvatno održavanje puteva, mostova, vodovodne i kanalizacione mreže usled smanjenja prihoda);
- (ili) kombinacijom povećanjem prihoda i smanjenjem rashoda.

Sledeća važno pitanje je: Čemu služe informacije o finansijskom položaju entiteta javnog sektora? Informacije o finansijskom položaju entiteta javnog sektora korisnicima služi da bi:⁷

- mogli doneti odluke o izvodljivosti pružanja planiranih usluga;
- prikazali odgovornost u upravljanju sredstvima i obavezama;
- prikazali buduće potrebe u vezi sa održavanjem i zamenom sredstava;
- planirali plaćanje postojećih obaveza; (i)
- upravljali finansijskom i gotovinskom pozicijom.

Ključni termini koji prikazuju „finansijsko zdravlje” javnog sektora su:⁸

- finansijska pozicija;
- finansijski uslovi – finansijsko stanje;
- ekonomski uslovi.

Finansijska pozicija fokusira se na tekuće finansijske resurse i sposobnost plaćanja obaveza u kratkom roku – što predstavlja ocenu likvidnosti entiteta.⁹

Finansijski uslovi upućuju na sposobnost entiteta da pruži usluge na željenom nivou kako u tekućem tako i u budućem periodu i predstavama ocenu solventnosti.¹⁰

⁷ Poljašević, J., loc. cit.

⁸ Analysis of governmental financial performance, The McGraw-Hill Companies, Inc., 2012, www.highered.mcgraw-hill.com/sties/dl-- https://docplayer.net/22498295-Analysis-of-governmental-financial-performance.html

⁹ Poljašević, J., op. cit., 77.

¹⁰ Poljašević, J., loc. cit.

Kod državnih entiteta razlikujemo:

- gotovinsku;
- budžetsku;
- dugoročnu;
- solventnost pružanja usluga.

„Gotovinska solventnost je sposobnost generisanja dovoljno novca u roku od 30 do 60 dana da bi se platile dospele obaveze. Budžetska solventnost podrazumeva generisanje prihoda u toku normalnog budžetskog perioda, kao bi se pokrili troškovi toga perioda. Dugoročna solventnost je sposobnost plaćanja svih troškova iz poslovanja u dugom roku, dok solventnost pružanja usluga prestavlja mogućnost pružanja usluga na nivou i kvalitetu koji zahtevaju građani.”¹¹

Ekonomski uslov je termin koji označava finansijski zdrav entitet koji je sposoban i spremjan da zadovolji finansijske obaveze i potencijalne obaveze u pružanju usluga.¹² Ekonomski uslov je termin koji GASB¹³ koristi da obuhvati zbir finansijske pozicije vlade i njene sposobnosti i spremnosti da ispunji finansijske obaveze i obaveze na stalnoj osnovi.

Kome služe informacije o finansijskom položaju entiteta javnog sektora? Informacije koriste menadžeri u javnom sektoru, kao i eksterni korisnici koji vrše analizu izveštaja. Menadžeri u javnom sektoru upravljaju značajnim sredstvima koja su prikupljena od svih građana. Istovremeno, organizacije javnog sektora izvršavaju obaveze koje nastaju u tekućem periodu i servisiraju obaveze koje su preuzete iz prethodnih perioda a dospevaju na izvršenje u tekućem periodu ili bliskoj budućnosti. Menadžeri u javnom sektoru treba na najefikasniji način da plasiraju raspoloživa sredstva, servisiraju nastale obaveze i izveštavaju korisnike o poslovanju. Menadžeri javnog sektora za svoj rad odgovaraju građanima, jer upravljaju sredstvima građana.

Radi sagledavanja finansijskog položaja entiteta javnog sektora potrebno je poznавanje sredstava i obaveza javnog sektora.

5.1.1. Definisanje sredstava javnog sektora

Sredstva predstavljaju resurse kojima raspolažu entiteti. Entiteti obezbeđuje sredstva poslovanjem i ista stavlja u funkciju, sa ciljem akumuliranja dobiti odnosno profita u sadašnjem odnosno budućem periodu.

¹¹ Poljašević, J., loc. cit.

¹² Poljašević, J., loc. cit.

¹³ GASB – Governmental Accounting Standards Board

Sredstva u javnom sektoru se definišu uvažavajući specifičnosti javnog sektora, te prema definiciji IFAC PSC¹⁴ glase: „Sredstva su resursi koji entitet kontroliše kao rezultat prošlih događaja, od kojih entitet očekuje da će ostvariti budući priliv ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala.”¹⁵

Koje koristi generiše sredstvo kao resurs?

1. Ekonomsku korist – sredstvo ima oznaku ekonomskog resursa ukoliko ima vrednost. Vrednost se javlja ukoliko postoje određena ograničenja odnosno nemogućnost raspolažanja resursima svih u svakom momentu. Prema tome, „da bi resurs imao vrednost kao ekonomsko dobro, mora postojati određeno ograničenje na njegovo korišćenje. Sredstva koja su svima besplatno dostupna kao npr. vazduh jesu resursi ali nisu ekonomski.”¹⁶
2. Buduću korist – sredstva treba da obezbede generisanje budućih koristi u entitetu, odnosno da obezbedi priliva koristi u entitet javnog sektora u budućem periodu (vremena).
3. Servisni potencijal sredstava javnog sektora – sredstvo sadrži servisni potencijal ukoliko njegova upotreba dovodi do priticanja koristi entitetu javnog sektora ili njegovim korisnicima, u skladu sa utvrđenim ciljevima funkcionisanja entiteta javnog sektora.

Postoje tri vrste koristi koje generišu sredstva u javnom sektoru:¹⁷

- servisni potencijal;
- neto gotovinski potencijal (ili smanjenje gotovinskih odliva);
- bezuslovno pravo priliva resursa.

„Servisni potencijal se definiše kao kapacitet sredstava da nastavi da pruža usluge ili dobra u skladu sa ciljem entiteta. Servisni potencijal i servisni kapacitet uključuju:

- kapacitet pružanja dobara ili usluga koje služe za zadovoljavanje potreba korisnika;
- ostvarenje ciljeva entiteta, ali bez direktnog generisanja neto gotovinskih priliva;
- kapacitet entiteta da pruži usluge ili postigne ciljeve, omogućavajući da ostvari misiju;

¹⁴ International Federation of Accountants Public Sector Committee.

¹⁵ Handbook of International public sector accounting pronouncements: IPAS 1 – Presentation of financial statements, IPASB, New York, 2013, paragraph 6.

¹⁶ Poljašević, J., loc. cit.

¹⁷ Conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector entities: elements and recognition in financial statement” IPSASB, consultation paper, New York, December 2010, str. 18

- sposobnost da se direktno ili indirektno prilikom pružanja usluga ili dobara ostvare potrebe ili želje identifikovanih korisnika i da se unaprede ciljevi entiteta.

Neto gotovinski priliv ili smanjenje neto gotovinskih odliva mogu proisteći iz:

- upotrebe sredstva u proizvodnji i prodaji proizvoda i usluga;
- direktna razmena sredstava za gotovinu i druge resurse;
- upotreba sredstava u cilju zadovoljenja obaveza;
- raspodela sredstava vlasnicima;
- držanje gotovine u cilju kupovine drugih resursa.

Bezuslovno pravo priliva resursa u entitet u budućnosti proizilazi iz ugovora, sporazuma ili prava po osnovu zakona, kao što je pravo naplate potraživanja, pravo naplate poreza i sl. Kod državnih entiteta treba imati na umu da neekonomске koristi ne pritiču u entitet javnog sektora, nego građanima i ostalim korisnicima.”¹⁸

Na primer, jedinice lokalne samouprave su zadužene za održavanje komunalnog reda. Grad Subotica i JKP „Čistoća i zelenilo” odgovorni su za održavanje komunalnog reda na teritoriji grada Subotice, te se, shodno utvrđenoj odgovornosti, dele kante za komunalni otpad domaćinstvima i postavljaju adekvatni kontejneri po mesnim zajednicama za odlaganje komunalnog otpada. Sredstva za ove aktivnosti su planirana u budžetu Grada Subotice na godišnjem nivou i transferišu se JKP „Čistoća i zelenilo” na osnovu usvojenog Programa rada JKP „Čistoća i zelenilo” na Skupštini Grada Subotice. Neekonomsku koristi od ovih aktivnosti imaju građani Subotice.

Kontrola nad sredstvima se ostvaruje na osnovu zakonskog vlasništva nad sredstvima. Treba razlikovati upravljanje sredstvima od zakonskog vlasništva, odnosno prava raspolaganja sredstvima.

Prema Pallotu, vlasništvo se može razdvojiti od na tri vrste ekonomskih prava:¹⁹

1. pravo upravljanja – pravo da se sredstvom upravlja i da se donose odluke o upotrebi;
2. pravo uživanja svojine – pravo na uživanje u ekonomskim koristima;
3. pravo na prodaju – pravno na prenos imovine drugom licu.

Kontrolom se može smatrati i sposobnost entiteta da osigura da koristi od resursa pritiču entitetu, a ne drugim licima. Vlada i javni entiteti imaju sposobnost da odrede da li da:

- direktno koriste servisni potencijal u pružanju usluga građanima;
- razmene sadašnji servisni potencijal za drugo sredstvo, npr. gotovinu;
- zaposle sredstvo da bi stekli korist.

¹⁸ Poljašević, J., op. cit., str. 79

¹⁹ Pallot, J. „Elements of the theoretical framework for public sector accounting”, Accounting, auditing & accountability journal, 5 (1): 38–59, 1992

Za sredstva koja koriste građani, kontrolu imaju državni entiteti ako poseduju sposobnost da kontrolišu pristup tekućem servisnom potencijalu koji je sadržan u sredstvu, kao što je određivanje nivoa usluga koje će sredstvo pružiti. Entitet ima kontrolu nad koristima sadržanim u sredstvu, ukoliko zabranom, ograničenjem ili na neki drugi način kontroliše pristup navedenim koristima (npr. prirodni resursi se identifikuju kao sredstvo jer vlada može da ograniči njihovu upotrebu).

5.1.2. Priznavanje i vrednovanje sredstava

Priznavanje sredstava predstavlja identifikovanje sredstava, utvrđivanje vlasništva i vrednosti sredstava. Da bi sredstvo bilo priznato, potrebno je da se može pouzdano utvrditi vrednost sredstva. Vrednovanje sredstava je proces utvrđivanja novčanog iznosa po kojem će se sredstvo prikazati u finansijskim izveštajima. Problem vrednovanja sredstava u javnom sektoru proizilazi iz nepostojanja aktivnog tržišta.²⁰

Računovodstvena teorija i praksa je za vrednovanje sredstava utvrdila sledeće osnove:²¹

- nabavna vrednost;
- tržišna vrednost;
- vrednost ponovne nabavke (tekući trošak);
- neto prodajna vrednost;
- vrednost u upotrebi.

Nabavna vrednost osnovu nalazi u istorijskim podacima, dok tržišna vrednost, vrednost ponovne nabavke i neto prodajna vrednost temelje se na sadašnjim podacima, a primena metode vrednosti u upotrebi polazi od očekivanih budućih vrednosti.

Osnovna karakteristika **nabavne vrednosti** je da nakon početnog priznavanja vrednosti sredstva kroz utvrđivanje vrednosti sredstava i amortizacije, ova metoda pruža informaciju o resursima koji su raspoloživi za buduće pružanje usluga. Iznos sredstava može biti umanjenja za iznos obezvređenja.

„**Obezvređenje** predstavlja iznos za koji je servisni potencijal ili i ekonomski korist koju pruža sredstvo, umanjena zbog promene u ekonomskim uslovima, za razliku od njihove potrošnje. Vrednost sredstava može i da se poveća kroz dodatno ulaganje i unapređenje sredstava. Povećanje vrednosti sredstava kroz rast tržišnih cena prema ovoj osnovi se ne može videti. Nedostatak može biti prevaziđen objavljinjem u notama troškova zamene ili vrednosti u upotrebi.”²²

²⁰ Poljašević, J., op. cit., str. 81

²¹ Conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector entities: elements and recognition in financial statement” IPSASB, exposure draft 3, New York, November 2012, str. 36

²² Poljašević, J., op. cit., str. 81

Sredstva koja se nabavljaju putem donacija, razmene ili koja su kupljena ali nisu uknjiženja priznaju se po **tržišnoj vrednosti**. Prema MRS za JS, tržišna vrednost se definiše kao iznos za koji se sredstvo može razmeniti između voljnih i obaveštenih strana u nezavisnoj transakciji. Prilikom nabavke sredstava, tržišna i nabavna vrednost će biti iste ako zanemarimo transakcione troškove. Tržišna vrednost kao osnova ima svoje prednosti i nedostatke. Prednosti tržišne vrednosti je objektivan način održavanja vrednosti sredstava. Nedostatak tržišne vrednosti je što ne odražava vrednost koju sredstvo, kao operativni kapacitet, ima za određeni entitet. „Za sredstva koja su u državnim entitetima ne postoji aktivno tržište: svaka kupovina ili prodaja predstavlja pojedinačnu pogodbu i uglavnom postoje različite cene po kojim se transakcija može obaviti. Učesnici imaju značajne troškove kupovine i prodaje. U slučajevima kada ne postoji aktivno tržište, fer vrednost se može odrediti na osnovu vrednosti ponovne nabavke, odnosno troškova zamene.”²³

Vrednost ponovne nabavke kao osnova koriste se za sredstva koja se prvi put priznaju u knjigama entiteta javnog sektora. To su sredstva koja su nabavljena i koriste se već dugi niz godina i čija se tržišna vrednost ne može pouzdano utvrditi. Ova osnova predstavlja „najniži ekonomski trošak potreban entitetu da zameni servisni potencijal sredstava (uključujući iznos koji će dobiti od prodaje na kraju korisnog veka) na izveštajni datum. Ova vrednost se razlikuje od tržišne po tome što je u javom sektoru ova vrednost ulazna vrednost i uključuje sve troškove koji bi neophodno nastali u zameni servisnog potencijala sredstava; vrednost je specifična za entitet zbog toga što prezentuje ekonomsku poziciju entiteta, prije nego poziciju koja bi na tržištu hipotetički bila utvrđena. Koncept zamene predstavlja zamenu u toku redovnog poslovanja, a ne troškove koji bi nastali kao rezultat nekog vanrednog događaja.”²⁴

Potrebno je razlikovati troškove zamene i reprodukcione troškove. **Reprodukcioni troškovi**²⁵ su troškovi nabavke identičnog sredstva. **Troškovi zamene**²⁶ se baziraju na nabavci bruto ekonomske koristi koje sredstvo može pružiti u normalnom toku poslovanja, a ne zameni identičnog sredstva.

Neto prodajna cena je iznos koji entitet javnog sektora može dobiti od prodaje sredstava na izveštajni datum nakon umanjenja troškove prodaje. Primena ove osnove „ne zahteva postojanje otvorenog i aktivnog tržišta ili procenu cene na takvom tržištu.”²⁷ Primena neto prodajne cene kao osnove ima svoje prednosti i nedostatke. Prednost korišćenja neto prodajne cene kao osnove ogleda se u činjenici da sredstvo ne može biti vrednovano po iznosu koji je niži od iznosa koji bi se ostvario prodajom sredstava.²⁸

²³ Ibidem, str. 82–83

²⁴ Ibidem, str. 83

²⁵ Poljašević, J., loc. cit.

²⁶ Poljašević, J., loc. cit.

²⁷ Poljašević, J., loc. cit.

²⁸ Poljašević, J., loc. cit.

„**Vrednost u upotrebi** predstavlja sadašnju vrednost na izveštajni datum preostalog servisnog potencijala ili ekonomskih koristi sredstava ako se nastavlja koristiti umanjena za izdatke koji u istom periodu nastaju po osnovu korišćenja sredstava, i neto iznosa koji će entitet primiti od prodaje sredstava na kraju njegovog korisnog veka. (...) **Upotrebna vrednost** je iznos koji se može ostvariti upotrebom i prodajom sredstava. Primjenjiva je u situacijama kada je niža od troškova zamene i veće od prodajne cene. Dešava se u situacijama kada sredstvo ne vredi zameniti, ali je vrednost njegovog servisnog potencijala veće od neto prodajne cene. Upotrebna vrednost prezentuje vrednost sredstava za entitet.”²⁹

Prilikom izbora osnove vrednovanja sredstava polazi se od cilja finansijskog izveštavanja i odluke o upotrebi sredstava (dalje korišćenje ili prodaja sredstava):

- da li se sredstva nameravaju dalje koristiti, (koriti se fer vrednost za procenu tržišne vrednosti, kada je tržišna vrednost odgovarajuća, ali ne postoji aktivno tržište);
- da li se nameravaju prodati (birati se vrednost između troškova zamene, neto prodajne cene i vrednosti u upotrebi).

Prilikom izbora osnove vrednovanja treba imati u vidu dva modela vrednosti, to su model fer vrednosti i model entitetske vrednosti. „Cilj modela fer vrednosti je procena cene po kojoj će se transakcija prodaje izvršiti na aktivnom tržištu na određen datum pod tekućim tržišnim okolnostima. Cilj modela „entitetska vrednost” jeste da izabere ili potvrdi upotrebu tekućih osnova vrednovanja”³⁰ i predstavlja izbor određene osnove koja je najrelevantnija u određenim uslovima.

U cilju pravilnog priznavanja i vrednovanja sredstava potrebno je poznavati specifične oblike imovine u entitetima javnog sektora.

5.1.3. Specifični oblici imovine u entitetima javnog sektora

U entitetima javnog sektora najčešće se javlja problem priznavanja određene vrste kapitalne imovine koja je specifična za entitete javnog sektora. Specifični oblici imovine u entitetima javnog sektora su: infrastruktura, nasledna imovina i pojedini oblici nematerijalnih sredstava.

5.1.3.1. Infrastrukturna sredstva

Materijalna stalna sredstva u entitetima javnog sektora čine:

- nekretnine;
- postrojenja;
- oprema;

²⁹ Poljašević, J., loc. cit.

³⁰ Ibidem, str. 84

- investiciona imovina;
- prirodni resursi.

„Nekretnine, postrojenja i oprema čine najveći deo ukupne imovine entiteta, značajni su za prikazivanje finansijskog položaja entiteta. Računovodstveno obuhvatanje regulisano je Međunarodnim računovodstvenim standardom za javni sektor 17 – nekretnine, postrojenja i oprema. Standard 17 propisuje: priznavanje, određivanje knjigovodstvene vrednosti i troškove amortizacije. Ovde spadaju: zgrade, mašine, brodovi, avioni, specijalna vojna oprema, motorna vozila, nameštaj, instalacije, kancelarijska oprema, naftne bušotine i slično. Standard 17 se primenjuje i na infrastrukturna i nasledna sredstva.

Pod infrastrukturnim sredstvima podrazumevamo fizička sredstva koja putem uspostavljenih mreža olakšavaju isporuku proizvoda i usluga. Razlikujemo:

- puteve, trotoare, mostove, kanale, pešačke staze;
- vodovodne mreže;
- odvodni sistemi;
- pogoni za kontrolu poplava;
- komunikacione mreže;
- rekreativni sistemi.”³¹

Osnovna pitanja u vezi sa računovodstvenim evidentiranjem nekretnina, postrojenja i opreme su: priznavanje, utvrđivanje knjigovodstvene vrednosti i troškovi amortizacije.

Priznavanje nabavne vrednosti nekretnina, postrojenja i opreme vrši se ako su ispunjeni sledeći uslovi:³²

- očekuje se da će konkretna materijalna sredstva biti u upotrebi u poslovne svrhe u periodu dužem od jednog izveštajnog perioda i postoji izvesnost priliva ekonomskih koristi povezanih sa konkretnim sredstvom,
- nabavna vrednost/cena (koštanja) konkretnog sredstva ili fer vrednost može se pouzdano utvrditi.

„Nabavna vrednost sastoji se od nabavne cene, uvećane za sve zavisne troškove nabavke, odnosno direktno pripisive troškove dovođenja sredstava u stanje funkcionalne pripravnosti.

Nabavna vrednost sastoji se od:

- nabavne cene, uključujući uvozne dažbine i porez na promet koji se refundira, nakon odbijanja trgovačkih diskonta i rabata;

³¹ Ibidem, str. 88

³² Đuranović, J., (2018), Priručnik za budžetsko računovodstvo, Podgorica, str. 44, <http://www.dri.co.me/1/doc/Priru%C4%8Dnik%20za%20Bud%C5%BEetsko%20ra%C4%8Dunovodsvo%20-%20Jovan%C4%90uranovic.pdf> (pristupljeno 24. 12. 2021)

- troškova nastalih dovođenjem sredstava na lokaciju i/ili u stanje potrebe za njegovo funkcionisanje;
- početne procene troškova demontiranja i uklanja ugrađenog sredstva i obnove terena na kome se ono nalazi, što predstavlja obavezu koju entitet preuzima.

Direktni troškovi koji se pripisuju nabavnoj vrednosti su:

- troškovi primanja zaposlenih koji se javljaju direktno uz izgradnju ili sticanje date nekretnine, postrojenja i opreme;
- troškovi pripreme radnog prostora;
- troškovi isporuke i rukovanja;
- troškovi instaliranja i montaže;
- troškovi testiranja ispravnosti sredstva i
- naknade stručnjaka date za izradu projekata, odabir i slično.

Naknadni izdaci u vidu rezervnih delova i opreme za servisiranje obično se knjiže kao zalihe prilikom nabavke, a kao rashodi prilikom upotrebe. Međutim, glavni rezervni delovi kao npr. motor za lokomotivu, i propratna oprema kvalifikuju se kao postrojenja i oprema, pod uslovom da entitet očekuje da će ih upotrebljavati duže od jednog izveštajnog perioda.³³

Ukupni troškovi infrastrukturnih objekata su veoma visoki, priznavanje i merenje vrednosti i periodična potrošnja obuhvataju velike iznose i predstavljaju najveće obaveze entiteta javnog sektora i onih koji to finansiraju putem poreza. Zbog toga su izgradnja i zamena infrastrukturnih sredstava predmet političkih odluka i imaju velike finansijske konsekvene.³⁴

5.1.3.2. Nasledna sredstva

Državni entiteti imaju obavezu nadzora resursa kulture, kao što su umetnička dela, istorijski dokumenti, muzeji, istorijske zgrade. Ova sredstva se jednim imenom nazivaju nasledna sredstva. MRS za JS 17 definiše nasledna sredstva na sledeći način: „Pod naslednim sredstvima podrazumevamo istorijske građevine, spomenike, arheološka nalazišta, zaštićene oblasti prirodne rezerve i umetnička dela koja se mogu sticati: nasledstvom, kupovinom, donacijom, iz zaostavštine i konfiskacijom.”³⁵ Nasledna sredstva država namerava čuvati neodređeno (trajno). „Osnovni cilj je doprinos znanju i kulturi društva. Zajednička osobina ovih sredstava je da se ne mogu zameniti niti obnoviti. Sredstva se ne čuvaju da bi ostvarila novčane prilive entiteta. Entitet ih ne može otuđiti bez pristanka nadležnih organa.

Oblici nasledne imovine su:

³³ Ibidem, str. 45,

³⁴ Poljašević, J., op. cit., str. 89

³⁵ MRS za JS 17

- umetnička dela, antikviteti, biološki ili mineralni primerci, koji se obično drže kao kolekcije u muzejima i galerijama. Nasledna vrednost je vezana za istorijske ili kulturne događaje. Neka sredstva mogu biti izložena javnosti, dok druga služe samo za istraživanje;
- kolekcije retkih knjiga, rukopisi ili drugi materijal u bibliotekama čuvan zbog istorijske i kulturne vrednosti;
- istorijski spomenici;
- istorijske zgrade koje imaju jedinstvene arhitektonske karakteristike ili značajnu istorijsku vrednost;
- elementi prirodnih pejzaža i obala, i sl.”³⁶

Specifičnost ove vrste sredstava je da se u većini država ne prikazuju u finansijskim izveštajima, iz sledećih razloga³⁷:

- veoma je teško utvrditi vrednost ovih sredstava, jer se nabavna vrednost ne zna i ne postoji aktivno tržište za procenu;
- sredstva se ne koriste u svrhu stvaranja novčanih priliva, nego služe za pružanje servisnog potencijala.

5.1.3.3. Nematerijalna sredstva³⁸

U javnom sektoru nematerijalna imovina javlja se u mnogo širem obimu nego u privatnom sektoru. To se ogleda u monopolskim i diskrecionim pravima državnih entiteta da izdaju dozvole za upotrebu određenih resursa (infrastruktura, prirodnih), da kreiraju i delegiraju prava. Nematerijalna sredstva uključuju: goodwill, patent, brend, intelektualnu svojinu, franšize, kompjuterski softver, koncesije, prava na mineralna iskopavanja, prava na radio-frekvenciju i sl.

Primeri nematerijalnih sredstava koje kreira država su:

- prava pod licenciranim ugovorima za filmove, video, manuskript, u entitetima kao što je turizam, umetnost i kultura;
- patenti i prava kopiranja koja drže vladini entiteti u oblasti turizma, istraživanja, edukacije, zdravstva, agro-kulture i arhive;
- prava na sletanje na aerodrome;
- licence za izvoz i uvod, kvote za pecanje, pravo na kontrolu iscrpljivanja mineralnih resursa.

Prema mogućnosti identifikacije, nematerijalna sredstva se mogu podeliti na:

- sredstva koja je moguće identifikovati;
- sredstva koja nije moguće identifikovati.

Identifikovana sredstva se mogu prodati ili nabaviti odvojeno od ostalih sredstava, kao što su patenti, baze podataka i koncesije. Neidentifikovana sredstva se ne mogu

³⁶ Poljašević, J., op. cit., str. 89

³⁷ Ibidem, str. 90

³⁸ Ibidem , str. 93–94

prodati ili nabaviti odvojeno od ostalih sredstava, kao što su goodwill, ljudski resursi i sl. U finansijskim izveštajima se prikazuje samo imovina koju je moguće identifikovati.

Prema načinu sticanja, nematerijalna sredstva se dele na sredstva koja su kupljena i koja su interno stvorena.

Prilikom priznavanja nematerijalne imovine, kada se ista prvi put uključuje u finansijske izveštaje, predlažu se sledeći koraci:

- razviti računovodstvene politike za priznavanje nematerijalnih sredstava;
- identifikovati potencijalna nematerijalna sredstva;
- primeniti računovodstvene politike na potencijalna nematerijalna sredstva;
- vrednovanje nematerijalnih sredstava;
- osigurati sistem koji će pratiti transakcije i pružiti podatke za reviziju obezvređivanja.

Inicijalno priznavanje imovine vrši se po nabavnoj vrednosti za kupljena sredstva. Da bi se utvrdila vrednost interno stečenih nematerijalnih sredstava, entitet treba da vodi evidenciju o punim troškovima. Državni entitet raspolaže nematerijalnim sredstvima koja nemaju troškove sticanja, kao što su koncesije, pravo na korišćenje radio-frekvencije i slično, te se ova sredstva vrednuju po tržišnoj vrednosti. Ako postoje sredstva koje entitet nije priznao u finansijskom izveštaju, tu činjenicu treba obelodaniti u notama uz izveštaje, kako bi korisnici imali potpune informacije. Za korisnike su značajna sredstva koja generišu gotovinske prilive u narednom obračunskom periodu, što direktno utiče na formulisanje budžeta i njegovu objektivnost.

5.2. Obaveze – definisanje, priznavanje, vrednovanje

5.2.1. Definisanje obaveza

Tokom funkcionisanja i poslovanja privredni subjekti imaju različite obaveze, prema dobavljačima, kupcima/klijentima i prema organima javne vlasti (npr. plaćanje različitih vidova poreza, doprinosa i sl.). Entiteti javnog sektora funkcionisnjem imaju različite obaveze prema višim/nižim nivoima vlasti, direktnim/indirektnim budžetskim korisnicima i naročito prema građanima. Obaveze entiteta javnog sektora su zakonske i izvedene.

Zakonske obaveze entiteta javnog sektora proizilaze iz zakona koji regulišu poslovanje javnog sektora (npr. kod javnih preduzeća – Zakon o javnim preduzećima). Zakonske obaveze se javljaju kao recipročne transakcije (npr. kupoprodaja – komercijalne transakcije između javnog sektora i privrednih subjekata, odnos je regulisan Zakonom o rokovima izmirenja novčanih obaveza u komercijalnim transakcijama) ili nerecipročne transakcije (npr. grantovi, sporazumi).

Specifičnosti funkcionisanja entiteta javnog sektora ukazuju i na specifične obaveze, koje se ne javljaju kod privrednih subjekata. Specifične obaveze entiteta javnog sektora su **izvedene obaveze**. „Kod državnih entiteta mogu se javiti obaveze koje nisu rezultat sporazuma ili ugovora, već predstavljaju prihvatanje obaveza od države u cilju sprovođenja utvrđene politike. (...) Vlada se može osećati odgovornom kada je u pitanju pomoći žrtvama određenih prirodnih katastrofa. Ova očekivanja mogu postati obaveza, što zavisi od ekonomskih uslova u jednoj državi, od socijalnog i političkog okruženja i drugih faktora koji utiču na vladinu sposobnost da izbegne obaveze. Postoji opravdano očekivanje da vlada preuzme obaveze javnih preduzeća iako ne postoji nikakva formalna obaveza. Npr. ukoliko penzioni fond nema dovoljno sredstava, može se očekivati da vlada preuzme obavezu isplate penzija umesto fonda.

Ove obaveze nazivaju se izvedenim obavezama i proističu iz poslovanja entiteta kada je:

- putem utvrđenih obrazaca prethodne prakse, publikovanih politika ili dovoljno preciznih tekućih izveštaja, entitet nagovestio ostalim stranama da će prihvati određene odgovornosti;
- kao rezultat, kod drugih strana stvoreno opravdano očekivanje da će entitet izmiriti obaveze.”³⁹

Izvedene obaveze u određenim uslovima postaju zakonske obaveze. Neophodno je da entitet javnog sektora u ovom slučaju (najčešće je to država odnosno ministarstva), donošenjem novih ili izmenama i dopunama postojećih zakona, odluka ili saopštenja izvrši preuzimanje obaveza.

5.2.2. Priznavanja i vrednovanje obaveza

Entiteti javnog sektora u bilansima stanja prikazuju obaveze ukoliko je ispunjen obavezujući događaj. „U bilansu stanja biće prikazane samo one obaveze koje postoje na datum izveštavanja. Obaveze su nastale po osnovu prošlih događaja koji uslovljavaju tekuću obavezu i koji se nazivaju **obavezujućim događajima**.”⁴⁰

Da bi javni menadžeri i korisnici finansijskih izveštaja entiteta javnog sektora imali potpunu sliku o finansijskom položaju posmatranoga entiteta javnog sektora, neophodno je da sve obaveze budu priznate i vrednovane, odnosno da u izveštajima budu predstavljene i obračunate i procenjene obaveze. „Ne priznavanje obaveza u određenom računovodstvenom periodu vodi do ne evidentiranja troška, što ima za posledicu potcenjivanje troškova i precenjivanje finansijskog rezultata. (...) Države su prelazeći sa gotovinske na obračunsku osnovu, priznavale prvo kratkoročne,

³⁹ Poljašević, J., loc. cit.

⁴⁰ Ibidem, str. 96

zatim dugoročne obaveze koje se mogu pouzdano proceniti, a zadnji stadijum je priznavanje procenjenih obaveza.”⁴¹

Sledeći korak nakon priznavanja obaveze je vrednovanje obaveza. Vrednovanje obaveza predstavlja utvrđivanje vrednosti obaveze. Razlikujemo sledeće osnove vrednovanja obaveza⁴²:

- istorijski trošak;
- tržišna vrednost;
- troškovi realizacije;
- cena preuzimanja;
- troškovi izmirenja.

Istorijski trošak - obaveze se priznaju po iznosu koji je primljen u transakciji koja je dovela do nastanka obaveze. Veliki broj transakcija u javnom sektoru ne proizlazi iz recipročnih transakcija, pa se ova osnova vrednovanja retko koristi.

Tržišna vrednost - koristi se kod procene obaveza kojima se trguje na organizovanom tržištu. Primena osnove vrednovanja po tržišnoj vrednosti nije opravdana za procenu obaveza koje se javljaju van tržišta.

Troškovi realizacije se poistovećuju sa neto prodajnom cenom kao osnovom vrednovanja. Troškovi realizacije, kao osnova vrednovanja, relevantna je kada je obavezu najefikasnije odmah izmeriti.⁴³

Cena preuzimanja je iznos koji je entitet javnog sektora spremam prihvati u razmeni za postojeću obavezu. Ova osnova vrednovanja se može poistovetiti sa troškovima zamene kao osnove vrednovanja sredstava u bilansu stanja.

Troškovi izmirenja - predstavljaju tekuću vrednost izmirenja obaveze. U zavisnosti od prirode obaveze, da li je obaveza finansijska koja zahteva plaćanje ili predstavlja pružanje usluga, izmirenje obaveze se sastoji od pružanja usluge. „Troškovi izmirenja obuhvataju sve troškove koje entitet ima u izmirenju obaveza. Ukoliko troškovi izmirenja zavise od budućih događaja, svi mogući izlazi se uzimaju u obzir u utvrđivanju troškova izmirenja. (...). Troškovi izmirenja obaveza su iznos resurs koji će biti upotrebljen za izmirenje i ne predstavlja neophodno tekući iznos. Ova osnova nije prihvatljiva u sledećim slučajevima:

- gde entitet može izmiriti obaveze u visini koja je niža od troškova izmirenja, troškovi realizacije su pogodnija osnova;
- u slučaju preuzimanja obaveze, cena preuzimanja je relevantnija kada je veća od troškova izmirenja i troškova realizacije.”⁴⁴

⁴¹ Poljašević, J., loc. cit.

⁴² Ibidem, str. 97

⁴³ Poljašević, J., loc. cit.

⁴⁴ Ibidem, str. 98.

Nakon faze priznavanja i vrednovanja obaveza, neophodno je iste prikazati u finansijskim izveštajima (bilansu stanja), odnosno objaviti ih i pratiti obaveze tokom vremena. Prilikom priprema finansijskih planova u entitetima javnog sektora (npr. budžeta u jedinicama lokalnih samouprava) polazi se od sagledavanja postojećih obaveza, preuzetih obaveza za naredni period (nastale na osnovu sprovedenih postupaka javnih nabavki, potpisanih višegodišnjih ugovora, ili kao ko-finansiranje u projektima međunarodnih donatora).

Obaveze su uzročno-posledično povezane sa sredstvima kojima raspolaže entitet javnog sektora. Prilikom sastavljanja budućih finansijskih planova entiteti javnog sektora polaze od postojećih obaveza i preuzetih obaveza. Sagledava se visina ovih obaveza i sredstva sa kojima entitet javnog sektora raspolaže. Na osnovu ove informacije utvrđuje se koji deo obaveza se finansira sopstvenim sredstvima, koji deo tuđim sredstvima (npr. transferi viših nivoa vlasti, donacije, prodaja imovine i sl.). Izostanak evidencije o obavezama utiče na efekte donošenja odluka – kada su obaveze evidentirane, moguće je alocirati odgovornost za upravljanjem obavezama.⁴⁵ Neophodno je da su kompletne i potpune informacije sadržane u finansijskim izveštajima (bilansu), prilikom procene finansijskog položaja entiteta. Za donošenja tačnih i ispravnih odluka neophodno je da javni menadžeri raspolažu sa kompletним i potpunim informacijama o obavezama, potencijalnim obavezama i rezervisanjima. Nedostatak informacija ili delimičan prikaz informacija utiču na kvalitet izveštaja i na kvalitet donošenja odluka. „Informacije o obavezama služe za ocenu odgovornosti i za donošenje odluka. Entitet treba da bude sposoban da proceni, da li može da priušti kvalitet i kvantitet usluga koje isporučuje, i da li može priuštiti nove programe i usluge. Informacije o potencijalnim obavezama su značajne eksternim korisnicima, pomažu da se razume izloženost entiteta riziku od prezaduženosti. (...) Državne entitete karakteriše postojanje specifičnih obaveza – obaveze koje proističu iz socijalnih programa i obaveze koje se odnose na zaštitu životne sredine, dok određene vrste obaveza, kao što su kratkoročni i dugoročni krediti, imaju posebno značenje.“⁴⁶

U sledećem delu razmatraju se specifične obaveze za državne entitete:

- Obaveze po osnovu kredita;
- Obaveze po osnovu socijalne politike;
- Rezervisanja;
- Potencijalne i buduće obaveze.

5.2.2.1. Obaveze po osnovu kredita

Država ukoliko želi da zadovolji potrebe svojih građana se po potrebi zadužuje. Republika Srbija (Vlada) se može zaduživati u zemlji i inostranstvu, odnosno na

⁴⁵ Poljašević, J., loc. cit.

⁴⁶ Ibidem, str. 99.

domaćem i inostranom tržištu.⁴⁷ Zakonom o javnom dugu predviđeno je da Republika Srbija može da se zadužuje i uzimanjem kredita. „Vladin portfolio zaduženja je najveći finansijski portfolio u državi. Sadrži kompleksnu i rizičnu finansijsku strukturu i generiše značajan rizik na bilans stanja države i finansijsku stabilnost zemlje.”⁴⁸

Zaduživanjem države utiče se na javni dug. Javni dug utiče na celokupnu ekonomiju države. Upravljanje javnim dugom je značajno jer javni dug ima za cilj da se finansijske potrebe države zadovolje po najnižim troškovima u srednjem roku, u skladu sa prihvatljivim stepenom rizika. Javni dug predstavlja i jedan od kriterijuma (kriterijum konvergencije odnosno kriterijum iz Maastrichta) za ulazak u Evrozonu. „Kriterijumima iz Maastrichta” formalno su definisani sledeći uslov konvergencije za javni dug: javni dug manji od 60% BDP-a.⁴⁹

Loše strukturisan javni dug (kamatna stopa, dospelost, valuta i sl.) može da inducira ekonomsku krizu. Zaduživanjem na osnovu odluka javnih menadžera u jedinicama lokalnih samouprava utiče se na kvalitet usluga koje se pružaju građanima. Problem kod zaduživanja je kratkoročnost ciljeva, koje javni menadžeri žele da ostvare. Rezultati zaduživanja treba obično da budu vidljivi u periodu od 2 do 3 godine, odnosno u toku mandata javnog menadžera, ne vodeći računa o načinu servisiranja ovako uzetog zaduživanja. Upravljanje rizikom u javnom sektoru je esencijalno za upravljanje rizikom u drugim sektorima ekonomije.

Države treba da minimiziraju troškove servisiranja javnog duga i troškove držanja likvidnih sredstava. „Razvijene zemlje imaju duboka i likvidna tržišta vladinih hartija od vrednosti, primarno se fokusiraju na tržišni rizik. Zemlje sa tržištima koja su u razvoju, imaju limitirani pristup stranim tržištima kapitala i imaju nerazvijena domaća tržišta kapitala, fokusiraju se na sveobuhvatni rizik. Prilikom upravljanja dugovima, države kao istaknuti cilj treba da imaju razvoj domaćeg tržišta dugova (posebno ako dominiraju kratkoročna sredstva, fluktuirajuća kamatna stopa, te krediti u stranoj valuti mogu u kratkom roku biti jedina raspoloživa alternativa za finansiranje.”⁵⁰

5.2.2.2. Obaveze po osnovu socijalne politike

Pravo na socijalnu pomoć u Republici Srbiji imaju svi građani koji ispunjavaju uslove propisane Zakonom o socijalnoj zaštiti.⁵¹ Mere socijalne politike sprovodi Ministarstvo za rad, zapošljavanje, boračka i socijalna pitanja i niži organi vlasti (na

⁴⁷ Član 3. Zakona o javnom dugu, *Službeni glasnik RS*, br. 62/2005, 107/2009, 78/2011, 68/2015, 95/2018, 91/2019, i 149/2020.

⁴⁸ Poljašević, J., op. cit., str. 99.

⁴⁹ Bogdanović, A. et al., *Pojmovnik EU*, Beograd, 2018, <https://europa.rs/images/publikacije/EU-Pojmovnik-Feb-2019.pdf>

⁵⁰ Poljašević, J., op. cit., str. 100.

⁵¹ Zakon o socijalnoj zaštiti, *Službeni glasnik RS*, br. 24/2011.

pokrajinskom i lokalnom nivou), shodno Zakonu o socijalnoj zaštiti, Zakonu lokalnoj samoupravi⁵² i drugim zakonskim i podzakonskim aktima.

„Socijalna pomoć se odnosi na proizvode, usluge i druge pomoći koje su pružene u skladu sa socijalnim ciljevima vlade i obuhvataju:

- pružanje zdravstvenih usluga, obrazovanje, stanovanje, transport i druge usluge u zajednici. Ne postoji zahtev da korisnici plate ove usluge u iznosu ekvivalentnom vrednosti primljene usluge;
- plaćanje porodicama, starijim osobama, invalidima, nezaposlenima, veteranim i dr.”⁵³

Karakteristika socijalne pomoći je da se odnosi na nerecipročne transakcije. U nerecipročnoj transakciji jedna strana prima vrednost bez direktnog davanja približno iste vrednosti drugoj strani.⁵⁴ Da bi se obaveza smatrala socijalnom pomoći, odnosno socijalnom obavezom entiteta javnog sektora, potrebno je da postoji obavezujući događaj i odliv ekonomске koristi iz entiteta.

Kada se prošli događaj može smatrati obavezujućim koji dovodi do nastanka sadašnje obaveze?

„Obavezujući događaj dovodi do nastanka izvedene obaveze u sledećim slučajevima:

- kada se vlada javno obaveže biračima da će pružiti specifičnu socijalnu pomoć,
- kad vlada saopšti biračima namjeru da pruži socijalnu pomoć pojedincima ili grupama i definiše iznose i korisnike,
- kao rezultat saopštenja i akcije, birači mogu očekivati da će primiti ove pomoći.

Da bi se priznalo postojanje sadašnje obaveze, vlade moraju jasno prihvati odgovornost da pruže resurse koji predstavljaju socijalnu pomoć, moraju saopštiti prihvatanje odgovornosti relevantnim stranama i moraju očekivati da će objavlјivanje obaveze dovesti do odliva resursa iz entiteta.

Vladino prihvatanje odgovornosti treba da je podržano evidencijom, kao što je:

- inkorporacija ovih odluka u budžet,
- zakonska uredba koja omogućuje vlasti da potroši sredstva iz budžeta,
- odredi instituciju za sprovođenje vladine politike.”⁵⁵

⁵² Zakon o lokalnoj samoupravi, *Službeni glasnik RS*, br. 129/2007, 83/2014 – dr. zakon, 101-2016 – dr. zakon, 47/2018 i 111/2021- dr. zakon.

⁵³ Poljašević, J., op. cit., str. 101.

⁵⁴ Poljašević, J., loc. cit.

⁵⁵ Ibidem, str. 102.

Drugi uslov da bi se obaveza smatrala socijalnom pomoći je postojanje odliva ekonomske koristi iz entiteta. Do odliva resursa iz entiteta javnog sektora dolazi se na sledeći način⁵⁶:

- isplatom gotovine korisnicima;
- pružanjem proizvoda i usluga korisnicima preko javnih preduzeća sa kojim se sklapaju ugovori;
- naknadom troškova korisnicima za određena dobra i usluge; (i)
- pružanjem dobara i usluga direktno korisnicima, koristeći vladine resurse i zaposlene.

„Da bi finansijski izveštaji prikazivali sve vladine obaveze, i omogućili da iste budu uzete u obzir za donošenje odluka, obaveze po osnovu socijalne pomoći treba da budu priznate u periodu u kome su nastale bez obzira na to kada se očekuje njihovo izmirenje.”⁵⁷

U računovodstvenoj teoriji postoje dva pristupa u priznavanju obaveza socijalne pomoći:

1. Obaveze se priznaju u visini beneficija koje su korisnici ostvarili ispunjavajući potrebne uslove, koje još nisu plaćene ili nisu dospele za plaćanje.

Prema ovom pristupu, državni entiteti priznaju obavezu tek kada su korisnici ispunili sve propisane uslove da bi bili korisnici socijalne pomoći. Na primer, Ministarstvo za rad, zapošljavanje, boračka i socijalna pitanja ima utvrđenu pomoć u visini od 100 novčanih jedinica svakog meseca za decu:

- koja su stanovnici države Srbije – imaju državljanstvo Republike Srbije;
- čiji roditelji kumulativno imaju dohodak ispod određenog nivoa; (i)
- koja su mlađa od 16 godina.

„Da bi porodica odnosno roditelji ostvarili pravno na socijalnu pomoć, potpisuju izjavu kojom potvrđuju gore navedene kriterijume. Tokom isplate socijalne pomoći, može doći do promene okolnosti (roditelji se zaposle i ostvare veće prihode od propisanih, ili dete napunih 16 godina).

Na kraju godine, 4.000 dece je rođeno, ali je samo 3.850 roditelja apliciralo za pomoć. Pretpostavka kod planiranja sredstava je bilo da će roditelji za 4.000 novo rođene dece aplicirati za pomoć, dok se smatra da će 2% dece prestati da uživaju socijalnu pomoć. Na kraju godine, ukupno 10.000 dece je registrovano za pomoć. Isplata socijalne pomoći se vrši 20-tog u mesecu. Na kraju godine Ministarstvo će priznati obavezu u iznosu od 1/3 od 100 novčanih jedinica. (10.000 dece x 100 n.j x 11/31 dana u mesecu decembru).”⁵⁸

2. Obaveze se priznaju kada korisnici zadovolje početne postavljene uslove. Smatra se da zadovoljenje početnog kriterijuma stvara obavezujući događaj.

⁵⁶ Zakon o socijalnoj zaštiti, *Službeni glasnik RS*, br. 24/2011.

⁵⁷ Poljašević, J., op. cit., str. 103.

⁵⁸ Poljašević, J., loc. cit.

Na primer:⁵⁹ Ministarstvo pruža subvencije u formi gotovinskog transfera domaćinstvima sa niskim dohotkom da bi podržavala ekonomsko osnaživanje porodica. Na izveštajni datum, 500 domaćinstava je ispunilo kriterijum za primanje subvencije, ali se svega 380 prijavilo za subvenciju. Ministarstvo procenjuje da će se i preostalih 120 domaćinstava prijaviti ali početkom naredne godine. Subvencija se plaća jednom godišnje, na kraju godine u periodu od 28. do 30. decembra. Prema ovom pristupu, obaveza nastaje kada domaćinstvo ispuni kriterijume, bez obzira da li je u tom trenutku aplicirano za subvenciju ili ne.

Prilikom sastavljanja finansijskih planova – budžeta entiteta javnog sektora, kod planiranja davanja po osnovu socijalnih usluga treba proceniti potrebna rezervisanja za realizaciju obaveza po osnovu socijalnih usluga. Faktori koje treba uzeti u obzir su:⁶⁰

- broj korisnika koji ima pravo na pomoć u datom periodu;
- visina pomoći;
- period na koji se odnosi pomoć;
- očekivane promene u ovlašćenjima.

Visina prikazanih socijalnih obaveza direktno utiče na tačnost finansijskih izveštaja i na fiskalnu stabilnost države.

5.2.2.3. Rezervisanja

U cilju sagledavanja finansijskog položaja entiteta javnog sektora, potrebno je priznati, vrednovati i evidentirati sve obaveze. U funkcionsanju entiteta javnog sektora javljaju se obaveze čiji su iznos i vreme dospeća poznati, ali se javljaju i obaveze čiji iznos i vreme dospeća nisu poznati. **Rezervisanje** predstavlja obavezu koja postoji na dan izveštavanja, ali ima neizvestan rok dospeća i iznos obaveze za izmirenje.⁶¹

Priznavanje rezervisanja se vrši ako su kumulativno ispunjeni sledeći uslovi:⁶²

- entitet ima sadašnju obavezu (zakonsku ili izvedenu) koja je rezultat nekog prošlog događaja;
- verovatno je da će izmirenje obaveze dovesti do odliva resursa koji predstavljaju ekonomsku korist ili uslužni potencijal;
- može se izvršiti pouzdana procena iznosa obaveze.

Rezervisanja karakteristična za entitete javnog sektora su sledeća rezervisanja za:⁶³

- štetne ugovore;
- restrukturiranja;

⁵⁹ Poljašević, J., loc. cit.

⁶⁰ Ibidem, str. 104.

⁶¹ Duranović, J., op. cit., str. 50.

⁶² MRS – JS 19 – Rezervisanja, potencijalne obaveza i potencijalna imovina, <https://www.pravno-informacioni-sistem.rs/SIGlasnikPortal/eli/rep/sgrs/vlada/uredba/2010/49/2/reg>

⁶³ Poljašević, J., op. cit., str. 105.

- socijalne pomoći;
- kontaminacija lokaliteta;
- penzije šeme, i sl.

„Kao primer rezervisanja možemo navesti kad je ministarstvo finansija u ime države dalo garancije nekom javnom preduzeću po osnovu dobijenih kredita. Na dan 31. decembra fiskalne godine entitet (ministarstvo finansija) pravi ekonomsku analizu datih garancija i procenjuje da li će nastati obaveza po ovom osnovu i da li će doći do odliva resursa (novčanih sredstava). Informacije po ovom osnovu objavljaju se u finansijskom izveštaju.”⁶⁴

Kada se razmatra rezervisanje, za koji period? „Rezervisanja treba razmatrati na svaki izveštajni datum, i uskladiti ga tako da odražava najbolju sadašnju procenu budućih plaćanja. Ako se smatra da neće doći do odliva sredstava za izmirenje date obaveze – rezervisanje treba ukinuti u korist prihoda. Kada se izvrši isplata viša od formiranog rezervisanja – razlika se evidentira na teret rashoda prethodnog perioda. Rezervisanje se može koristiti samo za rashode za koje je rezervisanje prvobitno priznato.”⁶⁵

5.2.2.4. Potencijalne i buduće obaveze

Potencijalne i buduće obaveze ne ispunjavaju kriterijume priznavanja, ali je objavljivanje u notama predstavlja značajan elemenat koji utiče na procenu finansijskog položaja entiteta javnog sektora. Za ovu vrstu obaveza je karakteristično da će neke od stavki u budućnosti ispuniti kriterijum priznavanja i biti prezentovane u bilansu.

Kao primer potencijalne obaveze mogu se navesti troškovi sudskih sporova. Ukoliko je sudski spor u toku i nije doneto pravosnažno rešenje, u napomeni se objavljuje moguća obaveza ukoliko ishod spora bude negativan za entitet javnog sektora. Kada se doneše pravnosnažna odluka, stavke koje su prethodno bile priznate kao potencijalne obaveze mogu zadovoljiti kriterijume priznavanja kao obaveze.⁶⁶

5.2.3. Odloženi prilivi i odloženi odlivi⁶⁷

Odluke i poslovni događaji koji se javljaju u javnom sektoru u većini slučajeva imaju dalekosežne posledice. Informacije o tome kako ovi događaji utiču na jednu poslovnu godinu, odnosno jedan obračunski period su veoma važne. Da bi se razdvojile transakcije koje se odnose na tekući period od onih koje se odnose na

⁶⁴ Duranović, J., loc. cit.

⁶⁵ Poljašević, J., loc. cit.

⁶⁶ Poljašević, J., op. cit., str. 107.

⁶⁷ Ibidem, str. 108–109.

buduće periode, Odbor koji donosi MRS za JS odlučio je da nerecipročne transakcije koje su specifične za upotrebu u različitim izveštajnim periodima treba prezentovati kao posebne računovodstvene elemente: odložene prilive i odložene odlive.

Odloženi prilivi su prilivi servisnog potencijala ili ekonomskih koristi u entitet koji će se koristiti u određenom budućem izveštajnom periodu, koji su rezultat nerecipročne transakcije i povećavaju neto imovinu. Osnovna karakteristika je korišćenje u budućim obračunskim periodima. Primer: višegodišnji grant koji je entitet dobio, a koji ne zadovoljava definiciju obaveze, ali uključuje uslove davaoca granta da entitet treba da iskoristi grant za finansiranje opštih aktivnosti u toku jednog ili više izveštajnih perioda.

Odloženi odlivi su odlivi servisnog potencijala ili ekonomskih koristi u entitete koji su pruženi drugom entitetu ili strani za upotrebu u određenom budućem izveštajnom periodu, koji su rezultat nerecipročne transakcije i smanjuju neto imovinu. Primer: davanje granta sa uslovom da se koristi za određene namene u određenom periodu. Kada određeni period na koji se odloženi priliv ili odliv odnosi protekne, tokovi više nisu odloženi. Smanjenje u odloženim prilivima se prikazuje kao prihod, dok se smanjenje odloženih odliva prikazuje kao rashod.

5.2.4. Priznavanje i vrednovanje neto imovine

Neto imovina predstavlja bogatstvo entiteta javnog sektora. „Neto imovina je razlika između imovine i obaveza čija je visina određena visinom procenjen imovine i obaveza.“⁶⁸

Razlikujemo sledeće kategorije neto imovine⁶⁹:

1. Neto imovina uložena u kapitalna sredstva umanjena za pripadajuće obaveze. Razlika između: vladinih kapitalnih sredstava umanjenih za akumuliranu depresijaciju (prvi iznos) i neisplaćen iznos kredita koji su uzeti za kupovinu ili izgradnju kapitalnih sredstava (drugi iznos).
2. Restriktivna neto imovina je iznos neto imovine na koji vlada ima ograničenja u raspolaganju. Ograničenja se odnose na:
 - eksterna ograničenja od strane kreditora, odnosno davaoca grantova;
 - zakonom nametнута ограничења. Primer restriktivnih sredstava su rezerve za dugove. Prilikom odobravanja kredita, kreditori zahtevaju od vlade da deponuje određeni iznos na specijalnim računima, koji se ne može koristiti za druge svrhe osim predviđene, što predstavlja restrikciju.
3. Slobodni (neograničeni) deo imovine: deo imovine koji ne spada u prethodne oblike imovine.

⁶⁸ Ibidem, str. 110.

⁶⁹ Odbor za računovodstvene standarde SAD-a (Governmental accounting standards borar number 34).

Neto imovina može da bude i negativna. „Informacija o neto imovini menadžerima pomaže u upravljanju nivoom obaveza, te kontroli zaduženja u odnosu na sredstva. U zavisnosti od visine neto imovine, donose odluke o aktivnostima i finansiranju aktivnosti. Aktivnosti mogu biti finansirane iz tekućih prihoda ili alternativno, smanjenjem imovine. Neto imovina se može smanjiti:

- potrošnjom postojećih sredstava,
- prodajom sredstava ako se sredstva koriste za finansiranje tekuće potrošnje,
- povećavanjem osnovnih obaveza.”⁷⁰

Uvođenjem termina odloženih priliva i odliva dolazi se do računovodstvenog termina neto finansijska pozicija. „Neto finansijska pozicija predstavlja zbir sredstava i odloženih priliva, umanjen za obaveze i odložene odlive na izveštajni datum.

Odnos između neto imovine i neto finansijske pozicije:

$$\text{Neto imovina} + \text{odloženi prilivi} - \text{odloženi odlivi} = \text{neto finansijska pozicija}$$

Pozitivna vrednost neto finansijske pozicije predstavlja neto resurse koji su raspoloživi za pružanje usluga ili dobara u budućim periodima. Negativna vrednost neto finansijske pozicije ukazuje na nedostatak generisanja prihoda za pokriće troškova vezanih za pružanje usluga, te se može postaviti pitanje kako će se ovaj nedostatak namiriti u budućim periodima.

Odloženi prilivi povećavaju neto sredstva u periodu kad je priliv nastao. U periodu kada dođe do smanjenja odloženih priliva u korist prihoda, neće doći do povećanja neto imovine. Nastanak odloženih odliva smanjuje neto imovinu u periodu nastanka, dok smanjenje odloženih odliva na teret rashoda ne menja neto imovinu. Razlika između prihoda i rashoda, nije jednaka promenama na neto imovini u toku izveštajnog perioda.”⁷¹

Prikaz kretanja odloženih priliva i odliva u organizacijama javnog sektora:⁷²

prihodi – rashodi	=	promene na neto imovini
promene na neto imovini:		
Minus -		povećanje odloženih priliva
Plus +		povećanja odloženih odliva
Plus +		smanjenje odloženih priliva
Minus +		smanjenje odloženih odliva
=		povećanje/smanjenje tokom godine

⁷⁰ Poljašević, J., op. cit., str. 111.

⁷¹ Poljašević, J., loc. cit.

⁷² IPSASB: „Conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector entities: elements and recognition in financial statements” IFAC, exposure draft 2, New York, november 2012, str. 35.

„Neto imovina i neto finansijska pozicija se razlikuju samo za smanjenje odloženih priliva i povećanje odloženih odliva. Odloženi prilivi su rezultat prošlog povećanja sredstava, što se može objasniti i kao deo neto imovine koji će se koristiti u entitetu u određenom vremenskom periodu. Smanjenje neto imovine za odložene prilive pokazuje neto raspoložive resurse entiteta koji nemaju vremensko ograničenje. Dodavanje odloženih odliva neto imovini je indikator ukupne neto imovine raspoložive entitetu ili resursa koji će biti pruženi trećim stranama za isporuke budućih usluga.”⁷³

5.3. Prezentacija izveštaja o finansijskom položaju

Finansijski izveštaj – bilans stanja prikazuje sredstva kojima entitet javnog sektora raspolaže na izveštajni datum, kao i obaveze koje su evidentirane i prikazane za posmatrani entitet na izveštajni datum.

Sredstva predstavljaju resurse organizacija javnog sektora na osnovu kojih je omogućeno funkcionisanje organizacija javnog sektora i ostvarivanje ciljeva zbog kojih su osnovane, a to je zadovoljavanje opših društvenih potreba, potreba građana. Organizacije javnog sektora tokom funkcionisanja preuzimaju određene obaveze, odnosno dugovanja kako bi uspešno zadovoljile opšte društvene potrebe, potrebe građana (npr. jedinice lokalnih samouprava održavaju atarske puteve, podižu vetrozaštitne pojaseve, omogućavaju funkcionisanje škola osnovnog obrazovanja i predškolskih ustanova i sl.).

Razlika između raspoloživih resursa i preuzetih obaveza predstavlja neto vrednost entiteta javnog sektora. „Stavljanjem u odnos pojedinih stavki prikazanih u bilansu stanja dobijaju se značajni pokazatelji poslovanja entiteta. Jedan od pokazatelja je i likvidnost entiteta kao sposobnost entiteta da izmiri svoje obaveze o roku dospeća. Važnost ovo pokazatelja se ogleda u činjenici da se Međunarodnim računovodstvenim standardima nalaže da se sredstva u aktivni razdvajaju na obrtna i stalna sredstva, a obaveze u pasivi na tekuće i dugoročne obaveze. Ako se ne vrši ovakva klasifikacija, imovina i obaveze treba da budu prezentovane po redosledu njihove likvidnosti.”⁷⁴

5.3.1. Raščlanjene aktive

U bilansu stanja na levoj strani je prikazana aktiva, koja predstavlja sredstva. Sredstva se klasifikuju na tekuća i stalna sredstva.

⁷³ Poljašević, J., op. cit., str. 112.

⁷⁴ Ibidem, str. 113.

Tekuća sredstva predstavljaju sredstva za koja se očekuje da će se pretvoriti u gotovinu, prodati ili potrošiti u toku jedne godine od izveštajnog datuma. Mogu se pojaviti u obliku stvari, prava i novca.⁷⁵ U bilansu stanja se javljaju i kao: novac i novčani ekvivalenti, potraživanja i druga finansijska kratkoročna ulaganja, kao i zalihe.

Stalna sredstva se dele na nematerijalna, materijalna i finansijska sredstva dugoročne prirode. „U okviru materijalnih sredstava posebno se prikazuju infrastrukturna sredstva, nasledna imovina i prirodna bogatstva, kao imovina koja nema prometnu vrednost i ne može se prodati.“⁷⁶ Nematerijalnu imovinu čini implementacija novih procesa ili sistema – softveri, licence, intelektualna imovina – koja može da nastane kao rezultat projekta i sl. Kod finansijskih sredstva potrebno je praviti razliku između kredita koji su dati pod komercijalnim uslovima i ostalih kredita.

5.3.2. Raščlanjene pasive

U bilansu stanja na desnoj strani je prikazana pasiva. Pasiva se deli na obaveze i kapital. Obaveze su vezane sa imovinom prikazanom u aktivi, te raščlanjivanje obaveze treba da prati raščlanjivanje imovine. Obaveze se dele na tekuće i dugoročne obaveze.

Tekuće obaveze su obaveze koje dovode do gotovinskog odliva tokom ciklusa poslovanja od godinu dana (12 meseci) od datuma izveštavanja. Dugoročne obaveze su obaveze koje dovode do gotovinskih odliva u periodu dužem od godinu dana. Postoje različiti kriterijumi podela obaveza, te razlikujemo:

- obaveze prema dobavljačima;
- obračunate obaveze;
- obaveze po osnovu penzija;
- krediti;
- razgraničenja.

Posebno se prikazuju obaveze na koje se plaća kamata. „Za entitete javnog sektora primereniji izraz za vrednost između sredstava i obaveza je neto imovina nego kapital. Prema MRS za JS 1 – Prezentacija finansijskih izveštaja, potrebno je odvojeno prikazati osnovni kapital, akumulirani dobitak/gubitak, rezerve i manjinska učešća. Ova klasifikacija je primenjiva samo u konsolidovanim finansijskim izveštajima javnog sektora, kada u konsolidaciju ulaze i javna preduzeća. U konsolidovanom bilansu stanja opšteg državnog sektora i pojedinačnim bilansima stanja budžetskih korisnika, neto imovina se deli na trajne

⁷⁵ Poljašević, J., loc. cit.

⁷⁶ Poljašević, J., loc. cit.

izvore, rezerve, finansijski rezultat prethodnih godina i finansijski rezultat tekuće godine.”⁷⁷

Prikaz izveštaja o finansijskom položaju – bilans stanja⁷⁸ predstavljen je u tabeli br. 20.

ELEMENTI	2021	2022	2023	2024
IMOVINA				
a) OBRTNA IMOVINA	X		X	
Gotovina i gotovinski ekvivalenti	X		X	
Potraživanja	X		X	
Zalihe	X		X	
Dati avansi	X	X	X	
Kratkoročna ulaganja		X		X
b) STALNA IMOVINA				
Potraživanja	X		X	
Dugoročna ulaganja	X		X	
Druga finansijska imovina	X		X	
Nekretnine, postrojenja i oprema	X		X	
Zemljište i zgrade	X		X	
Nematerijalna imovina		X		X
UKUPNA IMOVINA		X		X
OBAVEZE				
c) KRATKOROČNE OBAVEZE	X		X	
Dobavljači	X		X	
Kratkoročni krediti	X		X	
Tekuća rata zajma	X		X	
Rezervisanja	X		X	
Primanja zaposlenih	X		X	
Penzija		X		X
d) DUGOROČNE OBAVEZE				
Dobavljači	X		X	
Krediti	X		X	
Rezervisanja	X		X	
Primanja zaposlenih	X		X	
Penzija		X		X
UKUPNE OBAVEZE		X		X
NETO IMOVINA		X		X
NETO IMOVINA/KAPITAL				
Uplaćeni kapital drugih državnih preduzeća	X		X	
Rezerve	X		X	
Akumulirani dobici/gubici	X	X	X	X
Manjinska učešća		X		X
e) UKUPNA NETO IMOVINA/KAPITAL		X		X

Tabela br. 20: Sličnosti i razlike budžetskog računovodstva i računovodstva profitno orijentisanih organizacija

⁷⁷ Poljašević, J., loc. cit.

⁷⁸ IPSASB: Handbook of International public sector accounting pronouncements: IPAS 1 – Presentation of financial statements, IFAC, New York, 2013, str. 78, Appendix 1.

Reference

- Đukić, Tadija. Osnove budžetskog računovodstva, Ekonomski fakultet Univerziteta u Nišu, Niš, 2014.
- Poljašević, Jelena. Finansijsko izvještavanje u javnom sektoru – monografija, Atlantik BB Banja Luka, Banja Luka, 2014.
- Pallot, J. „Elements of the theoretical framework for public sector accounting“, Accounting, Auditing & accountability journal, 5 (1): 38-59, 1992
- Analysis of governmental financial performance, The McGraw-Hill Companies, Inc., 2012, www.highterd.mcgraw-hill.com/sties/dl--https://docplayer.net/22498295-Analysis-of-governmental-financial-performance.html
- Handbook of International public sector accounting pronouncements: IPAS 1 – Presentation of financial statements, IPASB, New York, 2013, paragraph 6.
- Conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector entities: elements and recognition in a financial statement“ IPSASB, consultation paper, New York, December 2010,
- Conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector entities: elements and recognition in a financial statement“ IPSASB, exposure draft 3, New York, November 2012.
- Đuranović, J. (2018), Priručnik za budžetsko računovodstvo, Podgorica, izvor: <http://www.dri.co.me/1/doc/Priru%C4%8Dnik%20za%20Bud%C5%BEetsko%20ra%C4%8Dunovodstvo%20-%20Jovan%20%C4%90uranovic.pdf> (pristupljeno 24.12.2021.)
- Bogdanović, A. et al., Pojmovnik EU, Beograd, 2018. <https://europa.rs/images/publikacije/EU-Pojmovnik-Feb-2019.pdf>
- MRS-JS 19 – Rezervisanja, potencijalne obaveza i potencijalna imovina, <https://www.pravno-informacioni-sistem.rs/SIGlasnikPortal/eli/rep/sgrs/vlada/uredba/2010/49/2/reg>
- IPSASB: „Conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector entities: elements and recognition in financial statements“ IFAC, exposure draft 2, New York, November 2012,
- IPSASB:“ Handbook of International public sector accounting pronouncements: IPAS 1 – Presentation of financial statements, IFAC, New York, 2013, str. 78, Appendix 1.
- Zakona o javnom dugu, *Službeni glasnik RS*, br. 62/2005, 107/2009, 78/2011, 68/2015, 95/2018, 91/2019, i 149/2020.
- Zakon o socijalnoj zaštiti, *Službeni glasnik RS*, br. 24/2011.
- Zakon o lokalnoj samoupravi, *Službeni glasnik RS*, br. 129/2007, 83/2014 – dr. zakon, 101-2016 – dr. zakon, 47/2018 i 111/2021- dr. zakon.

POGLAVLJE 6

UTVRĐIVANJE I ISKAZIVANJE FINANSIJSKOG USPEHA U JAVNOM SEKTORU*

6.1. Finansijski uspeh u javnom sektoru

Organizacije javnog sektora funkcionišu sa ciljem zadovoljavanja opštih društvenih potreba, potreba građana. Svrha poslovanja organizacija javnog sektora je različita (pojedine organizacije javnog sektora, npr. obrazovne institucije imaju za svrhu pružanje obrazovnih usluga i podizanje nivoa znanja građana; jedinice lokalnih samouprava imaju za svrhu pružanje cele lepeze usluga građanima koje su definisane Ustavom i Zakonom o lokalnoj samoupravi, kao i statutom gradova i opština).¹

* Autor 6. poglavlja: dr Jadranka Stantić.

¹ Nadležnosti Grada Subotice u skladu sa Ustavom i zakonom:

- 1) donosi Statut, budžet i završni račun, prostorni i urbanistički plan i plan razvoja Grada, kao i strateške planove i programe lokalnog ekonomskog razvoja;
- 2) uređuje i obezbeđuje obavljanje i razvoj komunalnih delatnosti, lokalni prevoz, korišćenje gradevinskog zemljišta i poslovнog prostora;
- 3) stara se o izgradnji, rekonstrukciji, održavanju i korišćenju lokalnih puteva i ulica i drugih javnih objekata od značaja za Grad;
- 4) stara se o zadovoljavanju potreba građana u oblasti prosветe (predškolsko vaspitanje i obrazovanje i osnovno i srednje obrazovanje i vaspitanje), naučnoistraživačke i inovacione delatnosti, kulture, zdravstvene i socijalne zaštite, dečije zaštite, sporta i fizičke kulture;
- 5) obezbeđuje ostvarivanje posebnih potreba osoba sa invaliditetom i zaštitu prava osetljivih grupa;
- 6) stara se o razvoju i unapređenju turizma, zanatstva, ugostiteljstva i trgovine;
- 7) donosi i realizuje programe za podsticanje lokalnog ekonomskog razvoja, preduzima aktivnosti za održavanje postojećih i privlačenje novih investicija i unapređuje opšte uslove poslovanja;
- 8) stara se o zaštiti životne sredine, zaštiti od elementarnih i drugih nepogoda, zaštiti kulturnih dobara od značaja za Grad;
- 9) stara se o zaštiti, unapređenju i korišćenju poljoprivrednog zemljišta i sprovodi politiku ruralnog razvoja;
- 10) stara se o ostvarivanju, zaštiti i unapređenju ljudskih i manjinskih prava, rodnoj ravnopravnosti, kao i o javnom informisanju u Gradu;
- 11) obrazuje i uređuje organizaciju i rad organa, organizacija i službi za potrebe Grada, organizuje službu pravne pomoći građanima i uređuje organizaciju i rad mirovnih veća;
- 12) utvrđuje simbole Grada i njihovu upotrebu;
- 13) upravlja gradskom imovinom i utvrđuje stope izvornih prihoda, kao i visinu lokalnih taksi;
- 14) organizuje poslove planiranja odbrane, kao i poslove na smanjenju rizika od katastrofa i upravljanja vanrednim situacijama;
- 15) propisuje prekršaje za povrede gradskih propisa;
- 16) obavlja i druge poslove od lokalnog značaja određene zakonom, kao i poslove od neposrednog interesa za građane, u skladu sa Ustavom, zakonom i statutom.

Privredni subjekti koji funkcionišu na tržištu imaju za cilj ostvarivanje što veće dobiti tj. profita, povećavanje bogatstva vlasnika i generisanje što većih prihoda iz investicija. Privredni subjekt (preduzeća) prodaju proizvode ili pružaju usluge kupcima na tržištu. Ukoliko ne postoji interes za proizvodima ili uslugama, privrednim subjektima se tokom vremena smanjuju raspoloživa finansijska sredstva, tržište ih kažnjava i propadaju odnosno proglašavaju stečaj ili likvidaciju.

Organizacije javnog sektora su orijentisane na pružanje usluga građanima na netržišnim principima, nemaju konkurenkciju, usluge koje pružaju građanima su definisane i propisane zakonima. Pošto se funkcionisanje obavlja po netržišnim principima teško je oceniti efikasnost poslovanja javnog sektora. „Na primer izgradnja puta A ili B. Ukoliko su za izgradnju puta A ostvareni troškovi manji od planiranih, da li možemo reći da je ova ušteda pravi pokazatelj efikasnosti entiteta? Možda bi put B doveo do većeg blagostanja građana nego put A. Zato se pri oceni efikasnosti državnog entiteta, treba upoznati sa misijom i ciljevima ovog entiteta koji pomažu u utvrđivanju očekivanja šta entitet treba da ostvari i pruža osnovu za ocenu ostvarenih rezultata.”²

Za sagledavanje finansijske uspešnosti preduzeća polazi se od finansijske analize koja se bazira na bilansu uspeha, odnosno analizi prihoda i rashoda preduzeća u određenom vremenskom periodu. „Smisao izveštavanja je u činjenici da se prihodi i rashodi prikazuju za određeni period, tako da se i njihova razlika (dubitak ili gubitak) odnosi na taj period. Nema smisla za potrebe efikasnog upravljanja iskazati samo totalni rezultat (na kraju životnog veka preduzeća), jer je ovakva informacija nekvalitetna osnova za donošenje poslovnih odluka. (...) Ovaj računovodstveni izveštaj (bilans uspeha) je imao primat u odnosu na bilans stanja, jer se dugo vremena smatralo da je uspešnost poslovanja iskazana kroz rezultat (dubitak ili gubitak), jedna od najznačajnijih informacija za potrebe poslovnog odlučivanja.”³

Koje su specifičnosti analize bilansa uspeha u javnom sektoru? Razlika između prihoda i rashoda u javnom sektoru pokazuje da li entitet javnog sektora raspolaže sa dovoljnim prihodima koji obezbeđuju pokriće svih planiranih rashoda u tekućem periodu. Iz bilansa uspeha entiteta javnog sektora ne može se dobiti pokazatelj uspešnosti koji se koristi kod privrednih subjekata. Odnos prihoda i rashoda u javnom sektoru se razlikuje u odnosu na privatni sektor. Prihodima po osnovu poreza koji su dominantni entitetima javnog sektora ne stoje nasuprot odgovarajući

Poslovi iz nadležnosti Grada utvrđeni Ustavom i zakonom, bliže su određeni Jedinstvenim popisom poslova jedinica lokalne samouprave koji obezbeđuje ministarstvo nadležno za lokalnu samoupravu, u skladu sa zakonom.

(„Službeni list Grada Subotice” br. 27/2019)

² Poljašević, J., Finansijsko izvještavanje u javnom sektoru, Atlantik BB Banja Luka, Banja Luka, 2014., str. 117.

³ Knežević, G., Analiza finansijskih izveštaja, ČUGURA print, Beograd, 2009, str. 16–17.

rashodi – prihodi se ne dele na poslovne i neposlovne, rashode ne možemo podeliti na fiksne i varijabilne.⁴

Radi razumevanja problematike finansijske uspešnosti, neophodno je upoznavanje sa prihodima i rashodima entiteta javnog sektora.

6.2. Prihodi – definisanje, priznavanje i vrednovanje

U cilju pravilnog definisanja prihoda javnog sektora, treba poći od razumevanja svrhe odnosno cilja funkcionisanja organizacija javnog sektora. Cilj javnog sektora je pružanje usluga građanima. Usluge treba da su pružene pravovremeno i da su dovoljne za sve građene, odnosno da su adekvatne i po količini i po kvalitetu. Prihodi koje ostvaruje javni sektor (kod jedinica lokalnih samouprava – opština/gradova, najviše izvornih prihoda se ostvaruje od poreza (poreza na imovinu građana) i prenetih sredstava viših nivoa vlasti)) služe za ostvarivanje ciljeva funkcionisanja javnog sektora. „Informacije o prihodima su esencijalne za donošenje odluka o aktivnostima na nivou države kao celine, u oceni uticaja poreza i drugih prihoda na vladinu poziciju i ocenu potrebe za pozajmljivanje na dugi rok. Komparacija prihoda sa rashodima pomaže korisnicima da ocene promene u neto imovini (da li su tekući prihodi dovoljni da pokriju troškove programa i usluga koji se pruženi tokom tekućeg perioda).”⁵

Prema IFRS, prihode možemo definisati kao povećanje ekonomske koristi tokom obračunskog perioda u obliku priliva ili povećanja sredstava ili smanjenja obaveza, što dovodi do povećanja neto imovine, izuzev onih koji su povezani sa uplatama učesnika u kapitalu.⁶

Nakon definisanja prihoda, pristupa se priznavanju i vrednovanju prihoda. „Priznavanje i vrednovanje prihoda u državnim entitetima zavise od vrste prihoda, vrste transakcije na osnovu koje se prihod evidentira. Država ostvaruje sledeće prihode:

- recipročne prihode,
- dobitke, i
- nerecipročne prihode.

Recipročni prihodi su dominantni u korporativnim preduzećima. Kod državnih entiteta koji se bave proizvodnjom recipročni prihodi se javljaju kao dominantni, dok na nivou države obuhvataju mali postotak od ukupnih prihoda. Ovi prihodi nazivaju se i prihodi iz transakcija razmene. Transakcija razmene je transakcija u kojoj entitet prima sredstva ili uslugu, ili otplaćuje obaveze i zauzvrat direktno daje približno jednaku vrednost drugoj strani. Entitet često pruža usluge građanima koje

⁴ Poljašević, J., loc. cit.

⁵ Poljašević, J., loc. cit.

⁶ IFRS: „International accounting standard 18 – Revenue” IASCF, London 2013, paragraf 7.

su ispod tržišne cene ili te cene ne pokrivaju troškove usluga. Entiteti ove troškove nadoknađuje iz drugih prihoda, kao što su porezi i naknade.

Dobici mogu biti: realizovani i nerealizovani. Realizovani se ostvaruju prodajom imovine entiteta, nisu vezani za obavljanje osnovne poslovne aktivnosti entiteta, javljaju se sporadično, te se zbog toga dopušta prebijanje prihoda i rashoda nastalih iz transakcija prodaje imovine i iskazivanje dobitka po neto principu. Nerealizovani dobici obuhvataju promene u fer vrednosti finansijske imovine i obaveza, promene u vrednostima druge imovine, kao što su šume i mineralni resursi, promene kursa strane valute i sl. (...)

Većina državnih prihoda proizilazi iz poreza, taksi, carina i sl. gde ne postoje recipročni transferi. Prihodi koji nastaju u transakcijama entiteta kada entitet prima sredstvo ili uslugu ili smanjuje obavezu bez direktnog davanja približno jednake vrednosti na drugoj strani u transakciji nazivamo nerecipročnim prihodima. Nerecipročni prihodi obuhvataju prihode koji nastaju po osnovu suverene vlasti države, donacija ili grantova i transfera.”⁷

Prihodi koji najviše pune budžet države, a time posredno i budžete ostalih organizacija javnog sektora, jesu prihodi koji nastaju na osnovu suvereniteta države. Ovu vrstu prihoda čine:

- porez na dohodak;
- PDV;
- porez na imovinu;
- porez na kapitalnu dobit;
- putarine i sl.

Kod funkcionisanja organizacija javnog sektora treba obratiti pažnju na momente priznavanja prihoda. Prihodi se priznaju u momentu kada je verovatno da će se buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijal priliti u entitet, pod uslovom da se koristi mogu pouzdano meriti.⁸ U procesu priznavanja prihoda, razlikujemo i dva uslova: verovatnost i merljivost. Verovatnost je vezano za vreme priznavanja prihoda, i odnosi se na momenat kada su se stekli uslovi koji dovode do priliva ekonomske koristi ili uslužnog potencijala u entitet sa visokim stepenom sigurnosti. Merljivost kao uslov predstavlja sigurnost da će doći do priliva ekonomske koristi u entitet. Prihod neće biti priznat ukoliko ga nije moguće izmeriti.⁹

U zavisnosti od vrste prihoda postoje različiti momenti priznavanja prihoda. „Kod prihoda koji proizilazi iz transakcijske razmene, prihod se priznaje kada dođe do primanja gotovine ili prava potraživanja prema drugoj strani. Iznos prihoda koji nastaje pri recipročnoj transakciji obično se određuje putem sporazuma između entiteta i kupca ili korisnika nekog sredstva. Odmerava se po fer vrednosti naknade

⁷ Poljašević, J., op. cit., str. 118.

⁸ Ibidem, str. 119.

⁹ Poljašević, J., loc. cit.

koja je primljena ili se potražuje. Priznavanje prihoda koji proizilazi iz nerecipročne transakcije povezano je sa problemom utvrđivanja momenta nastanka ovih prihoda i njihovog pouzdanog vrednovanja.”¹⁰

6.2.1. Nerecipročni prihodi

Nerecipročni prihodi predstavljaju prihode koji nastaju u transakciji u kojoj ne postoji reciprocitet. Entitet javnog sektora prima sredstvo ili uslugu ili smanjuje obavezu bez direktnog davanja približno jednake vrednosti drugoj strani u transakciji. Nerecipročni prihodi preostavljaju oko 90% prihoda javnog sektora. Pravilno obuhvatanje nerecipročnih prihoda direktno utiče na iskazani rezultat izveštajnog entiteta.

Pravilno obuhvatanje prihoda direktno utiče na iskazani rezultat izveštajnog entiteta, ali i na iskazanu visinu potraživanja od poreskih obveznika. Osnovno pitanje za priznavanje prihoda je kada prihod treba priznati? U cilju realnog sagledavanja iznos i vrsta poreza koji su poreski obveznici prema zakonu dužni da plate državi, potrebno je poreske prihode dodeliti periodu kada su zarađeni. „Dodeljivanje prihoda periodu u kome su nastali i njihovo sučeljavanje sa nastalim rashodima, pruža informacije o tome da li država iz zarađenih prihoda može da finansira svoje aktivnosti, koliko treba da se zaduži i sl. (...) Priznavanje prihoda kada su zarađeni prihvatljiv je kriterijum za recipročne prihode. Kod nerecipročnih prihoda postoje teškoće pri primeni ovog kriterijuma jer prihod može da bude zarađen, ali ne mora da bude realno merljiv, što dovodi do izostanka priznavanja, budući da postoji vremenski ‘gap’ između trenutka kada su ovi prihodi zarađeni i momenta kada mogu biti realno merljivi. Svaka država svojim računovodstvenim politikama utvrđuje uslove, odnosno vreme kada se nerecipročni prihod priznaje.”¹¹

6.2.2. Poreski prihodi

Država na osnovu suvereniteta vlasti putem zakona i drugih pravnih akata definiše poreske obveznike koji su dužni da plaćaju porez. Poreski obveznicu su pravna i fizička lica. U zavisnosti od primene osnove utvrđuje se momenat priznavanja poreza. Poreski prihodi se prema obračunskoj osnovi priznaju kada nastane poreski događaj koji je zakonom ili nižim pravnim aktom definisan kao predmet oporezivanja. Nastankom poreskog događaja država stiče pravo potraživanja od poreskog obveznika.¹²

Pitanje je kada prihod treba priznati, odnosno šta se smatra poreskim događajem? Kada se porez na dohodak građana smatra poreskim događajem? Da li u momentu:

¹⁰ Poljašević, J., loc. cit.

¹¹ Poljašević, J., loc. cit.

¹² Ibidem, str. 122.

- kada je obveznik zaradio oporezivi dohodak;
- na kraju fiskalne godine;
- kada je dohodak procenjen; ili
- kada je obveznik prijavio porez.

„Iznos i vreme priznavanja prihoda biće jasno u slučaju kada je prihod nastao i plaćen u istom obračunskom periodu. U slučajevima kada je država ostvarila pravo na porez u jednom obračunskom periodu, ali obaveze plaćanja tog poreza nastaje u narednom obračunskom periodu, može postojati problem vrednovanja ostvarenog poreskog prihoda. Prema obračunskoj osnovi, poreske prihode treba priznati u periodu u kome su nastali, a ne kada su plaćeni.”¹³

U praksi se javljaju slučajevi kada nije moguće pouzdano proceniti iznos poreskog prihoda. „Ukoliko iznos poreskog prihoda nije moguće pouzdano proceniti, neće doći do njegovog priznavanja sve do nekog kasnijeg vremena, kada se postigne zadovoljavajući nivou pouzdanosti procene. Različiti porezi imaju različito utvrđen događaj koji se smatra oporezivim. Poreski događaj je za:

- porez na dohodak građana – zarada određenog dohotka tokom poreskog perioda od strane poreskog obveznika;
- PDV – oporeziva aktivnost tokom poreskog perioda;
- porez na promet dobrima i uslugama – kupovina ili prodaja oporezivih dobara ili usluga;
- carinski prihod – prolazak dobara i usluga koji se carine kroz granicu;
- porez na imovinu – posedovanje imovine na datum kada se porez plaća ili period za koji se porez plaća, ako se prikuplja na periodičnoj bazi.

Priznavanje poreskih prihoda istovremeno znači i priznavanje povećavanja sredstava. Sredstva koja nastaju iz poreskih transakcija vrednuju se po vrednosti na dan pribavljanja ovih sredstava. Entitet treba da usvoji računovodstvene politike u vezi sa priznavanjem i merenjem sredstava nastalih iz ovih transakcija. Računovodstvene politike treba da uzmu u obzir dva faktora: verovatnoća da će sredstva nastala iz poreskih transakcija dovesti do priliva ekonomске koristi u entitet i merljivost sredstava. Potraživanja po osnovu poreza se priznaju kada je porez dospeo na naplatu. Ukoliko su poreska potraživanja nastala, ali ih nije moguće realno proceniti, neće doći do njihovog priznavanja.

Obračunski poreski prihodi su iznosi koji još nisu dospeli za plaćanje, ali je poreski prihod nastao u tekućoj godini, a plaća se u narednoj. Obračunski poreski prihodi se priznaju samo ukoliko državni entitet ima pouzdane informacije o nivou zarađenih prihoda. Priznavanje obračunatih poreza zavisi će od pouzdanosti informacija i poreske discipline.”¹⁴

¹³ Poljašević, J., loc. cit.

¹⁴ Ibidem, str. 123.

6.2.3. Aproprijacije

Organizacije javnog sektora, koje su u kategoriji nižih nivoa vlasti, npr. jedinice lokalnih samouprava, ostvaruju dva izvora prihoda. To su prihodi po osnovu obavljanja delatnosti ili izvorni prihodi (najznačajniji izvorni prihodi su porezi na imovinu građana i porezi na zarade ostvarene na teritoriji jedinice lokalne samouprave), kao i transferna sredstva od viših nivoa vlasti – aproprijacije.

Aproprijacija može biti tretirana kao:¹⁵

- učešće vlasnika u kapitalu izveštajnog entiteta;
- prihod; ili
- obaveze.

1. Aproprijacija se javlja kao učešće vlasnika ukoliko predstavlja buduće ekonomске koristi ili uslužni potencijal, koji su entitetu doznačile eksterne strane, koje ne predstavljaju obaveze entiteta a koje određuju finansijsko učešće u neto imovini/kapitalu tog entiteta i koje:¹⁶

- a. su pravo na raspodelu buduće ekonomске koristi ili uslužnog potencijala entiteta za vreme njegovog trajanja, u skladu sa odlukama vlasnika, tako i na raspodelu dobiti po osnovu viška imovine u odnosu na obaveze u slučaju prestanka entiteta; i/ili
- b. se mogu prodati, razmeniti, preneti ili otkupiti.

Ovo se može izjednačiti sa kapitalnom injekcijom koju država pruža javnim preduzećima.

2. Transferna sredstva – aproprijacija viših nivoa vlasti ukoliko se transferišu za obavljanje osnovne delatnosti nižeg organa javne vlasti, iste predstavljaju prihod.

Aproprijacija koju viši nivo vlasti doznači nižem nivou vlasti (npr. ministarstvo transferiše sredstva jedinci lokane samouprave) može biti ograničena i neograničena. Aproprijacija je ograničena ukoliko je određena namena korišćenja ili se vrši transfer aproprijacije za pokriće određenih troškova. Namena korišćenja aproprijacije je definisana u Rešenju o transfernim sredstvima i transferna sredstva se ne mogu koristiti u druge svrhe, osim od propisanog u Rešenju. Zbog toga se ovakva sredstva nazivaju i uslovljena sredstva.

„Nedoumice se javljaju u vezi sa vremenom priznavanja prihoda kod doznačeni ograničenih ili uslovljenih sredstava. Entitet ne može priznati prihod u vremenu kada je primio sredstvo ako postoji sadašnja obaveza entiteta da izvrši određene ugovorom utvrđene radnje. (...) Sa priznavanjem dobijenih sredstava (ograničenih ili uslovljenih), entitet će istovremeno u istom iznosu priznati odložene prihode u pasivi bilansa stanja. Priznavanje odloženih prihoda ima za cilj da nam pokaže da entitet ima obavezu određenog činjenja. Kada državni entitet zadovolji uslove ili

¹⁵ IFAC public sector committee: „Study 9: Definition and recognition of revenues”, New York, august 1995, paragraph 074.

¹⁶ Poljašević, J., loc. cit.

utroši sredstva za namenu koja je nametnuo davalac sredstava, doći će do isknjižavanja odloženih prihoda u korist prihoda po osnovu transfera. Veliki broj davalaca sredstava može zahtevati od državnog entiteta primaoca da, ukoliko sredstva ne iskoristi za utvrđenu namenu ili ne ispuni utvrđene uslove, doznačena sredstva vrati davaocu. Obaveza vraćanja primljenih sredstva može biti utvrđena zakonom, propisima ili sporazumom.

3. Državni entiteti mogu imati zakonsku obavezu da skupljaju sredstva za druge državne entitete. Prikupljena sredstva koja treba raspodeliti drugim entitetima predstavljaju obavezu, dok se samo onaj deo sredstva koji ostaje u entitetu po osnovu zakona priznaje kao prihod.”¹⁷

6.3. Rashodi – definisanje, priznavanje i vrednovanje

Rashodi kod privrednih subjekata predstavljaju evidenciju troškova koji nastaju poslovanjem privrednog subjekta za nabavku potrebnog materijala, plaćanje režijskih troškova, isplatu plata zaposlenih i sl. IASC okvir za pripremu i prezentaciju finansijskih izveštaja definiše rashode na sledeći način: „Rashodi predstavljaju smanjenje ekonomskih koristi tokom obračunskog perioda u obliku odliva ili iscrpljivanja sredstava ili nastajanja obaveza koje rezultiraju smanjenjem kapitala, osim onih koji se odnose na raspodele učesnicima u kapitalu. (stav 70).”¹⁸

U javnom sektoru rashodima se finansiraju javne potrebe, koje mogu biti administrativne, bezbednosne, socijalne, ekomske, kulturne i druge vanredne potrebe. Da bi se efikasno zadovoljile sve planirane javne potrebe, država treba da raspolaže relevantnim i sveobuhvatnim informacijama o rashodima. Informacije o rashodima služe za donošenje sledećih odluka:¹⁹

- koje političke ciljeve nastaviti;
- kako najbolje zadovoljiti političke ciljeve;
- da li finansirati usluge između vladinih entiteta ili nabaviti proizvode i usluge direktno do nevladinih organizacija; (i)
- da li korisničke naknade pokrivaju troškove povezane sa tim uslugama.

Prilikom priznavanja rashoda koriste se različite osnove, koje su vezane za različito vreme priznavanja rashoda, što direktno utiče na finansijski rezultat entiteta javnog sektora.

¹⁷ Ibidem, str. 125.

¹⁸ IFAC Public sector committee: Study 11: Governmental Financial Reporting Accounting Issues and Practices, New York, May 2000, chapter 15, str. 149.

¹⁹ IFAC Public sector committee: “Study 10: Definition and recognition of expenses/expenditures”, New York, August 1996, paragraph 006.

RAČUNOVODSTVENE OSNOVE			
Gotovinska	Modifikovana gotovinska osnova	Modifikovana obračunska osnova	Potpuna obračunska osnova
Gotovinski izdaci	Gotovinski izdaci u obračunskom periodu + Gotovinski izdaci u specifičnom periodu koji se odnose na obračunski period	Rashodi nabavke i transfera	Ukupni rashodi

Tabela br. 21: Priznavanje rashoda primenom različitih računovodstvenih osnova

„Rashodi prema **obračunskoj osnovi** ne uključuju samo troškove proizvoda i usluga proizvedenih ili prodatih i plaćenih tokom računovodstvenog perioda, nego i troškove upotrebe dugoročnih sredstava i druge troškove koji nisu praćeni odlivima sredstava.

Osnovna karakteristika ove obračunske osnove u vezi sa priznavanjem rashoda su kapitalizacija troškova nabavke svih kapitalnih sredstava i depresijacija imovine u skladu sa potrošnjom servisnog potencijala. Razlika između potpune i modifikovane obračunske osnove kada su u pitanju troškovi nabavke kapitalnih sredstava je u tome što se primenom modifikovane osnove priznavanje troškova nabavke imovine vrši u periodu nabavke, dok će primenom obračunske osnove ovaj iznos biti podeljen na periode korišćenja sredstva.

Rashodi se prema obračunskoj osnovi priznaju u bilansu uspeha kada je smanjenje budućih ekonomskih koristi koje proizilaze iz smanjenja sredstava ili povećanja obaveza verovatno i može se pouzdano meriti. To znači da se priznavanje rashoda pojavljuje istovremeno sa priznavanjem porasta obaveza ili smanjenja sredstava. Uvođenjem odloženih odliva kao posebnog računovodstvenog elementa, rashodi se mogu definisati i kao odliv tokom izveštajnog entiteta koji dovodi do smanjenja neto imovine osim raspodele vlasnicima i povećanja odloženih odliva.

Verovatnoća potrošnje ili gubitka buduće ekonomске koristi varira među transakcijama. Većina rashoda koji proizilaze iz proizvodnje ili pruženih usluga tokom obračunskog perioda uključuju malu ili nikakvu nesigurnost u potrošnji buduće ekonomске koristi. Rashodi kod transakcija razmene priznaju se u bilansu uspeha na osnovu direktnе povezanosti između nastalih rashoda i ostvarenih posebnih stavki prihoda.

Sučeljavanje prihoda i pripadajućih rashoda nije koncept koji je lako primenjiv na većinu državnih usluga koje pretežno proizilaze iz nerecipročnih transfera. Na primer, grantovi i socijalne pomoći. Kod programa socijalne pomoći država koristi

svoju suverenu moć da prikuplja poreze, koji se koriste za finansiranje socijalne pomoći. Iako građani kao korisnici vladinih usluga plaćaju određene poreze, takse i druge dažbine, direktna veza između prihoda koji se ostvaruju od građana i rashoda pruženih im usluga se ne vidi.

Rashodi koji dovode do novčanih izdataka u istom obračunskom periodu lako je meriti. Rashode koje karakteriše izostanak novčanih odliva ili izdaci koji se priznaju kao rashodi u nizu obračunskih perioda zahtevaju procenu. (...) Amortizacija kao i umanjenje vrednosti imovine su primeri događaja koji se priznaju kao rashodi, a koji ne dovode do izdataka i koji zahtevaju procenu.”²⁰

6.3.1. Amortizacija

Amortizacija se javlja kod stalnih sredstava, čiji je vek trajanja duži od godinu dana. Amortizacija je proces alokacije nabavne vrednosti stalnog sredstva na rashode, odnosno troškova. „Za utvrđivanje troškova amortizacije, analitičar mora voditi računa o sledećem: veku upotrebe, procenjenoj rezidualnoj vrednosti, nabavnoj vrednosti i primenjenoj metodi amortizacije.”²¹ Nabavna vrednost osnovnog sredstva se umanjuje za amortizaciju i dobija se stvarna vrednost osnovnog sredstva. Kod privrednih subjekata informacija o amortizaciji ukazuje na stvarnu vrednost sredstva, kao i na potrebu planiranja nabavke novih sredstava kako bi se inovirala proizvodnja ili proces pružanja usluga, te nastavilo dalje konkurenčki nastupati na tržištu.

Cilj amortizacije je alokacija troškova fiksne imovine na periode upotrebe posmatrane imovine kako bi se prikazalo stvarno trošenje sredstava.²² Postoji mišljenje da amortizacija nije relevantan koncept u javnom sektoru iz sledećih razloga²³:

- u javnom sektoru ne postoji potreba za merenjem profita, pa time nema ni sučeljavanja prihoda i rashoda;
- stalna promena kapitala usled amortizacije zбуjuje parlament prilikom kontrole finansijskih resursa;
- depresijacija je subjektivna, i sl.

Autor je mišljenja da amortizacija kao koncept u javnom sektoru doprinosi sagledavanju stvarne vrednosti imovine kojom raspolaže organizacija javnog sektora npr. jedinica lokalne samouprave. Za pojedine oblike imovine otežano je određivanje vrednosti amortizacije, npr. za infrastrukturna sredstva i sredstva nacionalne baštine, jer je vek trajanja ovih sredstava dug.²⁴

²⁰ Poljašević, J., op. cit., str. 127–128.

²¹ Knežević, G., Analiza finansijskih izveštaja, ČUGURA print, Beograd, 2009, str. 82.

²² Poljašević, J., loc. cit.

²³ IFAC Public sector committee: “Study 10: Definition and recognition of expenses/expenditures”, New York, August 1996, paragraph 074.

²⁴ Poljašević, J., op. cit., str. 129.

U stručnoj literaturi²⁵ i praksi preporučuju se dva metoda merenja troškova potrošnje ili gubitak servisnog potencijala kod infrastrukturnih sredstava:

- računovodstvo obnove; i
- odgođeno održavanje.

Poljašević²⁶ obrazlaže navedene metode na sledeći način:

Metod „računovodstva obnove“ infrastrukturnih sredstava smatra sredstvima koja imaju neograničeni vek trajanja, te se amortizacija ne može realno proceniti. Komponente koje čine sistem ili mrežu posmatraju se kao pojedinačna, odnosno jedinstvena sredstva. Svi troškovi koji dovode do kreiranja ili zamene servisnog potencijala ili održavanja postojećeg sistema, imaju karakteristike održavanja sistema i smatrali su rashodima kada se dese.

Metod „odgođenog održavanja“ znači da se iznos godišnje amortizacije određuje na osnovu potrebnog (planiranog) troška, a ne učinjenog izdatka za održavanje sredstava. Planirani troškovi održavanja zasnivaju se na propisanim standardima za održavanje pojedinih sredstava. Smatra se da entitet javnog sektora ne odražava sredstva na optimalnom nivou, a ima obavezu da to čine, te je ovaj pristup prihvatljiviji od prethodnog.

6.3.2. Nerecipročni rashodi

U nerecipročnim transakcijama razmene entitet ili pojedinac ne prima direktno približno jednaku vrednost od drugog entiteta ili pojedinca. Prema Studiji broj 11²⁷, za entitete javnog sektora gotovinski prilivi iz nerecipročnih transakcija razmene primarno mogu poticati iz četiri izvora:

- oporezivanja;
- administrativnih taksi, dozvola i kazni;
- emisije domaće valute;
- dotacija, priloga i donacija.

Državni transferi su tipičan nerecipročni rashod. „Državni transferi su transferi novca od države ka pojedincu ili drugim entitetima, koji ne uključuju prijem proizvoda i usluga, ne zahteva plaćanje u budućnosti niti investiranje od primaoca transfera. Osnovna karakteristika je da država ne prima vrednost od korisnika transfera.“

Ove transfere treba priznati kao rashode u bilansu uspeha kada je:

²⁵ IFAC Public sector committee: "Study 10: Definition and recognition of expenses/expenditures", op.cit., str. 21.

²⁶ Poljašević, J., loc. cit.

²⁷ IFAC PSC, Study 11: Government Financial Reporting – Accounting Issues and Practices, New York, 2000, str. 29.

- transfer ozakonjen,
- primalac transfera zadovoljio kriterijume za prijem,
- iznos transfera se može pouzdano utvrditi.

Razlikujemo tri vrste transfera: ovlašćenja, transferi koji se odnose na priznavanje dela troškova i grantove.

Ovlašćenja su transferi koje država mora izvršiti ukoliko primalac zadovolji predviđene kriterijume. Visina transfera i primaoci su utvrđeni zakonom (starosne beneficije, beneficije za nezaposlene, beneficije za decu i sl.). Ovi transferi se obično odnose na građane, ali se mogu usmeriti i preduzećima i državnim institucijama.”²⁸

Transferi koji se odnose na priznavanje dela troškova se javljaju u situaciji kada država stimuliše određene grane proizvodnje ili stimuliše preduzeća da obavljaju određene društveno-korisne radove, tako što vrši nadoknadu dela troškova koji se odnose na te radove. Korisnik ima pravo na transfer kada se izložio određenim troškovima. Preduslov za prijem transfera je nastanak troška korisnika pod određenim uslovima definisanih u zakonu ili podzakonskim aktima.²⁹

Država ima diskreciono pravo u određivanju kada, pod kojim uslovima i kome dodeljuje grant. Grantovi mogu biti dodeljeni u različite svrhe, npr. za kulturne aktivnosti, za istraživanje, za razvoj regionala i slično. Mogu biti u novcu, stvarima, uslugama ili smanjenju postojećih obaveza. Država nema obavezu da grant prikaže kao rashod u finansijskim izveštajima sve do momenta isplate granta, pošto je obaveza nastala na osnovu diskrecionog prava.³⁰

6.3.3. Finansijska podrška javnim i drugim preduzećima

Entiteti javnog sektora pružaju podršku javnim i drugim preduzećima. Podrška može da bude kapitalna i tekuća. Tako na primer, Grad Subotica pruža finansijsku podršku javnim preduzećima i javno komunalnim preduzećima. JKP „Stadion“ Subotica je vršio ugradnju sistema za klimatizaciju u sportskom objektu Hala sportova. Deo sredstava je bio obezbeđen iz transfera viših nivoa vlasti – Ministarstva sporta, dok je deo sredstava bio obezbeđen iz izvornih prihoda Grada Subotice. U navedenom primeru radilo se o kapitalnoj finansijskoj podršci. Tekuća podrška se odnosi na finansiranje tekućeg poslovanja, kapitalna je usmerena na unapređenje ili održavanje dugoročnog poslovanja preduzeća.

1) Tekuća davanja

²⁸ Poljašević, J., op. cit., str. 130.

²⁹ Ibidem, 131.

³⁰ Poljašević, J., op. cit., lot. cit.

Tekuća davanja su bespovratna i ne sadrže uslove davanja, odobravaju se bez uslovnog trošenja istih od nižih organa vlasti. Tekuća davanja se smatraju tekućim rashodima, pa, prema tome, povećavanju budžetski deficit. Kojim preduzećima će davanja biti odobrena zavisi od usvojene ekonomske politike države.

Tekuća davanja prema GFS se dele na:

- subvencije;
- ostala davanja.

2) Subvencije

Subvencije su tekuća bespovratna davanja države javnim ili javno komunalnim preduzećima, koja imaju za cilj da obezbede adekvatan nivo proizvodnje ili kvalitet pružene usluge, smanjuju prodajnu cenu proizvoda ili usluge i sl. Subvencije se odobravaju samo proizvođačima – pružaocima usluge, a nikako krajnjim korisnicima (npr. subvencije za nižu cenu topotne energije, vode i električne struje).

U određenim uslovima javni sektor može subvencije dodeliti i privrednim subjektima ili organizacijama civilnog društva. Da bi sredstva bila dodeljena privrednim subjektima ili organizacijama civilnog društva neophodno je da za dodelu sredstava postoji zakonski osnov i javno sprovedena procedura. Obično se radi o javnom pozivu ili javnom konkursu. Na primer, jedinice lokalnih samouprava (grad ili opština), u partnerstvu sa Nacionalnom službom za zapošljavanje, raspisuje Javni poziv za javne radove. Cilj javnog poziva je zapošljavanje teže zapošljivih kategorija lica koja će obavljati aktivnosti od javnog interesa. Na osnovu ovako sprovedenog Javnog poziva, privrednim subjektima i organizacijama civilnog društva se dodeljuju subvencije – sredstva za isplatu zarada novozaposlenih iz kategorije teže zapošljivih lica, u skladu sa utvrđenom socijalnom i ekonomskom politikom države.

3) Ostala davanja

Ostala davanja obuhvataju brojne transfere koji imaju različitu svrhu i davanja koja nisu klasifikovana u neku drugu grupu. Podela:

- tekuća i kapitalna;
- prema primaocu: rezident i nerezident, javna i privatna preduzeća, finansijska i ne finansijska i sl.

Kapitalna davanja imaju za cilj da omoguće kapitalno održavanje javnog sektora i pomognu dugoročnom poslovanju primaoca. „Mogu biti tretirana kao sredstvo i kao rashod, (ukoliko se od davanja očekuje buduća ekonomska korist ili servisni potencijal, onda je davanje sredstvo. Suprotno, ukoliko davanje neće dovesti do buduće koristi, smatra se rashodom perioda u kome je davanje nastalo.)”³¹

³¹ Ibidem, str.133.

Vlada može na dugoročnoj osnovi pružiti podršku javnim preduzećima na tri načina:³²

1. Bespovratno i bezuslovno davanje određenih prava ili stvari – kapitalni transfer. Ova transakcija dovodi do povećanja budžetskog deficitia i smanjenja neto imovine u bilansu stanja. Važna karakteristika je da ove transakcije preduzimaju samo vlade.
2. Rast učešća u akcijskom kapitalu izdavanjem akcija. Pružajući sredstva javnom preduzeću, vlada deluje slično privatnom investitoru.
3. Pozajmljivanje sredstava kroz kredite – ne dovodi do promene u budžetskom deficitu/suficitu niti neto imovini.

Transakcije se prema ESA 95 mogu klasifikovati kao finansijske i nefinansijske. Kada vlada, koja deluje u istom svojstvu kao i privatni akcionar, pruža javnom preduzeću novčana sredstva, dok zauzvrat dobija finansijska sredstva i očekuje budući povrat na svoju investiciju u obliku dividende ili veće vrednosti finansijskih instrumenata koji predstavljaju vladino pravo nad kapitalom javnog preduzeća, ulaganje se evidentira kao finansijska transakcija u akcijskom ili drugom kapitalu. Delovanje vlade u svrhu javne politike, kroz pružanje sredstava javnom preduzeću bez dobijanja finansijskih sredstava i ne očekujući budući povrat na uložena sredstva, smatra se nefinansijskom transakcijom, odnosno kapitalnim transferom.

Finansijske transakcije³³ dovode do povećanja učešća vlade u kapitalu javnog preduzeća i dovode do promene strukture aktive bilansa stanja države jer dovodi do smanjenja gotovine i, u istom iznosu, do povećanja učešća kapitala zavisnog preduzeća. Uslov da se ulaganje u javno preduzeće smatra finansijskom transakcijom u kapital je da predmetno preduzeće nema akumulirane gubitke. Vlada deluje kao privatni akcionar, za obezbeđena sredstva dobija zauzvrat finansijska sredstva i očekuje povrat na investiciju, davanje se evidentira kao finansijska transakcija u kapitalu u punom iznosu. Ulaganje treba evidentirati kao finansijsku transakciju i kada vlada osniva nova preduzeća ili kvazipreduzeća.

Uslovi za razlikovanje su:

- nakon „normalnog“ perioda gubitka, preduzeće će posloвати profitabilno, davanje se tretira kao finansijska transakcija u punom iznosu;
- ako na osnovu različitih faktora postoji sumnja u dugoročnu profitabilnost projekta, davanje se tretira kao nefinansijska transakcija u punom iznosu.

Vlada često odobrava kredit preduzećima uz povoljnije uslove nego što daju komercijalne banke (niža kamatna stopa, duži grejs period i sl.) Vlada ovim ne smanjuje svoju imovinu, niti ove transakcije utiču na budžet, osim u jednom slučaju. Kada zbog lošeg poslovanja i nagomilanih gubitaka preduzeće neće biti u mogućnosti da vrati kredit, celi se iznos evidentira kao nefinansijska transakcija,

³² ESA 95 Manual on government deficit and debt – Capital injections; Office for official publications of the European Communities, Luxembourg, 2003, str. 3.

³³ Poljašević, J., op. cit., str.134–136.

odnosno kao rashod. Evidentiranjem transakcije na ovakav način poštuje se načelo opreznosti, odnosno niže vrednosti u računovodstvu.

Vlada je i garant preduzećima za kredite koji su uzeti kod komercijalnih banaka. U situaciji kada preduzeće ne može da vraća kredit, deo obaveze ili kamatu preuzima organizacija javnog sektora. Na koji način će se tretirati ova transakcija zavisi od toga da li će vlada zahtevati povrat sredstava koje je u ime preduzeća platila banchi ili ne. Ukoliko vlada zahteva od preduzeća povrat sredstava, transakcija se smatra finansijskom. Ukoliko vlada ne zahteva od preduzeća povrat sredstava, obaveza dovodi do povećanja učešća države u kapitalu preduzeća. Nema promene neto imovine niti uticaja na budžet države. Ako je javno preduzeće u stečaju ili likvidaciji, ili nije pod kontrolom države, tada se ovo plaćanje smatra rashodom, budžetski je deficit, a neto imovina države je smanjena.

Nefinansijske transakcije – kapitalno davanje se tretira kao nefinansijska transakcija kada organizacije javnog sektora transferišu sredstva javnom ili javno komunalnom preduzeću, i ne očekuje se povrat transferisanog iznosa.

Dve vrste transakcija su definisane prema ESA 95:

- investiciona davanja – država daje fiksna sredstva ili novčana sredstva javnom preduzeću, uz uslov da se potroše za kupovinu određenih fiksnih sredstava;
- davanje za pokriće akumuliranih gubitaka – vlada daje sredstva javnim preduzećima za pokriće nagomilanih gubitaka, kako ne bi došlo da smanjenja kapitala.

Kapitalni transferi imaju tri karakteristike³⁴:

1. predstavljaju sporazumne transakcije između dve strane;
2. predstavljaju nerekipročne transakcije, davalac sredstava ne očekuje povrat u bilo kom obliku;
3. predstavljaju promenu vlasništva nad sredstvima.

Prve dve karakteristike su zajedničke za sve transfere. Za razliku od subvencija koje se planiraju u tekućoj za narednu godinu i isplaćuju u ratama, kapitalni transferi su značajni po iznosu. Zbog velikih iznosa, kapitalni transferi se planiraju za period od tri godine u budžetima jedinica lokalnih samouprava, a često u zavisnosti od faze realizacije kapitalni transferi mogu da obuhvataju periode i duže od tri godine.

Kapitalni transferi se mogu transferisati u novcu i u stvarima. „Kapitalni transferi u novcu predstavljaju prenos gotovine, gde jedna strana prenosi sredstva, dok druga strana ima obavezu da ta sredstva koristi za određene svrhe. Kapitalni transferi u stvarima predstavljaju prenos fiksnih sredstava gde jedna strana ima obavezu da prenese fiksna sredstva drugoj strani bez obaveze plaćanja. Kapitalni transferi se

³⁴ ESA 95 Manual on government deficit and debt – Capital injections; Office for official publications of the European Communities, Luxembourg, 2003, str. 7.

obavljuju u skladu sa potrebama javne politike. Davalac sredstva (vlada) kapitalnim transferima smanjuje neto imovinu, dok je druga strana povećava.”³⁵

4) Davanje sredstava u svrhu pokrića gubitaka iz ranijih perioda – javno preduzeće u potpunom vlasništvu države

Kapitalni transfer u novcu javnom preduzeću koje je akumuliralo gubitke iz prethodne dve ili više godina predstavlja nefinansijske transakcije. Akumulirani gubitak javnog preduzeća dovodi do smanjenja kapitala javnog preduzeća. „Država kao ulagač, ukoliko ne dobije akcije za izvršeno davanje, u bilansu uspeha prezentuje rashode, i to na računu ostalih nepomenutih rashoda. Ukoliko država dobije akcije, njeno ulaganje se u slučaju nadoknade gubitaka ne povećava. Država će posedovati više akcije čija je vrednost manja, te je visina ulaganja nepromenjena. U ovom slučaju, u bilansu uspeha će se prezentovati gubici od obezvredjenja ulaganja.

Kao opšte pravilo, davanje u svrhu nadoknade akumuliranih gubitaka tretira se kao nefinansijska transakcija u celom iznosu davanja. Međutim postoje izuzeci:

1. vlada daje sredstva preduzeću u iznosu iznad akumuliranih gubitaka.
Ukoliko se može obezrediti dokaz da se dati višak posebno koristi za dalje ulaganje u već profitabilna područja preduzeća i da vlada ima za cilj očigledan povrat na investirana sredstva u profitabilni deo preduzeća, višak datih sredstva iznad iznosa akumuliranih gubitaka tretira se kao finansijska transakcija. Npr. kada vlada planira da proda profitabilni deo preduzeća i time povrati uložena sredstva.³⁶
2. kada se vrši restrukturiranje preduzeća kako bi se sprečila pojava novih gubitaka nakon potpune implementacije novog biznis plana, tretman zavisi od posebne analize radnih indikatora:
 - ako postoji dokazi da će vlada imati koristi od nove investicije kroz povrat na uložena sredstva, davanje se tretira kao finansijska transakcija u punom iznosu;
 - ako je povrat na novu investiciju i dalje nesiguran, tako da je potreno određeno vreme da se nadoknade akumulirani gubici, davanje se tretira kao nefinansijska transakcija do visine akumuliranih gubitaka, i kao finansijska transakcija iznad tog iznosa.”³⁷

5) Davanje u svrhu pokrića akumuliranih gubitaka iz ranijih perioda – javno preduzeće u vlasništvu države i privatnih akcionara

Pored države, suvlasnici javnih preduzeća mogu da budu i privatni akcionari – fizička i pravna lica, gde privatni investitori:³⁸

- zauzimaju značajno učešće u kapitalu;

³⁵ Poljašević, J., op. cit., str. 137.

³⁶ Napomena autora – ovo je već područje spekulativnih poslova, sa kojim organizacije javnog sektora ne bi trebale da se bave.

³⁷ Poljašević, J., op.cit, str.137–138.

³⁸ ESA 95 Manual on government deficit and debt – Capital injections; Office for official publications of the European Communities, Luxembourg, 2003, str. 10.

- ostvaruju uobičajeni uticaj kao manjinski akcionari, u skladu sa zakonom o privrednim društvima;
- snose slične rizike kao i vlada u pogledu prava na neto imovinu u slučaju likvidacije;
- davanje za pokriće akumuliranih gubitaka se tretira kao finansijska transakcija u punom iznosu.

Koja je razlika u pokriću gubitaka javnog preduzeća od strane države, kada su u postupak uključeni ili nisu uključeni privatni akcionari? „U slučaju kada postoje privatni akcionari, davanje vlade za pokriće celokupno nagomilanog gubitka za državu bi predstavljalo smanjenje neto imovine, a za privatne akcionare povećanje, jer je država nadoknадila gubitak i njihovih uloženih sredstva. Samim time država i privatni akcionari ne bi bili u ravnopravnom položaju. Zbog toga se u slučaju postojanja privatnih akcionara davanja tretira kao finansijska transakcija koja ne utiče na budžetski deficit/suficit, ali kroz obezvređenje ulaganja smanjuje neto imovinu države.”³⁹

6.3.4. Klasifikacija rashoda

Rashodi javnog sektora se značajno razlikuju od rashoda privrednih subjekata koji funkcionišu po tržišnim principima. U Konceptualnom okviru za javni sektor rashodi su definisani na sledeći način:

- rashodi su smanjenja neto finansijske pozicije izveštajnog entiteta – neto imovine, osim onih smanjenja koji su posledica povlačenja ulaganja na vlasničkoj osnovi.⁴⁰

Prilikom obavljanja aktivnosti za entitete javnog sektora nastaju različite vrste rashoda koji se, prema Studiji broj 10⁴¹, primarno razvrstavaju prema njihовоj prirodi na sledeće vrste:

- zarade i druga primanja zaposlenih;
- troškovi materijala;
- troškovi usluga;
- troškovi amortizacije;
- finansijski rashodi;
- ostali rashodi;
- transferi.

Analitička vrednost razvrstavanja rashoda je dobijanje informacije o tome koji inputi u aktivnostima izveštajnog entiteta predstavljaju najznačajnije izvore rashoda,

³⁹ Poljašević, J., loc. cit.

⁴⁰ IPSASB, Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2015 Edition, Volume I, The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities, 2015, str. 80.

⁴¹ IFAC PSC, Study 11: Government Financial Reporting – Accounting Issues and Practices, New York, May 2000, str. 150– 151.

što predstavlja polaznu osnovu za ocenu mogućnosti preuzimanja određene vrste korektivnih mera ukoliko su potrebne, kao i praćenje i kontrolu visine pojedinih vrsta rashoda.⁴²

Osnovna računovodstvena klasifikacija rashoda javnog sektora je:

- po funkciji ili programu;
- po učincima;
- po organizacijama;
- po aktivnostima;
- po vrstama.

Klasifikacija rashoda po funkciji ili programu pruža informacije o svrsi ili cilju rashoda. U okviru programske klasifikacije navodi se ko je korisnik sredstava (npr. kod gradova ili opština – koji sekretarijat u okviru gradske/opštinske uprave raspolaže sredstvima) i opis korisnika. U okviru programa se navodi jedan opšti cilj, dok svaka programska aktivnost može da ima definisana i do tri cilja. Ovakva metodologija pomaže u donošenju odluka o alokaciji, kao i reviziju sprovođenja programa budžeta. Primeri glavnih funkcija javnog sektora su: zdravstvo, obrazovanje, socijalne usluge, komunalne delatnosti, javna sigurnost i opšte usluge.

Klasifikacija rashoda po učincima je esencijalna za ocenu efikasnosti. Ovakav sistem klasifikacije zahteva jasno određivanje učinaka sa planiranim i ostvarenim indikatorima, i sa definisanim ciljnim vrednostima u narednom trogodišnjem periodu. Ovakva metodologija pomaže u donošenju odluka o alokaciji sredstava ukoliko je potrebno.

„Klasifikacija rashoda po organizacijama predstavlja klasifikaciju po pojedinim ministarstvima, departmanima i agencijama, tako da su ove izveštajne jedinice odgovorne za svoje rashode. U svakoj jedinici rashodi se grupišu prema svrsi rashoda. Klasifikacija rashoda po aktivnostima je korisno za pripremu budućeg budžeta i u postavljanju standarda kakvi rashodi po aktivnostima treba da budu u budućnosti.”⁴³

Ekonomski klasifikacija rashoda⁴⁴:

- zarade;
- troškovi prodatih proizvoda i pruženih usluga;
- amortizacija;
- troškovi iznajmljivanja;
- rashodi nastali u vezi sa finansijskom imovinom;
- kamate;

⁴² Jović, M. Danica – doktorska disertacija, Finansijsko izveštavanje i vrednovanje performansi entiteta javnog sektora, Beograd, 2016, str. 108.

⁴³ Poljašević, J., op. cit., str.139.

⁴⁴ Pravilnik o standardnom klasifikacionom okviru i kontnom planu za budžetski sistem, *Službeni glasnik RS*, br. 16/2016, 49/2016, 107/2016, 46/2017, 114/2017, 20/2018, 36/2018, 93/2018, 104/2018, 14/2019, 33/2019, 68/2019, 151/2020, 19/2021, i 66/2021.

- poreski prihodi;
- troškovi održavanja;
- vladini transferi (pomoći);
- drugi gubici.

Klasifikacija rashoda po delatnosti:

1. Rashodi koji su rezultat redovne delatnosti – visina se planira budžetom za narednu godinu (troškovi zarada, kamata, troškovi pruženih usluga i sl.).
2. Vanredni rashodi – ne mogu se predvideti, imaju finansijske konsekvene (npr. prirodne nepogode, požari, poplave, zemljotresi, pandemije i sl.). Vlada preuzima odgovornost, obavezu i trošak kada su sledeći kriterijumi zadovoljeni:
 - narodna skupština je odobrila ovu apropijaciju;
 - došlo je do plaćanja ili iznos nije plaćen na izveštajni datum, a kriterijum za primanje pomoći je zadovoljen.

Do kojeg nivoa raščlanjivanja rashoda treba ići prilikom izveštavanja zavisi od sledećih faktora⁴⁵:

- nivoa detaljnosti informacija koje se zahtevaju;
- sposobnost klasifikacije informacija i pouzdanosti dobijenih podataka; (i)
- korist naspram troškova.

Nivo detaljnosti informacija koje se prezentuju u finansijskim izveštajima treba da odražava svrhu klasifikacije i mogućnost upotrebe tako prikazane klasifikacije rashoda.

6.4. Prezentovanje izveštaja o finansijskoj uspešnosti

Bilans uspeha prezentuje ukupne prihode i rashode izveštajnog perioda, te razlike između ovih elemenata predstavlja rezultat poslovanja. Prihodi i rashodi raščlanjuju se na način koji najbolje odgovara delatnosti i aktivnostima izveštajne jedinice. Raščlanjivanje prihoda i rashoda pomaže u kvalitetnom kreiranju finansijskih izveštaju i povećava razumljivost korisnika finansijskih izveštaja, koji nisu stručnjaci u oblasti finansija.

6.4.1. Raščlanjivanje prihoda

U cilju lakšeg sagledavanja prihoda vrši se raščlanjivanje. „Zahteva se odvojeno prikazivanje prihoda koji proizilaze iz suvereniteta države, kao što su porezi, naknade, globe, kazne i licence. Te među njima treba izdvojiti prihode koji su na nivou države dominantni. Ako ovim prihodima dodamo prihode iz transakcija razmene, transfere i ostale poslovne prihode, dobićemo prihode koji proističu iz redovne delatnosti entiteta. Odvojeno prezentovanje prihoda koji proizilaze iz

⁴⁵ Poljašević, J., op. cit., str. 140.

redovne delatnosti entiteta i prihoda koji se sporadično javljaju važno je u oceni održivosti_poslovanja entiteta, koja se meri visinom poslovnih, a ne visinom ukupnih prihoda.”⁴⁶ Informacija o pojedinim izvorima prihoda (onih koji čine najveću stavku u budžetu) važna je u oceni zavisnosti organizacija javnog sektora od pojedinih prihoda.

6.4.2. Raščlanjivanje rashoda

Kod raščlanjivanja rashoda moguće je primeniti dve metode:⁴⁷

1. Raščlanjivanje rashoda po prirodnim vrstama – gde se može koristiti ekonomski klasifikacija propisana međunarodnim sistemom državne finansijske statistike.
2. Raščlanjivanje rashoda po funkcionalnoj klasifikaciji – prema programima ili prema cilju za koji su rashodi nastali.

„Kada su rashodi iskazani prema jednoj metodi, treba ih u beleškama dopuniti podacima o rashodima prema drugoj metodi. Poslovni rezultat predstavlja razliku između poslovnih prihoda i poslovnih rashoda i ukazuje na uspešnost entiteta u obavljanju funkcije zbog koje je osnovan.”⁴⁸

Prikaz izveštaja o finansijskom rezultatu – funkcionalna klasifikacija⁴⁹ dat je u narednim tabelama.

ELEMENTI	2020	2021
POSLOVNI PRIHODI	X	X
Porezi	X	X
Naknade, globe, kazne i licence	X	X
Prihodi iz finansijskih transakcija razmene (recipročne transakcije)	X	X
Prinosi od drugih državnih entiteta	X	X
Ostali poslovni prihodi	X	X
UKUPNI POSLOVNI PRIHODI	X	X

Tabela br. 22: Funkcionalna klasifikacija: prikaz dela izveštaja o finansijskom rezultatu – prihodi

⁴⁶ Ibidem, str. 141.

⁴⁷ United Nation's System of National Accounts (SNA), The International Monetary Fund's Government Finance Statistics (GFS) and European System of National and Regional Accounts (ESA).

⁴⁸ Poljašević, J., Finansijsko izvještavanje u javnom sektoru – monografija, Atlantik BB Banja Luka, Banja Luka, 2014., str.141.

⁴⁹ IPSASB: “Handbook of international public sector accounting pronouncements: IPSAS 1 – Presentation of financial statements”, IFAC, New York, 2013, str. 78, Appendix 1.

ELEMENTI	2020	2021
POSLOVI RASHODI	X	X
Opšte javne usluge	X	X
Odbojka	X	X
Javni red i zaštita	X	X
Obrazovanje	X	X
Zdravstvo	X	X
Socijalna zaštita	X	X
Stambene pogodnosti	X	X
Rekreacija	X	X
Ekonomski poslovni	X	X
Zaštita životne sredine	X	X
UKUPNO POSLOVNI RASHODI	X	X

Tabela br. 23: Funkcionalna klasifikacija: prikaz dela izveštaja o finansijskom rezultatu – rashodi

ELEMENTI	2020	2021
POSLOVNI DOBITAK/GUBITAK	X	X
Troškovi finansiranja	X	X
Dobitak od prodaje nekretnina, postrojenja i opreme	X	X
UKUPNI NEPOSLOVNI PRIHODI/RASHODI	X	X
Dobitak/gubitak iz redovne delatnosti	X	X
Udeo manjinskih učešća u dobitku/gubitku	X	X
NETO DOBITAK/GUBITAK PERIODA	X	X

Tabela br. 24: Funkcionalna klasifikacija: prikaz dela izveštaja o finansijskom rezultatu

Prikaz izveštaja o finansijskom rezultatu – ekonomska klasifikacija⁵⁰ dat je u nastavku.

ELEMENTI	2020	2021
POSLOVNI PRIHODI	X	X
Porezi	X	X
Naknade, kazne i licence	X	X
Prihodi iz transakcijskih razmena (recipročne transakcije)	X	X
Prinosi od drugih državnih entiteta	X	X
Ostali poslovni prihodi	X	X
UKUPNI POSLOVNI PRIHODI	X	X

Tabela br. 25: Ekonomski klasifikacija: prikaz dela izveštaja o finansijskom rezultatu – prihodi

ELEMENTI	2020	2021
POSLOVNI RASHODI	X	X
Naknade, zarade i druga primanja zaposlenih	X	X
Davanja i drugi prinosi	X	X
Utrošene zalihe i materijal	X	X
Umanjena vrednost i amortizacija	X	X
Ostali poslovni rashodi	X	X
UKUPNI POSLOVNI RASHODI	X	X
POSLOVNI DOBITAK/GUBITAK	X	X
Troškovi finansiranja	X	X

⁵⁰ IPSASB: "Handbook of international public sector accounting pronouncements: IPSAS 1 – Presentation of financial statements", IFAC, New York, 2013, str. 78, Appendix 1.

Dobitak od prodaje nekretnine, postrojenja i opreme	X	X
UKUPNI NEPOSLOVNI PRIHODI/RASHODI	X	X
Dobitak/gubitak iz redovne delatnosti	X	X
Udeo manjinskih učešća u dobitku/gubitku	X	X
NETO DOBITAK/GUBITAK PERIODA	X	X

Tabela br. 26: Ekonomski klasifikacija: prikaz dela izveštaja o finansijskom rezultatu

6.5. Izveštaj o promenama na neto imovini

Izveštaj o promenama na neto imovini prezentuje finansijski rezultat. Prema statističkoj podeli razlika stanja imovine i obaveza na početku i na kraju izveštajnog perioda rezultat je tokova, i formulom glasi⁵¹:

$$S1 = S0 + T$$

S0 i S1 – su vrednosti na početku i na kraju izveštajnog perioda,
T – neto vrednost svih tokova koji su uticali na promenu određenog stanja u istom periodu.

Svi se tokovi klasificuju kao transakcije ili kao ostali ekonomski tokovi. „Upravo se na izveštaju o promenama na neto imovini iskazuju svi uticaji na neto imovinu koji nisu rezultat poslovnih aktivnosti izveštajnog entiteta. Ti uticaji se klasificuju na promene vrednosti (revalorizaciju, procene, kursne razlike i sl.) i promene u količini imovine i obaveza.”⁵²

Promene mogu nastati iz različitih razloga⁵³:

- vanredni događaji (zemljotres, poplava, požar, rat);
- uključivanje do tada neotkrivene i/ili nepoznate imovine (npr. novi rudnik, izvor nafte);
- reklasifikacija – kada se neki budžetski korisnik izdvoji iz opšte države i postane npr. javno preduzeće, ili obrnuto, u slučaju prestrukturiranja ili spajanja budžetskih korisnika i javnih preduzeća.

⁵¹ International Monetary Fund: “A Manual on Governmental Finance Statistics 2001”, Washington, 2001, chapter 3, point 3.2

⁵² Poljašević, J., op. cit., str. 145.

⁵³ Maletić, I., „Promjene u vrijednosti i obujmu imovine i obveza u sistemu budžeta”, Računovodstvo i finansije, br. 11/2002, HZRF, Zagreb, str. 12.

Promena računovodstvene politike i korekcije koje nastaju usled ispravljanja grešaka takođe mogu dovesti do promene vrednosti neto imovine.

6.6. Izveštaj o novčanim tokovima

Entiteti javnog sektora su osnovani radi zadovoljavanja kolektivnih i individualnih usluga građana.⁵⁴ „Izveštaj o novčanim tokovima pruža informacije o izvorima gotovine, trošenju gotovine i saldu gotovine na izveštajni datum. Prilivi i odlivi u izveštajnom periodu su nastali kao posledica redovne aktivnosti entiteta javnog sektora, investiranja entitet u dugoročnu imovinu i kao posledica plasiranja viška novčanih sredstava ili pribavljanje nedostajućih novčanih sredstava.

Kako su ovi novčani tokovi potpuno različiti, potrebno ih je odvojeno i prezentovati, kao novčane tokove iz poslovnih aktivnosti, investicionih aktivnosti i aktivnosti finansiranja. Razvrstavanje po aktivnostima pruža informaciju koja korisnicima omogućuje da ocene uticaj pojedinih aktivnosti na finansijski položaj entiteta. Iznos neto novčanih tokova iz poslovne aktivnosti je ključni pokazatelj koje su to aktivnosti zbog kojih je jedinica osnovana.”⁵⁵

IPSASB prikazuje primer novčanih tokova organizacija javnog sektora, i to novčanih priliva:⁵⁶

- od poreza, taksi, kazni;
- od prodaje robe i pružanja usluga;
- od donacija ili transfera i drugih namenskih doznaka od strane države ili drugih jedinica javnog sektora;
- od prava korišćenja (npr. zemljišta, autorskih prava) naknada, provizija i sl.

Novčani odlivi:⁵⁷

- drugim jedinicama javnog sektora za finansiranje njihove aktivnosti;
- dobavljačima za robu i usluge;
- zaposlenima i za račun zaposlenih;
- za lokalne poreze na imovinu ili poreze na dobit, a odnose se na tekuće aktivnosti.

Novčani prilivi ili odlivi:⁵⁸

- prema ugovorima koji služe za poslovne ili trgovačke svrhe;
- od povremenih aktivnosti;

⁵⁴ Pravilnik o standardnom klasifikacionom okviru i kontnom planu za budžetski sistem („Sl. glasnik RS“ br. 16/2016, 49/2016, 107/2016, 46/2017, 114/2017, 20/2018, 36/2018, 93/2018, 104/2018, 14/2019, 33/2019, 68/2019, 151/2020, 19/2021, i 66/2021)

⁵⁵ Poljašević, J., op. cit., str. 147

⁵⁶ IPSASB: “Handbook of international public sector accounting pronouncements: IPSAS 2 – Cash flow statement”, IFAC, New York, 2013, point 2.2

⁵⁷ IPSASB: loc. cit.

⁵⁸ IPSASB: loc. cit.

- koji se odnose na sudska poravnanja;
- osiguravajuća društva za premije, odštetne zahteve, anuitete i druge polise osiguranja.

Primena izveštaja o novčanim tokovima iz poslovnih aktivnosti može biti učinjena primenom:⁵⁹

- **direktne metode**, pri čemu se objavljuje glavna grupa bruto novčanih priliva i bruto novčanih odliva; (ili)
- **indirektne metode**, pri čemu se neto viškovi/manjkovi usklađuju sa učincima transakcija nenovčane prirode, bilo koja razgraničenja nastanak događaja vezanih za iskazivanje prošlih ili budućih tekućih priliva ili odliva, te za pozicije prihoda ili rashoda koje su vezane za investicioni ili finansijski novčani tok.

„Odvojeno objavljivanje novčanog toka od **investicione aktivnosti** važno je jer se prikazuju novčani odlivi upotrebljeni za nabavku resursa koje će omogućiti jedinici pružanje usluge u budućnosti, kao i priliv ostvaren prodajom kapitalnih resursa koji su u pravilu namenjeni za finansiranje buduće investicione aktivnosti.

Novčani prilivi od investicione aktivnosti obuhvataju:

- a. Novčane prilive od prodaje nekretnina, postrojenja i opreme, nematerijalnih i drugih stalnih sredstava,
- b. Novčane prilive od prodaje vlasničkih hartija od vrednosti ili dužničkih instrumenata entiteta i učešće u zajedničkim ulaganjima
- c. Novčane prilive od otplate avansa i zajmova datih drugim stranama (osim avansa i zajmova finansijskih institucija)
- d. Novčane prilive ili odlive po osnovu terminskih ugovora, foward ugovora, opcijskih ugovora i swap ugovora, osim kada se ti ugovori čuvaju za svrhe poslovanja ili trgovanja, ili se prilivi klasifikuju kao aktivnosti finansiranja.

Posebno objavljivanje novčanih tokova od aktivnosti finansiranja korisno je u procenjivanju budućih novčanih tokova koji utiču na promene imovine/kapitala jedinice.”⁶⁰ Primeri novčanih tokova finansijske aktivnosti⁶¹:

- a. Novčani prilivi od izdavanja zadužnica, založnica, zajmova, menica, obveznica, hipoteka i ostalih kratkoročnih ili dugoročnih pozajmica;
- b. Novčane otplate pozajmljenih iznosa;
- c. Novčane isplate od strane zakupca za smanjenje neizmirene obaveze vezane za finansijski zakup.

„Pri sastavljanju izveštaja, novčani tokovi koji su proizišli iz **transakcija u stranoj valuti**, prikazuju se u domaćoj valuti, dok kursne razlike koriguju krajnje stanje

⁵⁹ Poljašević, J., op. cit., str. 148.

⁶⁰ Ibidem, str. 148.

⁶¹ IPSASB: “Handbook of international public sector accounting pronouncements: IPSAS 2 – Cash flow statement”, IFAC, New York, 2013, point 2.6.

gotovine, odnosno ne predstavljaju ni prilive niti odlive gotovine. **Novčani tokovi povezani sa vanrednim stavkama** prikazuju se odvojeno, pri čemu se razvrstavaju na one koji su proizšli iz poslovnih, investicionih i finansijskih aktivnosti. Većinu državnih entiteta karakteriše da u svom sastavu imaju niz kontrolisanih entiteta i da su istovremeno i sami kontrolisani. Novčane tokove koji proizilaze iz prodaje i sticanja kontrolisanih entiteta i drugih poslovnih jedinica treba posebno prikazati i klasifikovati kao investicione aktivnosti.”⁶²

Uz izveštaje o novčanim tokovima, sastavljene primenom direktne metode u napomenama izveštaja, obično se objavljuje struktura gotovine i gotovinskih ekvivalenta prikazanih u bilansu stanja. Ukoliko je izveštaj o novčanim tokovima sastavljen primenom indirektne metode, vrši se usaglašavanje neto novčanih tokova iz poslovne aktivnosti sa neto dobitkom/gubitkom iz redovnih aktivnosti. Novčani tokovi iz investicionih aktivnosti i aktivnosti finansiranja su na isti način prezentovani kao i primenom direktne metode.

6.7. Računovodstvene politike i napomene uz finansijske izveštaje

Računovodstveni sistem treba da obezbedi i prezentuje relevantne informacije, koje su precizne i pouzdane, „da bi korisnici finansijskih izveštaja verovali informacionom sadržaju finansijskog izveštaja. Svrha napomena uz finansijske izveštaje je da upotpune i pojasne informacije prezentovane u finansijskim izveštajima. Napomenama se pojašnjavaju iznosi koji su prezentovani u finansijskim izveštajima kako bi korisnici bolje razumeli prirodu i sadržinu istih.

Napomene se odnose na:

- bilans stanja
- bilans uspeha, i
- izveštaj o novčanim tokovima.

Svaka napomena treba da se prikaže na način da jasno ukaže na koju stavku određenog finansijskog izveštaja se odnosi. U delu napomena gde se govori o primjenjenim računovodstvenim politikama treba objaviti i obrazložiti:

- računovodstvenu osnovu koja je primenjena u pripremi finansijskih izveštaja,
- pojedinačnu računovodstvenu politiku – čije je poznavanje neophodno za razumevanje iskaza pojedinog elementa finansijskih izveštaja.”⁶³

Entiteti javnog sektora donose konkretnе računovodstvene politike, koje moraju da su u saglasnosti sa pravnim aktima koji regulišu finansijsko poslovanje ovih entiteta, uzimajući u obzir delatnost koju obavljaju i pozicije koje su zastupljene u finansijskim izveštajima entiteta javne vlasti (pitanje da li se radi o višim organima

⁶² Poljašević, J., op. cit. str. 149.

⁶³ Ibidem, str. 152.

vlasti – vradi i ministarstvima, srednjim nivoima vlasti – pokrajinskoj administraciji ili nižim nivoima vlasti – gradovima ili opštinama, ili indirektnim budžetskim korisnicima, kao što su agencije, javna preduzeća, predškolske ustanove i sl.).

Reference

- Knežević, G., Analiza finansijskih izveštaja, ČUGURA print, Beograd, 2009
- Jović, M. Danica – doktorska disertacija, Finansijsko izveštavanje i vrednovanje performansi entiteta javnog sektora, Beograd, 2016
- Poljašević, Jelena., Finansijsko izvještavanje u javnom sektoru – monografija, Atlantik BB Banja Luka, Banja Luka, 2014
- IFRS: „International accounting standard 18 – Revenue“ IASCF, London 2013
- IFAC public sector committee: „Study 9: Definition and recognition of revenues“, New York, August 1995
- IFAC Public sector committee: “Study 10: Definition and recognition of expenses/expenditures”, New York, August 1996
- IFAC Public sector committee: Study 11: Governmental Financial Reporting Accounting Issues and Practices, New York, May 2000
- ESA 95 Manual on government deficit and debt – Capital injections; Office for official publications of the European Communities, Luxembourg, 2003
- IPSASB:“ Handbook of international public sector accounting pronouncements: IPSAS 1- Presentation of financial statements“, IFAC, New York, 2013
- IPSASB:“ Handbook of international public sector accounting pronouncements: IPSAS 2 - Cash flow statement“, IFAC, New York, 2013,
- IPSASB, Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2015 Edition, Volume I, The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities,2015
- United Nation’s System of National Accounts (SNA), The International Monetary Fund’s Government Finance Statistics (GFS) and European System of National and Regional Accounts (ESA).
- International Monetary Fund: “A Manual on Governmental Finance Statistics 2001“, Washington, 2001
- Maletić, I., „Promjene u vrijednosti i obujmu imovine i obveza u sistemu budžeta“, Računovodstvo i finansije, br. 11/2002, HZRF, Zagreb
- Pravilnik o standardnom klasifikacionom okviru i kontnom planu za budžetski sistem („Sl. glasnik RS“ br. 16/2016, 49/2016, 107/2016, 46/2017, 114/2017, 20/2018, 36/2018, 93/2018, 104/2018, 14/2019, 33/2019, 68/2019, 151/2020, 19/2021, i 66/2021)
- Statut Grada Subotice, („Službeni list Grada Subotice“ br. 27/2019)

POGLAVLJE 7

KONSOLIDOVANI FINANSIJSKI IZVEŠTAJI JAVNOG SEKTORA*

Tokom poslednjih decenija, u javnom sektoru širom sveta uočava se snažan pravac usvajanja dobropoznatih računovodstvenih alata iz privatnog sektora, kao što su:

- Konsolidovani finansijski izveštaji;
- Računovodstvo zasnovano za obračunskoj osnovi;
- Računovodstvo troškova;
- Budžetiranje prema učinku.

Pošto je u ranijim poglavljima već bilo reči o računovodstvenim osnovama, ovo poglavlje će biti posvećeno problematice konsolidovanja finansijskih izveštaja u javnom sektoru.

7.1. Konsolidacija u javnom sektoru po međunarodnoj računovodstvenoj regulativi

Konsolidovano finansijsko izveštavanje u javnom sektoru polazi od prepostake da se država posmatra kao jedna celina koja se sastoji od izveštajnih entiteta – budžetskih korisnika koji imaju status pravnih lica i koji obavljaju osnovne državne funkcije i čija se aktivnost finansira iz javnih prihoda. Konsolidovanjem finansijskih izveštaja svih izveštajnih entiteta – budžetskih korisnika koji obavljaju svoje aktivnosti pod okriljem jedne države, dolazi se do informacija koliko uspešno država raspolaže, upravlja i troši novčana sredstva koja je kao javne prihode (najčešće u vidu poreza i doprinosa) naplatila od svojih građana. Sa dugoročnog aspekta, konsolidovanjem se dolazi do informacija koliko uspešno je država ostvarila usvojene strategije razvoja, ekonomske politike i druge dugoročne ciljeve. Osim toga, konsolidovani finansijski izveštaji države su informaciona baza za dobijanje različitih statističkih pokazatelja, finansijskih analiza, rangiranje zemalja po različitim kriterijumima uspešnosti i ostalih performansi javnog sektora na globalnom nivou.

* Autor 7. poglavlja: dr Sunčica Milutinović, docent, Ekonomski fakultet u Subotici, Univerzitet u Novom Sadu, suncica.milutinovic@ef.uns.ac.rs

Posebno kada se radi o izračunavanju parametara koji služe za međunarodno poređenje zemalja, važno je da su svi konsolidovani izveštaji država sastavljeni na jedinstven način, primenom opšteprihvaćenih međunarodnih standarda, odnosno MRS za JS. Osim MRS za JS, IMF-ova Statistika državnih finansija (GFS) i Evropski sistem nacionalnih i regionalnih računa (ESA) koji objavljuje Eurostat, kao i drugi dokumenti sa uputstvima, daju detaljna objašnjenja koncepata, definicija, temeljnih pristupa i principa koji se koriste u procesu izrade konsolidovanih finansijskih izveštaja u javnom sektoru. Neke od najvažnijih definicija pojmove iz MRS za JS koji će biti potrebni za razumevanje materije u ovom poglavlju slede u nastavku teksta.

Ekonomski entitet čine matični entitet i njegov(i) kontrolisani entitet(i). *Matični entitet* je entitet koji kontrolisce jedan ili više entiteta. On priprema konsolidovane finansijske izveštaje koristeći jedinstvene računovodstvene politike za slične transakcije i druge događaje u sličnim okolnostima. *Kontrolisani entitet* je entitet koji je kontrolisan od strane matičnog entiteta. Pojam *kontrola* podrazumeva da entitet kontrolisce drugi entitet kada ima pravo (ili je izložen) na varijabilne koristi od svog učešća u drugom entitetu i ima sposobnost da utiče na prirodu ili iznos tih koristi kroz svoju moć nad drugim entitetom.

Moć proizilazi iz prava. Entitet ima moć nad drugim entitetom kada entitet ima postojeća prava koja mu daju trenutnu sposobnost upravljanja relevantnim aktivnostima, tj. aktivnostima koje značajno utiču na prirodu ili iznos koristi od njegovog učešća u drugom entitetu. Pravo da upravlja finansijskom i poslovnom politikom drugog entiteta ukazuje na to da entitet ima sposobnost da upravlja relevantnim aktivnostima drugog entiteta i često je način demonstracije moći u javnom sektoru.

Investicioni entitet je entitet koji: (a) pribavlja sredstva od jednog ili više investitora, kako bi im pružio usluge upravljanja investicijama; (b) ulaže sredstva samo za svrhe povraćaja od povećanja vrednosti kapitala, prihoda od ulaganja ili oba; i (v) procenjuje i vrednuje performanse svih svojih ulaganja na osnovu fer vrednosti. Investicioni entitet neće vršiti konsolidovanje svojih kontrolisanih entiteta. Umesto toga, odmeravaće ulaganja u kontrolisane entitete po fer vrednosti u skladu sa *MRS za JS 41 – Finansijski instrumenti*.

Konsolidovani finansijski izveštaji su finansijski izveštaji ekonomskog entiteta u kojima su imovina, obaveze, neto imovina/kapital, prihodi, rashodi i novčani tokovi matičnog entiteta i njegovih kontrolisanih entiteta prikazani kao da je u pitanju jedan entitet.¹ U konsolidovanim finansijskim izveštajima se:

¹ IPSASB (2015). *IPSAS 35 – Consolidated Financial Statements*. Paragraphs 14, 56. IFAC, New York. Dostupno na: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-IPSAS-35-Consolidated-Financial-Statements.pdf> (5. 10. 2021)

- kombinuju slične pozicije imovine, obaveza, neto imovine/kapitala, prihoda, rashoda i novčanih tokova matičnog entiteta sa pozicijama njegovih kontrolisanih entiteta;
- eliminiše knjigovodstvena vrednost ulaganja matičnog entiteta u svaki kontrolisani entitet i udela matičnog entiteta u neto imovinu/kapital svakog kontrolisanog entiteta;
- unutar ekonomskog entiteta u potpunosti eliminišu imovina, obaveze, neto imovina/kapital, prihodi, rashodi i tokovi gotovine koji se odnose na transakcije između entiteta koji su u sastavu ekonomskog entiteta. Gubici unutar ekonomskog entiteta mogu ukazivati na obezvređenja koja zahtevaju priznavanje u konsolidovanim finansijskim izveštajima.²

U svetu poslednjih novina u međunarodnoj profesionalnoj regulativi za javni sektor važno je naglasiti da set od tri standarda (MRS za JS 6–8³), koji se odnosio na konsolidaciju, više nije u upotrebi, jer je zamenjen novim setom od pet standarda (MRS za JS 34–38⁴). Naime, pošto je došlo do promena u MSFI na kojima su bili zasnovani MRS za JS 6–8, IPSASB je 30. januara 2015. godine objavio nove MSR za JS 34–38 kako bi se održala konvergencija sa povezanim MSFI iz privatnog sektora.

U pomenutom setu od pet standarda, konsolidovanjem se naročito bavi *MRS za JS 35 – Konsolidovani finansijski izveštaji*. Namenjen je entitetima koji vrše pripremu i prezentaciju finansijskih izveštaja na obračunskoj osnovi računovodstva. Ovaj standard se primenjuje na sve entitete javnog sektora, osim na javna preduzeća koja u svom finansijskom izveštavanju primenjuju MSFI. Kao što je već bilo naglašeno u naslovu 4.2.3, cilj ovog standarda jeste da ustanozi princip za prezentaciju i pripremu konsolidovanih finansijskih izveštaja kada entitet kontroliše jedan ili više drugih entiteta. Kako bi se ovaj cilj postigao, MRS za JS 35:

- Zahteva od matičnog entiteta koji kontroliše jedan ili više drugih entiteta (kontrolisanih entiteta) da predstavi konsolidovane finansijske izveštaje;
- Definiše princip kontrole i uspostavlja kontrolu kao osnovu za konsolidaciju;
- Određuje kako se primenjuje princip kontrole da bi se utvrdilo da li entitet kontroliše drugi entitet i stoga mora da konsoliduje taj entitet;
- Određuje računovodstvene zahteve za sastavljanje konsolidovanih finansijskih izveštaja;

² IPSASB (2015). Paragraph 40.

³ MRS za JS 6 – Konsolidovani i zasebni finansijski izveštaji, MRS za JS 7 – Ulaganja u pridružene entitete i MRS za JS 8 – Učešća u zajedničkim ulaganjima.

⁴ MRS za JS 34 – Pojedinačni finansijski izveštaji, MRS za JS 35 – Konsolidovani finansijski izveštaji, MRS za JS 36 – Investicije u pridružene entitete i zajednička ulaganja, MRS za JS 37 – Zajednički aranžmani i MRS za JS 38 – Obelodanjivanje o učešćima u drugim entitetima.

- Definiše investicioni entitet i postavlja izuzetak od konsolidacije određenih kontrolisanih entiteta investicionog entiteta.⁵

Terminologija koja se koristi pri konsolidaciji najvažnija je stavka kojom bi regulatori morali da se pozabave u procesu konvergencije dva sistema finansijskog izveštavanja, odnosno mikroračunovodstva (MRS za JS) i makroračunovodstva (GFS, SNA, ESA). MRS za JS se služe terminom „konsolidacija”, dok GFS preferira izraz „agregacija”. U računovodstvenom smislu „konsolidacija” znači umrežavanje svih tokova i zaliha između konsolidovanih entiteta. GFS generalno ne konsoliduje sve tokove i zalihe, suprotno računovodstvu javnog sektora. Pitanje „u kojoj meri javni entiteti treba da se konsoliduju?” generalno se smatra najvećom konceptualnom razlikom između GFS-a i MRS za JS, jer unutrašnja logika dva sistema dovodi do veoma različitog kruga konsolidacije. Iako se ovim konsolidovanim konceptom bavi *MRS za JS 22 – Obelodanjivanje finansijskih informacija o opštem državnom sektoru*, u praksi većina računovodstvenih standarda u javnom sektoru ne zahteva predstavljanje takvog globalno konsolidovanog računa, već se fokusira na račune pojedinačnih entiteta (svaki skup računa koji konsoliduje tela koja kontroliše taj entitet).⁶

U međunarodnoj regulativi finansijskog izveštavanja za javni sektor u upotrebi su dva metoda konsolidovanja finansijskih izveštaja: metod potpunog konsolidovanja i metod udela (tzv. *Equity* metod). *MRS za JS 35 – Konsolidovani finansijski izveštaji*, za razliku od *MSFI 10 – Konsolidovani finansijski izveštaji*, dozvoljava primenu metoda udela prilikom računovodstvenog obuhvatanja kontrolisanih entiteta u pojedinačnim finansijskim izveštajima matičnih entiteta.

Metod potpunog konsolidovanja primenjuje se u slučaju kada je matični entitet vlasnik više od 50% kapitala kontrolisanog entiteta i po tom osnovu ima više od polovine prava glasa u kontrolisanom entitetu (kontrolisani entitet je tada zavisni entitet). U situaciji kada entitet poseduje jednu polovinu ili manje prava glasa u drugom entitetu, kontrola može postojati samo ako entitet ima pravo da upravlja finansijskom i poslovnom politikom drugog entiteta (tj. ako entitet ima moć). Saglasno tome, kontrolni uticaj koji uslovljava odnos matični–kontrolisani entitet osnov je za primenu metoda potpunog konsolidovanja.

Primena metoda potpunog konsolidovanja polazi od spajanja svih istovetnih pozicija aktive, pasive, prihoda i rashoda koje su prikazane u pojedinačnim finansijskim izveštajima. Sabiranjem istovetnih stavki formira se zbirni bilans grupe. Iz zbirnog bilansa grupe potrebno je eliminisati efekte transakcija nastale u međusobnom odnosu matični–kontrolisani entitet, kao i efekte transakcija u međusobnom odnosu između kontrolisanih entiteta. Kada se iz zbirnog bilansa

⁵ IPSASB (2015). Paragraphs 1, 2.

⁶ Lequiller, F. (2015). Towards Convergence between Government Finance Statistics and Public Sector Accounting Standards. *Eurona*, 1(2015), Luxembourg: Publications Office of the European Union, p. 24.

isključe međusobne transakcije i salda između članova grupe nastaje konsolidovani bilans. Dakle, konsolidovani bilans se dobija tako što se zbirni bilans grupe koriguje za navedene eliminacije. Eliminacije se ne prikazuju u pojedinačnim bilansima matičnog i kontrolisanog entiteta.⁷

Metod udela je prikidan prilikom računovodstvenog obuhvatanja ulaganja u pridružene entitete i zajedničke poduhvate. U pitanju je metod konsolidovanja za sve entitete koji predstavljaju investitore sa značajnim uticajem ili zajedničkom kontrolom nad entitetima u koje se investira. Značajan uticaj podrazumeva uticaj na poslovnu i finansijsku politiku entiteta u koji se investira, ali ne i zajedničku kontrolu, niti kontrolu tih politika. Učešće iznad 20% smatra se osnovom za vršenje značajnog uticaja. Vrednost učešća u investiranom entitetu prikazuje se po ukupnoj knjigovodstvenoj vrednosti u bilansu stanja investitora. Vrednost učešća se dobija kao razlika između učešća investitora u sredstvima i obavezama zajedničkog aranžmana. Učešće u dobitku zajedničkog poduhvata prikazuje se u bilansu uspeha investitora kao razlika između učešća investitora u prihodima i rashodima zajedničkog aranžmana. Dakle, primenom metoda udela, ulaganje u pridruženi entitet ili zajednički poduhvat prikazuje se kao posebna stavka u bilansu stanja i bilansu uspeha matičnog entiteta (investitora). U okolnostima kada investitor poseduje samo pridružene entitete ili učestvuje u zajedničkim aranžmanima, on nema obavezu sastavljanja konsolidovanih finansijskih izveštaja.⁸

Metod udela najbolje predstavlja učešće državnog entiteta (kao matičnog entiteta) u kapitalu kontrolisanog, pridruženog ili zajednički kontrolisanog entiteta. Državni entitet primenom ovog metoda prikazuje u svojim pojedinačnim finansijskim izveštajima uvek isti procenat učešća u kapitalu, ali se prikazani iznosi izraženi u novčanim jedinicama menjaju sa promenom vrednosti kapitala entiteta u koji je ulaganje izvršeno. Promene vrednosti kapitala, posebno u javnim preduzećima, posledica su akumulacije dobiti u samom entitetu, što znači da se dobit ne deli osnivačima kroz dividende, nego direktno povećava vrednost kapitala. Kada se menja vrednost kapitala entiteta u koji je ulaganje izvršeno, pri istom procentu učešća državnog entiteta, menjaju se novčane vrednosti učešća državnog entiteta.⁹

Jedino primenom metoda udela moguće je dobiti informacije o stvarnoj vrednosti učešća u kapitalu koje država poseduje. Navedene informacije su neophodne kada država želi da proda deo državnog kapitala u kontrolisanom, pridruženom ili zajednički kontrolisanom entitetu. Osim primene metoda udela, po međunarodnoj računovodstvenoj regulativi, državnim entitetima je ostavljena mogućnost izbora i nekog od preostala dva metoda za računovodstveno obuhvatanje ulaganja: po

⁷ Korigovano prema: Vuković, B. (2014). *Performanse grupe preduzeća na osnovu konsolidovanih finansijskih izveštaja*. Doktorska disertacija, Univerzitet u Novom Sadu, Ekonomski fakultet u Subotici, str. 65–70.

⁸ Korigovano prema: Vuković, B. (2014), str. 71–73.

⁹ Korigovano prema: Poljašević, J. (2014). *Finansijsko izvještavanje u javnom sektoru*. Monografija, Ekonomski fakultet u Banjoj Luci i Fimrar doo, str. 176.

nabavnoj vrednosti ili kao finansijski instrument (tačnije, kao finansijsko sredstvo raspoloživo za prodaju koje se priznaje po fer vrednosti).

7.2. Konsolidacija u javnom sektoru po zakonskoj računovodstvenoj regulativi

Prema važećoj zakonskoj računovodstvenoj regulativi u Republici Srbiji, pod *konsolidacijom* se podrazumeva iskazivanje prihoda i primanja i rashoda i izdataka više međusobno povezanih budžeta i vanbudžetskih fondova, kao da se radi o jedinstvenom subjektu. Da bi se izbeglo dvostruko računanje, konsolidacijom se isključuju međusobni transferi između istih, kao i između različitih nivoa vlasti¹⁰. Zakon, između ostalog, razlikuje konsolidovani budžet centralne države, konsolidovani budžet opšte države i konsolidovani bilans grada, odnosno Grada Beograda, kao i konsolidovani izveštaj Republike Srbije. *Konsolidovani budžet centralne države* je budžet nakon isključivanja međusobnih transfera između različitih subjekata na centralnom nivou vlasti, kako bi se izbeglo dvostruko računanje, pri čemu se principi za utvrđivanje rezultata za budžet Republike Srbije primenjuju i na konsolidovani budžet centralne države. *Konsolidovani budžet opšte države* je budžet nakon isključivanja međusobnih transfera između različitih subjekata na istom nivou vlasti, kao i između različitih nivoa vlasti, pri čemu se principi za utvrđivanje rezultata za budžet Republike Srbije primenjuju i na konsolidovani budžet opšte države. Konsolidovani budžet opšte države je realni indikator finansijske pozicije države, prihoda, rashoda i zaduženosti.

Konsolidovani izveštaj Republike Srbije je konsolidovani izveštaj završnog računa budžeta Republike Srbije, završnih računa organizacija za obavezno socijalno osiguranje, konsolidovanog izveštaja Republičkog fonda za zdravstveno osiguranje, završnih računa autonomnih pokrajina, završnih računa budžeta opština i konsolidovanih izveštaja gradova i grada Beograda.¹¹ Ministarstvo finansija sastavlja konsolidovani izveštaj Republike Srbije i dostavlja ga Vladi do zakonski utvrđenog roka (1. oktobar), dok Vlada isti izveštaj dostavlja Narodnoj skupštini radi informisanja do zakonski utvrđenog roka (1. novembar).

Naše zakonodavstvo u delu učestalosti finansijskog izveštavanja javnog sektora razlikuje konsolidovani tromesečno-periodični finansijski izveštaj i konsolidovani godišnji finansijski izveštaj. Direktni korisnici budžetskih sredstava koji u svojoj nadležnosti imaju indirektne korisnike i Republički fond za zdravstveno osiguranje dostavljaju konsolidovane periodične i konsolidovane godišnje finansijske izveštaje na Obrascu 5 (Izveštaj o izvršenju budžeta). Konsolidovani godišnji finansijski izveštaj budžeta Republike Srbije, budžeta autonomnih pokrajina i jedinica lokalne samouprave takođe se dostavljaju na pomenutom obrascu.¹²

¹⁰ Zakon o budžetskom sistemu, *Službeni glasnik RS*, br. 54/2009... i 149/2020, Član 2, Stav 26.

¹¹ Ibidem, Član 2, Stavovi 27, 28, 57.

¹² Pravilnik o načinu pripreme, sastavljanja i podnošenja finansijskih izveštaja korisnika budžetskih sredstava, korisnika sredstava organizacija za obavezno socijalno osiguranje i budžetskih fondova, *Službeni glasnik RS*, br. 18/2015... i 41/2021, Član 5.

Konsolidovani tromesečno-periodični izveštaj sastavljuju:

- indirektni korisnici budžetskih sredstava u vidu periodičnih izveštaja o izvršenju budžeta, koje dostavljaju nadležnom direktnom korisniku budžetskih sredstava u roku od 10 dana od završetka tromesečja;
- direktni korisnici budžetskih sredstava, koji primljene izveštaje od indirektnih korisnika budžetskih sredstava usklađuju sa podacima iz glavne knjige trezora i podacima iz svojih evidencija. Potom vrše konsolidaciju podataka i izveštaj u roku do 20 dana po isteku tromesečja dostavljaju organu uprave koji je nadležan za poslove finansija.

Konsolidovani godišnji finansijski izveštaj sastavljuju:

- indirektni korisnici budžetskih sredstava na osnovu podataka iz svojih računovodstvenih evidencija;
- direktni korisnici budžetskih sredstava na osnovu podataka iz svojih računovodstvenih evidencija i podataka iz godišnjih finansijskih izveštaja indirektnih korisnika budžetskih sredstava.¹³

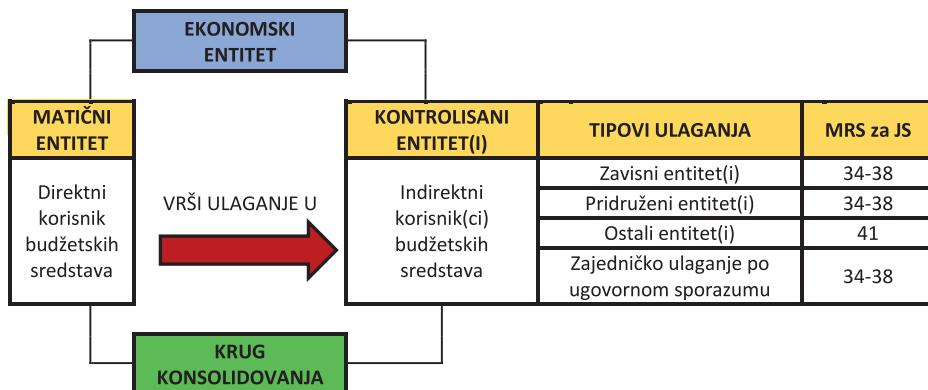
Konsolidovani godišnji finansijski izveštaj sastavlja se prema proceduri u četiri koraka. Prvi korak je kontrola i sravnjenje podataka iz godišnjih finansijskih izveštaja indirektnih korisnika budžetskih sredstava o ukupno ostvarenim tekućim prihodima i primanjima iz budžeta Republike, pokrajina i lokalnih vlasti. U ovom koraku direktni korisnik budžetskih sredstava vrši zbrajanje svih pojedinačnih prihoda i primanja kod svojih indirektnih korisnika, a zatim vrši isključivanje prihoda i primanja sa istog nivoa vlasti.

Drugi korak je kontrola i sravnjenje podataka iz godišnjih finansijskih izveštaja indirektnih korisnika budžetskih sredstava o ukupno izvršenim rashodima i izdacima budžeta Republike, pokrajina i lokalnih vlasti. Kao i u prvom koraku, u ovom koraku direktni korisnik budžetskih sredstava vrši zbrajanje svih pojedinačnih rashoda i izdataka kod svojih indirektnih korisnika, a zatim vrši isključivanje izvršenih rashoda i izdataka sa istog nivoa vlasti. Treći korak pri sastavljanju konsolidovanog godišnjeg izveštaja predstavlja eliminacija podataka o međusobnim transakcijama koje su nastale u odnosima direktnog i indirektnih korisnika budžetskih sredstava koji se nalaze u njegovoj nadležnosti. Poslednji korak jeste sastavljanje konsolidovanog godišnjeg finansijskog izveštaja direktnog korisnika budžetskih sredstava na propisanom obrascu koji nosi naziv Izveštaj o izvršenju budžeta.¹⁴

¹³ Zakon o budžetskom sistemu, *Službeni glasnik RS*, br. 54/2009... i 149/2020, Članovi 6 i 8.

¹⁴ Kilibarda, Z. (2017). Konsolidovani godišnji izveštaji za 2016. godinu korisnika javnih sredstava koji primenjuju Kontni plan za budžetski sistem. *Računovodstvena praksa*, br. 6/2017, str. 135–137.

Direktni korisnici budžetskih sredstava, koji u svojoj nadležnosti imaju indirektne korisnike, podnose konsolidovani godišnji finansijski izveštaj za prethodnu godinu Upravi za trezor do 31. marta tekuće godine. Izveštaj se podnosi elektronskim putem kroz jedinstven digitalni informacioni sistem za podnošenje finansijskih izveštaja Uprave za trezor koja na taj način sprovodi aktivnosti u vezi sa prijemom, kontrolom, unosom, obradom, konsolidacijom i izveštavanjem o finansijskim izveštajima. Nakon završenog unosa i obrade svih finansijskih izveštaja, Narodna banka Srbije i Republički zavod za statistiku generišu izveštaje na svoje potrebe.



Slika br. 9: Entiteti koji ulaze u krug konsolidovanja i tipovi ulaganja¹⁵

U domicilnim uslovima i po zakonskoj regulativi, pod matičnim entitetom se najčešće podrazumeva direktni korisnik budžetskih sredstava, dok se pod kontrolisanim entitetom podrazumeva indirektni korisnik budžetskih sredstava. Svi entiteti koji su uključeni u proces konsolidovanja čine krug konsolidovanja (videti Sliku br. 9). Krug konsolidovanja daje odgovor na pitanje koji entiteti, osim matičnog, ulaze u grupu entiteta za koju se sastavljaju konsolidovani finansijski izveštaji. Grupa entiteta, zajedno sa matičnim entitetom, ima obeležje jedinstvenog računovodstvenog entiteta i u računovodstvenoj regulativi je poznata pod nazivom ekonomski entitet. Međutim, grupa entiteta nije prost zbir pravno nezavisnih entiteta, jer bi tada konsolidovani finansijski izveštaji bili samo obični zbirni bilansi.

Utvrđivanje kruga konsolidovanja uslovljeno je razlikovanjem tipova povezivanja pravnih entiteta, s jedne strane, i utvrđivanjem kriterijuma za uključivanje u konsolidovani izveštaj, s druge strane. Ulaganje matičnog entiteta u druge entitete (za tipove ulaganja videti Sliku br. 9) može imati karakter ulaganja u:

- Zavisne entitete: matični entitet obezbeđuje kontrolu poslovanja entiteta u koji/e je izvršilo ulaganje;

¹⁵ Ilustracija autora.

- Pridružene entitete: matični entitet ostvaruje vlasništvo u iznosu od 20% do 50% kapitala, čime se ostvaruje značajan uticaj, ali ne i kontrola nad poslovanjem zavisnog entiteta;
- Ostale entitete: matični entitet ostvaruje vlasništvo u iznosu manjem od 20% kapitala, po osnovu koga ne obezbeđuje niti kontrolu, niti značajan uticaj;
- Zajedničko ulaganje po osnovu ugovornog sporazuma: matični entitet vrši kontrolu zajedničkog ulaganja zajedno sa ostalim investitorima.¹⁶

U javnom sektoru postoje određene specifičnosti koje se tiču utvrđivanja matičnog entiteta. Direktni korisnik budžetskih sredstava (matični entitet) obavlja osnovne državne funkcije i osnovan je zakonom. Indirektni korisnici budžetskih sredstava (kontrolisani entiteti) nisu nastali ulaganjem nekog matičnog entiteta, već je po zakonskim aktima ustanovljeno njihovo postajanje i pripadnost nekoj višoj organizacionoj jedinici. Svi korisnici budžetskih sredstava ulaze u krug konsolidovanja i čine jedan izveštajni entitet koji se zove država. U okviru tog izveštajnog entiteta postoje odnosi nadređenosti i podređenosti koji se mogu nazvati odnosima matičnog i zavisnih entiteta u smislu upravljanja, ali ne i u smislu ulaganja (posedovanja većinskog dela kapitala), jer je sav kapital državni. Pravi odnos matičnog i zavisnih entiteta po osnovu ulaganja nastaje kada državni (budžetski) entitet izvrši ulaganje u nedržavni (nebudžetski) entitet, kao npr. u javno preduzeće, privatno preduzeće, osiguravajuće društvo, privatni fond, itd.¹⁷

Jedan od potencijalnih problema pri konsolidovanju jeste primena različitih pravila priznavanja i vrednovanja, računovodstvenih politika, kontnih okvira i bilansnih šema državnih i nedržavnih entiteta koji ulaze u krug konsolidovanja. Izvor svih razlika potiče od primene različitih računovodstvenih osnova – nedržavni entiteti koriste obračunsku, dok državni entiteti koriste neku od tri regulatorno priznate računovodstvene osnove (obračunsku, gotovinsku, modifikovanu obračunsku) ili regulatorno nepriznatu modifikovanu gotovinsku osnovu o kojoj je bilo reči u naslovu 4.2.4. Kada krug konsolidovanja čine nedržavni entitet(i) i državni entitet(i) koji ne koristi obračunsku osnovu, konsolidovanje je neizvodljivo.

U idealnim uslovima koji podrazumevaju primenu iste računovodstvene osnove od strane svih učesnika u krugu konsolidovanja, konsolidovani finansijski izveštaji javnog sektora obuhvatili bi izveštaj opšte države kao matičnog entiteta i izveštaje zavisnih javnih preduzeća, pridruženih entiteta i zajednički kontrolisanih entiteta kao da se radi o jednom izveštajnom entitetu. Zavisni entiteti bili bi uključeni u konsolidaciju metodom potpune konsolidacije, a pridruženi i zajednički kontrolisani entiteti metodom udela. Značaj ovakvog izveštaja bio bi utoliko veći uvažavajući činjenicu da u Republici Srbiji posluje oko 550 javnih preduzeća, koja, iako profitno orijentisana, značajan iznos subvencija iz budžeta koriste za pokriće svojih

¹⁶ Korigovano prema: Poljašević, J. (2014), str. 158–159.

¹⁷ Korigovano prema: Poljašević, J. (2014), str. 159.

gubitaka. Javnost bi objavljinjem ovog izveštaja imala pristup informacijama o imovinskom, finansijskom i prinosnom položaju države kao matičnog entiteta.

U javnom je interesu da se zna kojim sredstvima država raspolaže i kako upravlja tim sredstvima. Međutim, u Zakonu o budžetskom sistemu konsolidacija se definiše kao „iskazivanje prihoda i primanja i rashoda i izdataka više međusobno povezanih budžeta i vanbudžetskih fondova, kao da se radi o jedinstvenom subjektu; da bi se izbeglo dvostruko računanje, konsolidacijom se isključuju međusobni transferi između istih, kao i između različitih nivoa vlasti“¹⁸. Ovaj drugi deo definicije znači da je konsolidovani izveštaj na nivou države zapravo konsolidovani izveštaj o izvršenju budžeta. Konsolidovanje stanja sredstava i njihovih izvora se ne sprovodi, što znači da Republika Srbija zapravo nema informacije o tome kojim sredstvima raspolaže, a posebno ne o načinu na koji upravlja tim sredstvima.¹⁹

¹⁸ Zakon o budžetskom sistemu, *Službeni glasnik RS*, br. 54/2009... 149/2020, Član 2, stav 26.

¹⁹ Josipović Rodić, B. (2016). Budžetsko računovodstvo u funkciji zaštite javnog interesa. *Računovodstvo*, br. 1/2016, str. 323.

Reference

- IPSASB (2015). *IPSAS 35 – Consolidated Financial Statements*. IFAC, New York. Dostupno na: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-IPSAS-35-Consolidated-Financial-Statements.pdf> (5. 10. 2021)
- Josipović Rodić, B. (2016). Budžetsko računovodstvo u funkciji zaštite javnog interesa. *Računovodstvo*, br. 1/2016.
- Kilibarda, Z. (2017). Konsolidovani godišnji izveštaji za 2016. godinu korisnika javnih sredstava koji primenjuju Kontni plan za budžetski sistem. *Računovodstvena praksa*, br. 6/2017.
- Lequiller, F. (2015). Towards Convergence between Government Finance Statistics and Public Sector Accounting Standards. *Eurona*, 1(2015), Luxembourg: Publications Office of the European Union.
- Poljašević, J. (2014). *Finansijsko izvještavanje u javnom sektoru*. Monografija, Ekonomski fakultet u Banjoj Luci i Finrar doo.
- Pravilnik o načinu pripreme, sastavljanja i podnošenja finansijskih izveštaja korisnika budžetskih sredstava, korisnika sredstava organizacija za obavezno socijalno osiguranje i budžetskih fondova, *Službeni glasnik RS*, br. 18/2015... i 41/2021.
- Vuković, B. (2014). *Performanse grupe preduzeća na osnovu konsolidovanih finansijskih izveštaja*. Doktorska disertacija, Univerzitet u Novom Sadu, Ekonomski fakultet u Subotici.
- Zakon o budžetskom sistemu, *Službeni glasnik RS*, br. 54/2009... i 149/2020.

POGLAVLJE 8

MERENJE, ANALIZA I PRAĆENJE PERFORMANSI U JAVNOM SEKTORU^{*}

8.1. Specifičnosti merenja performansi u javnom sektoru

Javni sektor je u službi građana, tj. njegovo postojanje uslovljeno je zadovoljavanjem potreba građana za javnim dobrima i uslugama. Imajući u vidu navedeno, potrebno je izmeriti performanse u javnom sektoru, te rezultate tih merenja prikazati građanima. Na taj način bi se povećalo poverenje javnosti u vladu i vladina tela. Merenje performansi entiteta u javnom sektoru može biti problematično upravo iz razloga što je potrebno izmeriti performanse entiteta čije je poslovanje usmereno na zadovoljenje javnih potreba, a ne na ostvarivanja profita.¹

Merenje performansi je komplikovano, jer je povezano sa brojnim metodološkim problemima izražavanja određenih veličina, kao i specifičnostima funkcionisanja entiteta javnog sektora. Specifičnosti ovih entiteta dovode do toga da nije moguće koristiti merila čiji se proračun zasniva na profitu (dobiti), kao što su stope prinosa (rentabilnosti) i niz drugih finansijskih merila koja su izvedena i bazirana na računovodstvenoj koncepciji dobiti (na primer, neto dobit po akciji). Pored toga, mnogi entiteti javnog sektora imaju takve ciljeve da se efektivnost njihovog ostvarivanja teško može pratiti kvantitativnim merilima. Kod njih se, takođe, kao ozbiljan kontrolno-upravljački problem ističe nepostojanje jedinstvenog, relativno zadovoljavajućeg kvantitativnog i sveobuhvatnog indikatora performansi, kao što se u profitno orijentisanim entitetima takvim merilom obično tretira stopa rentabilnosti.²

Poslovanje pod konstantnom „lupom” javnosti pred entitetete javnog sektora postavlja izazove u vidu efektivnosti i efikasnosti u pružanju usluga, s jedne strane, i postizanja zadovoljavajućeg finansijskog učinka, s druge. U zavisnosti od oblasti delovanja, svaki entitet u javnom sektoru definiše svoje ciljeve. Za najveći broj entiteta relevantni mogu biti sledeći ciljevi: maksimiranje obima pruženih javnih usluga iz raspoloživih resursa, ciljno (namensko) korišćenje resursa usmereno na

* Autor 8. poglavlja: dr Sunčica Milutinović, docent, Ekonomski fakultet u Subotici, Univerzitet u Novom Sadu, suncica.milutinovic@ef.uns.ac.rs

¹ Minovski, Z. (2013). Merenje performansi javnog sektora. *Zbornik radova 44. simpozijuma Saveza računovođa i revizora Srbije*. Zlatibor, 23–25. 5. 2013, str. 215.

² Krstić, B., Stevanović, T., Džunić, M. (2011). Određeni aspekti merenja performansi u organizacijama javnog sektora. *Ekonomске teme*, Vol. XLIX, No. 3, str. 438–439.

kvalitetnije zadovoljavanje širih društvenih potreba, maksimiranje prihoda i finansijskih viškova, potpuno pokriće troškova i minimiziranje subvencija, maksimiranje mogućeg obima sredstava (fondova) za ostvarivanje postavljenih ciljeva, maksimiranje zadovoljstva građana – korisnika usluga i dobara, kao i ostvarivanje imidža društveno odgovornog entiteta u javnosti.³

Osim toga, za ove entitete je podjednako važno i ostvarivanje drugih (nefinansijskih) ciljeva, kao što su kvalitet i pravičnost u pružanju usluga. Primarni zadatak entitita javnog sektora jeste da zadovolje potrebe građana, pružajući im usluge odgovarajućeg kvaliteta koje nisu tržišno isplative, ali se, sa druge strane, od njih očekuje da ostvare pozitivne finansijske rezultate, kako bi vlada smanjila izdavanja za njihovo finansiranje. Merenje performansi u javnom sektoru je kontinuirani proces koji podrazumeva procenu uspešnosti sprovođenja vladinih programa, dok mere performansi predstavljaju standarde za utvrđivanje stepena ostvarenja vladinih ciljeva i politika. Osnovni cilj merenja jeste poboljšanje performansi entiteta u narednom periodu.

Performanse poslovanja u privatnom sektoru mogu se iskazati u ekonomskim i finansijskim merilima, kao što su prihod, profit, rast, produktivnost i slično. Međutim, iskazivanje postignutih performansi u ekonomskim i finansijskim merilima u entitetima javnog sektora nije svrsishodno ukoliko one nisu prihvatljive političkim akterima, odnosno ukoliko nisu kompatibilne sa političkim ciljevima. Drugim rečima, ukoliko ekonomski uspeh nije u skladu sa ostalim društvenim interesima, nema značaja za vrednovanje uspešnosti entiteta u javnom sektoru. Ovome treba dodati i činjenicu da su ciljevi koji se postavljaju pred poslovanje ovih entiteta često u konfliktu. Tako na primer, fokus na uspeh izražen kroz ekonomske i finansijske pokazatelje može negativno uticati na ostale performanse.⁴

Pitanje veličine pozitivnog finansijskog rezultata je takođe specifično u entitetima javnog sektora. U profitno orijentisanim entitetima privatnog sektora veći pozitivan neto finansijski rezultat generalno znači veću poslovnu uspešnost. S druge starne, u javnom sektoru neto rezultat obično treba da bude relativno mali, odnosno malo iznad nultog, jer iskazan veliki neto rezultat može onima koji obezbeđuju finansijske resurse da signalizira da takva organizacija nije obezbedila određene potrebne usluge ili dobra koja su se od nje tražila i da je primarno vodila računa o zarađivačkim interesima. Međutim, ako entitet javnog sektora iskaže visok gubitak, tada nije opravdalo poverenje države, što može voditi redukovanim ciljeva i programa. Dakle, iako finansijske performanse nisu dominantan cilj entitetima javnog sektora, njihovo praćenje i merenje je ipak nužno.

³ Krstić, B., Stevanović, T., Džunić, M. (2011), str. 433–434.

⁴ Detaljnije videti: Živanović, M. (2020). *Uticaj aktivnosti upravljanja ljudskim resursima na performanse zaposlenih u organizacijama javnog sektora u Republici Srbiji*. Doktorska disertacija, Ekonomski fakultet Univerziteta u Kragujevcu, str. 106–107.

U većini entiteta javnog sektora malo je mogućnosti da se determiniše optimalan nivo trošenja (ulaganja). U takvoj situaciji menadžment entiteta javnog sektora nastoji da potroši onoliko koliko odobreni budžet dozvoljava, iako predviđeni iznosi u budžetu mogu biti viši u odnosu na objektivno potrebne iznose trošenja. Iz tog razloga, mnogi entiteti imaju obeležje operativno neefikasnih organizacija, pa je opravdana potreba da se ovakvo gledanje na ove entitete promeni. U tom cilju veliki značaj pridaje se budžetskoj kontroli, odnosno kontroli ekonomičnosti trošenja u odnosu na finansijski plan (odobreni budžet) entiteta javnog sektora. Ovo je posebno izraženo u situacijama kada određeni entiteti finansirani od strane države imaju problem da iz godine u godinu dobijaju povećanje sume za finansiranje.

U poslednje vreme se u stručnim krugovima ispoljava težnja za reformisanjem tradicionalnog pristupa procesu budžetiranja u entitetima javnog sektora, odnosno njegovom pomeranju ka budžetiranju zasnovanom na rezultatima, tj. ostvarenim performansama. Takvi sistemi budžetiranja zahtevaju razvijeniji sistem merila performansi, koji, pored merila inputa (ulaganja), uključuje i nešto teže merljiva merila autputa (efekata, rezultata), merila kvaliteta pruženih usluga, merila efektivnosti i merila efikasnosti. Njihova adekvatna primena vrlo je važna kao podrška u procesu definisanja planiranih – budžetiranih ciljeva, odnosno kontrole izvršenja budžeta, jer je to pretpostavka adekvatne alokacije resursa u narednom periodu. Bez adekvatno postavljenih merila (kriterijuma) performansi, menadžment u entitetima javnog sektora može da alocira resurse jedino na osnovu subjektivnog stava ili osećaja, lične ambicije ili kao svojevrstan odgovor na određeni politički pritisak.

Informacije o ostvarenju budžetiranih ciljeva su posebno važne za odlučivanje o veličini ulaganja u javni sektor i pojedine delove tog sektora. Vlade mogu biti posebno zainteresovane za ocenu ostvarenih efekata investiranjem u pojedine segmente javnog sektora od posebnog značaja. Slične informacije mogu zahtevati i druge institucije i pojedinci koji obezbeđuju sredstva za druge vrste neprofitnih organizacija, jer je njihovo legitimno pravo da znaju koliko se ekonomično troši njihov uloženi novac.⁵

8.2. Tradicionalni pristupi budžetiranju u entitetima javnog sektora

Godišnji finansijski budžet predstavlja osnovni dokument ekonomske politike vlade i sadrži sveobuhvatan plan prihoda i primanja i plan rashoda i izdataka za određenu fisklanu, odnosno budžetsku godinu.⁶ Godišnji finansijski budžeti, kao najvažniji izveštaji koje vlade država širom sveta sastavljaju, objavljaju se kao javna dokumenta. Budžetski proces se sastoji od sledeće tri faze⁷:

⁵ Krstić, B., Stevanović, T., Džunić, M. (2011), str. 434.

⁶ Kilibarda, Z. (2016). Mogućnost merenja i analize izvršenja programskog budžeta Republike Srbije. *Računovodstvo*, Vol. 60, No. 1, str. 354.

⁷ Minovski, Z. (2013), str. 199.

1. Priprema budžeta: utvrđuju se prioriteti za trošenje sredstava na osnovu vladinih fiskalnih politika. Budžeti sadrže planove rashoda i prihoda za narednu fiskalnu godinu.
2. Izvršenje budžeta: predstavlja fazu u kojoj se postiže pridržavanje usvojenih fiskalnih politika.
3. Izveštavanje o budžetu: putem uporednih analiza vlada identificuje poslovanje u odnosu na odobreni budžet, čime se sagledava odgovornost vlade prema građanima za korišćenje sredstava. Vlade putem izveštavanja informišu građane o stepenu do kog se poklapa realizacija budžeta sa planom.

Cilj svake moderne države je ostvarivanje budžetske ravnoteže, tj. usklađivanja javnih prihoda i javnih rashoda kako bi se umanjio ili potpuno izbegao budžetski deficit. Presudan faktor u ostvarenju ovog cilja jeste izbor odgovarajuće metodologije pripreme, planiranja i donošenja budžeta. U teoriji i praksi postoji nekoliko osnovnih metoda planiranja, pripreme i donošenja budžeta: linijski budžet (budžet po stavkama), inkrementalno budžetiranje, budžetiranje sa nultom polaznom osnovom, programski budžet i ostale modifikovane metode za vrednovanje programa.

Linijski budžet se smatra najjednostavnijim tradicionalnim metodom planiranja, pripreme i donošenja budžeta, jer polazi od iskazivanja i grupisanja istovrsnih javnih rashoda na dva načina. Prvi način uvažava ekonomsku klasifikaciju koja, po domaćoj zakonskoj regulativi, podrazumeva iskazivanje i grupisanje prihoda i primanja, odnosno rashoda i izdataka po klasama. Tako su, na primer, rashodi razdvojeni u više kategorija i uglavnom su organizovani prema predmetima izdataka (zarade, materijal, roba, usluge...). Drugi način se zasniva na funkcionalnoj klasifikaciji koja javne rashode prikazuje uvažavajući njihovu funkcionalnu namenu za određenu oblast, nezavisno od organizacije koja tu funkciju sprovodi. Ovakva klasifikacija prati klasifikaciju državnih funkcija donetu od strane Sektora za statistiku Ujedinjenih nacija (eng. United Nations Statistics Division – UNSD).

U linijskom budžetu se vodi evidencija o tome koliko će se potrošiti i na šta će se potrošiti. Međutim, informacije o tome koliko je potrošeno na zarade, kancelarijski materijal ili na komunalije ne otkrivaju ništa o stvarno pruženim uslugama, njihovom kvantitetu i kvalitetu, zadovoljstvu građana tim uslugama i slično. Nedostaci linijskog budžeta su njegova nefleksibilnost, netransparentnost, to što ne teži ka ostvarenju indikatora napretka javnog sektora ili njegovih delova, ne postoji mogućnost poređenja sa prethodnim periodom, niti poboljšanja postignutih rezultata, nije moguće izmeriti efikasnost i efektivnost aktivnosti i funkcija, niti rashoda i izdataka koje država finansira.

Inkrementalno budžetiranje je metod prihvaćen od strane Svetske banke. Priprema ovog načina budžetiranja počinje od ostvarenih stavki budžeta iz prethodnog perioda koje se koriguju za očekivani procenat inflacije ili neke druge ekonomske promene. Iz navedenog razloga spada u najbrže i najjednostavije metode pripreme budžeta. Pomenuta prednost ujedno je i nedostatak inkrementalnog budžetiranja, jer potpuno izostaje analiza ostvarenih rezultata iz prethodnog perioda, što dalje implicira nastavak neefikasnosti, odnosno nerešavanje i produbljivanje problema iz prošlosti donošenjem svakog narednog budžeta.

Iako je prethodna osnova budžeta već odobrena, u sistemu **budžetiranja sa nultom polaznom osnovom** svaka budžetska stavka mora biti iznova pojedinačno odobrena. Predmet ponovnog posmatranja, preispitivanja i odobravanja je svaka budžetska stavka i svaka korekcija iz prethodnog peroda. Ovakav sistem budžetiranja smatra se najkorisnijim, jer deluje u pravcu smanjenja ukupnih rashoda i izdataka iz budžeta. Ali, navedena prednost se može posmatrati i kao nedostatak, jer ovaj sistem dugoročno ne dovodi do efikasne realizacije vladinih programa, niti do poboljšanja upravljanja javnim finansijama. Sistem budžetiranja sa nultom polaznom osnovom takođe je prihvaćen od strane Svetske banke.

Programsko budžetiranje uvažava hijerarhijsku strukturu državne vlasti i njenih organa, sa ciljem realizacije prioriteta i ciljeva vlade, te izvršenja nadležnosti pojedinih korisnika budžetskih sredstava. Na nivou svakog korisnika budžetskih sredstava namenski se opredele sredstva po programskoj pripadnosti, a potom i dalje po pojedinim programskim aktivnostima i projektima unutar programa kome pripadaju. Primena programskog budžetiranja podrazumeva da su predmet i cilj trošenja javnih sredstava prethodno definisani usvojenom programskom strukturon, a zatim bliže načinom i visinom potrošnje po programskim aktivnostima i projektima.⁸ Programski budžet polazi od alokacije finansijskih sredstava na aktivnosti i programe koji su formirani shodno prethodno definisanim rezultatima i ciljevima politika u javnom sektoru i njegovim delovima. Fokus se stavlja na rezultate i ishode koji su posledica nastalih troškova u entitetima javnog sektora, umesto na praćenje utrošaka po kategorijama.

U javnom sektoru Republike Srbije do 2006. godine bila je u upotrebi linijska raspodela budžeta, nakon čega su se uporedno primenjivali linijski i programske budžet u okviru kombinovane metode budžetiranja, da bi se od 2015. godine prešlo na upotrebu programske budžete, shodno tada važećoj zakonskoj regulativi. Razlog prelaska na isključivo programske budžete bio je taj što je ovim modelom budžetiranja moguće izvršiti merenje performansi javnog sektora i poboljšanje upravljanja javnim finansijama. Međutim, podaci potrebni za analizu i merenje rezultata programske budžete ne mogu se obezbediti u uslovima primene modifikovane gotovinske računovodstvene osnove (o ovome je bilo reči u naslovu

⁸ Borović, N. (2015). Programske budžetiranje i sistem mera performansi javnog sektora u Srbiji. *Zbornik radova 46. simpozijuma Saveza računovoda i revizora Srbije*. Zlatibor, 28–30. 5. 2015, str. 181.

4.2.4. u okviru četvrtog polavlja) koja se primenjuje u Republici Srbiji. Osim toga, analiza i merenje rezultata programskog budžeta otežani su u uslovima kada su nosioci glavnih programa direktni budžetski korisnici koji ne vode glavnu knjigu, već računovodstvenu evidenciju vode u sopstveno kreiranim pomoćnim knjigama. Iako programski budžet sam po sebi jeste predodređen za merenje performansi javnog sektora i poboljšanje upravljanja javnim finansijama, on je u računovodstvenom sistemu javnog sektora Republike Srbije liшен ključnih podataka i informacija usled već pomenutih nedostataka u primenjenoj računovodstvenoj osnovi, načinu vođenja računovodstvene evidencije, sistemu finansijskog izveštavanja i metodologiji merenja ostvarenih rezultata, izvršenih programa i projekata.

Prednosti programskog budžeta su mogućnost praktične primene usvojenih vladinih politika, mogućnost jednostavnog sagledavanja alokacije javnih finansija, mogućnost povezivanja očekivanih rezultata sa raspoloživim javnim sredstvima i usmerenost usaglašenih programa i politika na dugoročno planiranje. Nedostaci su dug vremenski period potreban za određivanje programskih aktivnosti i projekata, postizanje dogovora u vezi sa glavnim programima i politikama vlade, kao i za merenje i utvrđivanje rezultata sprovedenih programa i politika. Osim opisane dugotrajnosti u mnogim preduzetim radnjama, nedostaci su još i to što ovaj model zahteva prethodne brojne informacije i egzaktne podatke o neophodnim rashodima i izdacima za sprovođenje programa i politika vlade. Takođe, u uslovima kada programe i politike sprovodi više različitih korisnika budžetskih sredstava, teško je pratiti ukupne rashode i izdatke za njihovo izvođenje, a još teže obezbediti visok nivo pouzdanosti, uporedivosti i detaljnu hronološku računovodstvenu evidenciju tih rashoda i izdataka.⁹

Ostale modifikovane metode za vrednovanje programa (modifikovani oblici programskog budžeta) su: sistem planiranja, programiranja i budžetiranja (Planning, Programming, and Budgeting System – PPBS), sistem planiranja, programiranja, budžetiranja i izvršenja (Planning, Programming, Budgeting, and Execution System – PPBES), budžetiranje po učinku (Performance-based Budgeting – PBS), racionalizacija budžetskih izbora (Rationalisation des choix budgétaires – RCB), upravljanje putem ciljeva (Management by Objecitves – MBO) i mnoge druge metode.

8.3. Savremeni pristup budžetiranju zasnovan na rezultatima, tj. ostvarenim performansama

Budžetski proces zasnovan na indikatorima učinka (performansi, rezultata) javne potrošnje predstavlja najviši stadijum razvoja budžetskog sistema. Sistemom budžetiranja prema učinku (eng. Performance Budgeting) uspostavlja se uzročno-posledična veza alociranih i utrošenih budžetskih sredstava i postignutih rezultata.

⁹ Kilibarda, Z. (2016), str. 358.

Ovaj sistem teži tome da se unapredi ekonomičnost, efikasnost i efektivnost javnih rashoda, te da se finansiranje entiteta javnog sektora poveže sa učincima koji oni ostvaruju obavljajući svoju delatnost. Osnova planiranja budžeta u ovom sistemu jeste da se definišu ciljevi funkcionisanja entiteta javnog sektora (tj. budžetskih korisnika). Pomenuta aktivnost je važna kako bi se u narednim fazama budžetske procedure (pr)ocenila (ne)uspešnost budžetskih korisnika u realizaciji definisanih ciljeva. Takođe je neophodno pribaviti i uključiti informacije o učincima u budžetsku proceduru, jer ova aktivnost predstavlja ključnu „kariku“ budžetiranja prema učincima. Pritom, informacije o učincima obuhvataju informacije o ostvarenim performansama, ali i informacije o troškovima koji su bili potrebni da se one ostvare.¹⁰

Budžetiranje prema učinku se može implementirati u državni aparat jedne zemlje samo ukoliko su prethodno završene krucijalne promene u političkoj i administrativnoj kulturi, odnosno ukoliko su obezbeđeni i ostali sistemski preduslovi kao što su:

- Postojanje srednjoročnog budžetskog okvira kako bi se obezbedio veći stepen makroekonomske stabilnosti i fiskalne održivosti zemlje;
- Primena pristupa odozgo nadole, tj. od vrha ka dnu u budžetskom planiranju;
- Postojanje razvijene kontrolne sredine za efikasno upravljanje rezultatima i fiskalnim rizicima;
- Uvođenje posebnih agencija koje će profesionalno i odgovorno pomagati vlasti u praćenju realizacije učinaka saglasno postavljenim ciljevima kroz operativu, odnosno efikasno ostvarivanje i kontrolu apropijacije;
- Adekvatna budžetska klasifikacija (programska klasifikacija javnih rashoda) u skladu sa sistemom upravljanja učincima;
- Kvalitetno budžetsko izveštavanje uz primenu moderne informacione tehnologije;
- Objektivno formulisanje i uvođenje indikatora performansi (pokazatelja učinaka) utrošenih budžetskih sredstava.¹¹

Merenje učinaka u javnom sektoru predstavlja složen, zahtevan i dugotrajan tehnički zadatak. Otežavajuću okolnost predstavlja to što budžetski korisnici često nemaju motiv da poštujući zahteve štedljivosti i racionalnosti smanje troškove i na taj način doprinesu društveno optimalnom efektu javne potrošnje. Upravo iz navedenih razloga, od izuzetnog je značaja uspostavljanje adekvatnih mehanizama kontrole budžetskih korisnika kako bi se sprečilo lažno prikazivanje rezultata i aktivnosti koji su predmet merenja i vrednovanja.

¹⁰ Dimitrijević, M. (2016). Budžetiranje prema učinku kao najviši stadijum razvoja budžetskog sistema. *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Nišu*, Vol. 55, No. 73, str. 90.

¹¹ Za detalje videti: Dimitrijević, M. (2016), str. 91–92.

U budžetskoj praksi savremenih država, fokus budžetskih reformi pretežno je bio na uvođenju budžetiranja prema učinku. U tom procesu su se izdvojili sledeći oblici budžetiranja na osnovu ostvarenih performansi (učinaka): budžetiranje na osnovu prezentacije performansi, budžetiranje prema izveštajima o učinku, budžetiranje informisano indikatorima performansi i budžetiranje zasnovano na performansama.¹²

Budžetiranje na osnovu prezentacije performansi (Presentational Performance Budgeting – PPB) unapređuje budžetsko planiranje prostim prezentiranjem informacija o učinku u budžetskim i drugim srodnim dokumentima vlade. Informacije o ostvarenim ciljevima i rezultatima su sastavni deo procesa odgovornosti vlade i njene komunikacije sa parlamentom i građanima o svim pitanjima fiskalne politike i javnih rashoda, mada formalno ovi podaci ne zadiru u pravila raspodele sredstava ili u sam proces odlučivanja o budžetu.

Budžetiranje prema izveštajima o učinku (Performance Reported Budgeting – PRB) ponekad je drugi naziv za budžetiranje na osnovu prezentacije performansi. Budžet se i dalje prikazuje po stavkama, ali se, istovremeno, daju i informacije o učinku bez iskazivanja njihovog eventualnog uticaja na stvarno raspoređena budžetska sredstva.

Budžetiranje informisano indikatorima performansi (Performance Informed Budgeting – PIB) ide korak napred i indirektno povezuje alociranje sredstava sa prošlim ili očekivanim budućim učincima. Informacije o performansama, dakle, na izvestan način, ulaze u sastav procesa donošenja budžetskih odluka, tj. odlučivanja o budžetu gde se koriste zajedno sa mnogim drugim izvorima informacija. Međutim, oni direktno ne utiču na konkretnu raspodelu sredstava, niti imaju formalno ustanovljenu težinu u procesu odlučivanja.

Budžetiranje zasnovano na performansama (Performance Based Budgeting – PBB) podrazumeva da se tekuća raspodela sredstava zasniva isključivo na rezultatima postignutim u prošlosti. Ovakav stepen uticaja prethodnih performansi na sadašnju alokaciju sredstava ne postoji ni u jednom nacionalnom budžetskom sistemu u celini, ali se ipak primenjuje u određenim segmentima javnog sektora u nekim zemljama. Budžetiranje zasnovano na performansama često se naziva i Direktno / po formuli budžetiranje prema učinku (Direct/formula Performance Budgeting – DPB).

Prema jednoj od mnogobrojnih podela, merila performansi u javnom sektoru mogu biti definisana kao: inputi (eng. input), aktivnosti, autputi (eng. output) i ishodi (eng. outcome). **Inputi** su resursi potrebni za proizvodnju dobara, a obično uključuju zaposlene, opremu, kancelarijski materijal, sirovine, komponente, tehnologiju i novac. Ako je proces stvaranja dobara relativno dobro organizovan, finansijsko-računovodstveni sistem može jednostavno da iskaže vrednost inputa u visini

¹² Za detalje videti: Dimitrijević, M. (2016), str. 95–100.

troškova neophodnih za njihovo pribavljanje – npr. plate zaposlenih, isplate dobavljača i sl. Ako je na primer predmet analize gradска комunalна полиција, мерила inputa могу бити број полицајача, број аутомобила, годишњи буџет и број примљених пријава за годину дана на хиладу становника. Мерила **активности** омогућавају процену фазе или целикупног процеса конверзије inputa у autpute. Обично ih је лакше проценити од мерила inputa, autputa и ishoda, мада треба имати у виду да активност не мора да зnači ефективност (већи autput ili bolji ishod) – npr. наплата poreza на имовину може бити спорија упркос краćем времену припреме и достављanja poreskog rešenja.

Autputi су добра која ствара ентитет јавног сектора и која могу бити у облику физичких производа и услуга (npr. број излазака комуналне полиције на терен). Док је merenje autputa u obliku производа relativno jednostavno, merenje autputa u obliku услуга може бити веома компликовано, нарочито ако не може да буде идентификовани нјихов непосредни корисник – npr. услуга јавног осветљења може бити измерена као број исправних уличних светилки или дужина осветљеног autoputa. Мерила inputa и autputa се често доводе у везу са циљем процене ефикасности или продуктивности ентитета, па предмет merenja може бити број излазака на терен по комуналном полицајцу (однос autputa i inputa) и трошкови по једном излasku на терен (однос inputa i autputa), али и однос броја реšenja i službenika (однос autputa i inputa) i број službenika lokalne самонадле на хиладу становника (однос inputa i autputa).¹³

Ishodi aktivnosti ентитета јавног сектора су екстеријни утицаји на непосредне кориснике добра ентитета или све грађане. Merenje ovih ishoda може бити тешко ако је добро предмет колективне потрошње (npr. јавно осветљење) или ако задовољава потребе pojedinaca којима није наменено (npr. затвор). У случају затвора, мерила autputa су број затворски ноћи, број bekstava из затвора и број затвореника који су стекли dodatne kvalifikacije, dok су мерила ishoda за друштво povećanje osećaja sigurnosti i smanjenje stope kriminaliteta u budućnosti (smanjenje stope ponavljanja zločina). Merenje ishoda u јавном сектору може бити веома тешко јер pojedinci naglasak стављају на različite karakteristike autputa – npr. користи од функционisanja комуналне полиције за грађане могу да буду чисте улице, мање буке или слободни плоћници. Такође, ishod може бити остvaren više godina пошто је autput isporučen, па се postavlja pitanje pravog trenutka njegovog merenja. Коначно, ishod може бити rezultat delovanja više činilaca ili subjekata, tj. koprodukcije – npr. комуналном redu doprinose, не само комунална полиција, već i грађани који воде računa о odlaganju otpada i/ili prijavljaju prekršaje drugih грађана ili организација. Kooprodukcija doprinosi povećању autputa i ishoda, а може се shvatiti као korišćenje besplatnih inputa, što doprinosi fiktivnom povećању ефикасности ентитета јавног сектора. Тако, може delovati da je jedinica комуналне полиције koja покрива

¹³ Stančić, P., Čupić, M. (2019). *Upravljanje performansama u javnoj upravi*. U publikaciji: Економски ефекти транзиције и реструктурирања привреде Србије у функцији европских интеграција. Пројекат: Економски аспекти европских интеграција – искуства и перспективе Републике Србије. Економски факултет Универзитета у Крагујевцу, str. 341.

teritoriju na kojoj žive bolje obrazovani građani efikasnija od drugih samo zato što bolje obrazovani građani više vode računa o pravilnom odlaganju otpada i češće prijavljuju prekršaje; međutim, istina može biti da druge jedinice komunalne policije ostvaruju bolje ishode kada se zanemari koprodukcija (delovanje građana).¹⁴

Pored pomenutih merila inputa, aktivnosti, autputa i ishoda, mogu se koristiti i nešto složenije mere performansi koje su rezultat kombinovanja prethodno navedenih merila:¹⁵

- Ekonomičnost utvrđena iz odnosa troškova i inputa (npr. trošak po zaposlenom ili kancelariji);
- Proaktivnost utvrđena iz odnosa autputa i jednog inputa koji je doprineo njegovom stvaranju (npr. broj zatvorenih ugostiteljskih objekata po jednom izlasku tržišnih inspektora na teren, broj izdatih poreskih rešenja po službeniku mesečno);
- Efikasnost kao odnos autputa i troškova svih inputa koji su doprineli njegovoj proizvodnji (npr. trošak po jednom poreskom rešenju, trošak po jednom izlasku na teren);
- Efektivnost kao odnos ishoda i autputa (npr. broj žalbi građana na sto izdatih poreska rešenja) i
- Troškovna efektivnost kao odnos ishoda i troškova (npr. trošak po osobi koja iz grupe nezaposlenih prelazi u grupu zaposlenih).

8.4. Efikasnost poslovanja entiteta javnog sektora Republike Srbije

Jedan od ključnih ciljeva svake državne uprave jeste povećanje efikasnosti entiteta javnog sektora. Poreski obveznici – građani glavni su finansijeri javnog sektora i njihova očekivanja su nedvosmislena, a to su društveno odgovorno ponašanje i efikasno poslovanje svih entiteta javnog sektora. Pod efikasnošću javnog sektora podrazumeva se da je on efikasniji što je kvalitet javnih usluga koje pruža građanima veći, a njihova cena niža. Posledice neefikasnog poslovanja najpre će osetiti upravo poreski obveznici kroz povećanje poreskih izdataka koje dalje vodi smanjenju dohotka raspoloživog za potrošnju. Osim što direktno umanjuju dohodak građana, visoki javni rashodi imaju negativan uticaj na ekonomski rast privrede, što će se u narednom periodu indirektno opet negativno odraziti na visinu dohotka građana. Pomenuto se zove dvostruka negativna posledica neefikasnosti javnog sektora.

Pitanje efikasnosti javnog sektora, osim za građane, značajno je pitanje i za samu državu i njene institucije, naročito u periodu intenzivnog rasta javnog sektora.

¹⁴ Ibidem, str. 342.

¹⁵ Ibidem, str. 343–344.

Mnoga empirijska istraživanja su vršena upravo iz oblasti potrošnje javnog sektora, ali ne postoje jaki dokazi o pozitivnoj korelaciji između rasta državne potrošnje, odnosno rasta javnog sektora, s jedn strane, i društvenog blagostanja i razvijenosti društva, s druge strane. Neka od istraživanja su dokazala upravo suprotno-negativnu korelaciju između rasta javne potrošnje i društvenog blagostanja, što je iznenađujući i pomalo neočekivan rezultat. Kada se pogleda stanje u praksi razvijenih zemalja, one beleže više nivoje javne potrošnje u poređenju sa zemljama u razvoju i tranziciji. Drugim rečima, razvijene zemlje teže većem zadovoljenju društvenih potreba svojih građana, ali za razliku od tranzicionih i zemalja u razvoju, ne povećavaju (ili čak smanjuju) deo javnih izdataka u svom bruto društvenom proizvodu. Na taj način javni izdaci manje narušavaju privredni rast razvijenih zemalja i pored prisutnog višeg nivoa javne potrošnje i većeg stepena zadovoljenja društvenih potreba građana.

Analiza performansi javnog sektora tranzicionih i posttranzicionih zemalja upravo svedoči u prilog prethodno pomenutoj tezi, jer pokazuje da posttranzacione zemlje (zemlje koje su postale članice Evropske unije) imaju prosečne vrednosti performansi javnog sektora, dok tranzacione zemlje (pretežno balkanske zemlje), imaju ispodprosečne vrednosti performansi javnog sektora. O uspešno završenom procesu tranzicije svedoče indikatori posttranzicionih zemalja koji su na nivou proseka zemalja Evropske unije. Međutim, siromašne posttranzacione zemlje (Rumunija i Bugarska) nisu dostigle nivo efikasnosti javnog sektora evropskih zemalja, što jasno ukazuje na činjenicu da siromašne zemlje imaju neefikasniji javni sektor.¹⁶

Analiza efikasnosti javnog sektora Republike Srbije pokazala je da je on neefikasan i da su uštede moguće i potrebne. Ako se pogledaju podaci o prosečnoj efikasnosti javnog sektora u zemljama članicama Evropske unije, deo rashoda države u bruto društvenom proizvodu iznosio je oko 36%, dok je u Republici Srbiji taj procenat bio značajno veći i kretao se oko 48% (podaci za 2017. godinu). Ovaj pokazatelj nedvosmisleno ukazuje na dva zaključka: da je Republika Srbija država socijalne pravde¹⁷ i da neracionalno troši javna sredstva, odnosno da je javni sektor predimenzioniran i skup.¹⁸

Ako se sagleda detaljnija analiza i posmatraju indikatori efikasnosti, zaključak je da je Republika Srbija ostvarila prosečnu efikasnost samo u indikatorima administracije, obrazovanja i zdravstva. U ostalim indikatorima Republika Srbija je dvostruko neefikasnija od zemalja Evropske unije. Najlošije rezultate Republika Srbija je ostvarila u indikatorima javnih investicija (što ukazuje na nizak nivo investicija i zapuštenost infrastrukture cele zemlje), indikatoru distribucije (što ukazuje na lošu i neselektivnu socijalnu politiku) i indikatoru stabilnosti (što

¹⁶ Živanović, M. (2020), str. 30–31.

¹⁷ Država socijalne pravde označava društveno-ekonomski poredak u kome država ostvaruje osnovna ljudska prava, tj. pruža veliki deo usluga socijalne zaštite, odnosno one koriste veliki deo finansijskih i drugih resursa države.

¹⁸ Za detalje videti: Živanović, M. (2020), str. 32.

ukazuje na visoku stopu inflacije i nestabilnost rasta bruto društvenog proizvoda). Ovakvi rezultati jasno sugerisu da je moguce povecati efikasnost javnog sektora sa datom visinom javne potrošnje, ili smanjiti javnu potrošnju za oko 20 procenata bez smanjenja efikasnosti javnog sektora, što bi bilo sigurno dovoljno da se eliminiše budžetski deficit.¹⁹

Kao i u većini zemalja koje su prošle proces društvenih, političkih i privrednih transformacija, pred javnim sektorom Republike Srbije nameće se potreba unapređenja efikasnosti poslovanja entiteta javnog sektora. Mere fiskalne konsolidacije neće biti uspešne bez sprovođenja reformi upravljanja u entitetima javnog sektora. Neefikasan javni sektor glavni je uzročnik debalansa između javnih prihoda i javnih rashoda, posmatrano u dužem vremenskom periodu. O neefikasnosti javnog sektora svedoče i statistički podaci Zavoda za statistiku, sa jedne strane, kao i činjenica da sa aspekta zapošljavanja predstavlja vodeći sektor u Republici Srbiji, sa druge strane. Identifikovanje izvora neefikasnosti u javnom sektoru jasno ukazuje na to da su entiteti javnog sektora glavni izvor javnog duga, fiskalnog deficitia i uzročnik nelikvidnosti privrede. O značaju ovog problema govori i činjenica da je jedan od prioriteta koji je Evropska unija postavila Republici Srbiji u procesu pridruživanja, unapređenje rada entiteta javnog sektora koje, između ostalog, podrazumeva i reformu upravljanja i rukovođenja ovim entitetima.²⁰

Na kraju ovog poglavlja definicija neefikasnog javnog sektora sama se nameće: neefikasan javni sektor znači da budžetski korisnici pružaju usluge po cenama višim od onih ekonomski opravdanih. To dalje implicira da viši javni rashodi iziskuju i veća poreska davanja (više poreske stope), što posledično dovodi do manjeg ekonomskog rasta. Na ovaj način neefikasan javni sektor umanjuje korisnost poreskih obveznika dvojako. S jedne strane, umanjuje njihovu korisnost putem manjeg dohotka usled većih poreskih davanja. S druge strane, umanjuje njihovu korisnost putem manjeg budućeg dohotka usled niskog ekonomskog rasta.

¹⁹ Za detalje videti: Lovre, I., Jotić, J. (2016). Analiza efikasnosti javnog sektora Republike Srbije u komparaciji sa državama Evropske unije. *Business Economics*, Vol. 18, No. 1, str. 111–112.

²⁰ Za detalje videti: Živanović, M. (2020), str. 106–116.

Reference

- Borović, N. (2015). Programsko budžetiranje i sistem mera performansi javnog sektora u Srbiji. *Zbornik radova 46. simpozijuma Saveza računovođa i revizora Srbije*. Zlatibor, 28–30. 5. 2015, str. 180–205.
- Dimitrijević, M. (2016). Budžetiranje prema učinku kao najviši stadijum razvoja budžetskog sistema. *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Nišu*, Vol. 55, No. 73, str. 87–103.
- Kilibarda, Z. (2016). Mogućnost merenja i analize izvršenja programskog budžeta Republike Srbije. *Računovodstvo*, Vol. 60, No. 1, str. 353–372.
- Krstić, B., Stevanović, T., Džunić, M. (2011). Određeni aspekti merenja performansi u organizacijama javnog sektora. *Ekonomski teme*, Vol. XLIX, No. 3, str. 433–448.
- Lovre, I., Jotić, J. (2016). Analiza efikasnosti javnog sektora Republike Srbije u komparaciji sa državama Evropske unije. *Business Economics*, Vol. 18, No. 1, str. 100–116.
- Minovski, Z. (2013). Merenje performansi javnog sektora. *Zbornik radova 44. simpozijuma Saveza računovođa i revizora Srbije*. Zlatibor, 23–25. 5. 2013, str. 198–217.
- Stančić, P., Čupić, M. (2019). *Upravljanje performansama u javnoj upravi*. U publikaciji: Ekonomski efekti tranzicije i restrukturiranja privrede Srbije u funkciji evropskih integracija. Projekat: Ekonomski aspekti evropskih integracija – iskustva i perspektive Republike Srbije. Ekonomski fakultet Univerziteta u Kragujevcu, str. 339–349.
- Živanović, M. (2020). *Uticaj aktivnosti upravljanja ljudskim resursima na performanse zaposlenih u organizacijama javnog sektora u Republici Srbiji*. Doktorska disertacija, Ekonomski fakultet Univerziteta u Kragujevcu.

POGLAVLJE 9

ZNAČAJ I ULOGA TREZORA, EKSTERNOG I INTERNOG NADZORA U JAVNOM SEKTORU^{*}

9.1. Uloga Uprave za trezor

Uprava za trezor je osnovana Zakonom o budžetskom sistemu i sastavni je deo Ministarstva finansija Republike Srbije. Počela je sa radom 1. avgusta 2005. godine i nasledila je tadašnju Upravu za javna plaćanja i nekadašnji Zavod za obračun i plaćanja. Posluje u okviru Centrale Beograd, 34 filijale i 110 ekspozitura. Upravom za trezor rukovodi direktor koga postavlja vlada, a koji za svoj rad odgovara ministru finansija. Uprava za trezor svojim poslovanjem treba da obezbedi stabilnu i transparentnu budžetsku politiku, funkcionisanje sistema javnih finansija i da konstantno unapređuje efikasnost u raspolaganju novčanim sredstvima poreskih obaveznika. Kako bi to postigla, Uprava za trezor obavlja sledeće poslove¹:

- Finansijsko planiranje i upravljanje finansijskim sredstvima Republike Srbije;
- Kontrola rashoda i izdataka koja obuhvata odobravanje plaćanja do visine utvrđenih apropijacija;
- Izveštavanje o izvršenju budžeta;
- Budžetsko računovodstvo i izveštavanje;
- Uspostavlja, razvija i održava informacioni sistem Uprave za trezor;
- Vođenje evidencija korisnika javnih sredstava i podračuna u okviru konsolidovanog računa trezora;
- Izvršavanje javnih plaćanja za dinarska i devizna plaćanja;
- Otvaranje i vođenje evidencija o računima za uplatu javnih prihoda, raspored javnih prihoda i povraćaj više ili pogrešno naplaćenih javnih prihoda;
- Prima obaveštenje od lokalnog organa uprave nadležnog za finansije o izvršenom investiranju sredstava na domaćem finansijskom tržištu novca;
- Prima obaveštenja od korisnika budžetskih sredstava o preuzimanju obaveza i predviđenim uslovima i rokovima plaćanja;

* Autor 9. poglavlja: dr Sunčica Milutinović, docent, Ekonomski fakultet u Subotici, Univerzitet u Novom Sadu, suncica.milutinovic@ef.uns.ac.rs

¹ Nadležnosti Uprave za trezor, Ministarstvo finansija Republike Srbije, Uprava za trezor. Dostupno na: <https://www.trezor.gov.rs/src/about/jurisdiction/> (17. 10. 2021)

- Prikuplja podatke o preuzetim novčanim obavezama od subjekata javnog sektora u komercijalnim transakcijama;
- Vrši centralizovani obračun primanja zaposlenih, izabralih, postavljenih i angažovanih lica kod korisnika sredstava budžeta Republike Srbije.

Na sajtu Uprave za trezor januara 2021. godine postavljen je Informacioni sistem za podnošenje finansijskih izveštaja (ISPFI u daljem tekstu). Obavezu dostavljanja finansijskih izveštaja Upravi za trezor u elektronskoj formi kroz ISPFI imaju sledeći korisnici javnih sredstava:

- 1) Direktni i indirektni korisnici budžetskih sredstava Republike Srbije, autonomne pokrajine i jedinice lokalne samouprave;
- 2) Korisnici sredstava organizacija za obavezno socijalno osiguranje koji pripadaju javnom sektoru: Republički fond za zdravstveno osiguranje, Republički fond za penzijsko i invalidsko osiguranje, Nacionalna služba za zaposljavanje, Fond za socijalno osiguranje vojnih osiguranika;
- 3) Drugi korisnici javnih sredstava čiji je osnivač Republika Srbija, koji pripadaju javnom sektoru i uključeni su u Konsolidovani račun trezora Republike Srbije.²

Potpisivanje finansijskih izveštaja vrši se elektronskim potpisom koji je izdat od ovlašćenog sertifikacionog tela i kojim se potvrđuje integritet podataka i identitet korisnika.³

U okviru Uprave za trezor, osim već pomenutog ISPFI, funkcionišu sledeći servisi: Informacioni sistem izvršenja budžeta, Elektronski servis platnog prometa, Centralni registar faktura, Registar izmirenja novčanih obaveza, Registar zaposlenih kod korisnika javnih sredstava, Registar poljoprivrednih gazdinstava, Devizni platni promet, Evidencija korisnika javnih sredstava, Sistem za poslovno izveštavanje, Informacioni sistem izvršenja budžeta autonomnih pokrajina i jedinica lokalne samouprave i drugi servisi.

U Republici Srbiji zakonski je obezbeđeno pravo na slobodan pristup informacijama od javnog značaja. To su informacije sadržane u dokumentima u posedu bilo kog organa javne vlasti, nastale u njihovom radu ili u vezi sa njihovim radom, a za čije saznanje javnost ima opravdan interes. Informacije koje su najčešće

² Pravilnik o načinu utvrđivanja i evidentiranja korisnika javnih sredstava i o uslovima i načinu za otvaranje i ukidanje podračuna kod Uprave za trezor, *Službeni glasnik RS*, br. 113/2013, 8/2014 i 24/2016, Član 2.

³ Pravilnik o načinu pripreme, sastavljanja i podnošenja finansijskih izveštaja korisnika budžetskih sredstava, korisnika sredstava organizacija za obavezno socijalno osiguranje i budžetskih fondova, *Službeni glasnik RS*, br. 18/2015... i 41/2021, Član 11.

tražene od Uprave za trezor po osnovu podnetog zahteva za pristup informacijama od javnog značaja odnosile su se na:⁴

- Plaćanja iz republičkog budžeta raznim krajnjim korisnicima;
- Isplatu penzija, agrarnog budžeta, socijalnih davanja (invalidnine, dečji dodaci, porodiljska prava i sl.);
- Isplatu ličnih dohodataku korisnika budžetskih sredstava;
- Podatke o načinu otvaranja dinarskih i deviznih računa korisnika budžetskih sredstava;
- Pitanja iz oblasti primene Zakona o budžetskom sistemu, Zakona o budžetu Republike Srbije, Uredbe o budžetskom računovodstvu i drugih propisa koji regulišu računovodstvene poslove;
- Stanje računa Konsolidovanog računa trezora;
- Stanje na računima budžetskih korisnika;
- Podatke o stanju i izvršenju finansijskih podsticaja za poljoprivrednu proizvodnju;
- Druge informacije.

Osim Uprave za trezor Republike Srbije, postoji Trezor lokalne vlasti u čijoj nadležnosti su finansijsko planiranje, upravljanje sredstvima na konsolidovanom računu trezora lokalne vlasti, na koji se uplaćuju prihodi i sa kojeg se vrše plaćanja iz budžeta, budžetsko računovodstvo i izveštavanje, kontrola rashoda i izdataka, praćenje kretanja mase zarada u javnim preduzećima na nivou tog trezora i dostavljanje izveštaja Ministarstvu finansija.⁵

9.2. Eksterni nadzor (državna revizija) u javnom sektoru

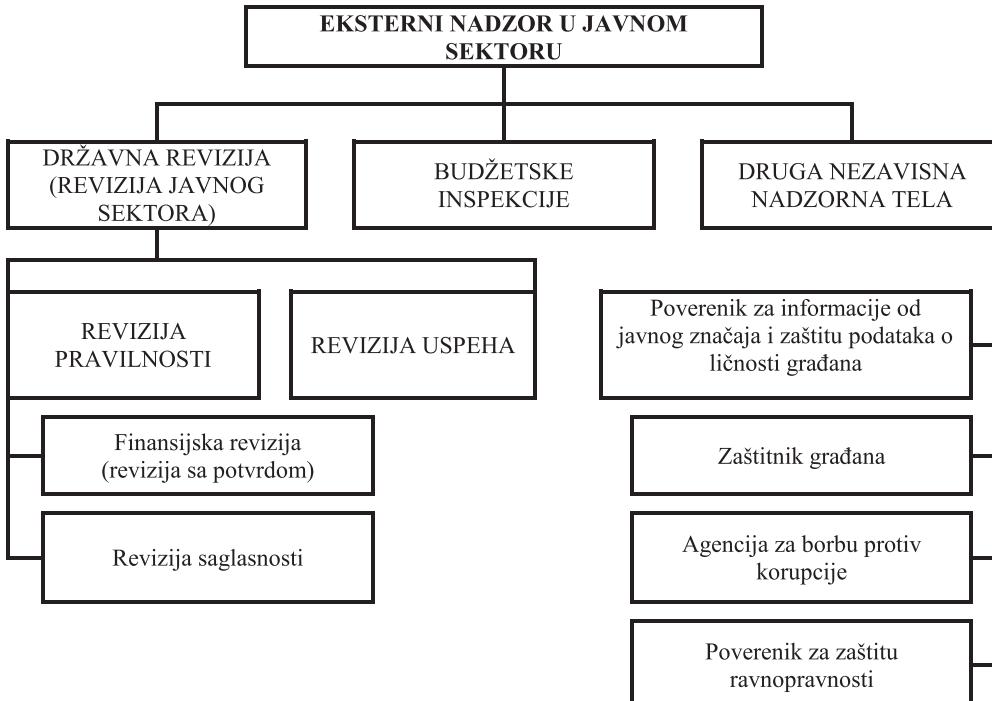
Eksterni nadzor u javnom sektoru često se poistovećuje sa državnom revizijom, ali on ima šire značenje i, osim državne revizije, obuhvata još i budžetske inspekcije i druga nezavisna nadzorna tela. Jedan od najvažnijih kontrolnih mehanizama pravilnog i efikasnog korišćenja javnih sredstava u demokratski uređenim zemljama je državna revizija ili revizija javnog sektora o kojoj će biti reči u ovom podnaslovu. Za zakonito i efikasno funkcionisanje javnog sektora jedne zemlje od posebne važnosti je postojanje institucionalne, stručne i nezavisne eksterne kontrole raspolaganja javnim sredstvima i državnom imovinom.⁶ Državna revizija se može definisati kao poseban vid parlamentarne kontrole zakonitosti trošenja javnih finansijskih sredstava i upravljanja javnom imovinom koju vrše nadležni državni

⁴ Informator o radu Uprave za trezor, Ministarstvo finansija Republike Srbije, Uprava za trezor, Beograd 2005–2021.

⁵ Zakon o budžetskom sistemu, *Službeni glasnik RS, br. 54/2009... i 149/2020*, Član 101.

⁶ Krstić, B., Bonić, Lj. (2017). *Poslovna analiza i kontrola – instrumenti unapređenja konkurentnosti preduzeća*. Ekonomski fakultet Univerziteta u Nišu, Niš, str. 348.

organi i institucije.⁷ U okviru državne revizije sprovode se dve vrste revizije: revizija pravilnosti i revizija uspeha (videti Sliku br. 10).



Slika br. 10: Oblici eksternog nadzora u javnom sektoru⁸

Revizija pravilnosti pruža razumno uveravanja o tome da li su finansijski izveštaji u svim bitnim aspektima sastavljeni u skladu sa okvirom za finansijsko izveštavanje u javnom sektoru, da li daju istinit i fer prikaz stanja i poslovanja entiteta koji je predmet revizije i da li su izvršene transakcije i donete odluke u entitetu u skladu sa zakonom i propisima. Zove se još i tradicionalna revizija javnog sektora i obuhvata sledeće dve komponente: reviziju sa potvrdom (finansijsku reviziju) i reviziju saglasnosti. U fokusu *revizije sa potvrdom* je utvrđivanje tačnosti podataka sadržanih u finansijskim izveštajima. Drugim rečima, revizija sa potvrdom vrši procenu da li finansijski izveštaji pravilno oslikavaju finansijske aktivnosti i finansijsko stanje posmatranog entiteta javnog sektora. Mišljenje koje državni revizor izražava pri ovoj reviziji tiče se toga da li su budžetska sredstva potrošena u skladu sa budžetom i da li se njima upravljalo na efikasan način. U fokusu *revizije*

⁷ Sretenović, R., Janković Andrijević, Lj. (2015). Značaj revizije javnog sektora za efikasno upravljanje javnim finansijama. Finiz – međunarodna naučna konferencija Univerziteta Singidunum: *Upravljanje finansijama u savremenim uslovima poslovanja*. Beograd, 2015.

⁸ Ilustracija autora.

saglasnosti nalazi se težnja za identifikovanjem slučajeva nezakonitih transakcija. Revizija saglasnosti podrazumeva reviziju usaglašenosti poslovanja entiteta javnog sektora sa budžetom, s jedne strane, i sa važećom profesionalnom, zakonskom i internom računovodstvenom regulativom, s druge strane. Mišljenje koje državni revizor izražava pri reviziji saglasnosti može biti deo posebnog revizorskog izveštaja ili može biti sadržano u izveštaju o reviziji sa potvrdom i tada se nalazi ispod mišljenja revizora o reviziji sa potvrdom. U praksi se uglavnom primenjuje integrisani revizorski pristup koji podrazumeva istovremeno sprovođenje revizije sa potvrdom i revizije saglasnosti.

Revizija uspeha (revizija performansi) je novijeg datuma i njenim razvojem dolazi do sublimacije tradicionalne revizije što vodi ka integralnom, odnosno potpunom pristupu revizije javnog sektora. Revizija uspeha ispituje i ocenjuje efikasnost, efektivnost i ekonomičnost prikupljanja i trošenja finansijskih sredstava i upravljanja državnom imovinom. Svrha ove revizije jeste da svojim preporukama i izveštajima poboljša performanse različitih entiteta javnog sektora, te da doprinese većem uspehu u ostvarivanju zaštite javnog interesa. Upravljačke funkcije i aktivnosti, programi, projekti i pružene usluge subjekta revizije osnovna su područja revizije uspeha. Za razliku od ostalih vidova državne revizije, revizija uspeha se obavlja tek po uočavanju problema na koji se usmerava pažnja državnih revizora. Konkretni rezultati ove revizije jesu preporuke državnih revizora koje imaju za cilj:

- Unapređenje kvaliteta i kvantiteta pruženih usluga u javnom sektoru;
- Bolji menadžment u entitetima javnog sektora i
- Veću finansijsku disciplinu i odgovornost nosilaca javne funkcije.⁹

Kako u zemljama sa razvijenom tržišnom privredom i institucijama demokratskog parlamentarnog sistema, tako i u zemljama tranzicije, Državna revizorska institucija (DRI u daljem tekstu) ima značajnu ulogu u ostvarivanju stabilnosti finansijskog sistema zemlje. Svojim sveukupnim aktivnostima, a posebno izveštajima o reviziji, DRI treba da ulije poverenje parlamentu, građanima zemlje i ostalim zainteresovanim stranama. DRI pruža uveravanje parlamentu (kom je odgovorna) i građanima jedne zemlje da se javna sredstva koriste efektivno, efikasno i ekonomično i da su finansijski izveštaji i poslovanje entiteta javnog sektora u skladu sa profesionalnom i zakonskom regulativom.

Da bi odgovorila zahtevima koji se pred nju postavljaju, DRI u svim zemljama, pa i u Republici Srbiji, mora da bude institucionalno nezavisna, što je regulisano Limskom deklaracijom, odnosno ustavom i zakonom svake zemlje. U skladu sa odredbama zakona kojim se uređuje njena nadležnost, DRI obavlja eksternu reviziju direktnih i indirektnih korisnika javnih sredstava Republike Srbije i predstavlja najviši državni organ revizije javnih sredstava u Republici. DRI je punopravna

⁹ Krstić, B., Bonić, Lj. (2017). *Poslovna analiza i kontrola – instrumenti unapređenja konkurentnosti preduzeća*. Ekonomski fakultet Univerziteta u Nišu, Niš, str. 348–353.

članica Međunarodne organizacije vrhovnih revizorskih institucija (eng. International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI) od novembra 2008. godine.

DRI obavlja reviziju na osnovu godišnjeg programa revizije, koji je dužna da usvoji pre kraja godine za narednu kalendarsku godinu. Tokom kalendarske godine, DRI može da izmeni i dopuni program revizije, kao i da angažuje revizore državnih revizorskih institucija drugih zemalja i komercijalna preduzeća za reviziju radi izvršenja programa revizije. DRI samostalno odlučuje o subjektima revizije, predmetu, obimu i vrsti revizije, vremenu početka i trajanja revizije. Program revizije obavezno svake godine obuhvata:

- Budžet Republike Srbije;
- Organizacije obaveznog socijalnog osiguranja;
- Odgovarajući broj jedinica lokalne samouprave;
- Poslovanje Narodne banke Srbije koje se odnosi na korišćenje javnih sredstava;
- Odgovarajući broj javnih preduzeća, privrednih društava i drugih pravnih lica koje je osnovao direktni, odnosno indirektni korisnik javnih sredstava i kod kojih ima učešće u kapitalu, odnosno upravljanju.¹⁰

DRI izveštava Skupštinu Republike Srbije podnošenjem:

- 1) Godišnjeg izveštaja o svom radu do 31. marta tekuće godine za prethodnu godinu;
- 2) Posebnih izveštaja u toku godine;
- 3) Izveštaja o reviziji završnog računa budžeta Republike, završnih računa finansijskih planova organizacija obaveznog socijalnog osiguranja i konsolidovanih finansijskih izveštaja Republike Srbije.¹¹

U Izveštaju Evropske komisije o napretku za 2020. godinu prepoznata je povećana pokrivenost i kvalitet revizije javnih sredstava, kao i dalje unapređenje sprovođenja preporuka od strane subjekata revizije. Tokom 2020. godine, nastavljene su aktivnosti na jačanju eksternog nadzora nad javnim finansijama, kao i izvršenje visokokvalitetnih revizija koje pozitivno utiču na funkcionisanje javnog sektora. Objavljeno je ukupno 254 revizorskih izveštaja od kojih 137 izveštaja o reviziji finansijskih izveštaja i 74 izveštaja o reviziji pravilnosti poslovanja, kao i revizija Konsolidovanog izveštaja Republike Srbije za 2019. godinu. U cilju jednostavnijeg i razumljivijeg načina predstavljanja preporuka javnosti, na vebajtu DRI se objavljaju rezimei za svaki pojedinačni izveštaj o reviziji. Registar preporuka za 2019. godinu sa ukupno 1.970 preporuka je dostupan javnosti od oktobra 2020.

¹⁰ Zakon o Državnoj revizorskoj instituciji, *Službeni glasnik RS*, br. 101/2005... 44/2018, Član 35.

¹¹ Ibidem, Član 43.

godine¹². Procenat izvršenja 971 preporuke „prvog prioriteta” koje se moraju sprovesti u roku od 90 dana bio je 87,53%, a procenjuje se da je izvršenje svih preporuka oko 75%.¹³

Kada je u pitanju međunarodna profesionalna regulativa, eksterni revizori u javnom sektoru Republike Srbiji u vršenju funkcije primenjuju:

- Međunarodne standarde revizije (eng. International Standards on Auditing – ISA) donete od strane Odbora za međunarodne standarde revizije i usluga uveravanja (eng. International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB),
- Standarde državne revizije Međunarodne organizacije vrhovnih revizorskih institucija (eng. International Standards of Supreme Audit Institutions – ISSAI), tzv. „INTOSAI revizorske standarde” i
- INTOSAI kodeks etike (eng. ISSAI 130 – Code of Ethics).

Osim toga, državni revizori su dužni da se iz oblasti zakonske regulative pridržavaju i:

- Ustava Republike Srbije,
- Etičkog kodeksa za državne revizore i druge zaposlene u Državnoj revizorskoj instituciji¹⁴,
- Zakona o Državnoj revizorskoj instituciji,
- Zakona o budžetskom sistemu i
- Podzakonskih akata doneta na bazi prethodno navedenih zakona.

Revizorska zvanja u javnom sektoru su državni revizor i ovlašćeni državni revizor. Državni revizor i ovlašćeni državni revizor su nezavisna stručna lica koja poseduju sertifikat za zvanje državni revizor, odnosno ovlašćeni državni revizor i ispunjavaju druge uslove propisane Zakonom o DRI¹⁵. Revizorska zvanja se stiču u skladu sa ovim zakonom i međunarodnom praksom edukacije revizora. Ispiti za sticanje pomenutih revizorskih zvanja polažu se prema Programu ispita koji sadrži sledeće predmete:

- 1) za državnog revizora: Sistem javnih finansija, Sistem budžetskog računovodstva, Računovodstvo realnog sektora (finansijsko i upravljačko) i Revizija javnog sektora.

¹² Do novembra 2021. godine nije bio objavljen Registar preporuka za 2020. godinu, te su stoga u tekstu navedeni jedini dostupni podaci koji se odnose na 2019. godinu.

¹³ Izveštaj o sprovodenju programa reforme upravljanja javnim finansijama za 2020. godinu. Ministarstvo finansija Republike Srbije, jun 2021, str. 17. Dostupno na: https://mfin.gov.rs/upload/media/a9p3Wp_60ed30b3429f6.pdf (10. 11. 2021)

¹⁴ Etički kodeks za državne revizore i druge zaposlene u Državnoj revizorskoj instituciji, *Službeni glasnik RS*, br. 44/2009.

¹⁵ Zakon o Državnoj revizorskoj instituciji, *Službeni glasnik RS*, br. 101/2005... 44/2018, Član 28.

- 2) za ovlašćenog državnog revizora: pisani rad iz oblasti revizije javnog sektora.¹⁶

9.3. Interni nadzor (interna finansijska kontrola) u javnom sektoru

Sa pojavom brojnih reformi javnog sektora u razvijenim zemljama sveta, krajem 20. veka i početkom 21. veka javlja se trend decentralizacije internog nadzora. Cilj decentralizacije je unapređenje odgovornosti upravljačkih struktura javnog sektora i poboljšanje efektivnosti i efikasnosti korišćenja javnih resursa. Ovim trendom decentralizacije interni nadzor dobija na značaju, jer kontroliše upravljanje budžetskim sredstvima i sprečava njihovo neracionalno i neekonomično trošenje.¹⁷ Reforma internog nadzora u javnom sektoru u Republici Srbiji otpočela je 2002. godine donošenjem Zakona o budžetskom sistemu. Osnovne komponente internog nadzora u javnom sektoru su:

- Finansijsko upravljanje i kontrola kod korisnika javnih sredstava;
- Interna revizija kod korisnika javnih sredstava i
- Harmonizacija i koordinacija finansijskog upravljanja i kontrole i interne revizije koju obavlja Ministarstvo finansija – Centralna jedinica za harmonizaciju (CJH u daljem tekstu).¹⁸

Finansijsko upravljanje i kontrola obuhvata sistem politika, procedura i aktivnosti koje uspostavlja, održava i redovno ažurira rukovodilac organizacije, a kojim se upravljujući rizicima obezbeđuje uveravanje u razumnoj meri da će se ciljevi organizacije ostvariti na pravilan, ekonomičan, efikasan i efektivan način.¹⁹ Ovaj sistem obuhvata sva javna sredstva, uključujući i sredstva Evropske unije. Sistem finansijskog upravljanja i kontrole uspostavlja se u svim entitetima javnog sektora – korisnicima javnih sredstava i na svim nivoima unutar organizacione strukture entiteta, bez obzira na broj zaposlenih i veličinu entiteta.

Korisnici javnih sredstava u Republici Srbiji imaju zakonsku obavezu da uspostave sistem finansijskog upravljanja i kontrole i da ga organizuju kao sistem procedura i odgovornosti svih lica zaposlenih u entitetu. Rukovodilac korisnika javnih sredstava uspostavlja sistem finansijskog upravljanja i kontrole, koja se sprovodi politikama, procedurama i aktivnostima, sa zadatkom da se obezbedi razumno uveravanje da će svoje ciljeve ostvariti kroz:

- 1) Poslovanje u skladu sa propisima, unutrašnjim aktima i ugovorima;

¹⁶ Pravilnik o programu i načinu polaganja ispita za sticanje zvanja državni revizor i ovlašćeni državni revizor, *Službeni glasnik RS*, br. 65/2018, Član 7.

¹⁷ Krstić, B., Bonić, Lj. (2017). *Poslovna analiza i kontrola – instrumenti unapređenja konkurentnosti preduzeća*. Ekonomski fakultet Univerziteta u Nišu, Niš, str. 334.

¹⁸ Zakon o budžetskom sistemu, *Službeni glasnik RS*, br. 54/2009... i 149/2020, Član 80.

¹⁹ Ibidem, Član 2.

- 2) Realnost i integritet finansijskih i poslovnih izveštaja;
- 3) Ekonomično, efikasno i efektivno korišćenje sredstava;
- 4) Zaštitu sredstava i podataka (informacija).²⁰

Rukovodilac korisnika javnih sredstava potpisuje izjavu o internim kontrolama kojom potvrđuje nivo usklađenosti sistema finansijskog upravljanja i kontrole u odnosu na međunarodne standarde interne kontrole. Međunarodni standardi interne kontrole odnose se na standarde usklađene sa INTOSAI Smernicama za internu kontrolu u javnom sektoru. O adekvatnosti i funkcionisanju uspostavljenog sistema finansijskog upravljanja i kontrole rukovodilac korisnika javnih sredstava izveštava ministra finansija do 31. marta tekuće godine za prethodnu godinu podnošenjem odgovora na upitnik koji priprema CJH. Obrazac upitnika za sastavljanje godišnjih izveštaja korisnika javnih sredstava o sistemu finansijskog upravljanja i kontrole sačinjen je na osnovu modela upitnika koji se koristi u zemljama Evropske unije za ove potrebe²¹.

Kada je u pitanju međunarodna profesionalna regulativa koja se primenjuje na oblast finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru Republike Srbije, postoje određene nedoslednosti u Pravilniku i Zakonu na osnovu kog je donet Pravilnik. Naime, u Pravilniku²² je propisano da se Međunarodni standardi interne kontrole odnose na standarde usklađene sa INTOSAI Smernicama za internu kontrolu u javnom sektoru. Međutim, u Zakonu²³ je navedeno da ministar finansija utvrđuje zajedničke kriterijume, metodologiju i standarde za uspostavljanje, funkcionisanje i izveštavanje o sistemu finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru. Ova konfuzija u zakonskom i podzakonskom aktu vodi ka nerazumevanju da li se primenjuju Međunarodni standardi interne kontrole ili standardi koje je utvrdio ministar finansija.

Interna revizija u javnom sektoru predstavlja savetodavnu aktivnost koja pruža nezavisno objektivno uveravanje sa svrhom da doprinese unapređenju poslovanja korisnika javnih sredstava.²⁴ Interna revizija vrši proveru i ocenu funkcionisanja sistema finansijskog upravljanja i kontrole korišćenjem programa revizije zasnovanih na riziku. Interna revizija pomaže korisniku javnih sredstava u postizanju njegovih ciljeva primenjujući sistematičan i disciplinovan pristup u ocenjivanju sistema finansijskog upravljanja i kontrole u odnosu na:

- Identifikovanje rizika, procenu rizika i upravljanje rizikom od strane rukovodilaca svih nivoa kod korisnika javnih sredstava;

²⁰ Ibidem, Član 81.

²¹ Vukolić, Z. (2017). Godišnji izveštaj o sistemu finansijskog upravljanja i kontrole. *Revizor*, br. 77/2017, str. 49.

²² Pravilnik o zajedničkim kriterijumima i standardima za uspostavljanje, funkcionisanje i izveštavanje o sistemu finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru, *Službeni glasnik RS*, br. 89/2019, Član 2.

²³ Zakon o budžetskom sistemu, *Službeni glasnik RS*, br. 54/2009... i 149/2020, Član 81.

²⁴ Ibidem, Član 2.

- Usklađenost poslovanja sa zakonima, internim aktima i ugovorima;
- Pouzdanost i potpunost finansijskih i drugih informacija;
- Efikasnost, efektivnost i ekonomičnost poslovanja;
- Zaštitu sredstava i podataka (informacija);
- Izvršenje zadataka i postizanje ciljeva.²⁵

Interna revizija je organizaciono nezavisna i u svom radu neposredno odgovorna rukovodiocu korisnika javnih sredstava. Interna revizija pruža savetodavne usluge koje se sastoje od saveta, smernica, obuke, pomoći ili drugih usluga u cilju povećanja vrednosti i poboljšanja procesa upravljanja datom organizacijom. Rukovodilac interne revizije obavezan je da sarađuje i usklađuje rad interne revizije sa eksternom revizijom. Rukovodilac interne revizije sačinjava godišnji izveštaj o radu interne revizije i dostavlja ga rukovodiocu korisnika javnih sredstava do 15. marta tekuće godine za prethodnu godinu. Rukovodilac korisnika javnih sredstava dostavlja godišnji izveštaj CJH Ministarstva finansija do 31. marta tekuće godine za prethodnu godinu.

Republika Srbija se tokom procesa pridruživanja Evropskoj uniji obavezala na uspostavljanje interne revizije kod korisnika javnih sredstava u okviru pregovaračkog poglavlja 32 – *Finansijski nadzor*.²⁶ Uspostavljanje interne revizije regulisano je Članom 82 Zakona o budžetskom sistemu i Pravilnikom²⁷ koji uređuje oblast interne revizije u javnom sektoru. Korisnici javnih sredstava u Republici Srbiji uspostavljaju internu reviziju na jedan od sledeća tri načina:

1. Organizovanjem posebne funkcionalno nezavisne organizacione jedinice za internu reviziju u okviru korisnika javnih sredstava, koja neposredno izveštava rukovodioca korisnika javnih sredstava;
2. Organizovanjem zajedničke jedinice za internu reviziju na predlog dva ili više korisnika javnih sredstava, uz prethodnu saglasnost CJH Ministarstva finansija;
3. Obavljanjem interne revizije od strane jedinice interne revizije drugog korisnika javnih sredstava, na osnovu sporazuma, uz prethodnu saglasnost CJH Ministarstva finansija.²⁸

Izuzetno, poslove jedinice za internu reviziju može da obavlja i interni revizor zaposlen kod korisnika javnih sredstava. Posebnu funkcionalno nezavisnu organizacionu jedinicu za internu reviziju uspostavljaju korisnici javnih sredstava koji imaju više od 250 zaposlenih, ministarstva, direktni korisnici javnih sredstava,

²⁵ Ibidem, Član 10.

²⁶ Poglavlje 32 sastoji se iz četiri glavne oblasti, a to su interna finansijska kontrola u javnom sektoru, eksterna revizija, zaštita finansijskih interesa EU i zaštita evra od falsifikovanja.

²⁷ Pravilnik o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje i izveštavanje interne revizije u javnom sektoru, *Službeni glasnik RS*, br. 99/2011 i 106/2013.

²⁸ Ibidem, Član 3.

autonomne pokrajine i gradovi. Prema podacima iz 2018. godine²⁹, jedinica za internu reviziju (tzv. služba interne revizije)³⁰ uspostavljena je u osam gradova (Beograd, Kragujevac, Užice, Novi Sad, Novi Pazar, Niš, Zrenjanin i Leskovac), dvanaest gradova nema organizacionu jedinicu, ali ima zaposlena dva (Subotica i Valjevo), odnosno jednog internog revizora (Kruševac, Vranje, Loznica, Pirot, Zaječar, Čačak, Požarevac, Pančevo, Smederevo i Šabac), dok u preostalih šest gradova u Republici Srbiji nije uspostavljena interna revizija, niti su angažovani interni revizori.

Kada je u pitanju međunarodna profesionalna regulativa, interni revizori u Republici Srbiji u vršenju funkcije primenjuju Međunarodne standarde interne revizije, Etički kodeks interne revizije i principe objektivnosti, kompetentnosti i integriteta.³¹ Svi navedeni elementi³² objedinjeni su u Međunarodnom okviru profesionalne prakse – MOPP (eng. International Professional Practices Framework – IPPF). MOPP je konceptualni okvir koji obuhvata autoritativne smernice donete od strane Instituta internih revizora (eng. Institute of Internal Auditors – IIA), globalnog tela koje je nadležno za donošenje smernica interne revizije. Smernice koje donosi Institut internih revizora dele se u dve velike grupe: Obavezne smernice i Preporučene smernice. Obavezne smernice obuhvataju sledeća četiri dela MOPP-a čija je primena obavezujuća:

- Osnovni principi za obaveznu praksu interne revizije (eng. Core Principles for the Professional Practice of Internal Auditing);
- Međunarodni standardi za profesionalnu praksu interne revizije (eng. International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing);
- Etički kodeks Instituta internih revizora (eng. IIA's Code of Ethics);
- Definicija interne revizije (eng. Definition of Internal Auditing).

Zakonska regulativa u oblasti interne revizije obuhvata: Zakon o budžetskom sistemu, Pravilnik o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje i izveštavanje interne revizije u javnom sektoru, Pravilnik o uslovima, načinu i postupku polaganja ispita za sticanje zvanja ovlašćeni interni revizor u javnom sektoru i Strategiju razvoja interne finansijske kontrole u javnom sektoru u Republici Srbiji³³.

²⁹ Pejović, D. (2018). Mesto i uloga interne revizije u javnom sektoru. *Sistem interne revizije u Republici Srbiji*, Toplički centar za demokratiju i ljudska prava, Prokuplje, str. 59–60.

³⁰ Jedinica za internu reviziju ne može imati manje od tri interna revizora, od kojih je jedan rukovodilac jedinice za internu reviziju.

³¹ Zakon o budžetskom sistemu, *Službeni glasnik RS*, br. 54/2009... i 149/2020, Član 82.

³² Osim principa poverljivosti (Principle 3: Confidentiality), koji je iz nepoznatih razloga izostavljen u zakonskoj regulativi. Princip poverljivosti čini sastavni deo Etičkog kodeksa Instituta internih revizora, pored principa integriteta (Principle 1: Integrity), objektivnosti (Principle 2: Objectivity) i kompetentnosti (Principle 4: Competency).

³³ Strategija razvoja interne finansijske kontrole u javnom sektoru u Republici Srbiji za period 2017–2020. godine. Dostupno na: <https://www.pravno-informacioni-sistem.rs/SIGlasnikPortal/eli/rep/sgrs/vlada/strategija/2017/51/1/reg> (4. 11. 2021)

Internu reviziju u javnom sektoru Republike Srbije obavljaju interni revizori koji su položili ispit za sticanje profesionalnog zvanja ovlašćeni interni revizor u javnom sektoru, a u skladu sa programom za stručno obazovanje koji propisuje ministar finansija. Osim programa, ministar propisuje i uslove i postupak sertifikovanja, odnosno polaganja ispita za sticanje profesionalnog zvanja, stručnog osposobljavanja i usavršavanja.

CJH Ministarstva finansija organizuje i sprovodi obuku i organizuje polaganje ispita za sticanje zvanja ovlašćeni interni revizor u javnom sektoru. Program obuke detaljnije razrađuje: 1) osnovnu obuku za interne revizore; 2) osnovnu obuku za finansijsko upravljanje i kontrolu; 3) obuku za praktičan rad na internoj reviziji putem obavljanja dve revizije kod korisnika javnih sredstava kod koga je lice koje se obučava u radnom odnosu na poslovima interne revizije, uz stručnu pomoć CJH. Tek po uspešnom završetku sve tri navedene obuke, kandidat stiče uslov da polaže ispit pred Komisijom za sprovođenje ispita za sticanje zvanja ovlašćeni interni revizor u javnom sektoru. Kandidatu koji je položio ispit ministar finansija izdaje sertifikat, a CJH vodi Registar ovlašćenih internih revizora u javnom sektoru.³⁴

9.4. Komparacija eksternog i internog nadzora u javnom sektoru

Na samom kraju sledi Tabela br. 27 koja obuhvata rezime ovog poglavlja. U pomenutoj tabeli je izvršena komparacija eksternih i internih nadzornih tela u javnom sektoru po njihovim glavnim obeležjima. U ovom poglavlju nije bilo više reči o budžetskim inspekcijama, jer je fokus eksternog nadzora bio samo na državnoj reviziji. Međutim, deo u tabeli koji se odnosi na budžetske inspekcije prema obimu zadovoljava potrebnu materiju za razumevanje komparacije koja je predmet pomenute tabele.

Obeležja	Državna revizija	Budžetske inspekcije	Finansijsko upravljanje i kontrola	Interna revizija
Učestalost	Periodično, sistematično, po programima	Sporadično, iznenadno, po prijemu informacija	Kontinuirano	Periodično, sistematično
Nadležnost za nadzor	Državna revizorska institucija	Organi državne uprave, autonome pokrajine ili lokalne vlasti	Menadžment i zaposleni	Organizaciona jedinica za internu reviziju
Vrsta nadzora	Eksterni nezavisni nadzor	Eksterni nezavisni ili nadređeni nadzor	Nadzor ugrađen u poslovanje	Interni nadzor

³⁴ Ispit za sticanje zvanja ovlašćeni interni revizor u javnom sektoru, Ministarstvo finansija Republike Srbije. Dostupno na: <https://mfin.gov.rs/usluge/ispit-za-sticanje-zvanja-ovlašćeni-interni-revizor-u-javnom-sektoru> (8. 11. 2021).

Ciljevi i zadaci	Uveravanje, pružanje preporuka	Obezbeđenje uskladenosti sa zakonom, preventiva, otkrivanje i sankcionisanje nepravilnosti	Obezbeđenje dobrog odvijanja poslovnih procesa	Uveravanje, pružanje preporuka
Usmerenost	Finansijski izveštaji, usklađenost sa regulativom, ekonomično i efikasno trošenje javnih sredstava	Poslovanje, transakcije, pojedinci	Upravljanje sistemom	Rezultati sistema
Posledice sprovedenih akcija nadzora	Preporuke, prekršajne i krivične prijave	Korektivne mere i kazne	Korektivne radnje	Preporuke
Funkcija (uloga)	Kontrolna i savetodavna	Kontrolna i represivna	Rukovodeća	Savetodavna

Tabela br. 27: Komparacija eksternih i internih nadzornih tela³⁵

³⁵ Korigovano prema: Krstić, B., Bonić, Lj. (2017). *Poslovna analiza i kontrola – instrumenti unapređenja konkurentnosti preduzeća*. Ekonomski fakultet Univerziteta u Nišu, Niš, str. 359.

Reference

- Etički kodeks za državne revizore i druge zaposlene u Državnoj revizorskoj instituciji, *Službeni glasnik RS*, br. 44/2009.
- Informator o radu Uprave za trezor, Ministarstvo finansija Republike Srbije, Uprava za trezor, Beograd 2005-2021.
- Ispit za sticanje zvanja ovlašćeni interni revizor u javnom sektoru, Ministarstvo finansija Republike Srbije. Dostupno na: <https://mfin.gov.rs/usluge/ispit-zasticanje-zvanja-ovlašćeni-interni-revizor-u-javnom-sektoru> (08/11/2021).
- Izveštaj o sprovođenju programa reforme upravljanja javnim finansijama za 2020. godinu. Ministarstvo finansija Republike Srbije, jun 2021. Dostupno na: https://mfin.gov.rs/upload/media/a9p3Wp_60ed30b3429f6.pdf (10/11/2021).
- Krstić, B., Bonić, Lj. (2017). *Poslovna analiza i kontrola – instrumenti unapređenja konkurentnosti preduzeća*. Ekonomski fakultet Univerziteta u Nišu, Niš.
- Nadležnosti Uprave za trezor, Ministarstvo finansija Republike Srbije, Uprava za trezor. Dostupno na: <https://www.trezor.gov.rs/src/about/jurisdiction/> (17/10/2021).
- Pejović, D. (2018). Mesto i uloga interne revizije u javnom sektoru. *Sistem interne revizije u Republici Srbiji*, Toplički centar za demokratiju i ljudska prava, Prokuplje.
- Pravilnik o načinu pripreme, sastavljanja i podnošenja finansijskih izveštaja korisnika budžetskih sredstava, korisnika sredstava organizacija za obavezno socijalno osiguranje i budžetskih fondova, *Službeni glasnik RS*, br. 18/2015... i 41/2021.
- Pravilnik o načinu utvrđivanja i evidentiranja korisnika javnih sredstava i o uslovima i načinu za otvaranje i ukidanje podračuna kod Uprave za trezor, *Službeni glasnik RS*, br. 113/2013, 8/2014 i 24/2016.
- Pravilnik o programu i načinu polaganja ispita za sticanje zvanja državni revizor i ovlašćeni državni revizor, *Službeni glasnik RS*, br. 65/2018.
- Pravilnik o zajedničkim kriterijumima i standardima za uspostavljanje, funkcionisanje i izveštavanje o sistemu finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru, *Službeni glasnik RS*, br. 89/2019.
- Pravilnik o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje i izveštavanje interne revizije u javnom sektoru, *Službeni glasnik RS*, br. 99/2011 i 106/2013.
- Sretenović, R., Janković Andrijević, Lj. (2015). Značaj revizije javnog sektora za efikasno upravljanje javnim finansijama. Finiz – međunarodna naučna konferencija Univerziteta Singidunum: *Upravljanje finansijama u savremenim uslovima poslovanja*. Beograd, 2015.
- Strategija razvoja interne finansijske kontrole u javnom sektoru u Republici Srbiji za period 2017–2020. godine. Dostupno na: <https://www.pravno-informacioni-sistem.rs/SIGlasnikPortal/eli/rep/sgrs/vlada/strategija/2017/51/1/reg> (04/11/2021).

- Vukolić, Z. (2017). Godišnji izveštaj o sistemu finansijskog upravljanja i kontrole. *Revizor*, br. 77/2017, str. 49–68.
- Zakon o budžetskom sistemu, *Službeni glasnik RS*, br. 54/2009... i 149/2020.
- Zakon o Državnoj revizorskoj instituciji, *Službeni glasnik RS*, br. 101/2005... 44/2018.

DR IVANA MEDVED



je (ko)autor većeg broja naučnih radova iz oblasti upravljačkog računovodstva, segmentnog finansijskog izveštavanja i računovodstva finansijskih organizacija i javnog sektora. Zaposlena je u zvanju docenta na Ekonomskom fakultetu u Subotici Univerziteta u Novom Sadu, na kom realizuje nastavu na osnovnim, master i doktorskim akademskim studijama. Učestvovala je na mnogobrojnim naučnim konferencijama u zemlji i inostranstvu i programima međunarodne razmene nastavnog osoblja putem Erasmus+ programa. Stručno se usavršavala na radionicama Svetske banke - Centra za reformu finansijskog izveštavanja i na Zhongnan Univerzitetu za ekonomiju i pravo iz Vuhana, NR Kina. Govori engleski jezik.

DR SUNČICA MILUTINOVIĆ



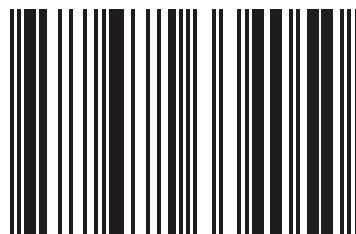
je (ko)autor više od sto naučnih radova iz oblasti računovodstva, korporativnog finansijskog izveštavanja i međunarodne računovodstvene regulative. Zaposlena je kao nastavnik u zvanju docenta na Ekonomskom fakultetu u Subotici Univerziteta u Novom Sadu, na kom realizuje nastavu na osnovnim, master i doktorskim akademskim studijama. Učestvovala je na više od trideset naučnih konferencija u zemlji i inostranstvu. Član je uredioca časopisa *Facta Universitatis: Series Economics and Organization*. Stručno se usavršavala na brojnim radionicama Svetske banke - Centra za reformu finansijskog izveštavanja i na Zhongnan Univerzitetu za ekonomiju i pravo iz Vuhana, NR Kina. Govori engleski i mađarski jezik.

DR JADRANKA STANTIĆ



je autor više naučnih radova iz oblasti regionalnih politika EU, inovacija, intelektualnog kapitala i finansijskog izveštavanja na međunarodnim i EU projektima. Završila je Ekonomski fakultet u Subotici Univerzitet u Novom Sadu, zvanje doktora nauka stekla je na Univerzitetu Josipa Jurja Strossmajera u Osijeku. Zaposlena je kao direktor u konsultantskog agenciji i angažovana je na brojnim međunarodnim i transnacionalnim projektima. Učestvovala je kao član projektnog tima na brojnim međunarodnim konferencijama u zemlji i inostranstvu. Stručno se usavršavala na brojnim radionicama Svetske banke, TDI Group Ireland i Reutlingen Export Academy Germany. Govori engleski i mađarski jezik.

ISBN 978-86-7233-405-0



9 788672 334050