

UNIVERZITET U BEOGRADU

EKONOMSKI FAKULTET

Danica M. Jović

**FINANSIJSKO IZVEŠTAVANJE I
VREDNOVANJE PERFORMANSI
ENTITETA JAVNOG SEKTORA**

doktorska disertacija

Beograd, 2016.

UNIVERSITY OF BELGRADE

FACULTY OF ECONOMICS

Danica M. Jović

**FINANCIAL REPORTING AND
PERFORMANCE EVALUATION OF
PUBLIC SECTOR ENTITIES**

Doctoral Dissertation

Belgrade, 2016

MENTOR:

prof. dr Kata Škarić Jovanović, redovni profesor,
Ekonomski fakultet, Univerzitet u Beogradu

ČLANOVI KOMISIJE:

Datum odbrane doktorske disertacije:

Posvećeno mojim roditeljima Zori i Marku

Finansijsko izveštavanje i vrednovanje performansi entiteta javnog sektora

Rezime

Predmet ovog rada je istraživanje uticaja savremenih reformi javnog sektora na računovodstvo i finansijsko izveštavanje entiteta javnog sektora. *Osnovni cilj* rada je da se, kritičkom analizom efekata primene različitih osnova računovodstva na vrstu i informacioni obuhvat finansijskih izveštaja entiteta javnog sektora, oceni u kojoj meri se, prelaskom sa računovodstva i finansijskog izveštavanja zasnovanog na gotovinskoj osnovi na računovodstvo i finansijsko izveštavanje zasnovano na obračunskoj osnovi, može uticati na unapređenje efikasnosti i efektivnosti aktivnosti entiteta javnog sektora i način demonstriranja njihove javne odgovornosti za efekte korišćenja poverenih im javnih resursa. *Dopunski cilj* istraživanja je identifikacija eventualnih slabosti u normativnoj regulativi i sistemu finansijskog izveštavanja entiteta javnog sektora u Republici Srbiji i formulisanje predloga za njihovo umanjenje ili potpuno eliminisanje.

Polazeći od razlika u karakteristikama između entiteta javnog i privatnog sektora, primarnim korisnicima njihovih finansijskih izveštaja i iz njih proistekle razlike u ciljevima njihovog finansijskog izveštavanja, u radu su prezentovani specifični koncepti relevantni za finansijsko izveštavanje entiteta javnog sektora. Pored toga, analizirani su međunarodni izveštajni okviri (statistički i računovodstveni) za entitete javnog sektora i aktivnosti na njihovoj harmonizaciji.

Posebna pažnja posvećena je prezentovanju konceptualnih karakteristika računovodstvenih sistema zasnovanih na gotovinskoj, obračunskoj, modifikovanoj gotovinskoj i modifikovanoj obračunskoj osnovi, sa akcentom na karakteristike gotovinske i obračunske osnove. Za gotovinsku i obračunsku osnovu računovodstva prikazani su izveštajni modeli usaglašeni sa zahtevima Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor.

Komparacijom karakteristika finansijskih informacija koje produkuje finansijsko izveštavanje zasnovano na računovodstvu na gotovinskoj i na računovodstvu na obračunskoj osnovi ocenjena je njihova podobnost za ostvarenje ciljeva finansijskog izveštavanja. Preciznije, ocenjena je upotrebljivost finansijskih informacija u procesima vrednovanja performansi entiteta javnog sektora sa funkcionalnog, finansijskog i aspekta usaglašenosti sa relevantnom regulativom, javno proklamovanim politikama i usvojenim profesionalnim standardima.

Od izuzetnog značaja je činjenica da je u radu izvršeno istraživanje karakteristika normativne osnove za finansijsko izveštavanje entiteta javnog sektora u Republici Srbiji i njenog uticaja na sposobnost, njome uslovljenog, izveštajnog modela da generiše finansijske informacije koje su podobne za ocenu efikasnosti i efektivnosti aktivnosti entiteta javnog sektora. Na osnovu toga urađena je evaluacija trenutnog stanja i koncipirani su predlozi za unapređenje normativne osnove finansijskog izveštavanja u našoj zemlji. U sklopu izlaganja koja se odnose na praksu finansijskog izveštavanja entiteta javnog sektora u Republici Srbiji, prezentovani su rezultati anketiranja profesionalnih računovođa i menadžera zaposlenih u javnom sektoru koji su poslužili kao osnova za izvođenje zaključaka o njihovoj tekućoj osposobljenosti da prihvate predložene reforme računovodstva i finansijskog izveštavanja.

Ključne reči: reforme javnog sektora, finansijsko izveštavanje entiteta javnog sektora, računovodstvene osnove, izveštajni modeli, vrednovanje performansi, normativna osnova finansijskog izveštavanja entiteta javnog sektora u Republici Srbiji.

NAUČNA OBLAST: Ekonomija

UŽA NAUČNA OBLAST: Računovodstvo, revizija i poslovne finansije

UDK: 657.1:654.01(043.3)

Financial Reporting and Performance Evaluation of Public Sector Entities

Summary

This thesis examines the impact of the contemporary public sector reforms on the accounting and financial reporting of public sector entities. *The main objective* of the thesis is to perform a critical analysis of the effects on the type and information coverage of financial statements of public sector entities which are produced by implementing different accounting bases, in order to determine to what extent can the transition from cash based accounting and financial reporting to the accrual based accounting and financial reporting lead to enhanced efficiency and effectiveness of the public sector entities, as well as to improved manner of demonstrating their public accountability for the results of usage of public funds allocated to them. *The additional objective* of the research is to identify potential weaknesses in the underlying legislation and financial reporting system of public sector entities in the Republic of Serbia and to formulate the proposal for their reduction or removal.

Starting from the differences in main features of public and private sector entities, in primary users of their financial reports and the resulting divergence in the objectives of their financial reporting, the thesis presents specific concepts relevant for financial reporting of public sector entities. Additionally, internationally recognized reporting frameworks (statistical and accounting) for public sector entities are analysed and activities aimed at their harmonisation are elaborated.

Special attention is paid to presenting the conceptual characteristics of accounting systems based on cash, accrual, modified cash and modified accrual bases, with particular focus on cash and accrual methods. For cash and accrual accounting, the

thesis presents reporting models that comply with the requirements of International Public Sector Accounting Standards.

By comparing the features of financial information produced by financial reporting under the cash and accrual basis of accounting, their suitability for achieving financial reporting objectives is assessed. More precisely, the usability of financial information for the public sector performance evaluation is examined from the functional and financial perspective, as well as regarding their compliance with relevant legislation, publicly proclaimed policies and adopted professional standards.

It is particularly important to note that the thesis examines the normative basis of public sector financial reporting in the Republic of Serbia and its impact on the ability of the reporting model, conditioned by the applicable legislation, to generate financial information suitable for assessing the efficiency and effectiveness of activities performed by public sector entities. As a result, the present situation is evaluated and proposals for improving normative basis for financial reporting in our country are formulated. Presentation of the practice in the financial reporting of public sector entities in the Republic of Serbia also contains results of survey conducted among professional accountants and managers employed in the public sector, which served as a basis for drawing conclusions on their capability to accept the proposed reforms in accounting and financial reporting.

Key words: public sector reforms, financial reporting of public sector entities, accounting bases, reporting models, performance evaluation, normative basis for financial reporting of public sector entities in the Republic of Serbia.

SCIENTIFIC FIELD: Economics

NARROW SCIENTIFIC FIELD: Accounting, Auditing and Business Finance

UDC: 657.1:654.01(043.3)

SADRŽAJ

UVOD.....	1
I IZVEŠTAJNI ENTITETI JAVNOG SEKTORA	5
1. Definisanje, karakteristike i organizacija javnog sektora.....	5
1.1. Definisanje javnog sektora.....	5
1.2. Karakteristike javnog sektora.....	11
1.2.1. Distinktivne karakteristike entiteta javnog sektora – akademski pristup	12
1.2.2. Distinktivne karakteristike entiteta javnog sektora – pristup profesionalnih računovođa	23
1.2.3. Distinktivne karakteristike entiteta javnog sektora – sistematizacija.....	29
2. Specifičnosti ciljeva i zadataka finansijskog izveštavanja entiteta javnog sektora	31
2.1. Primarni korisnici finansijskih izveštaja opšte namene entiteta privatnog sektora vs. entiteta javnog sektora	31
2.2. Ciljevi finansijskog izveštavanja entiteta privatnog sektora.....	37
2.3. Ciljevi finansijskog izveštavanja entiteta javnog sektora	41
3. Specifični koncepti relevantni za finansijsko izveštavanje entiteta javnog sektora koji opredeljuju ciljeve njihovog finansijskog izveštavanja	42
3.1. Koncept domaćinskog gazdovanja tuđom imovinom	42
3.2. Koncept javne odgovornosti ^(a)	45
4. Definisanje izveštajnog entiteta i organizacija javnog sektora.....	50
5. Faktori uslovljenosti, vrste i efekti savremenih reformi javnog sektora i računovodstva javnog sektora	55
5.1. Istorijski razvoj računovodstva javnog sektora.....	55
5.2. Faktori uslovljenosti savremenih reformi javnog sektora.....	58
5.3. Vrste i efekti savremenih reformi javnog sektora i njihov uticaj na računovodstvo	63

II	RAČUNOVODSTVENE OSNOVE FINANSIJSKOG RAČUNOVODSTVA I FINANSIJSKOG IZVEŠTAVANJA ZA ENTITETE JAVNOG SEKTORA	75
1.	Normativna osnova finansijskog izveštavanja za entitete javnog sektora.....	75
1.1.	Statistički standardi finansijskog izveštavanja	75
1.1.1.	Sistem nacionalnih računa	76
1.1.2.	Evropski sistem računa	80
1.1.3.	Statistika državnih finansija	82
1.2.	Računovodstveni standardi finansijskog izveštavanja	89
2.	Računovodstvene osnove finansijskog izveštavanja entiteta javnog sektora	90
2.1.	Karakteristike računovodstvenog sistema zasnovanog na gotovinskoj osnovi i njegovi osnovni elementi	91
2.1.1.	Definisanje i klasifikacija gotovine i gotovinskih ekvivalenata	92
2.1.2.	Definisanje i vrste gotovinskih naplata	93
2.1.3.	Definisanje i vrste gotovinskih isplata	96
2.2.	Karakteristike računovodstvenog sistema zasnovanog na obračunskoj osnovi i njegovi osnovni elementi	98
2.2.1.	Definisanje i vrste imovine entiteta javnog sektora.....	99
2.2.2.	Definisanje i vrste obaveza entiteta javnog sektora.....	102
2.2.3.	Definisanje neto imovine entiteta javnog sektora.....	103
2.2.4.	Definisanje prihoda, rashoda, suficita i deficita entiteta javnog sektora	103
2.2.4.1.	Vrste prihoda.....	105
2.2.4.2.	Vrste rashoda	108
2.3.	Karakteristike računovodstvenih sistema zasnovanih na modifikovanoj gotovinskoj i modifikovanoj obračunskoj osnovi	109
3.	Procesi međunarodne harmonizacije finansijskog izveštavanja entiteta javnog sektora	111
3.1.	Međunarodna harmonizacija finansijskog izveštavanja opšte namene entiteta javnog sektora.....	111
3.2.	Međunarodna harmonizacija finansijskog izveštavanja opšte namene i finansijskog izveštavanja zasnovanog na statističkim osnovama	125
4.	Model finansijskog izveštavanja zasnovan na računovodstvu na gotovinskoj osnovi	129
4.1.	Izveštaj o gotovinskim naplatama i isplatama.....	131

4.1.1.	Izveštaj o gotovinskim naplatama i isplatama pojedinačnog entiteta javnog sektora koji kontroliše svoju gotovinu.....	133
4.1.2.	Izveštaj o gotovinskim naplatama i isplatama pojedinačnog entiteta javnog sektora koji ne kontroliše svoju gotovinu.....	134
4.1.3.	Konsolidovani izveštaj o gotovinskim naplatama i isplatama za opštedržavni sektor	134
4.2.	Napomene uz finansijske izveštaje	138
4.3.	Izveštaj o odnosu između budžetom definisanih i stvarno nastalih gotovinskih naplata i isplata.....	139
5.	Model finansijskog izveštavanja zasnovan na računovodstvu na obračunskoj osnovi	142
6.	Karakteristike i relevantnost finansijskih informacija produkovanih uz korišćenje gotovinske i obračunske osnove računovodstva	151
III VREDNOVANJE PERFORMANSI ENTITETA JAVNOG SEKTORA.....		155
1.	Specifičnosti vrednovanja performansi entiteta javnog sektora	155
2.	Svrhe vrednovanja performansi.....	158
3.	Problemi vrednovanja performansi	163
4.	Aspekti vrednovanja performansi.....	167
5.	Elementi sistema vrednovanja performansi.....	168
6.	Podobnost informacija iz finansijskih izveštaja za vrednovanje performansi entiteta javnog sektora sa različitih aspekata.....	170
6.1.	Podobnost finansijskih informacija prezentovanih u finansijskim izveštajima opšte namene zasnovanih na gotovinskoj osnovi računovodstva za vrednovanje performansi entiteta javnog sektora.....	170
6.2.	Podobnost finansijskih informacija prezentovanih u finansijskim izveštajima opšte namene zasnovanih na obračunskoj osnovi računovodstva za vrednovanje performansi entiteta javnog sektora.....	171
6.2.1.	Vrednovanje performansi sa funkcionalog aspekta.....	172
6.2.2.	Vrednovanje performansi sa finansijskog aspekta	182
6.2.3.	Vrednovanje performansi sa aspekta usaglašenosti sa relevantnom regulativom.....	190
IV FINANSIJSKO IZVEŠTAVANJE I VREDNOVANJE PERFORMANSI ENTITETA JAVNOG SEKTORA U REPUBLICI SRBIJI.....		192
1.	Normativna osnova, karakteristike i ocena sistema finansijskog izveštavanja entiteta javnog sektora u Republici Srbiji	192

2.	Vrednovanje performansi entiteta javnog sektora u Republici Srbiji.....	206
3.	Predlozi za unapređenje normativne osnove finansijskog izveštavanja entiteta javnog sektora u Republici Srbiji i preduslovi za uspeh predloženih aktivnosti.....	210
3.1.	Rezultati kvantitativne analize podataka iz ankete kojom su ispitivani stavovi profesionalnih računovođa.....	216
3.2.	Rezultati kvantitativne analize podataka iz ankete kojom su ispitivani stavovi menadžera entiteta javnog sektora.....	222
	ZAKLJUČAK.....	227
	LITERATURA.....	233
	PRILOG 1.....	244
	PRILOG 2.....	248
	BIOGRAFIJA.....	252
	Izjava o autorstvu.....	254
	Izjava o istovetnosti štampane i elektronske verzije doktorskog rada.....	255
	Izjava o korišćenju	256

UVOD

Predmet ovog rada je istraživanje uticaja savremenih reformi javnog sektora na računovodstvo i finansijsko izveštavanje entiteta javnog sektora. Opšti ciljevi koji se ovim reformama javnog sektora žele postići su njegova racionalizacija i unapređenje efikasnosti, efektivnosti i transparentnosti njegovih aktivnosti. Ovako opredeljeni ciljevi reformi neminovno su izazvali promene u pristupu upravljanju entitetima javnog sektora. Tradicionalni administrativni pristup upravljanju i kontroli aktivnosti entiteta javnog sektora zamenjen je upravljačkim konceptima koji su karakteristični za entitete privatnog sektora. Ova promena podrazumeva da se u fokusu upravljanja i kontrole entitetima javnog sektora nalaze: analiza ukupnih troškova izazvanih njihovim aktivnostima, analiza postignutih rezultata (u formi outputa i krajnjih ishoda) i demonstriranje javne odgovornosti za korišćenje poverenih im ukupnih resursa. Da bi se omogućila ovakva promena u konceptu upravljanja polaznu osnovu predstavlja raspoloživost finansijskih informacija na osnovu kojih će upravljačka tela izvršiti evaluaciju i doneti odluke o alokaciji resursa i vrednovati performanse pojedinačnog entiteta ili grupe entiteta javnog sektora.

Zbog toga finansijske informacije prezentovane u finansijskim izveštajima entiteta javnog sektora treba da omogućе ocenu njegovog finansijskog položaja, uspešnosti upravljanja poverenim resursima i održivosti finansiranja njegovih aktivnosti. S obzirom da finansijski izveštaji entiteta javnog sektora mogu biti pripremljeni i prezentovani u skladu sa zahtevima različitih osnova računovodstva predmet istraživanja u ovom radu je uticaj opredeljenja za određenu računovodstvenu osnovu na stepen zadovoljavanja promenjenih informacionih potreba ne samo upravljačkih tela entiteta javnog sektora već svih korisnika njihovih finansijskih izveštaja.

Osnovni cilj ovog rada je da se prezentacijom i kritičkom analizom efekata primene različitih osnova računovodstva na vrstu i informacioni obuhvat finansijskih izveštaja entiteta javnog sektora izvrši opredeljenje za onu osnovu računovodstva koja će omogućiti prezentaciju finansijskih informacija neophodnih za primenu promenjenog

upravljačkog koncepta. Pored osnovnog cilja istraživanje ima i dopunski cilj koji se ogleda u identifikaciji eventualnih slabosti u normativnoj regulativi i sistemu finansijskog izveštavanja entiteta javnog sektora u Republici Srbiji i formulisanju predloga za njihovo umanj enje ili potpuno eliminisanje.

U istraživanjima se pošlo od osnovnih i dodatnih hipoteza. Osnovne hipoteze koje su testirane u ovom radu su:

- izborom obračunske osnove računovodstva i finansijskog izveštavanja može se uticati na transparentnost aktivnosti entiteta javnog sektora i
- primena metoda vrednovanja performansi entiteta javnog sektora, u cilju unapređenja njihove efikasnosti i efektivnosti u korišćenju resursa, uslovljena je izborom obračunske osnove računovodstva.

Dodatne hipoteze testirane u ovom radu su:

- svrsishodno finansijsko izveštavanje entiteta javnog sektora predstavlja izazov za konvencionalnu računovodstvenu praksu,
- savremeni računovodstveni sistemi nisu neutralna metodologija već sredstvo kojim se može uticati na način percepcije ekonomske realnosti i
- poboljšanje normativne osnove za finansijsko izveštavanje entiteta javnog sektora u Republici Srbiji neophodna je pretpostavka za unapređenje efikasnosti upravljanja i nadzora nad korišćenjem resursa angažovanih u javnom sektoru.

Da bi se postavljeni ciljevi istraživanja ostvarili i polazne hipoteze potvrdile ili opovrgle rad je strukturiran u četiri međusobno povezana dela:

- Izveštajni entiteti javnog sektora,
- Računovodstvene osnove finansijskog računovodstva i finansijskog izveštavanja za entitete javnog sektora,
- Vrednovanje performansi entiteta javnog sektora i
- Finansijsko izveštavanje i vrednovanje performansi entiteta javnog sektora u Republici Srbiji.

U prvom delu rada prezentovan je teorijski okvir relevantan za predmet istraživanja. Pored toga, objašnjene su razlike u karakteristikama između entiteta javnog i privatnog

sektora i razlike u pogledu primarnih korisnika njihovih finansijskih izveštaja i iz njih proistekle razlike u ciljevima njihovog finansijskog izveštavanja. Posebna pažnja u ovom delu rada posvećena je specifičnim konceptima relevantnim za finansijsko izveštavanje entiteta javnog sektora i faktorima koji uslovljavaju savremene reforme javnog sektora. U okviru izlaganja koja se odnose na savremene reforme javnog sektora detaljno su elaborirane dve vrste ovih reformi kao i njihov uticaj na računovodstvo i finansijsko izveštavanje entiteta javnog sektora.

U drugom delu rada prezentovani su međunarodni izveštajni okviri (statistički i računovodstveni) za entitete javnog sektora i aktivnosti na njihovoj harmonizaciji. Posebna pažnja u ovom delu rada posvećena je prezentovanju konceptualnih karakteristika računovodstvenih sistema zasnovanih na gotovinskoj, obračunskoj, modifikovanoj gotovinskoj i modifikovanoj obračunskoj osnovi sa akcentom na karakteristike gotovinske i obračunske osnove. Za ove dve osnove računovodstva prikazani su i izveštajni modeli usaglašeni sa zahtevima Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor. Komparacijom karakteristika finansijskih informacija koje produkuje finansijsko izveštavanje zasnovano na računovodstvu na gotovinskoj i na računovodstvu na obračunskoj osnovi određena je njihova podobnost za ostvarenje ciljeva finansijskog izveštavanja.

U trećem delu rada najpre su objašnjene specifičnosti vrednovanja performansi entiteta javnog u odnosu na entitete privatnog sektora. Zatim su elaborirane svrhe za koje rezultati aktivnosti vrednovanja performansi mogu biti korišćeni kao i problemi povezani sa ovim aktivnostima. Posebna pažnja je posvećena aspektima vrednovanja performansi - funkcionalnom, finansijskom i aspektu usaglašenosti sa relevantnom regulativom. U odnosu na navedene aspekte vrednovanja performansi, u nastavku trećeg dela, je ocenjena podobnost informacija prezentovanih u finansijskim izveštajima pripremljenim u skladu sa zahtevima računovodstva zasnovanog na gotovinskoj i računovodstva zasnovanog na obračunskoj osnovi.

U četvrtom delu rada izvršena je ocena normativne osnove za finansijsko izveštavanje entiteta javnog sektora u Republici Srbiji i njen uticaj na kvalitet sistema finansijskog izveštavanja. Polazeći od karakteristika izveštajnog modela analizirana je podobnost u njemu prezentovanih informacija za vrednovanje performansi entiteta javnog sektora (sa

tri pomenuta aspekta), odnosno njihova korisnost za ocenu efikasnosti i efektivnosti aktivnosti entiteta javnog sektora. Na osnovu komparacije zaključaka iz drugog i trećeg dela rada i rezultata analize karakteristika informacija u finansijskim izveštajima entiteta javnog sektora u Republici Srbiji koncipirani su predlozi za unapređenje normativne osnove i prakse finansijskog izveštavanja u našoj zemlji. Pored toga, u ovom delu rada razmatrane su i vrste preduslova koje je neophodno zadovoljiti da bi izneti predlozi mogli uspešno da se realizuju. U sklopu ovih izlaganja prezentovani su rezultati anketiranja profesionalnih računovođa i menadžera zaposlenih u javnom sektoru Republike Srbije koji su poslužili kao osnova za izvođenje zaključaka o njihovoj tekućoj osposobljenosti da prihvate predložene reforme računovodstva i finansijskog izveštavanja.

I IZVEŠTAJNI ENTITETI JAVNOG SEKTORA

1. Definisiranje, karakteristike i organizacija javnog sektora

1.1. Definisiranje javnog sektora

Sintagmu javni sektor je, prema R. Jones i M. Pendlebury¹, 1952. godine, prvi put upotrebio mađarski ekonomista Surányi-Unger u knjizi *Komparativni ekonomski sistemi*. Analizirajući karakteristike, u tom trenutku, postojećih ekonomskih sistema on navodi sledeće: "Rezultati poređenja ekonomskih sistema upućuju na to da se oni mogu sintetisati u tri osnovne grupe: ekonomski sistemi u zemljama poput Sjedinjenih Američkih Država u kojima se insistira na ekonomskim slobodama, ekonomski sistemi u zemljama poput Sovjetskog Saveza koji počivaju na zadacima i ciljevima koji su definisani u procesu centralnog planiranja i ekonomski sistemi u zemljama poput Velike Britanije i Francuske koji su tradicionalno zasnovani na "zapadnjačkim ekonomskim slobodama" ali u kojima se u prethodne dve decenije odvijao proces kojim je uspostavljen kompromis između "slobode i planiranja". Što se tiče javnog sektora, on je u zemljama u kojima je uspostavljen pomenuti kompromis ne samo mnogo manji već i kvalitativno drugačiji. U ovim zemljama ekonomski planovi države predstavljaju sredstvo za realizaciju unapređenja i podsticanja daljeg razvoja privatnog sektora"². Iako se Surányi-Unger ne bavi eksplicitnim definisanjem javnog sektora, iz prethodnog navoda se može zaključiti da javni sektor obuhvata sve ekonomske aktivnosti koje se nalaze pod direktnom državnom kontrolom.

Nakon više od šest decenija problem jasnog definisanja javnog sektora i dalje egzistira, a ova sintagma se koristi u mnogim disciplinama u međusobno vrlo različitim kontekstima, a ponekad i sa oprečnim značenjima. Naime, pravo, sociologija, javna administracija i ekonomija polazeći od različitih koncepata, kao što su vlasništvo, kontrola, oporezivanje, način polaganja računa ili nadležnosti, pojam "javni sektor"

¹ Jones, R., and Pendlebury, M., (2000), *Public Sector Accounting*, FT Prentice Hall, Harlow, England, strana 2.

² Surányi-Unger, T., (1952), *Comparative Economics Systems*, McGraw-Hill, London, strane 59-60.

određuju na različite načine. Očigledno je da se određivanju obuhvata - definisanju javnog sektora može pristupiti sa više aspekata, odnosno polazeći od više različitih kriterijuma. U stručnoj literaturi dominantni kriterijumi za definisanje javnog sektora su: način finansiranja, vlasništvo, upravljanje i način polaganja računa, odnosno manifestovanja odgovornosti za poverene nadležnosti. Međutim, ni jedan od ovih kriterijuma, sam po sebi, nije dovoljan da bi se na bazi njega odredile "nedvosmislene" granice javnog sektora.

Definisanje obuhvata javnog sektora različito je, ne samo između različitih zemalja, već i u okviru jedne zemlje tokom vremena. Dakle, postavljanje granica između javnog i privatnog sektora nije nepromenljivo, niti potpuno jasno i nedvosmisleno. Retki su slučajevi za koje prethodna konstatacija ne važi. Karakteristika promenljivosti važi čak i kada je reč o imovini koja je kroz proces privatizacije transferisana iz javnog u privatni sektor ili o imovini koja je kroz proces nacionalizacije i eksproprijacije prešla iz privatnog u javni sektor. Vrlo često i nakon sprovedenog postupka privatizacije može postojati izrazit javni interes da se država uključi u funkcionisanje privatizovanih entiteta bilo direktno putem subvencija ili indirektno putem regulative koja se odnosi na njihove aktivnosti. U krajnjoj instanci promena vlasti u nekoj zemlji može dovesti do reverzibilnih procesa. Proces *outsorsinga* (*outsourcing*), kojim privatne kompanije obezbeđuju sve ili deo javnih usluga, čini ovu granicu još manje jasnom. Ako kompanija iz privatnog sektora finansira izgradnju i održavanje zgrada koje potom iznajmi državi za potrebe obrazovanja, zdravstvene zaštite ili izvršenje kaznenih mera moglo bi se reći da je pitanje vlasništva nad ovom imovinom, ako ne manje jasno definisano, onda bar uslovljeno jer zavisi od odredaba ugovora o zakupu i od toka njegove realizacije. Još eksplicitniji primer uticaja *outsorsinga* na kompleksnost definisanja javnog sektora je činjenica da se čak i u najstarijoj aktivnosti države – obezbeđivanje odbrane – za snabdevanje vojnih snaga primenjuju različiti aranžmani koji uključuju angažovanje privatnih kompanija (uključujući i angažovanje njihovih zaposlenih).

Prema sistematizaciji *Khury-ja i Van der Torre-a*³, u anglosaksonskoj literaturi se mogu sresti tri pristupa definisanju javnog sektora: pravni, finansijski i funkcionalni. Prema pravnoj definiciji, javni sektor obuhvata državne institucionalne jedinice i organizacije kojima se upravlja putem javnog prava. Finansijski pristup proširuje obuhvat pravne definicije tako što u javni sektor, pored institucija i organizacija obuhvaćenih pravnom definicijom, uključuje još i privatne organizacije koje su dominantno finansirane iz javnih izvora kao i neprofitne organizacije koje svoje aktivnosti obavljaju u okviru dve delatnosti: obrazovanje i zdravstvena zaštita. Funkcionalni pristup definisanju javnog sektora kao osnovni kriterijum ima područje delovanja u kojem se obavljaju aktivnosti entiteta. Prema ovom pristupu javni sektor obuhvata sve organizacije koje svoje aktivnosti obavljaju u oblastima javne administracije, socijalne zaštite, reda i zakona, obrazovanja, zdravstvene zaštite, socijalnih usluga i usluga kulture bez obzira na izvore finansiranja i pravnu formu finansijera. Definisanje javnog sektora značajno varira između zemlja članica Evropske unije, ali prema nalazima Evropske komisije dominiraju ova tri pristupa⁴.

Nobelovac *Stiglitz* u svojoj knjizi *Ekonomija javnog sektora* primenjuje funkcionalni pristup, odnosno on ne definiše javni sektor u principu, ali navodi da on u Sjedinjenim Američkim Državama obuhvata⁵:

- federalnu vladu u čijem su resoru nacionalna odbrana, poštanska služba, štampanje novca i regulisanje trgovine između saveznih država i sa inostranstvom i
- savezne države i lokalne vlasti koje su zadužene za obrazovanje, policijsku i vatrogasnu službu, komunalne usluge i biblioteke.

Prema australijskim univerzitetskim profesorima *Funnell-u i Cooper*⁶ pojmovno definisanje javnog sektora, u decenijama na prelasku između dva milenijuma, je zadatak koji podrazumeva izrazito visok nivo harazda. To je posledica činjenice da se

³ Khury, B., Van der Torre, A., (2002), *De vierde sector*, Sociaal en Cultureel Planbureau, Den Hag, strane 12 i 13.

⁴ EU Commission, (1999), *Public Sector Information: A Key Resource for Europe, Green Paper on Public Sector Information in the Information Society*, strana 11. <ftp://ftp.cordis.europa.eu>

⁵ Stiglitz, J.E., (2004), *Ekonomija javnog sektora*, Ekonomski fakultet Beograd, strana 12.

⁶ Funnell, W. and Cooper, K., (1998), *Public Sector Accounting and Accountability in Australia*, UNSW Press, Sydney, strana 3.

australijski javni sektor, dugi niz godina, nalazi u procesu stalnih promena i sa organizacionog i sa funkcionalnog, pa samim tim i finansijskog aspekta. Definisanje entiteta javnog sektora u Australiji je zbog toga lako i nedvosmisleno jedino za područja u kojima država ima monopol, kao što su železnički transport i aerodromi, i područja u kojima je dominacija države tradicionalna – obrazovanje, odbrana i policija. U svim ostalim područjima za identifikaciju entiteta koji pripadaju javnom sektoru *Funnell* i *Cooper* predlažu upotrebu kriterijuma:

- finansiranja,
- vlasništva,
- upravljanja i
- odgovornosti.

Prema njihovom mišljenju kriterijum finansiranja ima dominantnu ulogu, a relevantnost kriterijuma vlasništva, upravljanja i odgovornosti uslovljena je relativnim učešćem finansiranja iz budžetskih sredstava u ukupnim izvorima finansiranja konkretnog entiteta.

Problemom razgraničenja između javnog i privatnog sektora bavile su se i brojne međunarodne organizacije, ali se posebno ističu rezultati Organizacije za ekonomsku saradnju i razvoj (*Organisation for Economic Cooperation and Development– OECD*). Pristup *OECD*-a je specifičan jer se njime ne određuje koji entiteti pripadaju javnom, a koji privatnom sektoru već se definišu kriterijumi koje treba koristiti prilikom odlučivanja da li neki entitet pripada javnom ili privatnom sektoru. Ove kriterijume čine:

- ciljna funkcija entiteta, odnosno da li je entitet profitno ili neprofitno orijentisan,
- funkcionisanje entiteta u javnom ili privatnom interesu i
- način finansiranja.

Kada se kriterijum ciljne funkcije entiteta posmatra isključivo teorijski moglo bi se zaključiti da je on potpuno adekvatan jer, po pravilu, obavljanje aktivnosti i proizvodnja usluga entiteta javnog sektora nisu profitno orijentisani (za razliku od entiteta privatnog sektora za koje je ostvarenje profita - maksimalnog, zadovoljavajućeg, targetiranog - primarna ciljna funkcija). Međutim, primena ovog

kriterijuma u realnim okolnostima nije jednoznačna, već mu se mogu pripisati dva ograničenja:

- kriterijum ciljne funkcije je neprimenljiv na privatne, neprofitno orijentisane entitete i
- entiteti javnog sektora iako nisu primarno profitno orijentisani ne apstrahuju ovaj cilj u potpunosti.

I za drugi kriterijum – funkcionisanje u javnom ili privatnom interesu – važi ista konstatacija kao i za prvi kriterijum: sa teorijskog stanovišta je potpuno zadovoljavajući, ali se njegova praktična primena može dovesti u pitanje. Zaštita javnog interesa ne mora biti ostvarivana isključivo kroz funkcionisanje entiteta javnog sektora. Naprotiv, isti cilj se u mnogim zemljama ostvaruje kroz adekvatnu regulativu i tržišnu konkurenciju. Ne retko profitno orijentisani entiteti privatnog sektora mogu funkcionisati u javnom interesu pre svega putem finansiranja relevantnih aktivnosti ili formiranjem i finansiranjem različitih fondacija čiji je osnovni cilj zaštita specifičnog javnog interesa. Pored toga, privatne neprofitne organizacije najčešće štite javni interes jer svojim aktivnostima ili štite pojedince od na primer bolesti, gladi ili neodgovornog korišćenja prirodnih resursa ili podižu svest javnosti o određenom sociološkom ili socijalnom problemu.

Treći kriterijum - obaveznost ili opciono pravo finansiranja aktivnosti entiteta - podrazumeva da je za entitete javnog sektora karakteristična obaveznost finansiranja njegovih aktivnosti od strane svih pojedinaca i organizacija koje čine jednu društvenu zajednicu, a koja se najčešće sprovodi kroz različite vrste oporezivanja. Pojedinci i organizacije imaju potpunu slobodu izbora da li će ili ne finansirati aktivnosti entiteta koji pripada privatnom sektoru.

Tradicionalistička i najčešće korišćena definicija javnog sektora je da je to onaj deo socijalne i ekonomske aktivnosti koji se nalazi u vlasništvu i pod kontrolom države. Međutim, i primena kriterijuma vlasništva i kontrole u nekim situacijama ne dovodi do jednoznačnog odgovora na pitanje gde počinje, a gde se završava javni sektor.

Prethodnu konstataciju mogu ilustrovati potencijalni odgovori na hipotetičko pitanje⁷: Na koje načine država može kombinovati osnovne inpute – nastavno osoblje i građevinske objekte – u jednoj od svojih bazičnih aktivnosti – obezbeđivanje usluga visokog obrazovanja? U nizu odgovora mogu se nalaziti i sledeći predlozi – ideje:

- država je vlasnik građevinskog objekta, angažuje nastavno osoblje i produkuje usluge visokog obrazovanja;
- država iznajmljuje građevinski objekat od privatne kompanije, angažuje nastavno osoblje i produkuje usluge visokog obrazovanja;
- država je vlasnik građevinskog objekta koji je iznajmila privatnoj kompaniji koja angažuje nastavno osoblje, produkuje usluge visokog obrazovanja i prodaje ih državi;
- privatna kompanija je vlasnik građevinskog objekta, angažuje nastavno osoblje, produkuje usluge visokog obrazovanja i prodaje ih državi i
- privatna kompanija je vlasnik građevinskog objekta, angažuje nastavno osoblje, produkuje usluge visokog obrazovanja i prodaje ih direktno korisnicima.

Samo prva i poslednja od prezentiranih kombinacija u potpunosti zadovoljavaju tradicionalističke kriterijume vlasništva i kontrole i nedvosmisleno se mogu kategorizovati u javni, odnosno u privatni sektor.

Prema *IPSASB*-ovom (*International Public Sector Accounting Standards Board*) Predgovoru za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor⁸ i Konceptualnom okviru za finansijsko izveštavanje opšte namene entiteta javnog sektora⁹ javni sektor obuhvata: nacionalnu, regionalne i lokalne vlade i sa njima povezane vladine entitete. Povezani vladini entiteti obuhvataju širok spektar entiteta kao što su na primer: različita ministarstva i njihovi departmani, programi, odbori, komisije ili agencije i državni fondovi socijalnog osiguranja. Prema istim izvorima javni sektor ne obuhvata javna privredna društva (preduzeća). U ovom radu termini "javni sektor" i

⁷ Primer je modifikacija primera iz: Grout, A.P., Stevens, M., (2003), *"The Assessment: Financing and Managing Public Services"*, Oxford Review of Economic Policy, Vol.19, No.2.

⁸ IPSASB®, (2015), *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume I, Preface to International Public Sector Accounting Standards*, strana 14.

⁹ IPSASB®, (2015), *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume I, The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*, strana 27.

"entiteti javnog sektora" će biti uvek korišćeni u prethodno navedenom značenju. Opravdanje za ovakvo opredeljenje zasniva se na dve činjenice:

- osnovni predmet razmatranja u radu je finansijsko izveštavanje i, na njemu zasnovano, vrednovanje performansi entiteta javnog sektora, osim onih entiteta koji su javna privredna društva jer se ona, u pogledu relevantne zakonske i profesionalne regulative, ne razlikuju u odnosu na privredna društva koja su entiteti privatnog sektora i
- *IFAC-ov (International Federation of Accountants)* Odbor za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor je najrelevantnije međunarodno telo koje se bavi ovom problematikom što dokazuje činjenica da su njegove Međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor za obračunsku ili za gotovinsku osnovu prihvatile mnoge zemlje u svetu, kao i mnoge međunarodne organizacije (na primer: OECD od 2000. godine, Evropska komisija od 2005. godine, Savet Evrope i INTERPOL od 2007. godine, Sekretarijat Komonvelta i UN Svetski program za hranu od 2008. godine, ASEAN od 2013. godine i tako dalje).

1.2. Karakteristike javnog sektora

U akademskoj literaturi ne postoji jedinstven stav o tome da li se entiteti javnog i privatnog sektora međusobno značajno razlikuju ili ne. Moguće je naići na oba odgovora. U ovom radu uvažava se stav da se entiteti javnog i privatnog sektora u nekim aspektima međusobno značajno razlikuju. *Rainey*¹⁰ prethodnu konstataciju plastično ilustruje sledećim rečima: "Ako ne postoji realna razlika između entiteta javnog i privatnog sektora zašto ne bi smo nacionalizovali sve industrijske firme ili privatizovali sve državne agencije? Rukovodioci u entitetima privatnog sektora primaju neuporedivo veće zarade od njihovih kolega u entitetima javnog sektora. Finansijska štampa, gotovo na regularnoj osnovi, podvrgava kritici prakse kompenzacijskih nadoknada rukovodiocima privatnih korporacija nazivajući ih apsurdnim i tvrdeći da se

¹⁰ Rainey, H.G., (2009), *Understanding and Managing Public Organizations*, Wiley & Sons, Inc., New York, strana 66.

kroz te nadoknade godišnje proćerda više milijardi dolara. Da li jednostavno možemo da rukovodioce ovih korporacija stavimo na listu nadoknada za državne rukovodioce i tako korporacijama i njihovim kupcima uštedimo milijarde dolara? Ova pitanja jasno pokazuju da postoje neke znaćajne razlike u administriranju entitetima javnog i privatnog sekora. Poslednjih godina teoretićari su obezbedili znaćajan i koristan uvid o postojanju razlika, a istraživaći i menadžeri su pružili dalje dokaze o distinktivnim karakteristikama entiteta javnog sektora."

Određivanje da li se entiteti javnog sektora, po svojoj prirodi i okruženju u kojem funkcionišu, bitno razlikuju od entiteta privatnog sektora znaćajno je sa aspekta ovog rada po sledećem osnovu: ako razlike postoje onda je za očekivati da one utiću i na razvoj i primenu koncepata koji se nalaze u osnovi računovodstvenih zahteva koji se pred entitete javnog sektora postavljaju, a pre svega zahteva u pogledu finansijskog izveštavanja opšte namene¹¹.

1.2.1. Distinktivne karakteristike entiteta javnog sektora – akademski pristup

Polazeći od organizacione teorije, *Christensen* (i drugi)¹² smatra da postoje tri ključne karakteristike entiteta javnog sektora zbog kojih se oni znaćajno razlikuju od entiteta privatnog sektora:

- njihovo rukovodstvo postavlja se zavisno od rezultata na politićkim izborima,
- ciljeve njihovih aktivnosti karakteriše multifunkcionalnost i
- njihove aktivnosti po pravilu nisu izložene konkurenciji na slobodnom tržištu.

Nezavisno od toga da li entitet javnog sektora funkcioniše na lokalnom, regionalnom ili nacionalnom nivou uvek je njegovo rukovodstvo postavljeno od strane politićke partije koja je odnela izbornu pobjedu. Nasuprot tome, upravu entiteta privatnog sektora postavljaju i razrešavanju njegovi vlasnici. Sledstveno, uprava entiteta javnog sektora je u krajnjoj instanci odgovorna svim građanima, za razliku od uprave entiteta privatnog

¹¹ Videti: Granof, M.H., (2005); Ives, M., Razek, J.R., Hosch, G.A., (2004) i Engstrom, J.H., Copley, P.A., (2003).

¹² Christensen, T., Læg Reid, P., Roness, P.G., and Røvik, K.A., (2007), *Organization Theory and the Public Sector - Instrument, culture and myth*, Routledge, London and New York, strane 4-8.

sektora koja je odgovorna samo vlasnicima entiteta. Drugim rečima, svi entiteti javnog sektora su karike u lancu parlamentarnog upravljanja koje podrazumeva da sav politički autoritet proističe iz volje biračkog tela, odnosno građana. Dakle, na Skupštinu (Parlament), kao najviše zakonodavno telo, birači na izborima prenose svoj politički autoritet, a tako izabrana skupština imenuje vladu u kojoj je svaki ministar nadležan i odgovoran za pravilno funkcionisanje entiteta u okviru svog resora. Međutim, volja političke većine ne bi trebalo da bude jedini kriterijum za ustanovljavanje upravljačkih struktura. U svim razvijenim parlamentarnim demokratijama drugi važan faktor je stručna kompetentnost politički postavljenje uprave.

Druga značajna karakteristika entiteta javnog sektora je multifunkcionalnost ciljeva koje oni svojim aktivnostima treba da realizuju. Obavljanje aktivnosti entiteta javnog sektora ne treba da vodi ka ostvarenju samo jednog cilja – ostvarenju dobitka, kao što je to, po pravilu, slučaj za entitete privatnog sektora. Naprotiv, entiteti javnog sektora svojim aktivnostima treba da postignu višestruke ciljeve koji su ne retko međusobno suprotni. Uprava entiteta javnog sektora koja je politički uslovljena i koja je pod političkom kontrolom treba da pokaže istovremeno:

- političku lojalnost,
- transparentnost i javnost procesa donošenja odluka,
- respektovanje potreba korisnika,
- jednak tretman potreba svih ili bar neutralnost, odnosno nepristrasnost,
- uvažavanje interesa strana na koje se efekti njihovih aktivnosti direktno odnose,
- sposobnost ostvarivanja visokog kvaliteta usluga i
- sposobnost da se te usluge produkuju na efikasan i efektivan način.

Multifunkcionalnost ciljeva entiteta javnog sektora može se posmatrati i kao njihov hendikep, ali i kao njihova prednost u odnosu na entitete privatnog sektora. Teoretičari i praktičari koji smatraju da su međusobno konfliktne ciljevi entiteta javnog sektora hendikep pokušavaju da definišu organizacione i kontrolne mehanizme koji će taj hendikep eliminisati. Ovakvo stanovište zastupaju zagovornici reformskog pokreta koji je poznat pod nazivom *New Public Management* – *NPM* čije su postavke u osnovi gotovo svih skorašnjih reformi javnog sektora u mnogim zemljama. Drugi deo akademske i stručne javnosti smatra da je multifunkcionalnost entiteta javnog sektora

jedna od njihovih ključnih karakteristika koja ih razlikuje u odnosu na entitete privatnog sektora i da ona niti treba, niti može da se eliminiše. Pored toga, oni smatraju da je multifunkcionalnost prednost jer za upravu predstavlja dodatni motivacioni faktor, odnosno postavlja izazovan zadatak da "pomiri" i nađe višestruko zadovoljavajuća i kompromisna rešenja za međusobno suprotstavljene ciljeve.

Treća karakteristika entiteta javnog sektora je da i dalje većina njihovih aktivnosti nije izložena konkurenciji na slobodnom tržištu. Ovaj stav je validan bez obzira na činjenicu što je u poslednje dve decenije došlo do privatizacije jednog dela aktivnosti koje su se do tada nalazile isključivo u domenu javnog sektora, do pojave različitih oblika javno privatnog partnerstva i primene tehnika upravljanja koje simuliraju tržišne uslove. Čak i kada bi sve slabosti tržišnog mehanizma mogle biti otklonjene postojanje javnog sektora bi i dalje bilo opravdano jer jedino državni mehanizam može da uspostavi i obezbedi poštovanje prava vlasništva i izvršenje ugovora bez kojih je funkcionisanje tržišta potpuno nezamislivo.

Prema *Pratt, Plamping i Gordon*¹³ entitete javnog sektora odlikuju tri distinktivne karakteristike:

- entiteti javnog sektora svoje aktivnosti obavljaju ne u okviru jednog hijerarhijskog sistema već u višestruko hijerarhijskom sistemu,
- po svojoj prirodi entiteti javnog sektora obezbeđuju usluge a ne proizvode i većina tih usluga je personalna i
- svrha entiteta javnog sektora je funkcionisanje u cilju opšteg dobra, odnosno za dobrobit društvene zajednice u celini.

Multihijerarhijsko ustrojstvo entiteta javnog sektora je posledica prirode i svrhe javnih usluga koje ovi entiteti obezbeđuju. Hijerarhijski sistemi koji se najčešće međusobno prepliću su profesionalne i birokratska hijerarhija. Ovakva isprepletenost važi kako u okviru jednog entiteta javnog sektora tako i između više različitih entiteta, odnosno na intra i inter-entitetskom nivou.

¹³ Pratt, J., Plamping, D., Gordon, P., (2007), "*Distinctive characteristic of public sector organisations and implications for leadership*", Centre for Inovation in Health Management, Northern Leadership Summit, Working Paper, strana 6.

Entiteti javnog sektora obezbeđuju usluge koje su, po pravilu, personalnog karaktera (obrazovanje, zdravstvena zaštita) zbog čega je logično da oni koji te usluge pružaju moraju imati veći stepen diskrecionog ponašanja i autonomije prilikom obavljanja svojih aktivnosti. U okviru svake profesionalne grupe sa porastom nivoa u profesionalnoj - stručnoj hijerarhiji raste i autonomija pojedinca u obavljanju aktivnosti, pri čemu istovremeno rastu i njegove nadležnosti i obaveze delegiranja autoriteta i raspodele i nadzora nad radom profesionalaca koji su na nižim hijerarhijskim nivoima. Pojedinci koji u entitetima javnog sektora pružaju ovakve vrste usluga deo su određenih profesija i po pravilu su uključeni u mrežu različitih profesionalnih organizacija. Osnovni cilj profesionalnih organizacija je funkcionisanje u cilju zaštite profesije što se postiže kroz procese edukacije neophodne za akreditaciju i licenciranje. Entiteti javnog sektora vrlo često nemaju sposobnost da samostalno obezbede od njih očekivane usluge zbog čega je neophodno da međusobno intenzivno sarađuju što izaziva suočavanje profesionalnih hijerarhija na inter entitetskom nivou. U takvim okolnostima mogu nastati situacije koje opravdavaju stav, na koji se može naići u akademskoj literaturi, da su profesionalne organizacije "organizovane anarhije" koje, kao takve, mogu usporavati ili otežavati procese upravljanja aktivnostima entiteta javnog sektora¹⁴. Procesi upravljanja aktivnostima entiteta javnog sektora, i na intra i inter entitetskom nivou, deo su formalizovanih sistema upravljanja, odnosno birokratskih hijerarhija. Zadatak sistema upravljanja je pre svega da kroz koordinaciju aktivnosti svih profesionalnih grupa, obezbedi efikasno i efektivno obezbeđivanje javnih usluga visokog kvaliteta.

Druga distinktivna karakteristika entiteta javnog sektora je da je rezultat njihovih aktivnosti usluga, a ne proizvod. Reč je, dakle, o nematerijalnim autputima za koje je nemoguće definisati prenos vlasništva i čije obezbeđivanje i korišćenje (potrošnja) se, najčešće, odvijaju na istom mestu i u istom trenutku. Posebno značajna osobina ovih usluga je da njihov korisnik – "potrošač" direktno učestvuje u procesu njihove isporuke. Neke od ovih usluga su pojedinačno personalne, kao što je slučaj u oblastima obrazovanja ili zdravstvene zaštite gde se podrazumeva neposredna interakcija oba učesnika u procesu zasnovana na njihovim ličnim karakteristikama i iskustvima. Drugu

¹⁴ Mintzberg, prema Pratt, J., Plamping, D., Gordon, P., (2007), "*Distinctive characteristic of public sector organisations and implications for leadership*", Centre for Innovation in Health Management, Northern Leadership Summit, Working Paper, strana 9.

vrstu usluga čine one koje su nepersonalne, odnosno personalne za skup pojedinaca, kao što su javni prevoz ili nacionalna odbrana, gde je interakcija između korisnika i davaoca usluge manje neposredna. Većina usluga koje obezbeđuju entiteti javnog sektora nalazi se između ova dva ekstrema, odnosno manje ili više su neposredno personalnog karaktera. Ova karakteristika je posebno značajna u situacijama kada je neophodno vrednovati performanse entiteta javnog sektora, jer su one uslovljene ne samo aktivnostima entiteta javnog sektora već i "kvalitetom" korisnika usluga¹⁵.

Pored toga što obezbeđuju prevashodno usluge (najčešće personalne), a u okviru višestruko hijerarhijskog sistema, za entitete javnog sektora karakteristično je da je obavljanje njihovih aktivnosti usmereno ka cilju koji je takođe multidimenzionalan, a to je opšte dobro društvene zajednice u kojoj entiteti egzistiraju. Po pravilu se pod terminom *opšte dobro* podrazumeva obezbeđivanje javnih dobara – usluga i to uz uvažavanje principa pravednosti, odnosno jednakosti svakog pojedinca. Osnovni razlozi zbog kojih država na sebe preuzima obavezu da, pored privatnih dobara i usluga koja obezbeđuju entiteti privatnog sektora na komercijalnoj i individualnoj osnovi, obezbedi javna dobra, su nesposobnost tržišnog mehanizma da to učini ili ako je u stanju da to učini onda je to po pravilu bez uvažavanja principa pravičnosti i jednakosti. Za obezbeđivanje privatnih dobara tržište, odnosno cenovni mehanizam, predstavlja polaznu osnovu i za oblikovanje tražnje za ekonomskim resursima i za agregiranje pojedinačnih zahteva kako bi se definisala ponuda dobara i usluga. U ovim procesima polazi se od pretpostavki kao što su, na primer, savršena konkurencija i informisanost i odsustvo eksternih efekata. Iako ni jedna od navedene tri pretpostavke nije ispunjena, prve dve su opštepoznate i detaljno objašnjene u stručnoj literaturi, dok treća tek poslednjih decenija dobija na značaju. U stručnoj literaturi se eksternalije definišu na više načina, na primer:

- to su posledice ekonomske aktivnosti koje utiču na, sa ekonomskom aktivnošću, nepovezane strane,
- to je uticaj na dobrobit drugih izazvan nečijom ekonomskom aktivnošću koja nema odraz u tržišnim cenama,

¹⁵ Vrednovanje performansi entiteta javnog sektora je predmet razmatranja u trećem delu ovog rada.

- to su faktori čije koristi i troškovi se ne odražavaju u tržišnim cenama dobara i usluga ili
- to su gubici ili dobiti u dobrobiti jedne strane koji nastaju kao rezultat aktivnosti druge strane pri čemu ne postoji bilo kakva vrsta kompenzacije za stranu koja je na gubitku.

Pojava eksternalija je važna jer u toj situaciji tržišni (cenovni) mehanizam ni kupcima dobara i usluga niti njihovim proizvođačima ne obezbeđuje ekonomski relevantne informacije.

Čak i kada bi sve pomenute pretpostavke efikasnog funkcionisanja tržišnog mehanizma bile ispunjene to ne bi automatski podrazumevalo ostvarivanje pravičnosti i jednakosti svih pojedinaca. Zbog toga je zadatak entiteta javnog sektora da na sebe preuzmu nadležnost, a time i odgovornost da obezbede javna dobra i usluge na najefikasniji i najpravičniji mogući način. Ovako definisan zadatak podrazumeva da uprava entiteta javnog sektora kontinuirano prati potrebe i zahteve društvene zajednice i da kroz politički dijalog pronalazi načine da ograničeni javni resursi budu iskorišćeni za opšte dobro, ali na najekonomičniji, najefikasniji i najefektivniji način. Ostvarenje ovog zadatka ne postavlja se samo pred pojedinačni entitet javnog sektora već pred javni sektor u celini.

Celina javnog sektora inkorporira kompleksan i heterogen skup organizacija - entiteta koji funkcionišu u međusobno vrlo različitim zakonodavnim okvirima i imaju različitu - nestandardizovanu organizacionu formu i veličinu. Međutim, uprkos izraženoj heterogenosti, entiteti koji čine javni sektor imaju i jednu osobinu koja im je zajednička i koja ih kvalifikuje da budu deo tog skupa - svi oni svojim aktivnostima obezbeđuju javna dobra i usluge, odnosno ona dobra i usluge koje se smatraju esencijalnom komponentom jedne društvene zajednice.

U ekonomskoj literaturi postoji opšta saglasnost da su za određivanje kojoj kategoriji neko dobro i usluga pripadaju ključne njegove/njihove dve karakteristike:

- rivalitet ili nerivalitet u potrošnji i
- mogućnost ili nemogućnost isključenja iz potrošnje - korišćenja.

Rivalitet u potrošnji nekog dobra postoji kada njegova potrošnja od strane jedne osobe automatski isključuje mogućnost da to isto dobro koristi neka druga osoba (odnosno potrošači ovakvih dobara nalaze se u suparničkom odnosu). Nasuprot tome, ako korišćenje nekog dobra od strane jedne osobe ne predstavlja prepreku da to isto dobro koristi i neka druga osoba reč je o nerivalnoj - nesuparničkoj potrošnji. Druga ključna karakteristika javnih dobara je mogućnost isključenja iz potrošnje nekog dobra. Ona postoji kada se korišćenjem odgovarajućih ekonomski i socijalno racionalnih mehanizama neka osoba može sprečiti da to dobro koristi. U principu, za dobra koja su privatna karakteristična je rivalna potrošnja i mogućnost isključenja, a javna dobra se odlikuju nerivalnom potrošnjom i nemogućnošću isključenja iz korišćenja. Ovakva podela postoji samo u idealnim uslovima i prethodno definisana javna dobra nazivaju se čista javna dobra. U literaturi se kao primer takvog dobra najčešće navodi nacionalna odbrana. Kada bi proizvodnja i potrošnja čistih javnih dobara bila regulisana isključivo putem tržišnih mehanizama vrlo verovatno je da proizvodnje, pa samim tim i potrošnje takvih dobara ne bi bilo. Razlog je vrlo jednostavan - u ovakvim uslovima primena cenovnog mehanizma kao regulatora efikasne alokacije resursa je nemoguća.

Realne društveno-ekonomske okolnosti su retko kada idealne. Iz tog razloga veliki broj javnih dobara nisu čista javna dobra, odnosno odlikuje ih samo jedna od prethodno navedenih karakteristika zbog čega nastaje problem ekonomske neefikasnosti njihove proizvodnje. Naime, kada bi proizvodnja i potrošnja javnih dobara koja se odlikuju samo nerivalnom potrošnjom, ali ne i nemogućnošću isključenja pojedinaca iz njihove potrošnje bila isključivo tržišno regulisana to bi dovelo do nastanka dva osnovna oblika ekonomske neefikasnosti. Isključivanje pojedinaca iz potrošnje ovakvog dobra dovelo bi do manifestacije jednog oblika ekonomske neefikasnosti - nedovoljne potrošnje. S druge strane, neisključivanje pojedinaca iz potrošnje ovakvih dobara, oslobađanjem od plaćanja nadoknade za njihovo korišćenje, dovodi u pitanje motivisanost bilo koga da ta dobra proizvodi zbog čega se ispoljava drugi oblik ekonomske neefikasnosti - nedovoljna ponuda. Nedovoljna potrošnja i nedovoljna ponuda u ovom slučaju predstavljaju dva oblika ispoljavanja tržišne nesavršenosti (imperfečnosti). Problem ekonomske neefikasnosti ne rešava se ni kada se za korišćenje ovakvih dobara primenjuje mogućnost isključivanja iz njihove potrošnje, odnosno kada se za njihovu

potrošnju zahteva plaćanje naknade za korišćenje. Nobelovac *J.E. Stiglitz* je ovaj problem ilustrovao koristeći hipotetički primer izgradnje i korišćenja mosta¹⁶.

U primeru se polazi od sledećih pretpostavki: broj prelazaka preko mosta je funkcija nadoknade koja se plaća za prelazak (mostarine), odnosno tražnja za ovim dobrom je cenovno elastična, ne postoji obim tražnje koji bi bio veći od propusne moći mosta, odnosno korišćenje mosta je nerivalna usluga i shodno tome ne postoje granični troškovi povezani sa njegovim korišćenjem. Pod datim pretpostavkama, teorija o ekonomskoj efikasnosti zahteva da (u uslovima odsustva graničnih troškova korišćenja mosta) ne postoji ni cena koju je neophodno da pojedinac plati da bi most prešao. Shodno tome, prihod od korišćenja mosta bio bi nula, bez obzira na postojanje troškova (rashoda) njegove izgradnje i održavanja. Teorijski posmatrano, most može izgraditi entitet iz privatnog sektora ili država - entitet iz javnog sektora.

Za entitet koji pripada privatnom sektoru odluka da li će investirati u izgradnju mosta, s obzirom na njegovu ciljnu funkciju, je vrlo jednostavna. Kao i za donošenje bilo koje druge odluke o investiranju tako i za investiranje u izgradnju i eksploataciju mosta entitet bi, uz primenu metoda neto sadašnje vrednosti ili interne stope prinosa (ili oba), sproveo analizu isplativosti investicije i pristupio njenoj realizaciji samo pod uslovom da je rezultat analize takav da pokazuje da se za korišćenje mosta može naplatiti nadoknada koja je dovoljno visoka da obezbeđuje ostvarenje maksimalnog ili zadovoljavajućeg dobitka (profita).

Donošenje odluke za državu, odnosno za entitet koji pripada javnom sektoru, je daleko složenije¹⁷. Jedan od osnovnih uzroka ove složenosti je činjenica da entiteti javnog sektora, za razliku od entiteta privatnog sektora, imaju višestruke ciljeve koji su, po pravilu, istog ili veoma sličnog ranga značajnosti. Zbog toga, za entitet javnog sektora polazište u procesu donošenja odluke nije korišćenje prilike za ostvarenje dobitka već razmatranje da li u određenoj društveno-ekonomskoj zajednici postoji opravdana potreba za izgradnjom mosta i koje sve posledice po funkcionisanje te zajednice produkuje realizacija takvog poduhvata (ili odustajanje od nje). Dakle, opravdanost izgradnje mosta meri se, u ovom slučaju, efektima koje bi izgradnja mosta imala na niz

¹⁶ Stiglitz, J.E., (2004), *Ekonomija javnog sektora*, Ekonomski fakultet Beograd, strana 129 i 130.

¹⁷ Videti: Flemming, J., Mayer, C., (1997) i Brealey, R.A., Cooper I.A., Habib, M.A., (1997).

socio-ekonomskih elemenata kako na lokalnom tako i na nacionalnom nivou. Na lokalnom nivou reč je o uticaju na funkcionisanje saobraćaja sa aspekta smanjenja ili eliminisanja "uskih grla", skraćivanja vremena saobraćajne komunikacije različitih delova grada, opštine ili regiona i na taj način skraćivanje vremena neophodnog za reakciju različitih komunalnih, sigurnosnih i službi zdravstvene i socijalne zaštite. Očigledno je da bi izgradnja mosta uticala na niz međusobno raznorodnih elemenata života u društvenoj zajednici, od očiglednog poboljšanja brzine protoka saobraćaja do dostupnosti obrazovanja, zdravstvene i protivpožarne zaštite. Vrlo često ove indirektno ekonomske koristi (poboljšanja u sferi obrazovanja, zdravstvene i protivpožarne zaštite) imaju izrazit dugoročni, višedimenzionalni multiplikacioni efekat i daleko prevazilaze kratkoročne profitno orijentisane ciljeve zbog čega su investitori ovakvih projekata po pravilu entiteti javnog sektora, odnosno država.

Za entitete javnog sektora ništa manje kompleksna nije ni odluka da li ili ne naplaćivati nadoknadu za korišćenje nekog javnog dobra. Pred njima se u ovom pogledu nalaze sledeće opcije koje bi trebalo razmotriti:

- ne naplaćivati korišćenje,
- odrediti nadoknadu u visini koja će obezbediti u određenom vremenskom periodu pokriće troškova proizvodnje ili
- odrediti nadoknadu u visini koja samo delimično pokriva troškove proizvodnje javnog dobra i uz to obezbediti dodatne izvore finansiranja¹⁸.

Kategorizacija jednog istog dobara na javno i privatno nije konstanta već promenljiva koja zavisi od nekoliko faktora. Ova kategorizacija je pod uticajem ne samo zakonskih propisa, već zavisi i od razvoja tehnike i tehnologije, razvoja društvene zajednice u celini i sa njim povezanih društvenih vrednosti. Uticaj tehničko tehnološkog razvoja na razvrstavanje dobara na javna i privatna ogleda se kroz stvaranje ekonomičnih i socijalno prihvatljivih mehanizama i sredstava kojima se ostvaruje isključivanje pojedinaca iz potrošnje nerivalnih javnih dobara.¹⁹ Uticaj razvoja društvene zajednice

¹⁸ Pojedinci imaju različitu percepciju potrebe, značaja, efekata i vrednosti proizvodnje i korišćenja javnih dobara. Posledica ovih razlika je problem koji se u stručnoj literaturi naziva problem besplatnog korisnika (*free rider*).

¹⁹ Najbolji primer za to je korišćenje sistema elektronske naplate putarine na većini auto-puteva u razvijenim tržišnim ekonomijama.

na razvrstavanje dobara na privatna i javna najbolje ilustruje primer promena u sferi obrazovanja i zdravstvene zaštite koji su do sredine XIX veka bili u isključivoj nadležnosti privatnog sektora a od tada pa do danas to su usluge koju pružaju entiteti i javnog i privatnog sektora. Dakle, pored čistih javnih dobara entiteti javnog sektora obezbeđuju proizvodnju i potrošnju i dobara koja su po svojim karakteristikama privatna dobra kao što su već pomenuto obrazovanje i zdravstvena zaštita. Razlozi za to nisu ekonomske već socijalne prirode, među kojima je danas dominantno uvažavanje jednog od osnovnih postulata na kojem se zasniva građansko društvo - jednak tretman i jednake mogućnosti za sve građane.

Prema istraživanjima *Freeman*-a i *Shoulders*-a²⁰ entiteti javnog sektora jedinstveni su zbog toga što se:

- dobitak ne smatra njihovom ciljnom funkcijom i vrlo često su izuzeti od obaveze plaćanja poreza na dobitak,
- vlasništvo nad njima ne može dokazati instrumentima vlasničkog kapitala koji mogu biti predmet trgovine, odnosno prodaje,
- pojedincima ili drugim entitetima koji kroz različite mehanizme, indirektno ili direktno, finansiraju njihove aktivnosti ne garantuje niti direktna niti proporcionalna participacija u korišćenju dobara ili usluga u čijem finansiranju su učestvovali i
- većina strategijskih i neke operativne odluke donose od strane izabranog ili postavljenog upravljačkog tela u kojem su pojedinci koji dolaze iz različitih političkih i profesionalnih sredina i koji se odlikuju različitim sposobnostima i interesima.

Za razliku od entiteta u privatnom sektoru entiteti javnog sektora nemaju kao primarnu ciljnu funkciju ostvarenje dobitka. Osnovni cilj entiteta javnog sektora je da korišćenjem resursa koji im stoje na raspolaganju ostvare maksimalno mogući kvantum dobara i usluga.²¹

²⁰ Freeman, R.J., Shoulders, C.D., (2003), *Governmental and Nonprofit Accounting - Theory and Practice*, 7th ed., Prentice Hall, New Jersey, strana 2.

²¹ Ciljna funkcija entiteta javnog sektora bila je predmet razmatranja u tački 1.1. Stavovi izneti u tom delu rada imaju istu važnost i za ovaj deo izlaganja.

Druga značajna osobenost entiteta javnog sektora je kolektivno vlasništvo nad njima koje se ne može dokazati instrumentima vlasničkog kapitala. Ova karakteristika je posledica činjenice da ni jedan od dva primarna izvora sopstvenog kapitala koji stoje na raspolaganju entitetima privatnog sektora – investicije od strane vlasnika entiteta i prodaja dobara i usluga uz ostvarenje profita – nisu dostupni entitetima javnog sektora. Primarni izvor finansiranja aktivnosti ovih entiteta su finansijska sredstva obezbeđena putem oporezivanja koje po svojoj prirodi za poreske obveznike ne predstavlja transakciju u kojoj oni učestvuju samoinicijativno i dobrovoljno. Pored toga, ukoliko nije reč od besplatnim dobrima i uslugama koje su rezultat aktivnosti entiteta javnog sektora, njihove cene se ne definišu kroz tržišni mehanizam, odnosno nisu rezultat odnosa tražnje i ponude već se, po pravilu, formiraju ili na nivou ili ispod nivoa troškova njihove produkcije.

Treća važna karakteristika (odsustvo direktne veze između nečijeg učešća u finansiranju aktivnosti entiteta javnog sektora i njegovog učešća u potrošnji dobara i usluga ovih entiteta) koja je, takođe, posledica suspenzije tržišnog mehanizma, je još jedan od razloga zbog kojeg ne postoje povratne informacije korisnika o njihovoj satisfakciji u pogledu količine i kvaliteta primljenih dobara i usluga.

Kada se četvrtoj karakteristici – način formiranja i struktura upravljačkih tela entiteta javnog sektora – pridruži činjenica da su ovi entiteti predmet ekstenzivne eksterne i interne regulative jasno je da su diskreciona prava menadžmenta ovih entiteta ograničena u značajnoj meri²². Ova činjenica je od posebnog značaja u svim situacijama koje zahtevaju merenje i vrednovanje performansi entiteta javnog sektora.

Prema *Stiglitz-u*²³ entiteti javnog sektora imaju dve značajne razlike u odnosu na entitete privatnog sektora. Prva razlika je u tome što su pojedinci koji upravljaju institucijama javnog sektora izabrani ili imenovani od strane nekog ko je izabran, odnosno legitimitet da se upravlja nekim entitetom javnog sektora uvek, direktno ili indirektno, proističe iz političkog izbornog procesa. Druga, ne manje značajna, distinktivna karakteristika entiteta javnog sektora je njihovo pravo da pojedincu ili drugom entitetu nametnu

²² Posebna eksterna regulativa najčešće obuhvata Ustav, Zakon o budžetu i širok spektar Uredbi. Interna regulativa pored Statuta najčešće obuhvata i različite sporazume, ograničenja postavljena od strane donatora i ograničenja definisana od strane višeg hijerarhijskog nivoa.

²³ Stiglitz, J.E., (2004), *Ekonomija javnog sektora*, Ekonomski fakultet Beograd, strana 13.

određeno ponašanje, odnosno njihova sposobnost da sprovedu mere prinude (plaćanje različitih vrsta poreza, obaveznost osnovnog obrazovanja, obaveznost primarne dečije zaštite, eksproprijacija i slično).

1.2.2. Distinktivne karakteristike entiteta javnog sektora – pristup profesionalnih računovođa

Za razliku od akademske javnosti među profesionalnim računovođama postoji gotovo potpuna saglasnost da se entiteti javnog i privatnog sektora međusobno značajno razlikuju.

U okviru aktivnosti na izradi Konceptualnog okvira, *IPSASB* je 2011. godine publikovao nacrt pod nazivom *Ključne karakteristike javnog sektora sa potencijalnim implikacijama na finansijsko izveštavanje*²⁴. U ovom dokumentu se kao distinktivne karakteristike entiteta javnog sektora navode:

- obim i finansijski značaj nerazmernih transakcija,
- značaj budžeta,
- priroda nekretnina, postrojenja i opreme,
- nadležnost za imovinu koja predstavlja nacionalno i lokalno nasleđe,
- "dugovečnost" javnog sektora,
- regulatorna uloga države,
- vlasništvo ili kontrola prava u odnosu na prirodne resurse i fenomene i
- statističke osnove računovodstva.

Transakcije razmene (razmenske transakcije) obuhvataju sve one transakcije u kojima jedan entitet stiče imovinu ili usluge ili izmiruje obaveze i po tom osnovu u zamenu direktno daje približno istu vrednost. Nasuprot njima su transakcije bez razmene (nerazmenske transakcije) u kojima jedan entitet prima neku vrednost od drugog entiteta bez direktnog davanja približno iste vrednosti u zamenu za primljenu vrednost i obrnuto (transakcije u kojima jedan entitet daje neku vrednost drugom entitetu bez direktnog primanja jednake vrednosti u zamenu za primljenu vrednost). Obe vrste

²⁴ IPSASB, ED, (2011), *Key Characteristics of the Public Sector with Potential Implications for Financial Reporting*, IFAC, Toronto.

transakcija nastaju u obavljanju aktivnosti entiteta i privatnog i javnog sektora. Međutim, za razliku od entiteta privatnog sektora, za koje su nerazmenske transakcije izuzetno retka pojava, u entitetima javnog sektora ove transakcije čine glavninu i po osnovu njih nastaje najveći deo priliva i odliva ekonomskih koristi, odnosno resursa ovih entiteta. Najveći deo aktivnosti entiteta javnog sektora usmeren na obezbeđivanje dobara i usluga finansira se iz resursa prikupljenih oporezivanjem koje za poreske obveznike predstavlja zakonom nametnutu, nedobrovoljnu i nerazmensku, transakciju. Čak i kada se neki pojedinačni entitet javnog sektora finansira isključivo iz transfera od nekog drugog entiteta javnog sektora koji se nalazi na višem hijerarhijskom nivou i tada je reč o resursima koji su inicijalno prikupljeni kroz različite vidove oporezivanja, dakle putem nerazmenskih transakcija.

Prema *IPSASB*-u druga značajna distinktivna karakteristika entiteta javnog sektora je značaj koji za njih ima budžet, odnosno finansijski plan. Finansijsko planiranje - budžetiranje - predstavlja važnu aktivnost i finansijskog upravljanja i upravljanja u opštem smislu u entitetima privatnog sektora jer se njime određuju i finansijski kvantifikuju buduće aktivnosti entiteta. Za entitete privatnog sektora finansijski plan, za razliku od finansijskih izveštaja, po pravilu, nije predmet javnog publikovanja jer bi konkurenti iz okruženja analizom sadržaja finansijskih planova mogli otkriti informacije koje se kategorišu kao poslovna tajna. U mnogim jurisdikcijama budžetima (finansijskim planovima) entiteta javnog sektora pridaje se veći značaj nego finansijskim izveštajima. Ovakav stav je posledica činjenice da se na bazi državnog budžeta definišu vrste i nivoi oporezivanja poreskih obveznika kao i visina i vrsta aproprijacija na koje korisnici budžetskih sredstava imaju pravo. U velikom broju slučajeva državni budžet kao i budžeti nižih administrativnih nivoa se javno publikuju, a informacije koje su u njima prezentovane omogućavaju korisnicima da uporede stvarno nastala trošenja budžetskih sredstava sa planiranim i tako odrede da li su aktivnosti entiteta bile u skladu sa njegovim finansijskim planom. Ovakvo poređenje je jedan od načina vrednovanja performansi entiteta javnog sektora. Iz ove činjenice proizilazi značaj koji budžet (finansijski plan) ima za entitete javnog sektora.

Između entiteta privatnog i javnog sektora postoji značajna razlika u osnovnoj svrsi kojoj su namenjene nekretnine, postojenja i oprema. Ove razlike proizilaze iz razlika u

ciljevima ovih entiteta. Osnovni cilj entiteta privatnog sektora je ostvarenje dobitka, pa se u skladu sa tim i nekretnine, postrojenja i oprema poseduju i koriste sa svrhom da direktno ili indirektno generišu prilive ekonomskih koristi u entitet kao i pozitivne novčane tokove. S obzirom na to da je osnovni cilj entiteta javnog sektora da širokom spektru korisnika produkuju dobra i usluge posedovanje i korišćenje nekretnina, postrojenja i opreme primarno je usmereno ka tom cilju, a ne generisanju pozitivnih neto novčanih tokova.

Posebno značajna razlika između entiteta privatnog i javnog sektora je u činjenici da je staranje o imovini koja predstavlja nacionalno (i lokalno) istorijsko, kulturno i prirodno nasleđe potpuno u nadležnosti entiteta javnog sektora. Osnovni cilj svih aktivnosti na očuvanju ovih vrsta nasleđa je da se one sačuvaju za buduće generacije, pre svega kao deo nacionalnog identiteta. U ovoj sferi se računovodstvo entiteta javnog sektora suočava sa dva osnovna pitanja na koja nije lako dati jednoznačan odgovor:

- da li elementi istorijskog, kulturnog i prirodnog nasleđa zadovoljavaju definiciju imovine? i ako je odgovor na ovo pitanje potvrđan
- koje osnove vrednovanja primeniti prilikom priznavanja imovine ove vrste?

"Dugovečnost" javnog sektora, odnosno gotovo beskonačno kontinuirana egzistencija nekih entiteta javnog sektora i dugotrajnost njihovih programa i projekata značajno razlikuju ove entitete od entiteta privatnog sektora. Kontinuirana egzistencija entiteta javnog sektora posledica je prirode i obuhvata aktivnosti koje ovi entiteti obavljaju i pravno-zakonske zasnovanosti njihovog postojanja. Ova konstatacija odnosi se na sve nivoje javne uprave, dakle na državnu upravu na nacionalnom i na svim subnacionalnim nivoima (različiti nivoi lokalne samouprave) i na sve javne službe. Bez obzira na to koliko su česte političke promene i njima izazvane promene u strukturi javnog sektora entiteti javnog sektora nastavljaju da obavljaju svoje aktivnosti jer i država sa promenjenim odnosima političkih snaga ima obavezu da svojim stanovnicima obezbedi određeni nivo i kvalitet javnih dobra i usluga. Zbog ove karakteristike entiteta javnog sektora bazična pretpostavka na kojoj se zasniva pripremanje i prezentovanje finansijskih izveštaja - princip stalnosti poslovanja (odnosno *going concern* princip) - je od manjeg značaja nego kada je reč o entitetima privatnog sektora. S druge strane, zbog iste karakteristike na značaju dobija drugi princip - princip dugoročne finansijske

održivosti aktivnosti, programa i projekata entiteta javnog sektora. Finansijske posledice odluka povezanih sa dugoročnim projektima i programima entiteta javnog sektora nekada se mogu sagledati tek nakon niza godina, ne retko i decenija, što ima značajne implikacije na obuhvat finansijskog izveštavanja u kojem prospektivne finansijske informacije dobijaju izrazito značajnu ulogu, neuporedivo značajniju u odnosu na entitete privatnog sektora.

Značajna distinktivna karakteristika entiteta javnog sektora je njihova regulatorna uloga, pre svega u cilju zaštite interesa stanovništva ne samo kada se oni javljaju u ulozi potrošača već i kada je reč o njihovoj zaštiti od određenih rizika koja se ne može ostvariti kroz tržišni mehanizam. Svoju regulatornu ulogu entiteti javnog sektora mogu sprovesti ili direktno ili putem specijalizovanih agencija. Regulatorna uloga entiteta javnog sektora značajno otežava zadatak određivanja "granica" izveštajnog entiteta u odnosu na isti zadatak kada je reč o entitetima privatnog sektora i upravo zbog toga problematizuje vrstu i obim informacija o performansama izveštajnog entiteta koje treba da budu uključene u finansijske izveštaje opšte namene.

Prirodni resursi, kao što su na primer voda za piće, mineralni resursi i šume, i prirodni fenomeni, kao što je na primer radiodifuzni prostor, se po pravilu nalaze u vlasništvu ili pod kontrolom entiteta javnog sektora. Pravo korišćenja ovih resursa i fenomena nije besplatno, naprotiv, po tom osnovu entiteti javnog sektora ostvaruju značajan deo svojih prihoda. No, bez obzira na prinosni potencijal prirodnih resursa i fenomena, nekada je vrlo teško, ako ne i nemoguće, utvrditi njihovu vrednost zbog čega se za računovodstvo i finansijsko izveštavanje otvara pitanje priznavanja imovine ove vrste.

Statistička obrada podataka na nacionalnom nivou i izveštavanje uz primenu statističkih osnova računovodstva imaju za cilj da obezbede agregatne informacije čija je primarna svrha korišćenje u izradi makroekonomskih modela. Najrelevantnije međunarodne statističke osnove računovodstva su: Sistem nacionalnih računa Ujedinjenih nacija (*United Nations System of National Accounts – UNSNA 2008 ili SNA 2008*), Eurostatov Evropski sistem računa (*2010 European System of Accounts – ESA 2010*) i Statistika državnih finansija (*The Government Financial Statistics 2014 – GFS 2014*) Međunarodnog monetarnog fonda. Svaka statistička osnova različito definiše izveštajne entitete i neke transakcije i događaje obrađuje i prikazuje na različite načine. Shodno

tome u ovim sistemima računa entiteti javnog sektora se različito razvrstavaju i efekti njihovih aktivnosti različito prikazuju. Korisnici finansijskih izveštaja i podataka iz statističkih sistema računa moraju biti upoznati sa ovim razlikama ukoliko se žele izbeći pogrešne interpretacije istih ekonomskih fenomena i događaja karakterističnih za javni sektor.

U okviru aktivnosti na izradi Konceptualnog okvira, kanadski Računovodstveni odbor za javni sektor, a na osnovu rezultata istraživanja koja je sprovela Radna grupa za Konceptualni okvir (*Public Sector Accounting Standards Board's Conceptual Framework Task Force – PSAB CFTF*)²⁵, objavio je (iste godine kada i *IPSASB*) konsultativni dokument u kojem je iznet stav da entitete javnog sektora odlikuju sledeće karakteristike:

- javna odgovornost,
- višestruki ciljevi,
- ustavna ili preneti prava, ovlašćenja, nadležnosti i odgovornosti,
- zakonom definisani poslovni i finansijski okviri,
- odsustvo vlasništva nad kapitalom,
- značaj budžeta,
- upravljačke strukture,
- karakter – priroda resursa i
- nerazmenske transakcije.

S obzirom na činjenicu da je u demokratskim državama konstituisanje i struktura njihovih vlada rezultat izbornog procesa (izbornih rezultata), od Vlade i svih sa njom povezanih entiteta – entiteta javnog sektora, se očekuje ili zahteva da stanovništvo (birače, izborni telo) i Parlament izveštava o posledicama svojih aktivnosti (ispoljavanja svojih prava, ovlašćenja i nadležnosti). Koncept javne odgovornosti zasnovan je na jednostavnoj premisi da biračko telo (stanovništvo) koje je nekome, kao izraz preovlađujuće političke volje, dalo prava, ovlašćenja i nadležnosti da upravlja korišćenjem javnih resursa, "ima pravo da zna" odakle ti resursi potiču i kako su korišćeni. Prema ovom izvoru, javna odgovornost je najvažnija distinktivna

²⁵ Conceptual Framework Task Force, (2011), Consultation Paper 1, *Characteristics of Public Sector Entities*, PSAB, Toronto.

karakteristika entiteta javnog sektora, a pripremanje i prezentovanje informacija koje tu odgovornost reprezentuju je primarni cilj finansijskog izveštavanja entiteta javnog sektora.

Kao i većina drugih autora i *PSAB CFTF* smatra da entiteti javnog sektora imaju višestruke ciljeve, ali da generisanje profita nije jedan od njih. Osnovni ciljevi entiteta javnog sektora su:

- obezbeđivanje usluga i dobara,
- realokacija resursa i/ili
- formulisanje različitih opštih politika.

Budući da je do sada o obezbeđivanju usluga i dobara, kao jednom od ciljeva entiteta javnog sektora, bilo dosta reči u prethodnim izlaganjima, treba istaći insistiranje *PSAB CFTF* da ove aktivnosti treba da budu obavljene na najefektivniji i najefikasniji način (odnosno tako da se maksimizira vrednost koja nastaje korišćenjem svake novčane jedinice javnih resursa jer se jedino tako može unaprediti ili održati dobrobit celokupne društvene zajednice).

Ukoliko je reč o realokaciji resursa, nužno je napomenuti da se ona, po pravilu, obavlja u skladu sa politički postavljenim ciljevima kao što su na primer ujednačavanje regionalnog privrednog razvoja ili stimulisanje određenih privrednih aktivnosti kroz različite oblike subvencija.

Treći značajan cilj entiteta javnog sektora je definisanje politika kojima se utiče na sve aktivnosti svih entiteta na određenoj teritoriji i kojima se upravlja pravicima i dimamikom razvoja društva u celini. U ovakve politike spadaju, na primer, monetarna politika, fiskalna politika, politika odnosa sa inostranstvom ili politika privrednog razvoja. Očigledno je da se ovaj treći cilj entiteta javnog sektora po svom karakteru značajno razlikuje u odnosu na dva prethodno navedena.

Nesumnjivo je da se entiteti javnog razlikuju u odnosu na entitete privatnog sektora po tome što imaju specifična ustavna ili prenetna prava, ovlašćenja i nadležnosti koja im omogućavaju ne samo da utiču na gotovo sve vrste okruženja u kojima funkcionišu već i da definišu prirodu i obuhvat informacija koje prezentuju kako bi demonstrirali svoju

javnu odgovornost. Entiteti javnog sektora na različitim nivoima mogu, na primer, da određuju vrste i visinu poreza i taksi, donose i sprovode zakone i druge oblike regulative, odobravaju i ukidaju različite vrste dozvola i kažnjavaju na različite načine. Svako od ovih prava, ovlašćenja i nadležnosti predstavlja izvor odgovarajuće vrste odgovornosti među kojima se nalaze, na primer: ispunjavanje dužnosti koje proizilaze iz Ustava, donošenje i sprovođenje socijalne i ekonomske politike na efikasan, efektivan, održiv i transparentan način i obezbeđivanje lične, imovinske i ekonomske sigurnosti stanovništva. U svakoj od pomenutih sfera entiteti javnog sektora su javno odgovorni za efikasno, efektivno i domaćinsko korišćenje resursa koji su im povereni.

Za razliku od entiteta privatnog, entiteti javnog sektora nemaju potpunu poslovnu i finansijsku slobodu. Naprotiv, oni svoje aktivnosti moraju obavljati u granicama zakonom definisanih poslovnih i finansijskih okvira. Jedan od ključnih zahteva finansijskog izveštavanja entiteta javnog sektora je upravo prezentovanje usklađenosti njihovog funkcionisanja sa ovako postavljenim ograničenjima.

Ostale distinktivne karakteristike entiteta javnog sektora prema *PSAB CFTF*, odnosno odsustvo vlasništva nad kapitalom, značaj budžeta, upravljačke strukture, priroda resursa i nerazmenske transakcije objašnjene su prilikom izlaganja vezanih za stavove drugih autora ili autoritativnih tela.

1.2.3. Distinktivne karakteristike entiteta javnog sektora – sistematizacija

Razmatranja stavova akademske i stručne računovodstvene javnosti, prezentovana u prethodne dve tačke, kao i uporedna analiza istih, pokazuju da je saglasnost u stavovima, u pogledu distinktivnih karakteristika entiteta javnog u odnosu na privatni sektor, mnogo veća nego što je to na početku istraživanja izgledalo²⁶. Naime, pokazalo se da su razlike u stavovima, uglavnom, posledica sledećih faktora:

- primena različitih nivoa sublimacije,
- korišćenja različitih naziva za suštinski istu distinktivnu karakteristiku, i
- pripadnosti autora različitim računovodstvenim "školama".

²⁶ Videti: Stanford, J., Wilkinson, H., (2003), Mulgan, R., (2000) i Jones, R., (2000 b).

Dakle, iako ne postoji jedna i apsolutna kategorizacija distinktivnih karakteristika entiteta javnog sektora ipak postoji saglasnost da su entiteti javnog sektora različiti u odnosu na entitete privatnog sektora i to u tolikoj meri da je opravdan zahtev da se i računovodstvo i finansijsko izveštavanje ovih entiteta razlikuju.

Na bazi izvršene analize mišljenja smo da se, sa finansijsko računovodstvene tačke gledišta, može izvršiti sledeća kategorizacija distinktivnih karakteristika javnog sektora:

- višestrukost ciljeva, pri čemu primarni cilj nije ostvarenje dobitka već funkcionisanje u opštem interesu društvene zajednice kao celine,
- specifična "vlasnička struktura", odnosno odsustvo instrumenata sopstvenog kapitala,
- odsustvo tržišne konkurencije, odnosno značajan obim nerazmernih transakcija,
- način i struktura upravljanja i rukovođenja uslovljeni političkom voljom,
- funkcionisanje u višestruko hijerarhijskom sistemu,
- zakonom definisani poslovni i finansijski okviri,
- "dugovečnost" javnog sektora,
- statističke osnove računovodstva,
- javna odgovornost,
- regulatorna uloga,
- uloga i značaj budžeta,
- karakter, odnosno priroda resursa i
- dominantna usmerenost na usluge, a ne proizvode.

Većina navedenih distinktivnih karakteristika entiteta javnog sektora, a posebno ciljna funkcija, vlasništvo (odnosno način finansiranja) i karakter poverenih resursa ističu u prvi plan značaj dva koncepta: koncept javne odgovornosti i koncept domaćinskog gazdovanja poverenim resursima²⁷. Pomenuti koncepti biće detaljno razmatrani u trećoj tački, prvog dela ovog rada: *Specifični koncepti relevantni za finansijsko izveštavanje izveštajnih entiteta javnog sektora*.

²⁷ Za koncept koji se u engleskom jeziku naziva *stewardship* i koji nema direktan prevod na srpski jezik, u ovom radu biće korišćena sintagma *koncept domaćinskog gazdovanja poverenim resursima*.

2. Specifičnosti ciljeva i zadataka finansijskog izveštavanja entiteta javnog sektora

Finansijsko izveštavanje entiteta javnog sektora se po svom osnovnom cilju ne razlikuje u odnosu na finansijsko izveštavanje entiteta privatnog sektora odnosno, generički posmatrano, obe vrste entiteta imaju isti osnovni cilj - pružanje (korisnih) informacija korisnicima finansijskih izveštaja opšte namene. Međutim, istovetnost generičkog cilja ne znači i istovetnost konkretizovanog cilja i procesa finansijskog izveštavanja, jer je konkretizacija cilja finansijskog izveštavanja određena informacionim potrebama korisnika finansijskih izveštaja opšte namene.

2.1. Primarni korisnici finansijskih izveštaja opšte namene entiteta privatnog sektora vs. entiteta javnog sektora

U akademskoj i stručnoj literaturi postojala je saglasnost u pogledu stava o tome ko su primarni korisnici finansijskih izveštaja opšte namene entiteta privatnog sektora. Saglasnost u pogledu korisnika posledica je saglasnosti u pogledu stava šta je osnovni cilj finansijskog izveštavanja. Najčešće navođeni primarni korisnici finansijskih izveštaja su:

- investitori (postojeći i potencijalni vlasnici),
- zaposleni,
- zajmodavci (kreditori),
- dobavljači,
- kupci,
- država i
- javnost.

Investitori (postojeći i potencijalni vlasnici) informacije prezentovane u finansijskim izveštajima opšte namene koriste da bi doneli odluku o tome da li da započnu/nastave sa investiranjem u posmatrani entitet ili da izvrše dezinvestiranje, odnosno da od investiranja odustanu. Za donošenje takvih odluka investitori koji u entitetu imaju kratkoročni interes koriste, pre svega, informacije o:

- visini svojih prihoda – dividendi i
- visini svojih kapitalnih dobitaka/gubitaka po osnovu promena tržišnih cena akcija.

Investitori koji svoje ulaganje posmatraju sa aspekta dugog vremenskog perioda pored prethodne dve vrste informacija zahtevaju ne samo aktuelne već i prospektivne informacije o finansijskom položaju, zarađivačkoj moći, likvidnosti, novčanim tokovima i poslovnoj strategiji posmatranog entiteta.

Informacije o finansijskim i poslovnim performansama zaposleni u izveštajnom entitetu i njihove sindikalne organizacije koriste primarno:

- za procenu sigurnosti, odnosno održivosti postojećih radnih mesta i perspektive i izvesnosti za otvaranje novih i
- kao polaznu osnovu u pregovaračkim procesima koji se odnose na visinu zarada, uslove rada, penzijsko osiguranje i tome slično.

Priroda namene informacija o finansijskim i poslovnim performansama indicira da su zaposleni u izveštajnom entitetu zainteresovani i za informacije o trenutnoj finansijskoj stabilnosti, ali i za informacije o dugoročnoj finansijskoj održivosti poslovanja izveštajnog entiteta.

Zajmodavci, sadašnji i potencijalni, zavisno od dužine perioda pozajmljivanja, na bazi informacija prezentovanih u finansijskim izveštajima ocenjuju sadašnje i buduće novčane tokove izveštajnog entiteta, njegovu tekuću i buduću rentabilnost, neto utrživu vrednost njegove imovine kao i njegove potencijale za rast i razvoj. Primarni interes za sve zajmodavce i za svakog od njih pojedinačno, nezavisno od dužine perioda pozajmljivanja, je da na bazi prezentovanih informacija procene visinu rizika svojih

plasmana, odnosno izvesnost povraćaja plasiranih sredstava uvećanih za ugovorenu kamatu.

Dobavljači izveštajnog entiteta očekuju da će na bazi podataka prezentovanih u finansijskim izveštajima moći da procene njegovu likvidnost i solventnost. Zbog toga je njihova primarna pažnja usmerena na analizu sadašnjih i procenu budućih novčanih tokova. Pored toga, za dobavljače je od vitalnog interesa deklarirana poslovna strategija izveštajnog entiteta jer na osnovu nje mogu da procene izvesnost buduće poslovne saradnje sa izveštajnim entitetom.

Korisnici finansijskih izveštaja opšte namene koji, funkcionalno posmatrano, predstavljaju kupce učinaka izveštajnog entiteta su međusobno izuzetno heterogeni, ali se principijelno mogu razvrstati u dve osnovne grupe: entiteti koji učinke izveštajnog entiteta koriste kao inpute u obavljanju sopstvene delatnosti i krajnji potrošači. Obe grupe kupaca primarno su zainteresovane za kvalitet kupljenih učinaka i uslove prodaje. Pored toga, poslednjih decenija, posebno sa aspekta kupaca koji su krajnji potrošači, na značaju dobijaju i informacije koje se odnose na politiku izveštajnog entiteta prema očuvanju životne okoline i poštovanje međunarodnih standarda kvaliteta, posebno standarda koji se odnose na proizvodnju, preradu i promet životnih namirnica (*HACCP* standardi)²⁸. Interes prve grupe kupaca je procena kratkoročne i dugoročne finansijske stabilnosti i održivosti poslovanja izveštajnog entiteta koji za njih, funkcionalno posmatrano, predstavlja dobavljača.

Država kao korisnik finansijskih informacija prezentovanih u finansijskim izveštajima ima dva primarna interesa. Prvi je procena kapaciteta oporezivanja po osnovu poreza na dobitak i po osnovu poreza na dodatu vrednost, a drugi je ekonomsko modeliranje.

Aktivnosti entiteta u privatnom sektoru imaju višeznačan uticaj ne samo na ponašanje njegovih aktuelnih i potencijalnih vlasnika i prethodno navedenih primarnih grupa korisnika njegovih finansijskih izveštaja već i na celokupnu društvenu zajednicu u kojoj entitet posluje i svakog pojedinca koju tu zajednicu čini. Ovako definisana javnost zainteresovana je i za kratkoročne i za dugoročne posledice koje u ekonomskoj, socijalnoj, sociološkoj i ekološkoj sferi izaziva poslovanje izveštajnog entiteta. Najveći

²⁸ HACCP - Hazard Analysis and Critical Control Point - Sistem bezbednosti hrane.

broj informacija za koje je javnost zainteresovana prezentiran je u Izveštajima o poslovanju i deklariranim poslovnim strategijama izveštajnog entiteta.

Saglasnost stavova akademske i stručne javnosti, kao i u okviru svake od njih, u pogledu pitanja ko su primarni korisnici finansijskih izveštaja opšte namene entiteta privatnog sektora, počela je da se narušava početkom ovog milenijuma kada su, u okviru aktivnosti na projektu konvergencije između Međunarodnih standarda finansijskog izveštavanja²⁹ i američkih Opšteprihvaćenih računovodstvenih principa³⁰, Odbor za međunarodne računovodstvene standarde (*IASB*)³¹ i američki Odbor za standarde finansijskog računovodstva (*US FASB*)³² publikovali Nacrt prvog poglavlja unapređenog Konceptualnog okvira. Pomenutim nacrtom je, pored ostalog, predviđeno da jedini primarni cilj finansijskog izveštavanja treba da bude prezentovanje finansijskih informacija koje su neophodne u procesu donošenja odluka, odnosno koje su prevashodno usmerene na zadovoljavanje informacionih potreba sadašnjih i potencijalnih investitora, kreditora i drugih korisnika u procesu donošenja odluka o investiranju, kreditiranju ili nekom drugom obliku alokacije resursa. Konceptualni okvir je usvojen 2010. godine bez izmena u pogledu primarnog cilja finansijskog izveštavanja. U stavu *OB5*³³ eksplicitno se navodi da su primarni korisnici eksternih finansijskih izveštaja sadašnji i potencijalni investitori, zajmodavci i ostali kreditori čijim informacionim potrebama su finansijski izveštaji namenjeni i upodobljeni. Pored toga, u Konceptualnom okviru je iznet stav da će finansijski izveštaji pripremljeni primarno za investitore, zajmodavce i ostale kreditore biti od koristi i svim ostalim korisnicima finansijskih izveštaja, kao što su na primer regulatorna tela i javnost³⁴.

Zbog prirode aktivnosti koje obavljaju i načina na koji se finansiraju, entiteti javnog u odnosu na entitete privatnog sektora potencijalno mogu imati daleko veći broj međusobno izrazito različitih korisnika njihovih finansijskih izveštaja opšte namene.

²⁹ International Financial Reporting Standards® - IFRS.

³⁰ United States Generally Accepted Accounting Principles - US GAAP.

³¹ International Accounting Standards Board - IASB.

³² United States Financial Accounting Standards Board - US FASB.

³³ IASB, (2012), *International Financial Reporting Standards*®, IFRS Foundation™, London, strana 80.

³⁴ U maju 2015. godine IASB je publikovao Osnove za zaključivanje u odnosu na novi Nacrt konceptualnog okvira (Basis for Conclusions on the ED/2015/3 Conceptual Framework for Financial Reporting) u kojima se konstatuje da postoje predlozi da se primarni korisnici finansijskih izveštaja opšte namene definišu različito u odnosu na Konceptualni okvir iz 2010. godine, ali da je stav *IASB*-a da se na tom području ne vrše promene.

Ovakav stav potvrđuju rezultati istraživanja *IPSASB*-a koje je sprovedeno u sklopu izrade Konceptualnog okvira za finansijsko izveštavanje opšte namene entiteta javnog sektora. Analiza podataka dobijenih od mnogih nacionalnih tela za donošenje računovodstvenih standarda i drugih autoritativnih tela koja su nadležna za definisanje standarda za finansijsko izveštavanje entiteta javnog sektora pokazala je da se najčešće kao korisnici finansijskih izveštaja opšte namene entiteta javnog sektora navode:

- poreski obveznici i druge strane koje na "nedobrovoljnoj" osnovi entitetima javnog sektora obezbeđuju resurse,
- građani i drugi korisnici usluga od entiteta javnog sektora,
- zakonodavna i nadzorna tela,
- političkim procesima izabrani ili postavljeni zvaničnici i njihovo osoblje,
- donatori (uključujući i međunarodne organizacije) i druge strane koje na dobrovoljnoj osnovi entitetima javnog sektora obezbeđuju resurse,
- nacionalne statističke institucije,
- aktuelni i potencijalni institucionalni i individualni kreditori i kupci državnih obveznica i drugih instrumenata dužničkog kapitala,
- korisnici usluga entiteta javnog sektora koji za te usluge plaćaju nadoknade,
- dobavljači i zaposleni,
- mediji i
- predstavnici ili savetnici prethodno nabrojanih grupa korisnika³⁵.

U toku daljih aktivnosti na izradi Konceptualnog okvira *IPSASB* je zauzeo stav da je radi fokusiranja na zajedničke informacione potrebe različitih potencijalnih korisnika finansijskih izveštaja opšte namene svrsishodno izvršiti njihovo grupisanje u dve grupe primarnih korisnika:

(1) korisnici usluga entiteta javnog sektora i njihovi predstavnici i

(2) strane koje entitetima javnog sektora obezbeđuju resurse i njihovi predstavnici.

³⁵ IPSASB, (2008), Consultation Paper - *Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: The Objectives of Financial Reporting, The Scope of Financial Reporting, The Qualitative Characteristics of Information Included in General Purpose Financial Reports, Reporting Entity*, IFAC, Toronto, strana 18.

Pored toga, *IPSASB* zastupa stanovište da ukoliko se pripremanjem i prezentovanjem finansijskih izveštaja opšte namene zadovolje informacione potrebe ove dve primarne grupe njihovih korisnika to će automatski značiti da su zadovoljene i informacione potrebe svih ostalih korisnika u koje se ubrajaju nacionalne statističke institucije, mediji, finansijski analitičari i savetnici i drugi.

Obe grupe korisnika finansijskih izveštaja opšte namene imaju potrebu za informacijama koje će im omogućiti da:

- vrednuju performanse izveštajnog entiteta,
- ocene njegovu likvidnost i solventnost,
- ocene dugoročnu održivost njegovih aktivnosti i pružanja usluga i
- procene njegovu sposobnost prilagođavanja promenljivim okolnostima u demografskoj i ekonomskoj (nacionalnoj i međunarodnoj) sferi.

Prema važećem Konceptualnom okviru³⁶, strane koje entitetima javnog sektora obezbeđuju resurse i njihovi predstavnici, pored prethodno navedenih informacionih zahteva, imaju i zahteve za dodatnim informacijama koje će im omogućiti da ocene:

- stepen ostvarenja ciljeva za čije postizanje su resursi prikupljeni (obezbeđeni),
- način finansiranja tekućih aktivnosti, odnosno da li su tekuće aktivnosti finansirane iz resursa koji su obezbeđeni u tekućem periodu po osnovu oporezivanja ili iz pozajmljenih izvora i
- verovatnoću nastanka potrebe za dodatnim resursima za finansiranje aktivnosti izveštajnog entiteta u budućnosti kao i mogućnost pribavljanja tih resursa iz različitih izvora.

S obzirom da se građani (i njihovi predstavnici) koji čine jednu društvenu zajednicu istovremeno nalaze u obe grupe korisnika finansijskih izveštaja opšte namene *IPSASB* posebno ističe značaj ispunjavanja njihovih informacionih potreba.

³⁶ *IPSASB*[®], (2015), *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume I*, strana 34.

Australijski odbor za računovodstvene standarde³⁷ ima sličan stav po pitanju primarnih korisnika finansijskih izveštaja opšte namene u odnosu na prethodno izneti stav *IPSASB*-a. Stavovi ova dva tela razlikuju se jedino po tome što Australijski odbor smatra da iz prethodno navedene dve grupe primarnih korisnika finansijskih izveštaja opšte namene treba izdvojiti njihove predstavnike koji bi formirali treću grupu primarnih korisnika. Ove razlike su formalne, a ne suštinske prirode.

Izlaganja u ovom delu rada pokazuju da između entiteta javnog i privatnog sektora postoje značajne razlike u pogledu primarnih korisnika njihovih finansijskih izveštaja opšte namene i njihovih informacionih potreba. Ove razlike proizilaze iz razlika u osnovnim karakteristikama entiteta javnog i privatnog sektora koje su detaljno opisane u prethodnim izlaganjima.

2.2. Ciljevi finansijskog izveštavanja entiteta privatnog sektora

Osnovni cilj finansijskog izveštavanja entiteta privatnog sektora se vremenom postepeno menjao, ali su te promene uvek bile izazvane, i u skladu sa, promenama nastalim u nekom od brojnih faktora privredne aktivnosti (privredni odnosi, vrsta aktivnosti, vlasništvo i način upravljanja, način organizacije, tehničko-tehnološki razvoj, razvijenost tržišta kapitala i tržišta uopšte i slično), odnosno u skladu sa promenama u računovodstvenom okruženju. Ovom prilikom predmet izlaganja neće biti istorijat ovih promena već samo trenutno stanje u regulativi:

- *IASB*-a, kao najrelevantnijeg međunarodnog tela u sferi međunarodne standardizacije finansijskog izveštavanja,
- Sjedinjenih Američkih Država, kao jedne od najrazvijenijih tržišnih ekonomija u svetu,
- Ujedinjenog Kraljevstva koje, pored izuzetne razvijenosti tržišta, karakteriše i najduža tradicija regulisanja računovodstva i finansijskog izveštavanja,

³⁷ Australian Accounting Standards Board, (1990), *Statement of Accounting Concepts 2 - Objective of General Purpose Financial Reporting*, Australian Accounting Research Foundation, Caulfield, strana 8.

- Nemačke koja se, istorijski posmatrano, značajno razlikovala od ostalih tržišnih ekonomija i koja dugi niz godina predstavlja jednog od najznačajnijih spoljnotrgovinskih partnera Republike Srbije i
- Australije, u kojoj se primenjuje sektorski neutralan pristup.

Prema aktuelnom *IASB*-ovom *Konceptualnom okviru za finansijsko izveštavanje*, koji je relevantan i za finansijsko izveštavanje entiteta privatnog sektora u Republici Srbiji: "Cilj finansijskog izveštavanja opšte namene je obezbeđivanje finansijskih informacija o izveštajnom entitetu koje su korisne postojećim i potencijalnim investitorima, zajmodavcima i drugim poveriocima prilikom donošenja odluka o obezbeđivanju resursa entitetu. Te odluke obuhvataju kupovinu, prodaju ili držanje instrumenata vlasničkog i dužničkog kapitala i odobravanje ili povlačenje (ukidanje) kredita i ostalih oblika zaduživanja"³⁸.

Kao posledica projekta konvergencije između Opšteprihvaćenih računovodstvenih principa relevantnih u Sjedinjenim Američkim Državama i *IFRS* i za finansijsko izveštavanje opšte namene u SAD važi prethodno citirani cilj.

U Ujedinjenom Kraljevstvu su 2013. godine, nakon višegodišnjeg istraživanja, izvršene korenite promene u regulativi finansijskog izveštavanja kojima su svi do tada važeći nacionalni računovodstveni standardi povučeni i zamenjeni sa samo tri standarda³⁹ čija primena je započela od januara 2015. godine. U jednom od njih – *FRS 102 Standard finansijskog izveštavanja koji se primenjuje u UK i Republici Irskoj*⁴⁰ navodi se: "cilj finansijskih izveštaja je da se obezbede informacije o finansijskoj poziciji, performansama i novčanim tokovima entiteta koje su korisne za donošenje ekonomskih odluka velikog broja korisnika koji nisu u poziciji da zahtevaju izveštaje koji su prilagođeni tako da zadovoljavaju njihove specifične informacione potrebe". Ovakvo definisanje cilja finansijskog izveštavanja opšte namene u potpunosti odgovara cilju koji je bio relevantan za finansijsko izveštavanje prema prethodno vežećem *IASB*-ovom *Konceptualnom okviru*.

³⁸ IASB, (2012), *International Financial Reporting Standards*®, IFRS Foundation™, London, strana 79.

³⁹ Financial Reporting Standards – FRS

⁴⁰ www.icaew.com

Značajne reforme računovodstvenog sistema izvršene su i u Nemačkoj gde je 2009. godine donet Zakon o modernizaciji računovodstva⁴¹ koji je doveo do fundamentalne reforme računovodstvene regulative kodifikovane u nemačkom Trgovačkom zakoniku⁴² i posledično tome i do promena u Nemačkim opšteprihvaćenim principima urednog knjigovodstva⁴³. Reforma je, pre svega, dovela do promena u pravilima za priznavanje i vrednovanje elemenata finansijskih izveštaja, odnosno njena osnovna intencija je bila da kroz promene u konceptima priznavanja i vrednovanja elemenata finansijskih izveštaja poveća efikasnost tržišta kapitala koje poslednjih godina postaje sve značajniji izvor za finansiranje velikih kompanija. Međutim, efekti reforme na finansijsko izveštavanje značajno su ograničeni promenama u poreskoj regulativi koje ili eksplicitno zabranjuju ili ekstenzivno uslovljavaju primenu nove računovodstvene regulative. Zbog dominacije legalističkog pristupa krajnji efekat sprovedenih reformi, sa aspekta cilja finansijskog izveštavanja je vrlo ograničen. Dakle, u Nemačkoj cilj finansijskog izveštavanja nije pripremanje i prezentovanje finansijskih informacija namenjenih prevashodno investitorima već utvrđivanje raspedeljivog dobitka i održavanje kapitala čime se, pre svega, želi postići zaštita poverilaca⁴⁴.

Osnovna karakteristika računovodstvene regulative u Australiji je njena sektorska neutralnost, odnosno u regulativi koja se odnosi na finansijsko izveštavanje ne pravi se razlika između entiteta privatnog i javnog sektora. Ovakav pristup je posledica preovladavajućeg stava da je suština neke transakcije – ekonomske promene nezavisna od sektora u kojem je ona nastala, iz čega logično sledi zaključak da ne postoji ni razlika u informacionim potrebama korisnika finansijskih izveštaja entiteta privatnog i javnog sektora. Shodno rečenom, cilj finansijskog izveštavanja entiteta i javnog i privatnog sektora je isti, odnosno prema *SAC 2 - Statement of Accounting Concepts 2*: "cilj finansijskog izveštavanja opšte namene je da obezbedi informacije koje su korisne korisnicima za donošenje i vrednovanje odluka o alokaciji ograničenih resursa"⁴⁵.

⁴¹ Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz - BilMoG.

⁴² Handelsgesetzbuch – HGB.

⁴³ Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung – GOB.

⁴⁴ U Nemačkoj od 2005. godine kompanije čije se akcije kotiraju na berzi za svoje konsolidovane finansijske izveštaje primenjuju *IFRS*. Pored toga tokom 2013. godine izvršena su neophodna prilagođavanja računovodstvene regulative zahtevima Direktive 2013/34 (eur-lex.europa.eu).

⁴⁵ Australian Accounting Standards Board, (1990), *Statement of Accounting Concepts 2 - Objective of General Purpose Financial Reporting*, Australian Accounting Research Foundation, Caulfield, strana 11.

Očigledno je da u među nacionalnim regulativama ne postoji saglasnost u pogledu definisanja cilja finansijskog izveštavanja opšte namene, književnim jezikom rečeno ne postoji opšta saglasnost oko "opšteg mesta" kao što je definisanje cilja finansijskog izveštavanja. Međutim, prethodnoj rečenici ne treba dati negativnu konotaciju. Naime, računovodstvo i finansijsko izveštavanje u nekoj zemlji, po pravilu, odražavaju stepen razvijenosti i strukturu njene privrede, razvijenost ekonomske nauke, ali i nacionalnu tradiciju. Pored toga, računovodstvo i finansijsko izveštavanje su uvek i u svim zemljama samo deo finansijskog sistema, odnosno deo institucionalne infrastrukture i kao takvi se simultano razvijaju i menjaju sa svim njenim ostalim elementima. Dakle, heterogenost ciljeva finansijskog izveštavanja logična je posledica razlika u računovodstvenim nacionalnim (internacionalnom) okruženjima a pre svega razlika u pogledu primarnih korisnika finansijskih izveštaja opšte namene. U suštini, iz svake prethodno citirane definicije jasno se uočava pretpostavka ko se smatra primarnim korisnikom finansijskih izveštaja i kakvi su njegovi informacioni zahtevi. Na jednom polu su *IASB*-ov Okvir i *US GAAP*-ovi gde se investitori smatraju primarnim korisnicima, a na suprotnom polu je zakonska regulativa u Nemačkoj gde se primat daje poveriocima. Regulativa u Ujedinjenom Kraljevstvu i Australiji nije fokusirana ni na jednu kategoriju korisnika finansijskih izveštaja već je krajnje uopštena tako da se može smatrati da je cilj finansijskog izveštavanja da se zadovolje informacione potrebe širokog spektra korisnika čiji informacioni zahtevi nekada mogu biti čak i divergentni. U stručnoj literaturi se kao korisnici finansijskih izveštaja opšte namene za entitete privatnog sektora najčešće navode: investitori, kreditori, dobavljači, zaposleni, kupci, država i javnost u opštem smislu reči. Osnovna karakteristika ciklusa finansijskog izveštavanja entiteta privatnog sektora je da on i počinje i završava se sa investitorima i ostalim korisnicima finansijskih izveštaja kojima su, u procesu donošenja ekonomskih odluka o i za preduzeće-kompaniju, neophodne finansijske informacije⁴⁶.

⁴⁶ U stručnoj literaturi se terminom ciklus finansijskog izveštavanja, odnosno u novije vreme njegovim sinonimom lanac snabdevanja za finansijsko izveštavanje, označavaju svi procesi i osobe koji su uključeni u aktivnosti pripremanja, verifikacije (odobravanja), revizije, analize i upotrebe finansijskih izveštaja.

2.3. Ciljevi finansijskog izveštavanja entiteta javnog sektora

Za razliku od heterogenosti u definisanju cilja finansijskog izveštavanja entiteta privatnog sektora, na međunarodnom nivou postoji, gotovo potpuna, saglasnost akademske javnosti, profesionalnih organizacija i regulatornih tela da finansijsko izveštavanje opšte namene za entitete javnog sektora ima za cilj obezbeđivanje informacija o finansijskom položaju, finansijskim performansama i novčanim tokovima entiteta koje su korisne širokom spektru korisnika u procesima donošenja i vrednovanja odluka o alokaciji resursa. Ostvarenje ovako uopšteno definisanog cilja u suštini se realizuje ostvarenjem dva konkretizovana cilja. Naime, širokom spektru korisnika treba obezbediti informacije:

- koje su korisne u procesu donošenja odluka i
- kojima se demonstrira odgovornost entiteta u korišćenju resursa koji su mu povereni.

Da bi se ovako postavljene ciljeve finansijskog izveštavanja mogli ispuniti neophodno je da entitet pripremi i prezentuje informacije o:

- izvorima, alokaciji i upotrebi finansijskih resursa,
- načinima na koje su finansirane njegove aktivnosti i pribavljena novčana sredstva,
- resursima neophodnim za kontinuirano obavljanje aktivnosti,
- resursima koji mogu biti interno generisani kroz kontinuirano obavljanje aktivnosti,
- sposobnosti da finansira svoje aktivnosti i izmiruje obaveze, odnosno kratkoročnoj i dugoročnoj finansijskoj održivosti,
- finansijskom stanju i u njemu nastalim promenama,
- troškovima pojedinačnih usluga – učinaka (*autputa - outputs*), efikasnosti i krajnjim ishodima (*autkomi - outcomes*),
- izloženosti neizvesnosti i različitim vrstama rizika,
- tome da li su resursi pribavljeni i korišćeni u skladu sa zakonski definisanim budžetom i

- tome da li su resursi pribavljeni i korišćeni u skladu sa zakonskom regulativom i odredbama različitih ugovora.

Kao što je već rečeno, razlika u određivanju cilja (odnosno ciljeva) finansijskog izveštavanja opšte namene za entitete privatnog u odnosu na entitete javnog sektora je posledica različitih primarnih korisnika finansijskih izveštaja opšte namene i njihovih informacionih potreba. Drugim rečima, iako je lanac snabdevanja za finansijsko izveštavanje za entitete javnog sektora principijelno isti kao i za entitete privatnog sektora među njima postoje i određene značajne razlike.

Entiteti javnog sektora sredstva prikupljena od poreskih obveznika, donatora, kreditora i iz ostalih izvora koriste za finansiranje svojih izrazito raznorodnih aktivnosti koje su primarno usmerene na pružanje usluga stanovnicima i drugim korisnicima na relevantnom geografskom području.

3. Specifični koncepti relevantni za finansijsko izveštavanje entiteta javnog sektora koji opredeljuju ciljeve njihovog finansijskog izveštavanja

Distinktivne karakteristike entiteta javnog u odnosu na entitete privatnog sektora uzrokuju, pored ostalog, i primenu specifičnih koncepata relevantnih za upravljanje i finansijsko izveštavanje ovih entiteta. Reč je, pre svega, o konceptu domaćinskog gazdovanja tuđom imovinom i konceptu javne odgovornosti^(a).

3.1. Koncept domaćinskog gazdovanja tuđom imovinom

Za koncept, za koji se u stručnoj literaturi anglosaksonskog porekla koristi reč stjuardšip (*stewardship*) u ovom radu se, po prvi put u stručnoj literaturi u našem regionu,

upotrebljava sintagma "koncept domaćinskog gazdovanja tuđom imovinom"⁴⁷. U Republici Srbiji i u zemljama iz okruženja se, ako se uopšte razmišlja i piše o ovom konceptu, koristi termin rukovođenje. Prema našem mišljenju, naročito kada se govori o entitetima javnog sektora, od upotrebe termina rukovođenje treba odustati jer sintagma domaćinsko gazdovanje tuđom imovinom daleko preciznije odražava suštinu koncepta.

Anglosaksonski autori teorije upravljanja navode brojne primere korišćenja koncepta domaćinskog gazdovanja tuđom imovinom u Starom i Novom zavetu, Šekspirovim delima, aktivnostima različitih religijskih pokreta kao i u aktivnostima savremenih ekoloških pokreta⁴⁸. Prema *Higson*-u "U njegovoj najranijoj formi domaćinsko gazdovanje tuđom imovinom je predstavljalo starateljstvo nad dobrima u ime druge osobe, a sa ciljem da se imovina preventivno zaštiti od krađa i prevara. Najranije forme računovodstva su i razvijene kao sredstvo za ostvarenje ovog cilja. Ključni aspekt ovog tipa domaćinskog gazdovanja tuđom imovinom je obezbeđivanje informacija po osnovu kojih bi vlasnik imovine (gazda) doneo ocenu ili formirao mišljenje o tome da li je "stjuart" učinio ono što je bilo neophodno da bi se njegova imovina zaštitila."⁴⁹ Istorijski posmatrano, možda najplastičniji primer primene koncepta domaćinskog gazdovanja tuđom imovinom predstavlja institucija namesnika (namesništva) čiji je zadatak da upravlja određenom teritorijom dok maloletni naslednik trona ne stasa za obavljanje vladarske dužnosti.

Iako koncept domaćinskog gazdovanja ima duboke istorijske korene o njemu se u akademskoj i stručnoj literaturi malo govorilo sve do 2007. godine. Tada su, u okviru aktivnosti na projektu konvergencije,⁵⁰ Odbor za međunarodne računovodstvene standarde (*IASB*) i Odbor za standarde finansijskog računovodstva (*FASB*) zauzeli stav da je jedini primarni cilj finansijskog izveštavanja prezentovanje finansijskih informacija koje su prevashodno usmerene na zadovoljavanje informacionih potreba sadašnjih i potencijalnih investitora i kreditora. Ovakvim rešenjem napušta se do tada

⁴⁷ Prema Websterovom englesko-engleskom rečniku reč *stewardship* se upotrebljava sa značenjem "pažljivo i odgovorno upravljanje nečim što je nekome povereno na staranje". www.merriam-webster.com

⁴⁸ Armstrong, J., (1997), *Stewardship and Public Service*, A Discussion Paper Prepared for The Public Service Commission of Canada, str. 17-20.

⁴⁹ Higson, A., (2003), *Corporate Financial Reporting – Theory and Practice*, SAGE Publications Ltd, London, strana 44.

⁵⁰ O ovom projektu je bilo reči u prethodnim izlaganjima koja su se odnosila na primarne korisnike finansijskih izveštaja opšte namene entiteta privatnog sektora.

prisutan drugi cilj finansijskog izveštavanja – obezbeđivanje informacija koje će vlasnicima izveštajnog entiteta omogućiti da ocene koliko je menadžment domaćinski gazdovao njihovom imovinom, odnosno da ocene koliko je menadžment uspešan i kompetentan za obavljanje nadležnosti koje su na njega prenete. Dakle, zauzet je stav da drugi primarni cilj - stjuardšip - ne treba izdvajati kao poseban, jer je on implicitno obuhvaćen prvim (i jedinim ciljem) odnosno, da su informacije o kojima se finansijski izveštava u funkciji zadovoljavanja prvog cilja podobne i za ispunjenje drugog⁵¹.

Uprkos činjenici da je jedan od faktora pojave i razvoja računovodstva njegovo korišćenje kao sredstva za formiranje ocene rada lica koja raspolažu tuđom imovinom, koncept domaćinskog gazdovanja tuđom imovinom je svoje teorijsko utemeljenje dobio tek u poslednjoj deceniji dvadesetog veka, odnosno 1993. godine kada je *Peter Block* objavio knjigu *Stewardship: Choosing Service Over Self Interest*.⁵² *Block*-ova istraživanja su se u odnosila na organizacije u okviru privatnog sektora u Sjedinjenim Američkim Državama, ali bez obzira na to njegovi zaključci i stavovi se, čak i u većoj meri, odnose na entitete javnog sektora.

Prema *Block*-u, koncept domaćinskog gazdovanja tuđom imovinom predstavlja sredstvo kojim se može ostvariti bazična promena u načinu na koji se upravlja različitim vrstama institucija iz privatnog, ali i iz javnog sektora. Bazična promena načina upravljanja institucijama je posledica činjenice da se koncept domaćinskog gazdovanja principijelno zasniva na postavci da pravo izbora pojedinca u organizaciji treba da bude jače od u njoj unapred ustanovljene distribucije moći. *Block* posebno ističe da pojedinci koji se hijerarhijski nalaze na dnu ili po obodima organizacije treba da imaju pravo izbora u pogledu načina na koji će obavljati svoje dužnosti u procesu pružanja usluga kupcima, građanima i celokupnoj zajednici. Kao i sticanje bilo kog drugog prava tako i sticanje prava izbora u načinu obavljanja dužnosti podrazumeva istovremeno i nastanak neke obaveze. U kontekstu koncepta domaćinskog gazdovanja tuđom imovinom

⁵¹ U maju 2015. godine *IASB* je publikovao Osnove za zaključivanje u odnosu na novi Nacrt konceptualnog okvira (Basis for Conclusions on the ED/2015/3 Conceptual Framework for Financial Reporting) u kojima se konstatuje da postoje predlozi da se princip domaćinskog gazdovanja ponovo prepozna kao jedan od osnovnih ciljeva finansijskog izveštavanja entiteta privatnog sektora. I pored ovakvih predloga, *IASB* je zauzeo stav da se na tom području ne vrše promene.

⁵² Knjiga je imala izuzetan odjek i u stručnim i u akademskim krugovima. Dvadeset godina kasnije, 2013. godine, *Block* je pripremio drugo dopunjeno izdanje ove knjige u kojem je, pored ostalog, opisao dramatične promene u poslovnoj i radnoj etici koje po njegovom mišljenju još više naglašavaju neophodnost primene koncepta domaćinskog gazdovanja tuđom imovinom.

prethodno opisano pravo izbora je neodvojivo od spremnosti i obaveze svakog pojedinaca u organizaciji da bude javno odgovoran za dobrobit ne samo organizacije već i šire zajednice. U konceptu domaćinskog gazdovanja tuđom imovinom osnovna vrednosna kategorija je posvećenost pojedinaca i organizacija da obavljaju aktivnosti pristupaju sa ciljem da zajednici u kojoj egzistiraju pruže najbolje moguće usluge koje su joj neophodne, odnosno da se rukovode opštim, a ne ličnim interesom.

S obzirom na to da je imovina kojom raspolažu entiteti javnog sektora njima samo poverena na upravljanje jasno je da prilikom pripremanja i prezentovanja finansijskih izveštaja ovih entiteta treba uvažavati zahteve koncepta domaćinskog gazdovanja tuđom imovinom, odnosno da je korisnicima finansijskih izveštaja neophodno obezbediti informacije koje će im omogućiti da ocene koliko je izveštajni entitet domaćinski gazdovao njihovom imovinom.

3.2. Koncept javne odgovornosti^(a)

Prema *Dubnick-u*,⁵³ prilikom definisanja pojma akauntabiliti (*accountability*) treba praviti razliku između njegovog semantičkog značenja i suštine koncepta za čije označavanje se pojam koristi. Gore pomenuta engleska reč je neprevodiva na srpski jezik, bez rizika da se putem prevoda ne oduzme značajan deo njene suštine, odnosno značenja. Naime, najčešće se reč *accountability* prevodi kao "polaganje računa" ili „odgovornost“ što nije u potpunosti tačno. Zbog toga ćemo u ovom radu nadalje koristiti sintagmu *javna odgovornost* koja će kao indeks imati i oznaku *(a)*, odnosno javna odgovornost^(a).

Istorijski posmatrano, semantička upotreba reči javna odgovornost^(a) neposredno je povezana sa računovodstvom i računom kao njegovim osnovnim sredstvom – instrumentom. Pored toga, u semiotičkom smislu ovaj pojam može biti korišćen u funkciji simbola, indikatora ili "ikone". Njegov simbolički smisao definiše se kao sposobnost i/ili obaveza da se dâ račun o nečemu, odgovori na pitanja o nekoj aktivnosti

⁵³ Dubnick, M.J., (2002), "*Seeking Salvation for Accountability*", paper presented at the 2002 Annual Meeting of the American Political Science, Boston, strana 1.

ili dužnosti. Simbolički se ovaj pojam vrlo često izjednačava sa nizom drugih pojmova kao što su, na primer, nadležnost, odgovornost ili lojalnost. U funkciji indikatora ovaj pojam se najčešće upotrebljava da ukaže na mogućnost stvaranja uslova u kojima će se postići veći stepen demokratičnosti, pravičnosti, etičkog ponašanja ili performansi. Iako je izuzetno mali broj reči koje imaju ikoničko – kultno značenje, ipak se ono pridaje i sintagmi javna odgovornost_(a). Upotreba ove sintagme u ovom kontekstu treba da ukaže da je reč o sasvim novoj – savremenoj praksi, postupku ili aktivnosti koja je nepobitno i nesumnjivo izuzetno bolja od prethodne⁵⁴.

Konceptualno posmatrano, sintagma javna odgovornost_(a) može biti korišćena u četiri različita konteksta:

- institucionalni kontekst,
- organizacioni kontekst,
- kontekst socijalnih transakcija i
- kontekst kompleksnog okruženja.

U institucionalnom kontekstu koncept javne odgovornosti_(a) podrazumeva skup pravila i aktivnosti putem kojih se ostvaruje kontrola adekvatnosti funkcionisanja određene institucije ili autoritativnog tela. Organizacioni kontekst konceptu javne odgovornosti_(a) dodeljuje ulogu polazne osnove za formiranje neformalnih i formalnih mehanizama koje organizacija primenjuje u situacijama ili aktivnostima koje zahtevaju suočavanje sa rizicima koji su posledica različitih očekivanja ili neizvesnosti. Koncept javne odgovornosti_(a) je u kontekstu socijalnih transakcija jedan od osnovnih načina na koji pojedinci uspostavljaju odnose međusobnog poverenja i to pre svega putem kontinuirane komunikacije između subordinirajućih aktera u kojoj jedan akter "polaže račun" za aktivnosti preduzete na osnovu zadataka i instrukcija koje je dobio od drugog aktera. Najobuhvatnije značenje koncept javne odgovornosti_(a) ima u kontekstu funkcionisanja, bilo organizacije bilo pojedinca, u okruženju koje bi se moglo nazvati haotičnim, odnosno u okruženju gde se pred pojedinca ili organizaciju postavljaju višestruka, različita i često međusobno konfliktna očekivanja. U ovom kontekstu

⁵⁴ Videti: Bovens, M., (2007), Carnegie, G.D. and West, B.P., (2005), Besley, T. and Ghatak, M., (2003), Miller, P., (1996),

koncept javne odgovornosti_(a) predstavlja jedno od sredstava upravljanja u "haotičnom" okruženju.

S druge strane, priroda koncepta javne odgovornosti_(a) direktno se odražava kroz njegovo istorijsko poreklo. Prema *Dubnick-u*⁵⁵, iako su mehanizmi slični današnjim sistemima javne odgovornosti_(a) postojali još u drevnim režimima, ipak se o njegovoj savremenoj konceptualizaciji može govoriti tek od jedanaestog veka, odnosno od 1086. godine kada je u tadašnjoj Engleskoj, nakon bitke kod Hejstingsa (*Hastings*) 1066. godine, vladao francuski osvajač kralj *William I* od Engleske⁵⁶. U toku procesa preuzimanja vlasti, odmah nakon invazije, *William I* je konfiskovao englesko zemljište i proglasio ga svojim ličnim vlasništvom, a zatim je to zemljište dodelio svojim sledbenicima koji su automatski postali njegovi vazali. Važno je istaći da je novi vladar imao potpuno različit pristup kada je reč o institucijama, odnosno institucionalnoj vlasti koja je ustanovljena u vremenu pre njegovog osvajanja i koju je on gotovo u celini zadržao pod svojom direktnom kontrolom.

Uspostavljanje i učvršćivanje vladavine *William-a I*, odnosno proces izgradnje sistema upravljanja trajao je dve decenije i okončan je 1086. godine kada je izvršen detaljan popis i vrednovanje svega što postoji u kraljevini. Rezultat ovog popisa je knjiga simboličnog naslova Knjiga sudnjeg dana ili Knjiga strašnog suda - *Domsday book* koja i danas predstavlja značajan izvor arhivske građe i koja i dalje ima snagu pravnog dokumenta na osnovu kojeg se dokazuje pravo svojine nad zemljištem. U Knjizi se za svako imanje nalaze, na primer, pored ostalog, i podaci o površini zemljišta pod šumama, livadama i pašnjacima, broju slobodnih ljudi, seljaka, robova i plugova koji se nalaze na jednom posedu. Pored toga, određena je trenutna vrednost celokupnog imanja, odnosno vrednost na dan popisa. Posebno važna karakteristika Knjige je da se za svaku od pomenutih varijabli daju podaci ne samo na dan popisa i u vreme vladavine predhodnog suverena⁵⁷ već i u trenutku dodeljivanja vazalima. Evidentno je da je na osnovu komparativnih podataka prezentiranih u Knjizi bilo moguće odrediti stepen poreskog opterećenja, odnosno postojanje neiskorišćenog poreskog kapaciteta.

⁵⁵ Dubnick, M.J., (2002), "*Seeking Salvation for Accountability*", paper presented at the 2002 Annual Meeting of the American Political Science, Boston, strane 7-10.

⁵⁶ *William I of England* ili *William the Conqueror*.

⁵⁷ Kralj *Edward*.

Međutim, *Dubnick* smatra da način organizacije i sprovođenja popisa pokazuje da oporezivanje nije bio primarni cilj koji je kralj *William I* želeo da realizuje, naprotiv to je prateći efekat ostvarenja primarnog cilja koji je bio legitimizacija nasilno osvojene vlasti. Na ovakav zaključak ukazuju ne samo činjenica da je popis sproveden u periodu kraćem od godinu dana već i spoljno politička situacija u kojoj se kraljevina nalazila u tom trenutku čiju primarnu karakteristiku predstavljaju jasno iskazane osvajačke namere susednih zemalja, pre svega tadašnje Danske i Norveške. Posebno značajna činjenica je da je *William I* naredio da popis obavljaju pojedinci koji ne poznaju teritoriju na kojoj treba da izvrše popis i da se sprovođenje istog obavlja višestruko, odnosno da jedna ista teritorija bude popisana više puta od strane, današnjim rečnikom rečeno, različitih popisnih komisija čime se stvarala osnova za poređenje dobijenih podataka i otkrivanje eventualnih pokušaja prevare. Moglo bi se reći da je na ovaj način ispunjen zahtev jednog od osnovnih principa urednog knjigovodstva - principa mogućnosti provere čijim poštovanjem se informacijama obezbeđuje pouzdanost.

Tokom sprovođenja procesa popisa suveren je i lično putovao svojim teritorijama, a po njegovom okončanju pozvao je sve vazale u *Salisbury* gde je od njih zahtevao da polože svečanu zakletvu o pokornosti i vernosti njemu, a protiv svih ostalih. Na ovaj način je između suverena i njegovih vazala, pored odnosa vladar i potčinjeni, stvorena i posebna vrsta zajednice u kojoj su veze i međusobni odnosi uspostavljeni na osnovu čina svečane zakletve koji pripada sferi etike, odnosno morala. Uspostavljanje zajednice zasnovane na kategorijama morala značajno je zbog toga što je ocena karakteristika članova koji tu zajednicu čine i njihovog ponašanja u najvećoj meri normativna po svom karakteru. Ovo je posledica činjenice da etika kategoriju morala posmatra, pored ostalog, i sa aksiološkog i sa deontološkog aspekta. Aksiološki aspekt posmatranja morala bavi se činjeničnim stanjem, odnosno utvrđuje koje norme i običaji se u nekoj zajednici karakterišu kao dobri ili zli, šta su ideali i vrline. Deontološki aspekt posmatranja morala odnosi se na utvrđivanje šta su dužnosti i obaveze, a šta su prava članova zajednice i šta je pravedno, a šta ne. Dakle, sa aksiološkog aspekta posmatranja definišu se moralni ciljevi koji se žele postići, dok se sa druge strane, deontološkim aspektom određuje način ponašanja pojedinaca u zajednici koji vodi ka ostvarenju prethodno postavljenih moralnih ciljeva i koji se smatra prihvatljivim. Ponašanje pojedinaca koje nije u skladu sa moralom zajednice, po pravilu tog pojedinca izlaže

sankcijama različite vrste. Rezultat događaja u Solsberiju je da je, gotovo šest vekova pre *Thomas-a Hobbes-a* i njegove teorije društvenog ugovora, ustanovljen novi sistem vladavine – upravljanja zasnovan na odnosima međusobne javne odgovornosti^(a) vazala i suverena. Međuodnosi vazala i suverena su takvi da se vazali pokoravaju suverenu i da na njega prenose svu moć, prava i ovlašćenja, a suveren se za uzvrat obavezuje da će delovati u zajedničkom - opštem interesu⁵⁸. Pored toga, značajna karakteristika navedenih međuodnosa je činjenica da oni nisu dobrovoljni već nametnuti, odnosno suveren je iskoristio svoju moć i uspostavio takve odnose.

Na prvi pogled može se učiniti da ne postoje razlike između ovakvog sistema upravljanja, koji je prvi put uspostavljen u jedanaestom veku, i agencijskog modela upravljanja čija je konceptualizacija skorašnjeg datuma i vezuje se za nastanak privrednih društava u formi otvorenih društava kapitala (sa velikim brojem vlasnika). U otvorenim društvima kapitala njihovi vlasnici - akcionari ili članovi društva - prenose deo svojih prava na profesionalnu upravu - menadžmet društva - koja bi trebala da upravlja društvom na način koji je u najboljem interesu njegovih vlasnika. Međutim, ova dva koncepta su slična samo po svojoj formi dok se suštinski značajno razlikuju. Dve najznačajnije razlike su:

- osnov nastanka i
- priroda međusobnih odnosa.

Naime, osnov za nastanak međuodnosa između suverena i njegovih podanika je formiranje moralne zajednice - odnosno ovi odnosi se zasnivaju na moralnim načelima, dok su međuodnosi u agencijskom sistemu zasnovani na ugovoru između principala i njegovih agenata. Pored toga, prilikom formiranja odnosa suverena sa njegovim podanicima ne postoji međusobna nezavisnost, odnosno autonomnost pojedinaca za razliku od agencijskog modela u kome su pojedinci koji međusobno sklapaju ugovor, u principu, potpuno autonomni.

⁵⁸ *Thomas Hobbes* smatra da je čovek po svojoj prirodi sebičan i zao i da nastoji da ostvari svoje potrebe nezavisno od toga kako to utiče na druge ljude. Budući da ova karakteristika važi za svakog pojedinca, *Hobbes* zaključuje da svako ratuje protiv svakog. Pošto je takvo stanje neodrživo, ljudi svesno i dobrovoljno ograničavaju svoju slobodu i svoja prava prenose na državu i vladara koji vlada u njihovom interesu, a za uzvrat oni su dužni da mu se pokoravaju. Dakle, da bi osigurali svoju egzistenciju ljudi sklapaju sporazum – ugovor kojim formiraju društvo. To je suština političke i filozofske teorije društvenog ugovora kojom se objašnjava odnos između pojedinca i vlasti.

Sistem upravljanja zasnovan na konceptu javne odgovornosti_(a) konceptualizovan u vreme vladavine *William*-a osvajača primenjuje se i danas u upravljanju javnim sektorom (i nedemokratskih i demokratskih zemalja). Naime, u jednoj demokratskoj državnoj zajednici njeni građani deo svojih prava i obaveza prenose na državu, odnosno na entitete javnog sektora i njihovu upravu. Prenos prava i obaveza sprovodi se putem parlamentarnih izbora na kojim građani izražavajući svoju slobodnu volju biraju političke predstavnike koji će ih reprezentovati i zastupati njihove interese. Upravo zbog toga što građani deo svojih prava prenose na entitete javnog sektora od njih se očekuje da demonstriraju javnu odgovornost_(a) za efikasnu i efektivnu upotrebu resursa koji "pripadaju" svim sadašnjim, ali i budućim pokolenjima jedne društvene zajednice, odnosno da budu javno odgovorni_(a) za domaćinsko gazdovanje tuđom imovinom.

4. Definisane izveštajnog entiteta i organizacija javnog sektora

Koncept izveštajnog entiteta direktno je povezan sa ciljevima finansijskog izveštavanja i korisnicima informacija prezentovanih u finansijskim izveštajima, budući da je prema generičkoj definiciji izveštajni entitet bilo koji entitet koji priprema i prezentuje finansijske izveštaje opšte namene⁵⁹. U finansijskim izveštajima opšte namene prezentovane su informacije o finansijskom položaju, finansijskim performansama i novčanim tokovima entiteta koje su korisne širokom spektru korisnika u procesima donošenja i vrednovanja odluka o alokaciji resursa. Za korisnike finansijskih izveštaja opšte namene ovi izveštaji predstavljaju osnovni izvor informacija jer oni nemaju pregorative koji im omogućavaju da zahtevaju finansijske izveštaje koji u potpunosti odgovaraju njihovim specifičnim informacionim zahtevima. Na ovom nivou analize nema razlike između definisanja izveštajnog entiteta za entitete koji pripadaju privatnom i one koji pripadaju javnom sektoru.

Međutim, analiza zakonske i profesionalne regulative u delu koji se odnosi na odredbe kojima se određuje koji entiteti imaju obavezu da pripremaju i prezentuju finansijske izveštaje opšte namene ukazuje na to da su prilikom ustanovljavanja tih odredbi

⁵⁹ Videti: Public Sector Accounting Board, (2004).

implicitno korišćeni različiti koncepti izveštajnog entiteta. Svi primenjeni koncepti principijelno se razlikuju po svojoj polaznoj premisi i mogu se klasifikovati u dve osnovne grupe. Jednu grupu čine koncepti koji stoje na stanovištu da samo entiteti koji imaju svojstvo pravnog lica mogu biti i izveštajni entiteti, dok se u drugu grupu svrstavaju svi oni koncepti koji polaze od toga da je primarna karakteristika entiteta koja ga kvalifikuje da bude i izveštajni entitet postojanje javne odgovornosti^(a), političkim ili drugim izbornim procesima izabраниh i imenovanih menadžera, za efikasnost i efektivnost upotrebe imovine koja im je poverena.

Koncepti kojima se kao izveštajni entiteti primarno određuju entiteti koji imaju svojstvo pravnog lica karakteristični su za entitete privatnog sektora. Dakle, da bi neki entitet koji pripada privatnom sektoru imao obavezu pripremanja i prezentovanja finansijskih izveštaja opšte namene neophodno je da on ima zakonom definisana prava i obaveze u građansko-pravnim odnosima. Pravno lice je po svojoj suštini "fiktivna ličnost" (*latinski - persona ficta*), odnosno organizovan skup fizičkih lica i imovine kojem je priznato svojstvo subjekta prava.

Da bi neki organizovani skup fizičkih lica i imovine imao status subjekta prava neophodno je da simultano ispunjava sledeća četiri uslova, odnosno taj organizovani skup mora imati:

- organizacionu samostalnost,
- imovinsku samostalnost,
- dopuštene ciljeve i
- priznanje od strane pravnog poretka.

Zahtev organizacione samostalnosti je ispunjen kada je skup lica i imovine organizovan na način da predstavlja posebnu celinu koja je različita od fizičkih lica koja ga konstituišu i koja u pravnom prometu istupa kao poseban pravni subjekt. Imovinska samostalnost podrazumeva da je imovina kojom raspolaže pravno lice odvojena od lične imovine fizičkih lica koja ga konstituišu. Osnivanje bilo koje organizacije motivisano je ostvarivanjem određenog cilja. Da bi ta organizacija stekla svojstvo pravnog lica njeni ciljevi moraju biti u skladu sa moralnim i pravnim normama društvene zajednice u kojoj organizacija ima nameru da funkcioniše. Kada su ispunjena tri prethodno opisana

uslova neophodno je da takva organizacija bude priznata od strane pravnog poretka, odnosno od strane države i da bude registrovana - upisana u registar pravnih lica.

Nedvosmisleno je jasno da status pravnog lica i izveštajnog entiteta pored entiteta koji pripadaju privatnom sektoru imaju i mnogi entiteti iz javnog sektora. Međutim, u javnom sektoru u odnosu na privatni sektor je mnogo zastupljenija pojava da neki entiteti iako nemaju svojstvo pravnog lica imaju tretman izveštajnih entiteta. Ovakavo određenje izveštajnog entiteta, nezavisno od njegovog pravnog subjektiviteta, proističe iz činjenice da je sa aktivnostima takvih entiteta neraskidivo vezan koncept javne odgovornosti^(a) za efikasnu i efektivnu upotrebu poverene im imovine. Budući da je celokupna imovina kojom raspolažu entiteti javnog sektora vlasništvo ili svih građana ili je primljena od donatora to je i brojnost izveštajnih entiteta koji nemaju status pravnog lica daleko veća u javnom u odnosu na privatni sektor⁶⁰. Dakle, definisanje izveštajnog entiteta je sektorski neutralno i zasnovano je na postojanju zainteresovanih strana kojima su potrebne informacije o imovinskom i prinosnom položaju datog entiteta.

Poznavanje koncepata koji mogu biti primenjeni prilikom definisanja izveštajnog entiteta je važno zbog njihove direktne povezanosti sa procesima određivanja obuhvata, odnosno granica izveštajnog entiteta. Ako je definisanje izveštajnog entiteta zasnovano na konceptu pravnog lica onda granice takvog izveštajnog entiteta mogu biti određene samo u kontekstu relevantne pravne regulative koja se odnosi na konkretan javni oblik pravnog lica. Ako je definisanje izveštajnog entiteta zasnovano na konceptu javne odgovornosti^(a) za upotrebu poverene mu imovine onda granice takvog izveštajnog entiteta mogu biti određene samo u odnosu na funkcionalne oblike upotrebe date imovine.

U akademskoj i stručnoj literaturi opšteprihvaćen je stav da je izveštajni entitet javnog sektora svaki entitet koji priprema i prezentuje finansijske izveštaje opšte namene prevashodno zbog toga što postoje korisnici finansijskih izveštaja koji svoje informacione potrebe ne mogu zadovoljiti na drugi način. U većini slučajeva je očigledno i nedvosmisleno jasno da postoje ovakvi korisnici finansijskih izveštaja,

⁶⁰ Karakteristični primeri entiteta iz privatnog sektora u Republici Srbiji koji nemaju status pravnog lica ali jesu izveštajni entiteti su dobrovoljni penzijski fondovi i otvoreni investicioni fondovi.

odnosno zainteresovane strane. Međutim, postoje i situacije kada identifikacija postojanja korisnika finansijskih izveštaja opšte namene zahteva visok stepen rasuđivanja. Australijski odbor za računovodstvene standarde⁶¹ preporučuje da se za potrebe identifikovanja postojanja korisnika finansijskih izveštaja opšte namene, pa samim tim i potrebe identifikovanja postojanja izveštajnog entiteta razmatraju i analiziraju sledeći faktori:

- razdvojenost menadžmenta od onih koji imaju ekonomski interes u entitetu,
- značajnost ekonomskog i političkog uticaja entiteta i
- finansijske karakteristike.

U principu, što je veća razdvojenost menadžmenta od onih koji imaju ekonomski interes u entitetu, što je veći ekonomski i politički uticaj entiteta na dobrobit zainteresovanih strana koje se nalaze van entiteta i što je veća vrednost resursa kojima entitet raspolaže ili broj zaposlenih u njemu to je veća verovatnoća da postoje zainteresovane strane koje se u procesu donošenja odluka o alokaciji resursa mogu osloniti samo na informacije prezentovane u finansijskim izveštajima opšte namene. Shodno tome, posmatrani entitet ima karakter izveštajnog entiteta, odnosno ima obavezu da priprema i prezentuje finansijske izveštaje opšte namene.

Termin "svaki entitet", upotrebljen u prethodnim izlaganjima, obuhvata različite nivoe državne organizacije, programe kao i bilo koje područje aktivnosti javnog sektora koji se mogu jasno identifikovati. Kao i u privatnom i u javnom sektoru dva ili više izveštajnih entiteta mogu biti, pod određenim uslovima, posmatrani kao posebna celina, odnosno kao poseban izveštajni entitet koji priprema i prezentuje sopstvene, posebne finansijske izveštaje opšte namene.

Prema Konceptualnom okviru za finansijsko izveštavanje opšte namene entiteta javnog sektora izveštajni entitet je bilo koji oblik organizacije u javnom sektoru koji priprema finansijske izveštaje opšte namene, odnosno "to je vlada ili druga organizacija javnog sektora, program ili aktivnost koju je moguće identifikovati, a koja priprema

⁶¹ Australian Society of Certified Practising Accountants, The Institute of Chartered Accountants in Australia and Accounting Standards Review Board, (1990), *Statement of Accounting Concepts 1 - Definition of the Reporting Entity*, Australian Accounting Research Foundation, Caulfield, strana 9.

finansijske izveštaje opšte namene"⁶². Očigledno je da ovakvo pojmovno određenje izveštajnog entiteta obuhvata sve vrste entiteta i sve organizacione nivoe u javnom sektoru uključujući i centralnu vladu kao jedan antipod, ali i pojedinačne programe i aktivnosti kao drugi i da je daleko šire od napred navedenog određenja izveštajnog entiteta u *IASB*-ovom Okviru.

Na prvi pogled, ovako široko definisanje izveštajnog entiteta može izgledati potpuno besmisleno jer, u principu, postoje dve primarne grupe korisnika finansijskih izveštaja opšte namene entiteta javnog sektora: korisnici njihovih usluga i strane koje im obezbeđuju resurse. Međutim, s obzirom na to da su obe grupe korisnika finansijskih izveštaja vrlo heterogeni skupovi pojedinaca i organizacija, sa izuzetno različitim informacionim zahtevima, ovakvo definisanje izveštajnog entiteta je potpuno opravdano.

Javni sektor u različitim zemljama se razlikuje ne samo u pogledu obuhvata aktivnosti koje sprovodi već i u pogledu organizacije njegovog funkcionisanja. U principu, usluge koje produkuje javni sektor mogu se obezbediti kroz funkcionisanje:

- entiteta koji se dominantno finansiraju iz budžetskih sredstava prikupljenih prevashodno putem oporezivanja, čija ciljna funkcija nije ostvarenje dobitka i čiji način funkcionisanja i produkciju dobara i usluga određuje centralna ili lokalna vlast,
- entiteta koji predstavljaju javna preduzeća i koji po pravilu posluju uz uvažavanje tržišnih principa u okviru dugoročnih ciljeva koje pred njih postavlja centralna ili lokalna vlast i
- entiteta koji primarno pripadaju privatnom sektoru od kojih entiteti javnog sektora pribavljaju određene vrste dobara i usluga neophodne za funkcionisanje posmatrane društvene zajednice (outsourcing).

Predmet razmatranja u ovom radu su samo entiteti javnog sektora koji se primarno finansiraju iz budžetskih sredstava, odnosno direktni i indirektni korisnici budžetskih sredstava.

⁶² IPSASB®, (2015), *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume I*, strana 68.

5. Faktori uslovljenosti, vrste i efekti savremenih reformi javnog sektora i računovodstva javnog sektora

Bez obzira na obuhvat aktivnosti koje u različitim zemljama obavljaju entiteti uključeni u javni sektor, njegove bazične karakteristike su: finansiranje iz javnih prihoda i funkcionisanje u javnom interesu. Savremene države kroz svoju regulatornu, ekonomsku i redistributivnu funkciju transferišu sredstva, merena milijardama novčanih jedinica, od privatnog ka javnom sektoru sa ciljem da unaprede svoje socijalne i ekonomske karakteristike. Dakle, javnom sektoru je poverena imovina sticana generacijama naraštaja od koje se očekuju efekti na blagostanje i dobrobit niza narednih generacija. Zbog obima i vrednosti poverene imovine i zbog činjenice da neefikasnost, neefektivnost ili loše investicione odluke u javnom sektoru imaju dalekosežne posledice na stanje nacije u celini, poreski obveznici, odnosno građani, imaju pravo na dostupnost informacija kojima će javni sektor u celini i njegovi pojedini delovi iskazati svoju javnu odgovornost^(a) za ostvarene performanse i načine upotrebe javnih resursa. Ovaj zadatak entiteti javnog sektora ostvaruju kroz svoj računovodstveni sistem, odnosno pripremanjem i prezentovanjem finansijskih izveštaja.

5.1. Istorijski razvoj računovodstva javnog sektora

Dugi niz godina istraživanja u oblasti razvoja računovodstvene prakse i profesije u javnom sektoru su, u najvećoj meri, bila zasnovana na tradicionalističkom pristupu koji polazi od pretpostavke da je uloga države, u ovoj sferi, ograničena samo na regulaciju i da zbog toga država ne može biti, niti uzrok problema, niti inicijator razvoja. Mali je broj istraživanja u kojima se sprovodi analiza uloge i uticaja države na razvoj računovodstvene prakse i profesije⁶³. U njima je većinom korišćen kritički pristup i uglavnom su se bavila razvojem organizacije računovodstvene profesije dok je razvoj računovodstvene prakse gotovo potpuno zanemaren. Zajednička karakteristika za obe vrste istraživanja je njihova zasnovanost na pretpostavkama hegemonističkog koncepta

⁶³ Videti: Chan, J.L., (2003), Monsen, N., (2002); Hopwood, A.G., Miller, P., (1994) i Broadbent, J. and Guthrie, J., (1992),

po kojem strukture koje imaju političko liderstvo ili hegemoniju određuju vrstu dominantnih ishoda većine aktivnosti u jednom društvu pa samim tim i računovodstvenog sistema u javnom sektoru. Dakle, prema hegemonističkom konceptu računovodstvena praksa je samo institucionalna manifestacija - refleksija - hegemonističke ideologije, odnosno sredstvo kojim se kreira "odgovarajuće poimanje realnosti".

Polazeći od ovih postavki *Goddard*⁶⁴ je, istražujući iskustva zemalja razvijenih tržišnih privreda, definisao tri razdoblja u istorijskom razvoju računovodstva javnog sektora:

- (1) period liberalno-buržoaske hegemonije,
- (2) period korporatizacije ili korporatističke hegemonije i
- (3) period neoliberalne hegemonije.

(1) Za liberalno-buržoaski period⁶⁵ karakteristična je hegemonija koalicije zemljoposjednika, manufakturne buržoazije i zanatlija i snažna industrijalizacija, nastanak i organizacija radničke klase kao i razvoj institucija javnog sektora. Uverenje da se maksimiziranjem interesa slobodnih pojedinaca istovremeno postiže i društveni optimum, odnosno *laissez-faire* stav, primenjuje se i na državu od koje se očekuje da interveniše što je manje moguće. Shodno tome i računovodstvena praksa je vrlo skromna i svodi se na kontrolu novčanih tokova. *Nikitin*⁶⁶ smatra da je do ustanovljavanja računovodstva javnog sektora kao sistema došlo upravo na kraju ovog perioda i to činom uvođenja dvojnog knjigovodstva u javni sektor Francuske 1815. i Velike Britanije 1829. godine.

(2) U periodu korporatističke hegemonije⁶⁷ *Goddard* razlikuje tri etape: prelaznu, korporatističko-intervencionističku i etapu države blagostanja.

Za prvu etapu (približno od 1880. do 1920. godine) karakteristične su radikalne promene u civilnom sektoru i snažan razvoj demokratije, ali i uspostavljanje temelja intervencionizma kao posledice promenjene uloge države i njenog jačanja tokom Prvog

⁶⁴ Goddard, A., (2002), "*Development of the accounting profession and practices in the public sector – a hegemonic analysis*", Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 15 No 5, p.663

⁶⁵ Približno period od 1830. do 1880. godine.

⁶⁶ Nikitin, M., (2001), "*The birth of a modern public sector accounting system in France and Britain and the influence of Count Mollien*", Accounting History, Vol. 6, No 1.

⁶⁷ Približno period od 1880. do 1970. godine.

svetskog rata. Računovodstvo javnog sektora u ovom periodu usmereno je na pronalaženje najboljeg načina za primenu zakonskog i regulatornog okvira definisanog i kontrolisanog od strane centralnih državnih institucija čija je osnovna svrha kontrola rada državnih službenika.

Druga, korporatističko-intervencionistička etapa (približno od 1920. do 1945. godine) je period dominacije plutokratskog, finansijsko-imperijalističkog kapitalizma i daljeg jačanja socijalnih i ekonomskih aktivnosti države. Podsticaji za promenu stava u odnosu na ekonomsku ulogu države bili su Ekonomska kriza iz 1929. godine i Drugi svetski rat. U ovom periodu britanski ekonomista *John Maynard Keynes* postavio je teorijski okvir za intervencionističku - stabilizacionu ulogu države kao kontra težu tržišnoj ekonomiji koja je pokazala nesposobnost ravnomerne samoregulacije. Shodno tome, osnovna pitanja kojima se bavi računovodstvo javnog sektora su pitanja interne finansijske kontrole, finansijskog izveštavanja i jednoobraznosti računa.

Treća etapa, (od 1945. do približno druge polovine 1970-tih), karakteriše se ekstenzivnom intervencionističkom ulogom države i uspostavljanjem *države blagostanja*. Javni sektor je izuzetno značajan ekonomski činilac, a država kroz aktivnu budžetsku i monetarnu politiku nastoji da prevenira negativna ekonomska kretanja. U računovodstvu javnog sektora dolazi do prelaska fokusa sa finansijskog računovodstva na upravljačko računovodstvo i kontrolu i razvoj sofisticiranih upravljačkih tehnika usmerenih pre svega na alokaciju resursa. Ova transformacija je refleksija intenzivne decentralizacije, odnosno vladajućeg stava da se aktivnosti javnog sektora mogu obezbediti na bolji i efikasniji način uz primenu menadžerskih tehnika na lokalnom nivou u odnosu na primenu skupa pravila koja definišu i kontrolišu centralne državne institucije.

(3) Početak perioda ekonomske neoliberalne hegemonije, koji traje i danas, većina autora iz oblasti istorije računovodstva locira u drugu polovinu sedamdesetih i početak osamdesetih godina prošlog veka kada je energetska kriza produkovala i ekonomsku krizu u većini razvijenih država čija je osnovna karakteristika bila stagflacija, odnosno kombinacija inflacije i ekonomske stagnacije. Ova kretanja dovela su do pojačanih zahteva za ekonomskom podrškom države "posrnulom" privatnom sektoru, s jedne strane i jačanjem njene uloge u održavanju dostignutog nivoa socijalnog blagostanja s

druge strane. Međutim, mnogi ekonomisti, među kojima je, najistaknutiji *Milton Fridman*, upravo ovu aktivnu ulogu države smatrali su osnovnim uzrokom stagflacije i zalagali su se da se njene aktivnosti ograniče isključivo na obezbeđivanje stabilne ponude novca. Rasprave o tome kakva treba da bude uloga države u ekonomskom životu, koje su trajale tokom 70-tih, 80-tih i 90-tih godina prošlog veka, pored monetarizma, iznedrile su i koncept racionalnih očekivanja, teoriju realnih poslovnih ciklusa, ali i neokenzijanizam. Kriza je snažno uticala i na javni sektor što je dovelo do stagnacije i pada javnih izdataka i sve glasnijih zahteva za njegovim reformisanjem. Reforme su pokrenule i talas inovacija u računovodstvu javnog sektora, koje u ovom periodu i dalje razvija primenu upravljačkih tehnika karakterističnih za privatni sektor (ali sada usmerenih, pre svega, na ocenu efikasnosti javnih izdataka) i ponovo se fokusira na finansijsko izveštavanje.

5.2. Faktori uslovljenosti savremenih reformi javnog sektora

Donald F. Kettl u Uvodu svoje knjige *Globalna revolucija upravljanja javnim sektorom*⁶⁸ iznosi sledeći stav: "Ako postoji ijedna konstanta u globalizovanom svetu, to je ubrzan tempo promena države (kao institucije - primedba D.J.). Gotovo svaka nacija se bori da svoju državu učini jačom kroz povećanje efikasnosti njenih administrativnih procesa i unapređenje performansi." Dakle, reforme javnog sektora i u sklopu njih reforme računovodstva javnog sektora su jedna od retkih zajedničkih karakteristika gotovo svih zemalja u svetu. Osnovni pokretači svih reformskih procesa javnog sektora, iako se međusobno razlikuju u zavisnosti od toga da li je reč o razvijenim industrijskim zemljama, zemljama u razvoju ili pak o zemljama koje su se do skoro nalazile iza "gvozdene zavese" (zemljama u tranziciji), potiču iz četiri sfere: (1) političke, (2) socijalne, (3) ekonomske i (4) institucionalne⁶⁹.

⁶⁸ Kettl, D. F., (2005), *The Global Public Management Revolution*, Brookings Institution Press, Washington, Preface - vii;

⁶⁹ Kettl, D. F., (2005), *The Global Public Management Revolution*, Brookings Institution Press, Washington, p.3-4;

(1) U zemljama koje su 80-tih i 90-tih godina prošlog veka bile u procesu tranzicije pokretači reformskih procesa iz političke sfere inicirali su promenu odnosa između države i njenih građana. Transformacija ovog odnosa neizbežno je podrazumevala sprovođenje promena u do tada primenjivanom načinu upravljanja delovima i celinom javnog sektora, uspostavljanje demokratskih institucija i razvoj, sa njima povezanog, građanskog društva. Politički pokretači reformi u zemljama u razvoju rezultat su pritiska građana na državu, odnosno njihovih očekivanja da država nađe način da podstakne i ubrza ekonomski razvoj kako bi se dostigao nivo razvijenih ekonomskih zemalja. Međutim, uprkos činjenici da su i zemlje u tranziciji i zemlje u razvoju imale za cilj dostizanje nivoa ekonomske razvijenosti razvijenih zemalja to ne znači da i vlade razvijenih zemalja nisu bile izložene reformskom pritisku čija je osnova politička. Osnovni izvor ovog pritiska je sve intenzivnija ekonomska globalizacija koja je pored očiglednih ekonomskih koristi ovim zemljama donela i višestruko povećan rizik od terorizma. Aktivnosti usmerene na unapređenje prevencije od terorističkih napada, kao dela sistema nacionalne odbrane izazvale su značajno povećanje budžetskih rashoda namenjenih za ove svrhe. Vlade razvijenih tržišnih ekonomija su se tako našle pred problemom kako istovremeno odgovoriti na međusobno suprotne zahteve svojih građana: s jedne strane obezbediti visok nivo ne samo nacionalne sigurnosti već i ostalih javnih usluga, a s druge strane smanjiti veličinu javnog sektora i visinu izdataka povezanih sa njim. Ipak, politički stimulansi reformi javnog sektora, bez obzira na opisanu različitu uslovljenost, u svim zemljama imaju jednu zajedničku karakteristiku - preispitivanje uloge države u društvu.

(2) U korak sa političkim promenama u svim pomenutim grupama zemalja odigravale su se i korenite promene njihovih socijalnih struktura koje su, naravno, imale svoje specifičnosti s obzirom na njihove istorijske i kulturološke razlike. U zemljama u razvoju, zbog višedecenijskog kolonijalnog statusa i ukorenjenih tradicionalističkih društvenih podela osnovni problem u socijalnoj sferi je bilo ustanovljavanje društva na principima jednakih prava za sve građane. U tranzicionim zemljama odigravao se proces ponovnog uspostavljanja institucija građanskog društva i promovisanja njegovih osnovnih vrednosti. Stanovništvo u razvijenim zemljama bilo je izloženo sve većim ograničenjima i izazovima koji su otežavali, ako ne čak i onemogućavali, očuvanje dostignutog nivoa životnog standarda. No, bez obzira na dostignuti nivo socijalnog

razvoja i trenutna socijalna stremljenja, zajednička karakteristika za sve zemlje bila je izloženost njihovih stanovnika i ekonomija konstantno rastućim zahtevima Treće "industrijske" revolucije - informatičke revolucije.

(3) Na ekonomskoj sceni u periodu od 70-tih i 90-tih godina prošlog veka odigrao se čitav niz ekonomskih kriza koje su imale i dalje imaju dalekosežne ekonomske, socijalne i političke posledice. Niz je započeo sa Prvom i Drugom naftnom krizom, 1973. i 1979/80. godine, kada je cena za jedan barel sirove nafte porasla sa 2,6\$ na 40\$. Ovakve promene cena zemlje uvoznice nafte (a to je većina zemalja u svetu bez obzira na nivo razvijenosti) nisu mogle finansirati bez značajne upotrebe budžetskih sredstava zbog čega su dospеле u stanje izuzetno visokih budžetskih deficita. Posledice Druge naftne krize - izrazit pad stopa ekonomskog rasta, rast stopa inflacije i drastičan porast kamatnih stopa - u razvijenim i u zemljama u razvoju uzrokovale su 1982. godine Globalnu kreditnu krizu. Na jednom polu nalazile su se zemlje u razvoju - dužnici - koje nisu mogle da servisiraju svoj spoljni dug, a na drugom razvijene zemlje - poverioci - koje nisu mogle da naplate svoja potraživanja. Kriza se najintenzivnije ispoljila u Argentini, Brazilu i Meksiku koji je proglasio moratorijum - obustavljanje izmirivanja svojih obaveza prema inostranstvu što se u literaturi smatra početkom svetske krize prezaduženosti. S obzirom na intenzitet i dalekosežnost posledica ove krize u njeno rešavanje su intenzivno uključeni Međunarodni monetarni fond, Svetska banka, Pariski i Londonski klub. Početak sledeće krize precizno je datiran - 19. oktobar 1987. godine - crni ponedeljak (*Black Monday*) kada su sve velike svetske berze počevši od Hong Konga do Njujorka pretrpele krah u roku od jednog dana. Među ekonomistima ne postoji saglasnost šta je izazvalo tako katastrofalan pad cena akcija u tako kratkom roku i dobar deo njih smatra da je na delu bio efekat "crnog labuda" (*black swan*). Međutim, verovatno je da bi se uzroci kraha mogli naći među široko rasprostranjenim pojavama i događajima.

Najznačajnije široko rasprostranjene pojave su:

- berzama širom sveta sve se intenzivnije trgovalo sa derivativnim finansijskim instrumentima, a da pri tome nije postojala sinhronizacija kretanja na ovom segmentu tržišta sa kretanjima na delu tržišta na kojem se trgovalo instrumentima vlasničkog kapitala - akcijama,

- kompjutersko trgovanje je postalo dominantan način trgovine velikih investicionih korporacija i fondova i
- rast prinosa na investicije u dugoročne obveznice učinio ih je atraktivnijim u odnosu na akcije.

U nedelji (sedmici) koja je prethodila nedelji koja je počela sa crnim ponedeljkom, sticajem okolnosti u Sjedinjenim Američkim Državama koncentrisalo se nekoliko događaja koji su negativno uticali na cene akcija:

- donet je zakon o zabrani preuzimanja (*takeover*) što je izazvalo izrazitu nelikvidnost finansijskih tržišta,
- zvanično je objavljena visina spoljnotrgovinskog deficita što je indukovalo očekivanja da će vrednost dolara pasti u odnosu na ostale valute i
- berzanske cene akcija bile su precenjene (ovu tvrdnju podkrepljuju podaci Standard & Poor's 500 prema kojima je P/E ratio sa 15:1 u septembru 1987. godine porastao na 20:1 neposredno pre krha).

I u poslednjoj deceniji prošlog veka nastavljen je niz finansijskih kriza koje su prvashodno bile izazvane problemima u bankarskoj sferi. Početak ovog veka obeležili su veliki korporativni skandali zbog kojih su milioni radnika ostali bez posla i bez svojih penzionih fondova. Sva navedena turbulentna ekonomska događanja zahtevala su snažno uplitanje države u prevazilaženje krize i pronalaženje načina da se izbegne ekonomska stagnacija i ubrza ekonomski rast.

(4) Četvrtu grupu faktora koji su pokrenuli reformske procese u javnom sektoru različitih država čine promene nastale u institucionalnoj sferi. Među njima *Donald F. Kettl*⁷⁰ posebno apostrofira sledeće pojave:

- u okviru Evropske unije formirane su supranacionalne strukture koje preuzimaju prerogative koji su se do tada nalazili u isključivoj nadležnosti suverenih država, od kojih je od posebne važnosti za ovaj rad definisanje ekonomske politike države i vrednovanje njenih performansi,

⁷⁰ Kettl, D. F., (2005), *The Global Public Management Revolution*, Brookings Institution Press, Washington, pp.3-4;

- sve dominantniju ulogu u definisanju i oblikovanju svetske zajednice u ekonomskom i političkom smislu zauzimaju najznačajnije međunarodne organizacije - Ujedinjene nacije, Svetska banka, Međunarodni monetarni fond, Interamerička banka za razvoj, Svetska trgovinska organizacija i Međunarodna banka za obnovu i razvoj⁷¹ i
- formiran je veliki broj nacionalnih i internacionalnih nevladinih organizacija čiji stavovi su postali izuzetno značajni u svim političkim i socijalnim događanjima.

Ove pojave dovele su do formiranja nove međunarodne konstelacije političkih odnosa u kojoj se politička vlast sve više koncentriše na supranacionalnom nivou a na uštrb pojedinačnih država.

Promene u političkoj, socijalnoj, ekonomskoj i institucionalnoj sferi nisu mogle ostati bez uticaja na državu - javni sektor, naprotiv. Sva ta stanja, pojave i događaji formiraju okruženje u kojem država - javni sektor funkcioniše. Ne postoji način da država - javni sektor ne reaguje na promene u svom okruženju. Svaka promena u okruženju, u većoj ili manjoj meri, zahteva od države da pronade socijalno, ekonomski i politički prihvatljiv i održiv način da joj se prilagodi. Procesi prilagođavanja države novonastalim okolnostima - reformski procesi u principu imaju dva osnovna cilja:

- povećanje efikasnosti i efektivnosti upotrebe novca poreskih obveznika, odnosno unapređenje vrednost kreirane za korisnike usluga i
- reoblikovanje odnosa između države i njenih građana.

S obzirom na to da se zemlje u kojima su sprovedene reforme javnog sekora ne razlikuju samo po stepenu ekonomske razvijenosti već i po konkretnim pojavnim oblicima reformskih stimulansa one se međusobno razlikuju i po odabranim strategijama sprovođenja reformi - obuhvat i brzina reformi, odnosno po odabranim stilovima reformi.

⁷¹ United Nations (UN), World Bank (WB), International Monetary Fund (IMF), Inter-American Development Bank (IBD), World Trade Organization (WTO), International Bank for Reconstruction and Development (IBRD).

5.3. Vrste i efekti savremenih reformi javnog sektora i njihov uticaj na računovodstvo

Većina autora se slaže da su u posmatranom vremenskom periodu različite zemlje primenjivale neku od tri strategije za spovođenje reformi:

- strategija umerenih (skromnih) promena,
- strategija postepenih promena i
- strategija korenitih promena - korenitih zaokreta.

Specifičnu, a u odnosu na prethodnu, i daleko precizniju klasifikaciju reformskih procesa izvršio je *Donald Kettl*. On je sve reformske procese klasifikovao u dva osnovna modela⁷² ili stila: (1) *Westminsterski* i (2) Američki.

Reforme *Westminsterskog* stila, koje su zasnovane na neoklasičnoj ekonomskoj doktrini čikaške škole, karakteristične su za Novi Zeland, Australiju, Kanadu, Veliku Britaniju i druge zemlje sa "*westminsterskim*" parlamentarnim sistemom i poznate su pod nazivom "*New Public Management - NPM*"⁷³. Reforme Američkog tipa karakteristične su za zemlje sa predsedničkim sistemom vlasti i često se sreću pod nazivom "*Reinventing Government - RG*"⁷⁴. Postoji više različitih prevoda za nazive oba modela reformi, ali ni jedan od njih niti odražava suštinu naziva na engleskom jeziku niti je u duhu srpskog jezika. To su osnovni razlozi zbog kojih je upotreba prevoda u domaćoj akademskoj i stručnoj literaturi zanemarljiva i zbog kojih će u ovom radu biti korišćeni nazivi na engleskom jeziku ili njihovi akronimi. Ilustracija osnovnih karakteristika oba modela reformi biće izvršena na primeru zemalja koje su bile predvodnice u njihovom sprovođenju - Novog Zelanda i Sjedinjenih Američkih Država.

(1) Novi Zeland je prva zemlja u svetu u kojoj su krajem 70-tih godina prošlog veka pokrenute najagresivnije i najambicioznije savremene reforme javnog sektora ovog

⁷² Kettl, D. F., (2005), *The Global Public Management Revolution*, Brookings Institution Press, Washington, p. 9.

⁷³ Videti: Mir, M.Z., Rahaman, A.S., (2007); Caperchione, E., (2006); Sarker, A.E., (2006); Newberry, S., Pallot, J., (2005); Christensen, M., Yoshimi, H., (2003); Jackson, A., Lapsley, I., (2003); Hoque, Z., Moll, J., (2001); Manning, N., (2001); Guthrie, J., Olson, O., Humphrey, C., (1999); Lapsley, I., (1999); Pallot, J., (1999); Potter, B., (1999) i Pallot, J., (1992).

⁷⁴ Videti: Moynihan, D.P., (2004); Modell, S., Lee, A., (2001); Bromwich, M., Lapsley, I., (1997);

modela. Ove reforme su bile zasnovane na učenju čikaške škole i u skladu sa tim njihova osnovna strategija bila je redefinisanje područja aktivnosti javnog sektora i njegovo smanjenje kroz ekstenzivnu privatizaciju i/ili eksterno ugovaranje usluga od entiteta koji ne pripadaju javnom sektoru. Za reforme ovog tipa karakteristične su inovacije u procesu budžetskog planiranja, uvođenje računovodstva zasnovanog na obračunskoj osnovi i korišćenje koncepta punih troškova u procesu donošenja odluka o alokaciji resursa. Novozelandske reforme odvijale su se tokom perioda dužeg od dvadeset godina u kojem su primenjivane strategije postepeno evoluirale.

Prema *June Pallot*⁷⁵, u periodu od 1978. godine na ovamo, a prema kriterijumu načina upravljanja javnim sektorom, jasno se izdvajaju četiri faze:

- (a) tradicionalistička faza, pre 1978. godine,
- (b) faza menadžerizacije, od 1978. do 1985. godine,
- (c) faza marketizacije, od 1986. do 1991. godine i
- (d) faza strateškog fokusiranja, od 1992. do 1996. godine.

(a) U periodu pre 1978. godine - u predreformskom periodu, računovodstvo javnog sektora na Novom Zelandu, uostalom kao i u svim drugim zemljama, bilo je zasnovano na gotovinskoj osnovi a jedini predmet kontrole je bilo trošenje primljenog novca, odnosno kontrola novčanih izdataka klasifikovanih u pet osnovnih vrsta: lični izdaci, izdaci za putne troškove, izdaci za nabavku materijala, kapitalni izdaci i transferi. Sistem kontrole novčanih izdataka bio je centralizovan i izuzetno kompleksan, pre svega zbog postojanja detaljnih opisa delegiranja kontrole za nju nadležnim organima i o načinima njenog vršenja. Ovakva organizacija sistema kontrole imala je za cilj da se obezbedi jednak tretman svih entiteta nad kojima se kontrola sprovodila.

(b) Prvu fazu reformi novozelandskog javnog sektora obeležili su pojedinačni, nesistematski pokušaji uvođenja i korišćenja upravljačkih - menadžerskih tehnika i računovodstva zasnovanog na obračunskoj osnovi koji su do tada bili upotrebljavani isključivo u privatnom sektoru. Najčešće *ad hoc* korišćene menadžerske tehnike bile su poslovno planiranje, fleksibilno budžetiranje, koncipiranje menadžerski usmerenih

⁷⁵ Pallot, J., (1998), "New Public Management Reform in New Zealand: The Collective Strategy Phase", *International Public Management Journal*, Vol. 1/No. 1/1998, pp. 3.

informativnih sistema i vrednovanje nefinansijskih performansi⁷⁶. Suštinu reformi u ovom periodu najbolje odražavaju slogani pod kojima se ona odvijala, a to su "*Pustite menadžere da upravljaju!*" i "*Upravljanje usmereno ka rezultatima!*".

(c) Fazu marketizacije karakterišu tri procesa:

- privatizacija i korporatizacija,
- zapošljavanje zasnovano na dostignutim performansama i
- budžetiranje zasnovano na učincima.

U okviru procesa privatizacije privatizovana su mnoga državna preduzeća pre svega iz oblasti usluga (poštansko-telefonsko-telegrafске usluge i avio saobraćaj), ali i iz oblasti proizvodnje (naftne kompanije). Proces korporatizacije je doneo promenu odnosa države prema preduzećima koja su ostala u njenom vlasništvu. Država preduzeća u njenom vlasništvu posmatra na način koji je veoma sličan načinu na koji privatni investitori posmatraju korporacije u koje su investirali svoj kapital. Naime, država insistira na pronalaženju načina da se unaprede performanse državnih preduzeća, odnosno država kao primarni cilj ovih preduzeća ističe ostvarenje maksimalnog prinosa na sredstva prikupljena od strane poreskih obveznika. Mnogi autori ovaj proces korporatizacije smatraju daleko značajnijim u odnosu na proces privatizacije.

U fazi marketizacije upotreba tržišnih mehanizma nije zaobišla ni sferu zapošljavanja u entitetima javnog sektora, pre svega u onom delu javnog sektora koji obuhvata entitete koji čine opštredržavni sektor⁷⁷. Umesto do tada važećeg sistema "doživotnog" zapošljavanja uvedeno je zapošljavanje državnih službenika na ugovorni period od maksimalno pet godina, a produžetak zaposlenja bio je direktno povezan, odnosno zavisao od nivoa ostvarenih rezultata.

Uvođenjem budžetiranja zasnovanog na učincima (*output budgeting*) 1988. godine, pomeren je fokus odgovornosti menadžera u javnom sektoru sa odgovornosti za utrošene resurse na odgovornost za ostvarene rezultate koji su mereni kvalitetom sprovedenih aktivnosti i njihovim efektima.

⁷⁶ Videti: Van Helden, G.J., (2005)

⁷⁷ Pojam *opštredržavni sektor* biće objašnjen kasnije u radu.

Generalno govoreći, u drugoj fazi novozelandskih reformi korišćeni su mehanizmi koji su predstavljali kombinaciju menadžerskih ideja i ekonomskih teorija koje se zasnivaju na pretpostavci da je lični interes pojedinaca ključni faktor uspeha na konkurentnom tržištu.

(d) Jedna od osnovnih karakteristika reformi javnog sektora sprovedenih do 1992. godine bila je njihov izrazito fragmentaran pristup. Ovakav pristup, logično, nije mogao rezultirati pozitivnim i dugoročno održivim efektima na celinu javnog sektora. Da bi se ova slabost u načinu sprovođenja reformi i njeni efekti na održivost celine javnog sektora ublažili (i eventualno eliminisali), od 1992. godine u javnom sektoru Novog Zelanda započela je nova faza njegovih reformi koja se zasniva na izradi dugoročnih reformskih strategija koje obuhvataju celinu javnog sektora. U ovoj fazi efekti reformi zasnovanih na primeni tehnika finansijskog upravljanja i vrednovanja performansi u pojedinim entitetima javnog sektora ili u njegovim specifičnim delovima vrednovani su, ne kao do tada izolovano već u kontekstu njihovog doprinosa ostvarenju ciljeva definisanih opštim menadžerskim strategijama. Očigledan dokaz promene diskursa reformi je činjenica da je 1992. godine Novi Zeland bio zemlja koja je prva u svetu pripremila finansijske izveštaje zasnovane na obračunskoj osnovu za celokupan javni sektor.

Prethodno opisanim fazama 2002. godine *June Pallot*⁷⁸ je dodala i petu - fazu adaptivnih kapaciteta - koja obuhvata period od 1997. godine do danas. Za ovu fazu je karakteristična usmerenost države na održavanje i razvoj svih resursa, a naročito ljudskih. Ovakvoj usmerenosti posebno su doprinela dva izveštaja: izveštaj Međudepartmanske radne grupe iz 1995. godine i izveštaj *Allen-a Schick-a* iz 1996. godine. U izveštaju Radne grupe iznet je stav da je u interesu države da njeni departmani (ministarstva) funkcionišu na način koji omogućava:

- strategijsku usklađenost njihovih aktivnosti,
- očuvanje integriteta obezbeđivanja javnih usluga,
- očuvanje kapaciteta za zadovoljavanje budućih javnih potreba i
- dugoročnu troškovnu efektivnost.

⁷⁸ Pallot, J., (2002), "Government Accounting and Budgeting Reform in New Zealand", OECD Journal on Budgeting, Volume 2/Supplement 1- Models of Public Budgeting and Accounting Reform.

Da bi se ovakvo funkcionisanje ministarstava moglo ostvariti, neophodno je da u okviru svakog od njih postoji: opšta i potpuna saglasnost i razumevanje prioriteta u okviru celine javnog sektora, uvažavanje specifičnosti aktivnosti svakog ministarstva pojedinačno na način koji ne ugrožava trajne interese države i osposobljenost i stručnost za upravljanje rizikom i upravljanje promenama.

Allen Schick u svom izveštaju naglašava pored neophodnosti jačanja očuvanja dugoročnih kapaciteta javnog sektora i promenu koncepta odgovornosti entiteta javnog sektora i u njima zaposlenih službenika, tako da se ona zasniva ne samo na jasno definisanim rezultatima već istovremeno i na uvažavanju opštih moralnih vrednosti.

(2) Sprovođenje sistematskih savremenih reformi javnog sektora u Sjedinjenim Američkim Državama na federalnom nivou započelo je mnogo kasnije u odnosu na početak reformi u državama sa "westminsterskim" parlamentarnim sistemom i vezuje se za period administracije *Bill-a Clinton-a*⁷⁹. Reformski proces je započeo 1993. godine, a reformski ciljevi i strategije za njihovo ostvarenje prezentovani su u izveštaju pod nazivom *National Performance Review - NPR* (Prikaz nacionalnih performansi). Izveštaj je rezultat polugodišnjeg istraživanja o mogućnostima za smanjenje ili eliminaciju bespredmenih trošenja resursa i unapređenje upravljanja na federalnom nivou koje je obavljeno pod rukovodstvom podpredsednika *All Gore-a*. Suštinu iniciranih reformi na najbolji način odražava podnaslov ovog izveštaja - "*Kreiranje države koja radi bolje i košta manje*" (*Creating a Government that Works Better and Costs Less*).

Teorijsko utemeljenje ove reforme imaju u radu *David-a Osborne-a* i *Ted-a Gaebler-a* - *Ponovno osmišljavanje države - Kako preduzetnički duh transformiše javni sektor*⁸⁰. Autori ovog, u stručnoj literaturi prominentnog dela, stoje na stanovištu da reforme

⁷⁹ Pre ovih reformi jedini pokušaj reformisanja javnog sektora na federalnom nivou vredan pomena dogodio se 1978. godine za vreme administracije *Jimmy-a Carter-a* kada je donet Zakon o reformi državnih službi (*Civil Service Reform Act*). Osnovna intencija donošenja ovog zakona bila je ublažavanje negativnih efekata skandala vezanih za Belu kuću koji su se dogodili u prethodnoj deceniji. Jedina novina reformskog karaktera je uvođenje vrednovanja aktivnosti zaposlenih u javnom sektoru zasnovano na njihovim postignućima i formiranje njihovih zarada na bazi rezultata ovog vrednovanja.

⁸⁰ Osborne, D. and Gaebler T. (1992), *Reinventing Government - How the Enterpreneurial Spirit is Transforming the Public Sector from Schoolhouse to Statehouse, City Hall to the Pentagon*, Adison-Wesley Publishing Company, Inc., Reading, Massachusetts.

javnog sektora treba da se zasnivaju na deset osnovnih principa, odnosno da ponovno osmišljena efikasna i efektivna država kao rezultat reformi treba da:

- ima ulogu katalizatora,
- bude zajedničko vlasništvo,
- ima kompetitivan duh,
- sledi svoju osnovnu misiju,
- bude orijentisana ka ostvarenju rezultata,
- bude usmerena ka zadovoljavanju potreba građana posmatranih kao kupaca njenih usluga,
- bude preduzimljiva,
- ima anticipativni karakter i ulogu,
- bude decentralizovana i
- bude tržišno orijentisana.

Tok reformi javnog sektora pod okriljem *Clinton*-ove administracije, u njegova dva predsednička mandata, može se podeliti u tri faze:

- (a) prva faza koja je trajala tokom 1993. i 1994. godine;
- (b) druga faza od kraja 1994. do početka 1998. godine i
- (c) treća faza od 1998. do 2001. godine.

(a) Osnovna karakteristika prve faze reformi javnog sektora na federalom nivou u SAD je početak implementacije preporuka iz *NPR*-a⁸¹. Proces implementacije je započeo sa smanjenjem broja zaposlenih na federalnom nivou, nakon čega su usledile i aktivnosti na planu reformisanja procesa javnih nabavki i redefinisanja odnosa zaposlenih u entitetima javnog sektora prema korisnicima njihovih usluga. Sve tri primenjene taktike dovele su do značajnih ušteda, pri čemu je najveći doprinos ovakvim kretanjima dalo smanjenje broja zaposlenih. Na ovaj način je ispunjeno jedno od obećanja - država je koštala manje.

(b) Promene na političkoj sceni tokom 1994. godine i snažno insistiranje republikanskog Kongresa na daljem radikalnom smanjenju federalne administracije

⁸¹ *NPR* sadrži 384 preporuke.

indukovali su prividnu promenu reformskog kursa sa usmerenosti na to kako državni aparat radi na redefinisane područja aktivnosti države, odnosno na to šta bi državni aparat *trebalo* da radi. Ova prividna promena je suštinski bila politički manevar Clinton-ove administracije sa ciljem da se izbegne dalja radikalizacije političke krize što je i postignuto. Šekspirovski rečeno "mnogo buke ni oko čega", jer su efekti promene reformskog kursa bile gotovo zanemarljive izmene u ulozi države, obuhvatu njenih funkcija i reorganizaciji njenog funkcionisanja. Ipak, i pored političkim previranjima izazvanog zastoja u reformama finansijski efekti aktivnosti započelih u prvoj i nastavljenih u drugoj fazi na kraju 1996. godine procenjeni su na 12,3 milijarde dolara.

(c) Početkom 1998. godine ponovnim usmeravanjem aktivnosti na preporuke definisane u *NPR*⁸² započela je treća faza reformi u kojoj su nastavljene aktivnosti započete u prvoj i sprovedene u drugoj fazi. U ovoj fazi posebno su apostrofirani:

- primena tehnologija savremene informatičke ere u cilju unapređenja efikasnosti javnog sektora i
- unapređenje rada 32 federalne agencije za koje se smatra da imaju predominantan uticaj na uspeh reformi jer su njihove aktivnosti u najvećoj meri direktno povezane sa stanovništvom.

Prethodno opisani tok i osnovne karakteristike reformi javnog sektora Američkog tipa ukazuju da je njihova suština da se kroz inkrementalne promene kreira manji, jeftiniji i efikasniji javni sektor, ali bez izmena u delokrugu njegovih aktivnosti. Odnosno, ovaj tip reformi fokusira se na promenu birokratskog ponašanja, dok osnovne strukture i procesi javnog sektora ostaju van dometa transformacije.

Iako se reformski procesi u različitim zemljama manje ili više međusobno razlikuju kako po intenzitetu i trajanju tako i po obuhvatu, svi oni imaju nekoliko zajedničkih karakteristika: usmerenost na unapređenje efikasnosti, odnosno produktivnosti, korišćenje i promovisanje tržišnih i kvazitržišnih mehanizama, fokusiranje na potrebe

⁸² U ovom periodu izvršena je promena naziva programa reformi sa *Natiolal Performace Review* u *National Partnership for Reinventing Government*.

građana, decentralizacija, promene u bazičnim politikama, nadležnostima, vrsti odgovornosti i polaganju računa⁸³.

Mada je distinkcija između reformi *Westminsterskog* i Američkog tipa zasnovana na razlikama u primenjenim strategijama i taktikama, poslednjih godina se, ipak, uočava određeni stepen konvergencije u ovom domenu. Naime, za oba tipa je karakteristično jačanje napora usmerenih ka koordinaciji različitih programa javnog sektora i njihovu kontrolu - prevashodno kroz primenu procesa vrednovanja performansi zasnovanog na vrednovanju krajnjih efekata (*outcomes*) aktivnosti javnog sektora. Insistiranje na vrednovanju performansi je izraz želje da se javni sektor, odnosno njegove upravljačke strukture, učine odgovornim za njihova postignuća, a aktuelna vladajuća elita za rezultate njihovog liderstva⁸⁴. Zbog toga su zahtevi za većim stepenom odgovornosti i boljim performansama postali osnovni pokretači reformi.

Prethodna izlaganja pokazuju da su primenjene strategije i taktike u reformama javnog sektora, njegove strukturalne promene kao i usmerenost ka vrednovanju njegovih performansi postavili i određene zahteve u odnosu na računovodstvene informacije koje su neophodne za praćenje i kontrolu kako aktivnosti javnog sektora tako i efekata reformi. Ovo je bio podsticaj da se, krajem 1980-tih godina, iniciraju i intenziviraju istraživanja na područjima finansijskog izveštavanja i revizije entiteta javnog sektora koja su, do tada, bila u senci istraživanja finansijskog izveštavanja i revizije privatnog sektora. Najveći broj ovih istraživanja bio je deskriptivnog tipa sa osnovnom idejom da se opišu karakteristike računovodstvenih sistema javnog sektora u pojedinim zemljama. Do značajne promene u karakteru istraživanja dolazi 1990. godine kada je *Klaus Lüder* pokušao da objasni poreklo uočenih razlika u funkcionisanju i karakteristikama računovodstvenih sistema javnog sektora u šest razvijenih industrijskih zemlja kao i njihove međusobne sličnosti i razlike. Rezultat njegovog istraživanja je formulacija Modela kontingencije⁸⁵ (*Contingency model*) koji određuje osnovne objašnjavajuće varijable koje bitno utiču kako na karakteristike računovodstvenog sistema javnog

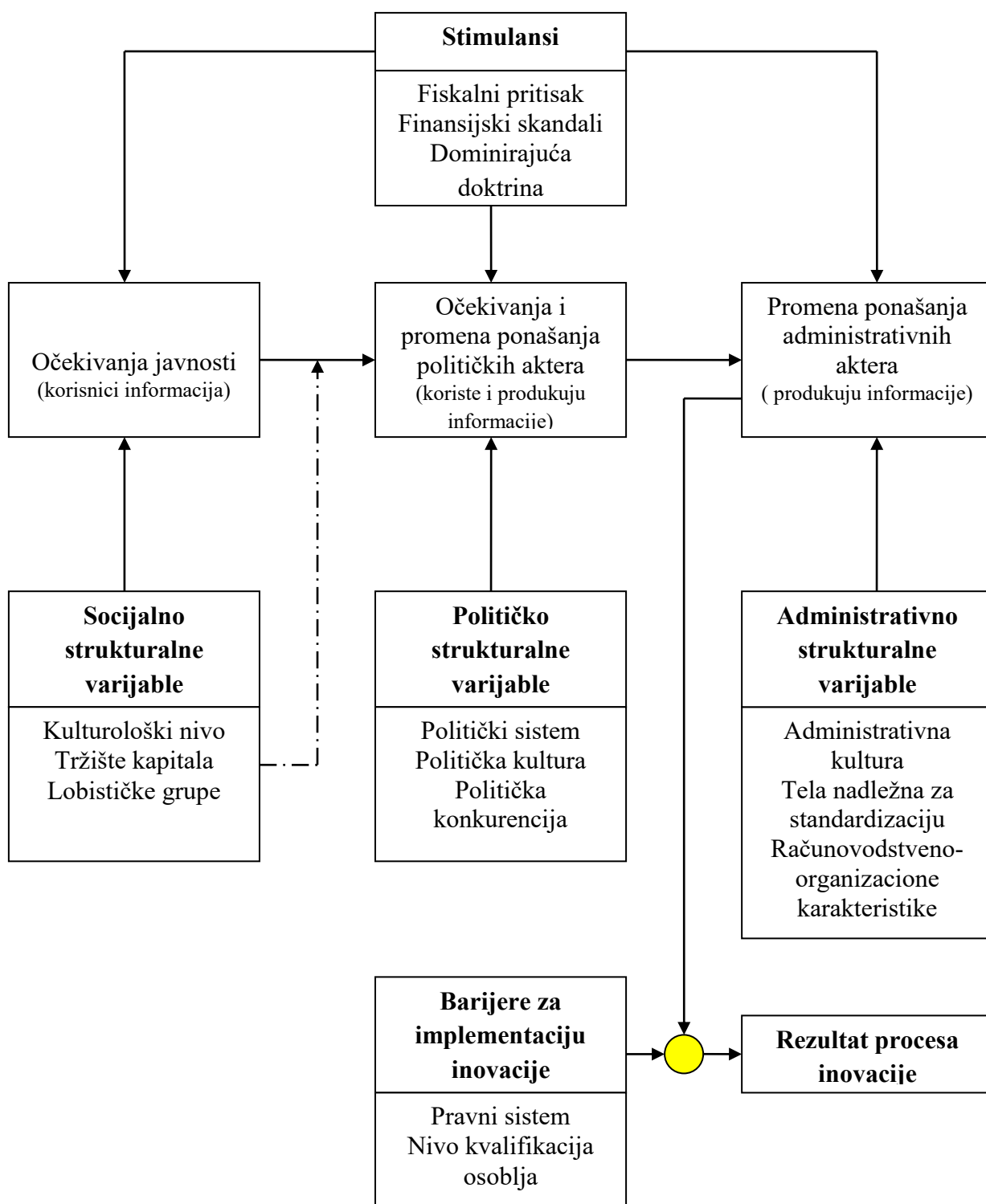
⁸³ Videti: Jones, L.R., Kettl, D.F., (2003) i Kettl, D.F., (2000).

⁸⁴ Videti: Potter, B.N., (2005);

⁸⁵ Lüder, K.G., (1992), "*A Contingency Model of Governmental Accounting Innovations in the Political-Administrative Environment*", Research in Governmental and Nonprofit Accounting, Vol.7.

sektora tako i na karakter, dinamiku i rezultate njegovih reformi, odnosno na implementaciju računovodstvenih inovacija.

Inicijalni Model kontingencije obuhvatao je četiri osnovne varijable: socijalno strukturalne karakteristike zemlje, karakteristike njenog političko-administrativnog sistema, podsticajne mehanizme reformskih procesa i barijere za primenu reformi. Kasnija istraživanja i iskustvo doveli su do značajnih modifikacija i proširenja ovog modela. Prvo proširenje izvršio je sam *Lüder* uvođenjem uticaja bihejviorističkih varijabli koje opisuju ponašanje korisnika i onih koji produkuju finansijske informacije. Dalja proširenja odnose se na uvođenje uticaja međunarodnih organizacija i donatorskih agencija, uticaja akademske i stručne javnosti, povratnog uticaja efekata i posledica inovacionih procesa u javnom sektoru i uticaja izmena u sistemu upravljanja i rukovođenja. Očigledno je da između postavki *Kettla* o tome šta su podsticaji reformi javnog sektora i postavki *Lüdera* o faktorima od kojih zavisi uspeh reformi računovodstva javnog sekora (kao dela reformi javnog sektora) postoji izrazita sličnost - paralelizam. Šematski se *Lüderov* modifikovani Model kontingencije može prikazati na sledeći način:



Slika 1: Modifikovani model kontingencije inovacija u računovodstvu javnog sektora⁸⁶

⁸⁶ Model je prilagođena verzija modela iz: Lüder, K., "Research in Comparative Governmental Accounting Over the Last Decade - Achievements and Problems", u knjizi *Inovations in Governmental Accounting*, Edited by Montesinos, V., and Vela, J.M., (2002), Kluwer Academic Publishers, Dordrecht.

Dakle, stimulansi inovacija u računovodstvenom sistemu javnog sektora, odnosno pokretači reformskih procesa, su egzogene varijable nezavisne od računovodstvenog sistema: kao što su fiskalni pritisak, finansijski skandali, finansijska kriza ili potreba da se stekne, unapredi ili očuva pozitivna međunarodna reputacija. Ovi stimulansi utiču na biheviorističke varijable, odnosno na formiranje očekivanja i način ponašanja učesnika u procesu finansijskog izveštavanja, odnosno korisnika finansijskih izveštaja - političkih aktera i javnosti - i računovodstveno-administrativne funkcije entiteta koji se bave pripremanjem i prezentovanjem finansijskih izveštaja. Međutim, biheviorističke varijable su dvostruko uslovljene, kako reformskim stimulansima tako i onim što se naziva kontekst reformi, odnosno karakteristikama i strukturom socijalnog, političkog i administrativnog okruženja koji predstavljaju okvir u kome egzistiraju i funkcionišu akteri procesa finansijskog izveštavanja. Ponašanje korisnika finansijskih izveštaja može biti uslovljeno opštim kulturološkim nivoom društvene zajednice, razvijenošću tržišta kapitala i vrstom i intezitetom medijskih aktivnosti promotera reformskih procesa. Kada je reč o političkim akterima, njihovo ponašanje zavisi od nivoa razvijenosti demokratije, karakteristika političkog sistema, nivoa političke kulture i stepena korupcije. Ponašanje računovodstveno-administrativnih aktera uslovljeno je njihovom organizacionom strukturom, nivoom administrativne kulture, standardizacijom računovodstvenog procesa i aktivnostima profesionalnih organizacija. I konačno, uspeh i rezultati definisanih i započetih reformi mogu biti usporeni i ugroženi zbog negativnog delovanja endogenih varijabli, odnosno zbog karakteristika samog javnog sektora i postojećeg računovodstvenog sistema, a pre svega stručne osposobljenosti računovođa.

Reforme javnog sektora usmerene na unapređenje njegove efikasnosti i efektivnosti zahtevaju finansijske informacije koje odražavaju efekte aktivnosti javnog sektora ne samo na angažovane finansijske već na ukupne ekonomske resurse. Pitanje je koji od računovodstvenih modela koji se mogu primeniti u javnom sektoru može da zadovolji ovakve informacione potrebe. Osnovna hipoteza u ovom radu je da je to računovodstvo zasnovano na obračunskoj osnovi koje efekte transakcija i događaja priznaje u trenutku njihovog nastanka nezavisno od toga da li su novac ili novčani ekvivalenti primljeni ili

isplaćeni. Finansijske informacije koje produkuje računovodstvo zasnovano na obračunskoj osnovi omogućavaju: vrednovanje ukupne imovine koju entitet kontroliše, ocenu svrsishodnosti načina upotrebe ove imovine, vrednovanje performansi, finansijskog položaja i novčanih tokova entiteta i donošenje odluka o budućim načinima pružanja usluga i njihovog finansiranja. Zbog ovih činjenica su reforme javnog sektora, po pravilu, praćene i reformama računovodstva javnog sektora koje po svojoj suštini predstavljaju tranziciju sa računovodstva zasnovanog na gotovinskoj osnovi na računovodstvo zasnovano na obračunskoj osnovi.

II RAČUNOVODSTVENE OSNOVE FINANSIJSKOG RAČUNOVODSTVA I FINANSIJSKOG IZVEŠTAVANJA ZA ENTITETE JAVNOG SEKTORA

1. Normativna osnova finansijskog izveštavanja za entitete javnog sektora

Normativna osnova finansijskog izveštavanja entiteta javnog sektora definisana je odredbama relevantne zakonske regulative svake države ponaosob. Ipak, za sve njih je zajedničko da finansijske informacije o javnom sektoru mogu biti prezentovane u skladu sa zahtevima četiri izveštajna okvira:

- Sistema nacionalnih računa Ujedinjenih nacija (*United Nations System of National Accounts – UNSNA 2008 ili SNA 2008*),
- Eurostatovog Evropskog sistema računa (*2010 European System of Accounts – ESA 2010*),
- Statistike državnih finansija (*The Government Finance Statistics 2014 – GFS 2014*) Međunarodnog monetarnog fonda i
- računovodstveno-finansijskog.

Prva tri navedena izveštajna okvira su po svom karakteru statističko-finansijski, a četvrti je računovodstveno-finansijski. Izveštavanje u skladu sa zahtevima statističko-finansijskih okvira regulisano je odgovarajućim standardima.

1.1. Statistički standardi finansijskog izveštavanja

Svaki statistički izveštajni okvir finansijskog izveštavanja počiva na odgovarajućim standardima na osnovu kojih se pripremaju i prezentuju ekonomski podaci koji se koriste na makro nivou za potrebe ekonomske analize, donošenja odluka i formulaciju različitih politika - ekonomske, fiskalne, monetarne, regionalnog razvoja i slično.

1.1.1. *Sistem nacionalnih računa*

Istorijski posmatrano, *SNA* predstavlja prve međunarodne statističke standarde finansijskog izveštavanja koji datiraju iz 1953. godine. Od tada do danas, pre svega zbog efekata kontinuiranog razvoja tržišnih ekonomija (posebno efekata globalizacije i pojave novih ekonomskih fenomena), *SNA* je tri puta revidiran: 1968. godine, 1993. godine i 2008. godine.

Suštinski cilj *SNA* je praćenje proizvodnje dobara i usluga i njihove upotrebe (potrošnje u tekućem periodu ili akumulacije radi potrošnje u budućim periodima) u okviru jedne nacionalne ekonomije. Drugim rečima, *SNA* daje odgovore na tri ključna pitanja:

- Šta se događa u ekonomiji jedne države?
- Ko su učesnici u ovim transakcijama? i
- Koja je svrha ovih transakcija?

Do odgovora na ova pitanja *SNA* dolazi tako što identifikuje aktivnosti i transakcije svih institucionalnih jedinica u jednoj ekonomiji i povezuje ih u niz računa koji su strukturirani prema fazama proizvodnje, raspodele i upotrebe dobara i usluga. Reč je o setu sveobuhvatnih, konzistentnih i integrisanih makroekonomskih – nacionalnih računa, bilansa stanja i input-autput tabela, koji se zasnivaju na međunarodno potvrđenim konceptima, definicijama, klasifikacijama i računovodstvenim pravilima. Osnovni cilj *SNA* je stvaranje sveobuhvatnog računovodstvenog okvira u kojem se ekonomski podaci proizvode i prezentuju na način koji je upodobljen potrebama ekonomske analize, donošenja odluka, ustanovljavanja različitih ekonomskih politika i vrednovanja performansi jedne ekonomije. Dakle, *SNA* je konceptualni okvir kojim su definisani međunarodni statistički standardi za vrednovanje i produkovanje informacija o ekonomskoj aktivnosti posmatrane države, o vrednosti proizvodnih sredstava i o životnom standardu njenih stanovnika u određenom trenutku. Pored toga, u *SNA* su uključeni i računi koji pokazuju povezanost posmatrane nacionalne ekonomije sa ostatkom sveta.

Bazični konceptualni elementi koje *SNA* koristi su:

- institucionalne jedinice i sektori,
- ekonomske transakcije i ostali ekonomski tokovi,
- imovina i obaveze,
- proizvodi i proizvodne jedinice i
- svrha transakcija i ostalih ekonomskih tokova.

Sa stanovišta istraživanja u ovom radu od posebnog značaja su koncepti institucionalne jedinice, institucionalnih sektora, ekonomskih transakcija i ostalih ekonomskih tokova.

Prema *SNA*, institucionalna jedinica je ekonomska jedinica koja je sposobna, da za sopstveni račun, poseduje imovinu, generiše obaveze i učestvuje u ekonomskoj aktivnosti i transakcijama sa drugim entitetima⁸⁷. Institucionalne jedinice se, shodno njihovim osnovnim funkcijama, ciljevima i aktivnostima, grupišu u institucionalne sektore.⁸⁸ U *SNA* se sve institucionalne jedinice u okviru jedne zemlje grupišu u pet međusobno isključivih institucionalnih sektora:

- nefinansijski korporativni sektor,
- finansijski korporativni sektor,
- sektor opšte države - opštadržavni sektor,
- sektor neprofitnih institucija koje pružaju usluge sektoru domaćinstava i
- sektor domaćinstava.

Sa aspekta ovog rada značajno je određenje opštadržavnog sektora i javnog sektora. Prema *SNA*, opštadržavni sektor obuhvata sve institucionalne jedinice centralne vlasti i lokalne samouprave, neprofitnih institucija koje su pod kontrolom države i fondova socijalne zaštite⁸⁹, dok javni sektor, pored sektora opšte države čine još i sva javna preduzeća⁹⁰. Dakle, *SNA* celinu javnog sektora alocira u tri institucionalna sektora: nefinansijski korporativni sektor, finansijski korporativni sektor i opštadržavni sektor. Odnos između javnog i privatnog sektora koji su definisani u prvom delu rada, i institucionalnih sektora definisanih u *SNA* šematski je prikazan na sledeći način.

⁸⁷ SNA 2008 strana 17.

⁸⁸ SNA 2008 strana 17.

⁸⁹ SNA 2008 strana 80.

⁹⁰ SNA 2008 strana 435.

Tabela broj 1: Odnos između javnog sektora i institucionalnih sektora

Nefinansijski korporativni sektor	Finansijski korporativni sektor	Opštedržavni sektor	Sektor neprofitnih institucija koje pružaju usluge sektoru domaćinstava	Sektor domaćinstava
<i>Javni sektor</i>	<i>Javni sektor</i>	<i>Javni sektor</i>	<i>Privatni sektor</i>	<i>Privatni sektor</i>
<i>Privatni sektor</i>	<i>Privatni sektor</i>			

Izvor: SNA 2008 strana 439.

SNA transakcije definiše kao interakcije između dve institucionalne jedinice koje se odvijaju uz njihovu uzajamnu saglasnost, pri čemu uzajamna saglasnost transaktora ne implicira njihovo dobrovoljno učešće u transakciji već isključivo prethodno saznanje o neophodnosti učešća u transakciji i pristanak na to⁹¹. S druge strane, pak, ostali ekonomski tokovi se definišu kao promene u obimu ili u vrednosti imovine ili obaveza koje nisu posledica transakcija⁹². Za promene u obimu uobičajeno se koristi termin ostale promene obima, a za promene u vrednosti dobici i gubici od posedovanja.

Informacije neophodne za analizu ekonomskih aktivnosti kako pojedinih institucionalnih sektora tako i nacionalne ekonomije u celini, odnosno informacije o stanjima, transakcijama i ostalim ekonomskim tokovima za različite nivoe agregacije institucionalnih jedinica, prezentuju se kroz set integrisanih makroekonomskih računa. Svi računi u okviru *SNA* podeljeni su u tri osnovne grupe:

- račune tekućih transakcija,
- račune akumulacije i
- bilanse stanja imovine.

Računi tekućih transakcija odnose se na proizvodnju, raspodelu, preraspodelu i upotrebu dohotka i obuhvataju:

- Račun proizvodnje,
- Račun generisanja dohotka,

⁹¹ SNA 2008, strana 18.

⁹² SNA 2008, strana 18.

- Račun primarne raspodele dohotka,
- Račun sekundarne raspodele dohotka i
- Račun upotrebe raspoloživog dohotka.

Računi tekućih transakcija, dakle prikazuju način na koji se stvaraju prihodi u procesu proizvodnje, kako se ti prihodi raspodeljuju i preraspodeljuju između institucionalnih sektora, koji su krajnji potrošači, i kakva je svrha upotrebe prihoda u okviru institucionalnih sektora, odnosno da li se oni koriste za potrošnju ili za štednju. Deo prihoda koji se koristi za štednju je spona između računa tekućih transakcija i računa akumulacije koji obuhvataju:

- Račun kapitala,
- Finansijski račun i
- Račun ostalih promena na imovini:
 - Račun ostalih promena obima imovine i
 - Račun dobitaka ili gubitaka od posedovanja.

Prema *SNA*, na Računu kapitala prikazuju se promene na nefinansijskoj imovini, odnosno njeno pribavljanje i otuđenje u transakcijama sa drugim institucionalnim jedinicama i promene nastale po osnovu njene upotrebe. Na Finansijskom računu evidentiraju se promene na finansijskoj imovini nastale po osnovu njenog pribavljanja i otuđenja kroz transakcije sa drugim jedinicama. Račun ostalih promena na imovini sastoji se od dva podračuna - Računa ostalih promena u obimu imovine i Računa ponovnog vrednovanja. Na računu ostalih promena u obimu imovine prikazuju se promene imovine i obaveza institucionalnih jedinica ili sektora koje nisu rezultat transakcija, odnosno promene na imovini koje su nastale kao posledica različitih prirodnih katastrofa. Na Računu dobitaka ili gubitaka od posedovanja imovine - Računu ponovnog vrednovanja imovine - prikazuju se promene vrednosti imovine koje nastaju po osnovu promena njihovih cena.

Poslednji u nizu makroekonomskih računa je Bilans stanja koji prikazuje vrednosti imovine, obaveza i neto imovine na određeni dan.

Sadržina svakog od navedenih računa, uključujući i njihove podračune, je standardizovana, a njihovim korišćenjem u input-autput tabelama sagledavaju se tokovi i transakcije između različitih institucionalnih sektora.

SNA predstavlja vodič kojeg bi pojedinačne zemlje – članice UN – trebalo da se pridržavaju prilikom izgradnje sopstvenog sistema nacionalnih računa. Međutim, uprkos spremnosti i nastojanju da se postigne međunarodna komparabilnost, i dalje postoje značajne razlike u stepenu koherentnosti nacionalnih računa pojedinih zemalja i *SNA*. Brojni su uzroci ovih razlika, mada najznačajnije predstavljaju karakteristike zemlje po osnovu nivoa ekonomske razvijenosti i učešća sive ekonomije u ukupnoj ekonomskoj aktivnosti, stepena mobilnosti kapitala i stanovništva. Pored toga, od ne manjeg uticaja su i obim investicija u statistička istraživanja u pojedinim zemljama i stepen stručne i finansijske autonomije njihovih statističkih agencija.

1.1.2. Evropski sistem računa

Eurostatov⁹³ Evropski sistem računa 2010⁹⁴ je sistem nacionalnih i regionalnih računa koji koriste zemlje članice Evropske unije. Ovaj sistem obuhvata statističke definicije i klasifikacije čijom upotrebom se prevashodno harmonizuju kvantitativne deskripcije ekonomskih aktivnosti zemalja članica EU i omogućava dobijanje uporedivih i pouzdanih informacija o strukturi i razvoju ekonomija zemalja članica i pojedinih regiona unutar Unije. Primena *ESA* 2010 je započela 2014. godine nakon revizije prethodno važećih *ESA* 1995.

Generalno govoreći, *ESA* 2010 su u pogledu definicija, klasifikacija i računovodstvenih pravila konzistentni sa *SNA* 2008. Međutim, razlike ipak postoje i to pre svega u pogledu:

- (1) stepena preciznosti definicija, klasifikacija i računovodstvenih pravila i
- (2) prezentacije istih.

⁹³ Eurostat je kancelarija za statistiku Evropske unije čiji je zadatak da obezbedi statističke podatke na evropskom nivou koji omogućavaju komparaciju između zemalja članica i regiona u okviru Unije.

⁹⁴ Eurostat, (2013), European System of Accounts - ESA 2010, Publication Office of the European Union, Luxembourg.

(1) Kada je reč o prvom području razlika, opšti zaključak je da je *ESA* 2010 u određenim domenima u konceptualnom smislu daleko precizniji od *SNA*. Veći stepen preciznosti definicija u *ESA* u odnosu na *SNA* uočava se u sledećim karakterističnim primerima:

- Kriterijumi za definisanje i utvrđivanje razlika između autputa namenjenih za tržište, za sopstvenu finalnu upotrebu i za druge oblike netržišne upotrebe u *SNA* nisu potpuno precizni. Nepreciznost u definisanju različitih vrsta autputa izaziva i određeni stepen nepreciznosti njihovog vrednovanja i sektorske klasifikacije. Kako bi se ove nepreciznosti otklonile, *ESA* 2010 koristi nekoliko dodatnih pojašnjenja i uvodi kriterijume za razlikovanje namene autputa;
- *ESA* 2010 precizira konkretne pragove značajnosti prilikom evidentiranja autputa kao međufazne potrošnje;
- Polazeći od pretpostavke da su neki oblici proizvodnje u okviru sektora domaćinstava materijalno neznajni, *ESA* 2010 ne zahteva njihovo evidentiranje;
- *ESA* 2010 koristi specifične šeme klasifikacije industrijske i ekonomske aktivnosti koje su, iako harmonizovane, ipak različite u odnosu na šeme klasifikacije koje se koriste u *SNA*. Naime, za klasifikaciju proizvoda *ESA* 2010 koristi *CPA* klasifikaciju (*Classification of Products by Activity*), a za klasifikaciju privrednih grana revidiranu *NACE* klasifikaciju (*Nomenclature générale des Activités économiques dans les Communautés Européennes*);
- *ESA* 2010 sadrži dodatnu klasifikaciju eksternih transakcija na transakcije sa rezidentima i transakcije sa nerezidentima EU;
- U okviru *ESA* 2010 funkcioniše Intrastat sistem čija je isključiva namena evidentiranje tokova i razmene dobara između zemalja članica EU.

(2) Razlike u pogledu načina prezentiranja sadržine sistema, odnosno prezentacije definicija, klasifikacija i računovodstvenih pravila, ogledaju se u sledećim činjenicama:

- definisanju vrsta transakcija (transakcije dobara i usluga, transakcije raspodele i finansijske transakcije) u *ESA* 2010 posvećena su posebna poglavlja, dok se u *SNA* 2008 vrste transakcija definišu u kontekstu konkretnog računa,

- prilikom definisanja određenog koncepta *ESA* 2010 navodi šta je tim konceptom obuhvaćeno, a šta ne, dok u istoj situaciji *SNA* 2008 daje opštu definiciju i navodi razloge zbog kojih je neki koncept prihvaćen i
- u *ESA* 2010 prezentaciji regionalnih i kvartalnih računa je posvećeno posebno poglavlje, dok u *SNA* 2008 takav tretman imaju satelitski računi⁹⁵.

1.1.3. Statistika državnih finansija

Statistika državnih finansija (*2014 Government Finance Statistics – GFS 2014*)⁹⁶ Međunarodnog monetarnog fonda je specijalizovani makroekonomski statistički sistem dizajniran sa ciljem da omogući konzistentnu i sistematsku ocenu razvoja finansijskih operacija, finansijske pozicije i likvidnosti opštedržavnog sektora ili javnog sektora u celini, odnosno da omogući analizu i vrednovanje efekata fiskalne politike. S toga su *GFS* sistemom obuhvaćeni svi entiteti koji vrše bitan uticaj na fiskalnu politiku, a statistički podaci su tako dizajnirani da omogućavaju identifikaciju, vrednovanje, monitoring i ocenu uticaja ekonomske politike i drugih aktivnosti države na nacionalnu ekonomiju u celini, kao i procenu održivosti ovih politika i aktivnosti.

Svi podaci obuhvaćeni *GFS* sistemom predstavljaju ili stanja ili tokove. Tokovi dovode do promena u obimu, strukturi ili vrednosti imovine, obaveza i neto vrednosti institucionalne jedinice, a nastaju po osnovu kreiranja, transformacije, razmene, transfera ili trošenja ekonomskih vrednosti. Svi tokovi se klasifikuju ili kao transakcije ili kao ostali ekonomski tokovi. U definisanju transakcija i ostalih ekonomskih tokova ne postoji razlika između *GFS*, *SNA* i *ESA*.

Ključni elemenat *GFS* sistema, u kojem su prezentovani podaci o stanjima i tokovima, je set od četiri finansijska izveštaja:

⁹⁵ Satelitski računi omogućavaju fokusiranje posebne pažnje na određena područja ili aspekte ekonomskog i socijalnog života tako što se za njihovo pripremanje koristi fleksibilniji pristup koji dozvoljava različite modifikacije primenjenih *SNA* definicija, koncepata, klasifikacija i računovodstvenih pravila. Satelitski računi mogu biti korišćeni za prezentiranje informacija iz *SNA* na drugačiji način, za pripremu novih informacija koje bi bile dopuna informacijama u *SNA*, za testiranje novih koncepata i metodologija i slično.

⁹⁶ IMF, (2014), *Government Finance Statistics Manual 2014*, International Monetary Fund, Washington, D.C.

- (1) Bilans stanja,
- (2) Izveštaj o aktivnostima,
- (3) Izveštaj o ostalim ekonomskim tokovima i
- (4) Izveštaj o izvorima i upotrebi novčanih sredstava.

(1) U Bilansu stanja prezentuju se stanja imovine, obaveza i neto vrednosti (neto imovine) opštodravnog sektora ili javnog sektora u celini na određeni dan. Za ilustraciju moguće sadržine Bilansa stanja sledi prikaz, u izvesnoj meri modifikovanog i prilagođenog, modela ovog izveštaja iz *GFS* 2014:

Bilans stanja	2015.	
	<i>u hiljadama novčanih jedinica</i>	
	Početno stanje	Krajnje stanje
NETO VREDNOST		
NEFINANSIJSKA IMOVINA		
Fiksna imovina		
Zalihe		
Dragocenosti i umetnička dela		
Zemljište i mineralna nalazišta (Neproaktivna imovina)		
FINANSIJSKA IMOVINA		
Domaća		
Valuta i depoziti		
HOV osim akcija		
Kredit		
Akcije i druga učešća u kapitalu		
Finansijski derivati		
Druga potraživanja		
Inostrana		
Valuta i depoziti		
HOV osim akcija		
Kredit		
Akcije i druga učešća u kapitalu		
Finansijski derivati		
Ostala potraživanja		
Monetarno zlato i specijalna prava vučenja sredstava		
OBAVEZE		
Domaće		
Valuta i depoziti		
HOV osim akcija		
Kredit		
Akcije i druga učešća u kapitalu		
Finansijski derivati		
Ostale obaveze		
Inostrane		
Valuta i depoziti		
HOV osim akcija		
Kredit		
Akcije i druga učešća u kapitalu		
Finansijski derivati		
Ostale obaveze		

Izvor: Prikaz je modifikovana verzija iz *IMF Government Finance Statistics Manual 2014*, strane: 75, 192, 214 i 215.

Da bi se objasnile razlike u stanjima između dva uzastopna Bilansa stanja pripremaju se i prezentuju dva izveštaja o tokovima: Izveštaj o aktivnostima države i Izveštaj o ostalim ekonomskim tokovima.

(2) U Izveštaju o aktivnostima države prikazane su transakcije u okviru opštedržavnog sektora (ili javnog sektora u celini) u određenom vremenskom periodu koje su klasifikovane prema tome na koje pozicije bilansa stanja utiču, odnosno koje su klasifikovane na:

- transakcije koje su uticale na neto imovinu – prihodi i rashodi,
- transakcije koje tangiraju nefinansijsku imovinu i
- transakcije koje tangiraju finansijsku imovinu i obaveze.

Za ilustraciju moguće sadržine Izveštaja o aktivnostima države sledi prikaz, u izvesnoj meri modifikovanog i prilagođenog, modela iz Priručnika za *GFS* 2014:

Izveštaj o aktivnostima		2015.
		<i>u hiljadama novčanih jedinica</i>
<i>Transakcije koje su uticale na neto vrednost:</i>		
1	Prihodi	
	Porezi	
	Socijalni doprinosi	
	Subvencije	
	Ostali prihodi	
2	Rashodi	
	Troškovi radne snage	
	Troškovi materijala i usluga	
	Potrošnja fiksne imovine	
	Kamate	
	Subvencije	
	Socijalna davanja	
	Ostali rashodi	
(1-2)	Neto / bruto rezultat aktivnosti	
<i>Transakcije koje tangiraju nefinansijsku imovinu:</i>		
3	Neto/bruto ulaganja u nefinansijsku imovinu	
	Fiksna imovina	
	Zalihe	
	Dragocenosti i umetnička dela	
	Zemljište i mineralna nalazišta (Neproductivna imovina)	
4=(2+3)	Trošenje	
	<i>Neto pozajmljivanje (+) / zaduživanje(-)</i> (1-2-3)=(1-4)=(5-6)	
<i>Transakcije koje tangiraju finansijsku imovinu i obaveze:</i>		
5	Neto pribavljanje finansijske imovine	
	Domaće	
	Inostrane	
6	Neto povećanje obaveza	
	Domaće	
	Inostrane	

Izvor: Prikaz je modifikovana verzija iz *IMF Government Finance Statistics Manual 2014*, strana 70.

Iz ovako strukturisanog Izveštaja o aktivnostima dobijaju se dva pokazatelja izuzetne analitičke vrednosti. Prvi od njih je *Neto rezultat aktivnosti*, koji predstavlja razliku između prihoda i rashoda, i koji pokazuje održivost tekućih aktivnosti države, odnosno aktivnosti koje se nalaze pod njenom direktnom kontrolom. Drugi pokazatelj, *Neto pozajmljivanja ili neto zaduživanja*, dobija se kao razlika između Neto rezultata aktivnosti i Neto promene nefinansijske imovine. On predstavlja indikator finansijskog uticaja aktivnosti države na ostatak ekonomije, jer ukazuje na obim u kojem država plasira finansijska sredstva u druge institucionalne sektore, odnosno koristi finansijska sredstva koja su generisana u drugim sektorima. Pozicija neto pozajmljivanja ili neto zaduživanja može biti izračunata i kao razlika između promena stanja finansijske imovine i promena stanja finansijskih obaveza.

(3) U Izveštaju o ostalim ekonomskim tokovima prikazane su promene imovine, obaveza i neto vrednosti koje su nastale po osnovu događaja koji ne predstavljaju transakcije i koji su, u principu, van kontrole države. Promene imovine, obaveza i neto vrednosti klasifikovane su ili na promene u obimu ili na promene u vrednosti. Promene u obimu mogu nastati po osnovu:

- priznavanja pozicija imovine i/ili obaveza koje ranije nisu zadovoljavale kriterijume za priznavanje ili po osnovu prestanka priznavanja ranije priznatih pozicija,
- promena u kvantitetu ili kvalitetu već priznatih pozicija i
- reklasifikacije institucionalnih jedinica.

Prve dve vrste navedenih promena su već po svom nazivu dovoljno jasne, što se ne može reći za treću vrstu promena - reklasifikaciju institucionalnih jedinica. Promene u obimu imovine, obaveza i neto vrednosti po osnovu reklasifikacije institucionalnih jedinica principijelno mogu nastati po osnovu tri uzroka: institucionalna jedinica je zbog promene načina svog funkcionisanja izgubila ili stekla pravo da se posmatra kao deo opšte državnog sektora, dve ili više institucionalnih jedinica su se spojile i postale jedna ili se jedna institucionalna jedinica podelila na dve ili više institucionalnih jedinica.

Promene u vrednosti imovine, obaveza i neto vrednosti, a koje nisu posledica transakcija, predstavljaju dobitke ili gubitke od posedovanja, i nastaju isključivo kao

posledica promene opšteg nivoa cena, promene relativnih cena i/ili promene deviznog kursa. Za ilustraciju moguće sadržine Izveštaja o ostalim ekonomskim tokovima sledi prikaz, u izvesnoj meri modifikovanog i prilagođenog, modela ovog izveštaja iz Priručnika za *GFS* 2014:

Izveštaj o ostalim ekonomskim tokovima	2015.
	<i>u hiljadama novčanih jedinica</i>
Promene neto vrednosti po osnovu ostalih ekonomskih tokova	
Promene neto vrednosti po osnovu dobitaka i gubitaka od posedovanja	
Nefinansijska imovina	
Fiksna imovina	
Zalihe	
Dragocenosti i umetnička dela	
Zemljište i mineralna nalazišta (Neproductivna imovina)	
Finansijska imovina	
Obaveze	
Promene neto vrednosti po osnovu drugih promena u obimu imovine i obaveza	
Nefinansijska imovina	
Fiksna imovina	
Zalihe	
Dragocenosti i umetnička dela	
Zemljište i mineralna nalazišta (Neproductivna imovina)	
Finansijska imovina	
Obaveze	

Izvor: Prikaz je modifikovana verzija iz *IMF Government Finance Statistics Manual 2014*, strana 74.

(4) U Izveštaju o izvorima i upotrebi novčanih sredstava prezentovani su ukupni iznosi generisanih i iskorišćenih novčanih sredstava segmentirani prema tipovima transakcija iz kojih potiču na osnovu čega je moguće oceniti likvidnost opštedržavnog sektora. Zbog činjenice da su u Izveštaju o aktivnostima informacije prezentovane u skladu sa zahtevima računovodstva na obračunskoj osnovi, a u Izveštaju o izvorima i upotrebi novčanih sredstava u skladu sa zahtevima računovodstva na gotovinskoj osnovi, poređenjem ova dva izveštaja moguće je identifikovati transakcije koje će u budućnosti rezultirati prilivima i odlivima gotovine i transakcije koje, zbog svoje prirode, nikada neće tangirati novčane tokove. Za ilustraciju moguće sadržine Izveštaja o izvorima i upotrebi novčanih sredstava sledi prikaz, u izvesnoj meri modifikovanog i prilagođenog, modela ovog izveštaja iz Priručnika za *GFS* 2014:

<i>Novčani tokovi iz poslovnih aktivnosti</i>	
1	Novčani prilivi po osnovu prihoda Porezi Socijalni doprinosi Subvencije Ostali prilivi
2	Novčani odlivi po osnovu rashoda Nadoknade zaposlenima Nabavke dobara i usluga Kamate Subvencije Socijalna davanja Ostala plaćanja
3=(1-2)	<i>Neto novčani prilivi iz poslovnih aktivnosti</i>
	Novčani tokovi iz transakcija koje tangiraju nefinansijsku imovinu
4	Neto novčani odlivi po osnovu investiranja u nefinansijsku imovinu Fiksna imovina Zalihe Dragocenosti i umetnička dela Zemljište i mineralna nalazišta (Neproduktivna imovina)
5=(2+4)	Novčani tokovi po osnovu izdataka
6=(1-5)	Gotovinski suficit ili Gotovinski deficit
	Novčani tokovi iz transakcija koje tangiraju finansijsku imovinu i obaveze
7	Neto promena finansijske imovine osim novčanih sredstava Domaće Inostrane
8	Neto promena obaveza Domaće Inostrane
9=(8-7)	<i>Neto novčani prilivi iz finansijskih aktivnosti</i>
10=(6+9)	<i>Neto promena stanja novčanih sredstava</i>

Izvor: Prikaz je modifikovana verzija iz *IMF Government Finance Statistics Manual 2014*, strana 73.

Prethodna izlaganja o statističkim osnovama finansijskog izveštavanja pokazuju da se finansijske informacije o javnom sektoru u celini ili njegovim delovima, osim u računovodstvenim finansijskim izveštajima opšte namene entiteta javnog sektora, nalaze i u izveštajima koji se pripremaju i prezentuju u skladu sa zahtevima statističkih standarda. Budući da računovodstveni finansijski izveštaji opšte namene predstavljaju informacionu osnovu na bazi koje se pripremaju izveštaji zasnovani na statističkim

standardima finansijskog izveštavanja, jasno je da kvalitet i verodostojnost u njima prezentovanih informacija u velikoj meri zavise od vrste i kvalitativnih karakteristika finansijskih informacija sadržanih u računovodstvenim finansijskim izveštajima opšte namene.

1.2. Računovodstveni standardi finansijskog izveštavanja

U okviru Međunarodne federacije računovođa – *IFAC (International Federation of Accountants)* od 1986. godine funkcioniše Komitet za javni sektor (*Public Sector Committee – PSC*), koji je 2004. godine preimenovan u Odbor za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor (*International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB*). Ovo telo je nadležno za donošenje i unapređenje računovodstvenih standarda koji će biti korišćeni od strane entiteta javnog sektora prilikom pripremanja i prezentovanja njihovih finansijskih izveštaja opšte namene. S obzirom na činjenicu da je *IPSASB* telo *IFAC*-a, njegova misija je identična misiji *IFAC*-a, odnosno cilj *IPSASB*-a je da, kroz formulisanje i promociju dosledne primene visoko kvalitetnih profesionalnih standarda, kroz njihovu međunarodnu konvergenciju i putem aktivnog istupanja u cilju zaštite javnog interesa, po svim relevantnim pitanjima računovodstvene profesije, kontinuelno jača računovodstvenu profesiju i na taj način doprinosi razvoju snažne i stabilne ekonomije na međunarodnom nivou⁹⁷.

Prilikom formulacije standarda, *IPSASB* je uvažio činjenicu da u praksi finansijskog izveštavanja entiteta javnog sektora različite države svoje finansijske izveštaje pripremaju ili na osnovu podataka iz računovodstva zasnovanog na gotovinskoj osnovi ili računovodstva zasnovanog na obračunskoj osnovi. Zbog toga je *IPSASB* formulisao set Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor (*International Public Sector Accounting Standards – IPSAS*) koji se primenjuju za pripremanje i prezentovanje finansijskih izveštaja opšte namene zasnovanih na računovodstvu na obračunskoj osnovi i jedan *IPSAS* koji se primenjuje za pripremanje i prezentovanje finansijskih izveštaja opšte namene zasnovanih na računovodstvu na gotovinskoj

⁹⁷ IPSASB, (2015), Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2015 Edition, Volume I, strana 13.

osnovi. Računovodstvene osnove, računovodstveni standardi i finansijski izveštaji opšte namene entiteta javnog sektora predmet su narednih izlaganja u ovom radu.

2. Računovodstvene osnove finansijskog izveštavanja entiteta javnog sektora

Za razliku od entiteta privatnog sektora, koji posluju na *going-concern* principu i za koje je merodavno i opšteprihvaćeno računovodstvo zasnovano na obračunskoj osnovi, za entitete koji pripadaju javnom sektoru, bez obzira na činjenicu da i oni posluju po istom principu, ne postoji jednoznačna računovodstvena osnova. Naime, polazeći od odabranog koncepta odgovornosti, odnosno od određivanja vrste resursa poverenih entitetima javnog sektora za čije korišćenje i očuvanje se oni smatraju odgovornim, za njihov računovodstveni sistem mogu biti korišćene gotovinska ili obračunska osnova ili njihove različite modifikacije⁹⁸. Budući da računovodstvena osnova definiše trenutak priznavanja efekata transakcija i ekonomskih događaja, njenim izborom određena je i vrsta i sadržina finansijskih izveštaja, odnosno izveštajni model⁹⁹. Ako se u fokusu računovodstvenog posmatranja nalazi gotovina¹⁰⁰ i ako je ona definisana kao jedini resurs za čije korišćenje se izveštajni entitet javnog sektora smatra odgovornim, onda je reč o primeni računovodstva zasnovanog na gotovinskoj osnovi. Shodno prihvaćenom konceptu odgovornosti, računovodstvo zasnovano na gotovinskoj osnovi efekte transakcija i ekonomskih događaja priznaje jedino u trenutku nastanka gotovinskih naplata ili isplata, a rezultat aktivnosti entiteta u posmatranom periodu meri i iskazuje kao razliku između naplaćene i isplaćene gotovine.

U izveštajnom modelu za gotovinsku osnovu osnovni finansijski izveštaj je Izveštaj o gotovinskim napolatama i isplatama u kojem se, pored stanja gotovine na početku i kraju izveštajnog perioda, prezentuju i sve naplate i isplate nastale u posmatranom

⁹⁸ Videti: Ellwood, S., Newberry, S., (2007); FEE – PSC, (2007); FEE, (2006); Carlin, T.M., (2005); HM Treasury, (2005); ACCA, (2004); Wynne, A., (2004); Carnegie, G.D., FEE, (2003); West, B.P., (2003); IMF, (2002); Robinson, M., (2002); Brorström, B., (1998) i Perrin, J., (1998).

⁹⁹ Videti: The Institute of Chartered Accountants of Scotland, (2003).

¹⁰⁰ Termin gotovina obuvata: gotovinu, depozite po viđenju i gotovinske ekvivalente. Gotovinski ekvivalenti su kratkoročne visokolikvidne investicije koje se lako mogu konvertovati u gotovinu i to po unapred poznatim iznosima uz neznatan rizik promene vrednosti.

izveštajnom periodu klasifikovane i grupisane na način koji odgovara aktivnostima izveštajnog entiteta.

Ako se u fokusu računovodstvenog posmatranja pored gotovine nalaze i svi ostali resursi koji su povereni nekom entitetu javnog sektora, odnosno sva imovina koja se nalazi pod njegovom kontrolom i za čije korišćenje se izveštajni entitet smatra odgovornim, onda je reč o primeni računovodstva zasnovanog na obračunskoj osnovi. Shodno prihvaćenom konceptu odgovornosti, računovodstvo zasnovano na obračunskoj osnovi efekte transakcija i ekonomskih događaja priznaje u trenutku njihovog nastanka, nezavisno od toga da li su gotovina ili gotovinski ekvivalenti, po osnovu njih, naplaćeni ili isplaćeni, zbog čega se svi efekti transakcija i događaja ogledaju u finansijskim izveštajima perioda na koje se ove transakcije i događaji odnose.

U izveštajnom modelu za obračunsku osnovu osnovni finansijski izveštaji su: Izveštaj o finansijskom položaju, Izveštaj o finansijskim performansama, Izveštaj o promenama u neto imovini/sopstvenom kapitalu, Izveštaj o novčanim tokovima i Napomene uz finansijske izveštaje¹⁰¹.

2.1. Karakteristike računovodstvenog sistema zasnovanog na gotovinskoj osnovi i njegovi osnovni elementi

Prema zahtevima gotovinske osnove računovodstva, ekonomski događaji i transakcije se priznaju isključivo u trenutku kada je po osnovu njih nastala promena u visini gotovine, odnosno kada je gotovina naplaćena (primljena) ili isplaćena (data). Shodno tome, periodični rezultat može biti iskazan samo kao razlika između gotovinskih naplata i isplata. Na osnovu Izveštaja o primljenoj i isplaćenoj gotovini korisnici finansijskih izveštaja mogu dobiti informacije o izvorima gotovine iz kojih je tokom perioda gotovina naplaćena, o svrhama za koje je ta ista gotovina tokom perioda iskorišćena i o stanju gotovine na izveštajni dan.

¹⁰¹ Za navedene finansijske izveštaje se u različitim jurisdikcijama koriste različiti nazivi. Tako se za Izveštaj o finansijskom položaju mogu koristiti nazivi Bilans stanja ili Izveštaj o imovini i obavezama, dok se Izveštaj o finansijskim performansama može naći pod nazivom Izveštaj o prihodima i rashodima ili Bilans uspeha.

Za jasno određenje računovodstvenog sistema zasnovanog na gotovinskoj osnovi neophodno je definisati njegova tri osnovna elementa:

- gotovinu i gotovinske ekvivalente,
- gotovinske naplate i
- gotovinske isplate.

2.1.1. Definisanje i klasifikacija gotovine i gotovinskih ekvivalenata

Prema opšteprihvaćenoj definiciji gotovine (novčanih sredstva)¹⁰² ona obuhvata: gotovinu u blagajni, gotovinu u tranzitu i deponovana gotovinska sredstva. Od prethodno tri navedena oblika gotovine objašnjenje zahteva jedino gotovina u tranzitu. Pravilo da primarno etimološko tumačenje pojedinih sintagmi najčešće rezultira pogrešnim zaključcima u ovom slučaju ne važi, jer se pod gotovinom u tranzitu podrazumevaju novčana sredstva koja se doslovno nalaze u procesu fizičkog transporta od jedne do druge lokacije.

Gotovinski ekvivalenti obuhvataju gotovinu privremeno investiranu u:

- kratkoročna, visoko likvidna ulaganja koja se trenutno mogu konvertovati u poznate iznose gotovine i koja su izložena neznatnom riziku promene vrednosti¹⁰³ i
- investicione plemenite metale.

Preciznija definicija gotovine nalazi se u američkom *SFFAS* broj 1 (*Statement of Federal Financial Accounting Standards No. 1*)¹⁰⁴ prema kojem se gotovina sastoji od:

- kovanog i papirnog novca i lako prenosivih instrumenta, kao što su gotovinske uputnice, čekovi i akreditivi u blagajni ili u tranzitu,
- depozita po viđenju, položenih kod banaka ili drugih finansijskih institucija i

¹⁰² U računovodstvenoj stručnoj literaturi i praksi.

¹⁰³ IPSASB, (2015), Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2015 Edition, Volume I, IPSAS 2 Cash Flow Statement, strana 224.

¹⁰⁴ United States of America Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB), *Statement of Federal Financial Accounting Standards No. 1*, 1993., www.fasb.gov/pdffiles/handbook_sffas_1.pdf.

- strane valute, koja se u skladu sa zahtevima načela novčanog merila iskazuje u protivvrednosti domaće valute po kursu na izveštajni dan.

2.1.2. Definisanje i vrste gotovinskih naplata

Drugi osnovni element računovodstvenog sistema zasnovanog na gotovinskoj osnovi su gotovinske naplate koje se definišu kao prilivi gotovine u izveštajni entitet. Za klasifikaciju gotovinskih naplata mogu biti korišćeni različiti kriterijumi koji odražavaju svrhu za koju se prezentovane informacije koriste.

Primarni kriterijum za klasifikaciju gotovinskih naplata je njihovo poreklo, odnosno izvori iz kojih one potiču, po kojem se one mogu klasifikovati na¹⁰⁵:

- (1) prilive iz recipročnih transakcija razmene,
- (2) prilive iz nerecipročnih transakcija razmene,
- (3) prilive po osnovu finansijskog zaduživanja,
- (4) prilive po osnovu ulaganja od strane entiteta koji ima kontrolu i
- (5) prilive po osnovu kastodi aktivnosti.

Ovakva klasifikacija gotovinskih priliva u entitete javnog sektora je široko rasprostranjena u stručnoj literaturi.

(1) Za recipročne razmenske transakcije karakteristično da svi učesnici u transakciji, entiteti ili pojedinci, jedni od drugih, direktno primaju približno jednaku - recipročnu vrednost. Prema IFAC-ovoj Studiji broj 11¹⁰⁶ za entitete javnog sektora gotovinski prilivi iz recipročnih transakcija razmene primarno mogu poticati iz tri izvora:

- prodaje dobara i usluga,
- prodaje imovine i
- naplate dividendi i kamata po osnovu različitih investicija.

¹⁰⁵ Detaljnije o vrstama klasifikacija gotovinskih naplata i isplata pogledati u: IFAC PSC, (2000), Study 11: *Government Financial Reporting – Accounting Issues and Practices*, strane 21 - 45.

¹⁰⁶ IFAC PSC, (2000), Study 11: *Government Financial Reporting – Accounting Issues and Practices*, stran 29.

(2) Za razliku od recipročnih, u nerecipročnim transakcijama razmene entitet ili pojedinac ne prima direktno približno jednaku vrednost od drugog entiteta ili pojedinca. Prema pomenutoj Studiji broj 11, 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 i
- dotacija, priloga i donacija.

Za navedene gotovinske prilive iz nerecipročnih transakcija karakteristično je da su oni posledica eksplicitnog korišćenja moći koju država ima u odnosu na subjekte na njenoj teritoriji. Brojne su vrste poreza koje država može da propiše i naplaćuje. Najčešće vrste poreza su: porez na dobitak korporacija, porez na stečena prava, porez na promet (ili porez na dodatu vrednost), porez na zarade, porez na imovinu, porez na kapitalne dobitke, akcize i tako dalje.

Gotovinske naplate po osnovu različitih vrsta oporezivanja, administrativnih taksi i dozvola za većinu zemalja predstavljaju glavninu njihovih gotovinskih naplata i zbog toga najvažniju komponentu prilikom utvrđivanja finansijskog rezultata države.

Naplata poreza i po tom osnovu priticanje gotovinskih priliva može biti organizovano na dva načina: direktno od strane nadležnog ministarstva ili indirektno od strane druge, za to zakonom određene, institucije. Pored toga, između različitih jurisdikcija postoje i značajne razlike u pravu raspolaganja gotovinom naplaćenom po osnovu oporezivanja. Moguća rešenja se kreću u sledećem rasponu od:

- institucija ili nivo vlasti koji vrši naplatu poreza ima pravo da gotovinu koristi za sopstvene potrebe, odnosno da njome u potpunosti raspolaže, do toga da
- institucija ili nivo vlasti koji vrši naplatu poreza nema pravo da gotovinu zadrži i da je koristi za sopstvene potrebe bez prethodno dobijene autorizacije.

Pod pretpostavkom da je centralna banka deo javnog sektora i da se kao izveštajni entitet posmatra njegova celina, onda su i prilivi gotovine po osnovu emisije kovanog i papirnog novca deo ukupnih gotovinskih naplata.

Neretko za određenu državu na nacionalnom nivou mogu nastati nerecipročna gotovinska primanja po osnovu transfera primljenih od drugih država i nadnacionalnih organizacija, kao i gotovinska primanja po osnovu donacija ili pomoći primljenih od institucija ili pojedinaca iz privatnog-komercijalnog sektora. Slično tome, i za niže nivoe vlasti u okviru jedne nacionalne države i za pojedinačne entitete mogu nastati nerecipročna gotovinska primanja po osnovu donacija od strane entiteta ili pojedinaca iz privatnog sektora. Bez obzira da li su ovakva gotovinska primanja uslovljena ili ne, ona se, u okviru računovodstvenog sistema zasnovanog na gotovinskoj osnovi, kvalifikuju za priznavanje u trenutku kada je gotovina primljena.

U Studiji 11 se ističe činjenica da gotovinska primanja po osnovu transfera od viših nivoa vlasti nemaju u svim zemljama isti tretman. U nekim zemljama se ovakva primanja klasifikuju u grupu recipročnih, a u drugim u grupu nerecipročnih gotovinskih priliva.

(3) Treću vrstu gotovinskih priliva, prema kriterijumu njihovog porekla, predstavljaju svi gotovinski prilivi po osnovu različitih vidova finansijskog zaduživanja. Najčešće je reč o zaduživanju putem emisije i prodaje dužničkih hartija od vrednosti, o zaduživanju putem dobijanja kredita od banaka ili drugih entiteta javnog sektora.

(4) Gotovinski prilivi po osnovu primanja gotovine od strane entiteta koji ima kontrolu nastaju po dva osnova. Jedan je obezbeđenje pokrića tekućih troškova, odnosno troškova tekućih aktivnosti, a drugi je pokriće kapitalnih izdataka, odnosno povećanja ulaganja - imovine - kojom izveštajni entitet raspolaže.

(5) Gotovinski prilivi od kastodi aktivnosti najčešće nastaju po osnovu prikupljanja doprinosa za državne fondove socijalnog, zdravstvenog i penzijskog osiguranja. Pored toga, ovi prilivi mogu nastati i kada se neki nivo državne vlasti ili izveštajni entitet pojavljuje u ulozi posrednika (agenta) koji samo prikuplja sredstva u ime i za račun drugog nivoa vlasti ili izveštajnog entiteta.

2.1.3. *Definisanje i vrste gotovinskih isplata*

Treći osnovni elemenat računovodstvenog sistema zasnovanog na gotovinskoj osnovi su gotovinske isplate. One se definišu kao odlivi gotovine iz izveštajnog entiteta koji se u računovodstvu priznaju u trenutku nastanka isplate. Za klasifikaciju gotovinskih isplata mogu biti korišćeni različiti kriterijumi. Prema Studiji broj 11, primarni kriterijum je svrha nastanka gotovinskih isplata, odnosno namene po osnovu kojih su one izvršene¹⁰⁷. Prema ovom kriterijumu razlikuju se:

- (1) gotovinske isplate po osnovu recipročnih transakcija,
- (2) gotovinske isplate po osnovu nerecipročnih transakcija,
- (3) gotovinske isplate po osnovu finansijskog razduživanja i
- (4) gotovinske isplate po osnovu kastodi aktivnosti.

(1) Gotovinske isplate po osnovu recipročnih transakcija najčešće kao svrhu imaju:

- nabavku dobara i usluga,
- kupovinu ili izgradnju stalne imovine i
- investiranje u druge entitete.

Gotovinske isplate po osnovu nabavke dobara i usluga suštinski obuhvataju sve isplate po osnovu troškova tekućih aktivnosti kao što su: nabavka kancelarijskog materijala, plaćanje zakupnina, održavanja, zarada zaposlenih i tome slično.

Značajna specifičnost računovodstva zasnovanog na gotovinskoj osnovi je da se čak i sredstva iskorišćena za nabavku ili izgradnju stalne imovine tretiraju isključivo kao gotovinske isplate, a ne kao promena oblika u kojem se imovina izveštajnog entiteta nalazi, bez obzira što će ona biti korišćena u dugom vremenskom periodu.

Gotovinske isplate po osnovu investiranja u druge entitete mogu biti na kreditnoj ili vlasničkoj osnovi. One obuhvataju isplate po osnovu zajmova odobrenih drugim izveštajnim entitetima na istom ili različitim nivoima vlasti, a u slučaju centralnog nivoa vlasti tu su uključene i isplate po osnovu investiranja u javna preduzeća.

¹⁰⁷ IFAC PSC, (2000), Study 11: *Government Financial Reporting – Accounting Issues and Practices*, strane 37 i 38.

(2) Vrste gotovinskih isplata po osnovu neregipročnih transakcija su:

- gotovinske isplate po osnovu transfera i
- gotovinske isplate po osnovu donacija.

Transferi mogu nastati po dva osnova. Jedan je državna pomoć entitetima privatnog sektora i/ili domaćinstvima i to isključivo u skladu sa unapred definisanim kriterijumima ili pod pretpostavkom nastanka specifičnih okolnosti. Drugu vrstu transfera predstavljaju gotovinske isplate pojedincima, organizacijama i različitim nivoima vlasti po osnovu kojih se ne očekuje:

- direktan prijem bilo kakvih dobara ili usluga,
- povraćaj u nekom budućem periodu ili
- povraćaj u vidu finansijskih prinosa.

(3) Treću vrstu gotovinskih isplata, prema kriterijumu njihove namene, čine gotovinske isplate po osnovu finansijskog razduživanja i one obuhvataju isplate kamata i otplate glavnice duga.

(4) I konačno, četvrta vrsta gotovinskih isplata su one isplate koje su nastale po osnovu kastodi aktivnosti, kao što su: isplate po osnovu državnog socijalnog, zdravstvenog i penzijskog osiguranja i isplate novčanih sredstava koje je izveštajni entitet prikupio za račun nekog drugog entiteta.

Pored prethodno prezentovanih klasifikacija gotovinskih naplata i gotovinskih isplata na bazi primarnog kriterijuma - njihovog porekla ili svrhe - za njihovu klasifikaciju moguće je primeniti još nekoliko kriterijuma koji se podjednako odnose i na gotovinske naplate i na gotovinske isplate. Primena određenog kriterijuma za klasifikaciju uvek je uslovljena svrhom zbog koje se klasifikacija vrši.

Ako je svrha klasifikacije gotovinskih naplata i isplata sagledavanje njihove uslovljenosti obavljanjem određenih aktivnosti izveštajnog entiteta, onda one mogu biti grupisane na:

- poslovne,
- investicione i

- finansijske.

Ovakva klasifikacija otkriva koje aktivnosti predstavljaju najznačajnije izvore gotovinskih priliva, odnosno koje aktivnosti izazivaju najveće gotovinske odlive.

Pored navedene podele značajne su još i:

- klasifikacija prema kriterijumu ročnosti, odnosno podela na kapitalne i tekuće gotovinske naplate i isplate, jer se putem nje omogućava ocena sposobnosti održanja tekuće likvidnosti izveštajnog entiteta i
- klasifikacija po programima i projektima po osnovu kojih su naplate i isplate izvršene, odnosno funkcionalna klasifikacija, jer se njenom primenom omogućava ocena svrsishodnosti izvršenih naplata i isplata.

Navedene klasifikacije nisu međusobno isključive. Naprotiv, istovremeno se na jednu istu gotovinsku naplatu ili isplatu može primeniti više različitih klasifikacija, ali se pri tome mora voditi računa o kvalitativnim karakteristikama prezentovanih informacija i o odnosu između koristi i troškova njihovog produkovanja.

2.2. Karakteristike računovodstvenog sistema zasnovanog na obračunskoj osnovi i njegovi osnovni elementi

Računovodstvo zasnovano na obračunskoj osnovi efekte transakcija i ekonomskih događaja priznaje u trenutku njihovog nastanka, nezavisno od toga da li su gotovina ili gotovinski ekvivalenti, po osnovu ovih transakcija i ekonomskih događaja, naplaćeni ili isplaćeni. Zbog toga se svi efekti transakcija i događaja ogledaju u finansijskim izveštajima perioda na koje se ove transakcije i događaji odnose. Ova računovodstvena osnova je karakteristična za računovodstvo i finansijsko izveštavanje entiteta u privatnom sektoru.

S obzirom na ovakvo određenje, osnovni elementi računovodstvenog sistema zasnovanog na obračunskoj osnovi su:

- imovina,
- obaveze,
- neto imovina - neto finansijski položaj,
- rashodi i
- prihodi.

2.2.1. Definisane i vrste imovine entiteta javnog sektora

Prema *IPSASB*-ovom Konceptualnom okviru za finansijsko izveštavanje opšte namene entiteta u javnom sektoru¹⁰⁸ (Konceptualni okvir JS), iz oktobra 2014. godine, imovina se definiše kao resurs koji se nalazi pod kontrolom izveštajnog entiteta, a ta kontrola je posledica događaja nastalih u prethodnim periodima (prošlih događaja). Tri su ključne odrednice ove definicije:

- resurs,
- kontrola i
- prošli događaj.

Za entitete javnog sektora resurs je svaka pozicija koja u sebi sadrži servisni potencijal ili sposobnost da generiše ekonomske koristi. Servisni potencijal ima dva pojava oblika - on je ili otelotvoren u toj poziciji ili predstavlja pravo koje je sa njom povezano. Servisni potencijal koji karakteriše neki oblik imovine omogućava entitetu javnog sektora da ostvari svoje ciljeve čak i na način koji nužno ne zahteva generisanje neto gotovinskih priliva (ekonomskih koristi) kao što je, na primer, slučaj sa imovinom koja predstavlja kulturno-istorijsko nasleđe ili imovinom koja se koristi za nacionalnu odbranu. Dakle, servisni potencijal imovine koju koriste entiteti javnog sektora je specifičan po tome što omogućava stvaranje usluga čija namena nije samo individualna, već prevashodno kolektivna potrošnja i to u oblastima u kojima ne postoji ili je izrazito ograničena tržišna konkurencija. Značajan deo imovine entiteta javnog sektora ima prethodno opisani servisni potencijal zbog čega je upotreba i pravo raspolaganja takvom

¹⁰⁸ IPSASB, (2015), Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2015 Edition, Volume I, The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities, strana 75.

imovinom najčešće ograničeno zakonskim propisima. Alternativna karakteristika resursa je njegova sposobnost da generiše ekonomske koristi, bilo tako što povećava gotovinske prilive ili tako što smanjuje gotovinske odlive u procesu proizvodnje i prodaje dobara i usluga.

Da bi neki resurs predstavljao imovinu entiteta javnog sektora, taj entitet nad njim mora imati kontrolu, odnosno mora imati sposobnost da posmatrani resurs koristi u funkciji ostvarenja svojih ciljeva. Ovakva upotreba resursa postoji kada izveštajni entitet direktno ili indirektno koristi njegov servisni potencijal ili ostvaruje ekonomske koristi povezane sa njim. Indirektna upotreba resursa postoji u situacijama kada je izveštajni entitet pravo korišćenja resursa preneo na neku drugu, sa njim povezanu, stranu. U slučajevima u kojima postojanje kontrole nad nekim resursom nije jednoznačno i nedvosmisleno, izveštajni entitet analizira i procenjuje postojanje indikatora koji ukazuju da kontrola postoji. Ovi indikatori kontrole su:

- postojanje instrumenata pravnog sistema kojima se zakonom potvrđuje vlasništvo nad resursom,
- postojanje pristupa resursu ili sposobnosti da se taj pristup onemogući ili ograniči drugim entitetima
- raspolaganje sredstvima i mehanizmima koji obezbeđuju svrsishodno korišćenje resursa i
- postojanje ostvarivog zakonskog prava da se koristi servisni potencijal ili sposobnost resursa da generiše ekonomske koristi.

Da bi neki resurs koji se nalazi pod kontrolom izveštajnog entiteta bio deo njegove imovine neophodno je da je kontrola nad njim rezultat nekih prošlih transakcija ili događaja. Prošle transakcije i događaji koji entitetu obezbeđuju kontrolu nad resursom su vrlo raznorodne i mogu pripadati i grupi recipročnih i grupi nerecipročnih transakcija. U grupi recipročnih transakcija su kupovina ili izgradnja određenog oblika imovine, a u grupi nerecipročnih transakcija su transakcije u kojima entiteti javnog sektora ispoljavaju svoja prava proistekla iz državnog suvereniteta, kao što je pravo oporezivanja ili pravo zabrane ili ograničavanja korišćenja resursa koji nemaju materijalni oblik (kao što je, na primer, elektromagnetni spektar ili vazdušni prostor iznad određene teritorije).

Za entitete privatnog sektora relevantna je sledeća definicija imovine¹⁰⁹: imovina je resurs koji se nalazi pod kontrolom izveštajnog entiteta kao rezultat prošlih događaja a od kojeg se očekuje priliv budućih ekonomskih koristi u entitet. Na prvi pogled se uočava da su definicija imovine entiteta javnog i definicija imovine entiteta privatnog sektora međusobno vrlo slične. Ova sličnost ogleda se u korišćenoj terminologiji i u pominjanju tri ključne odrednice imovine. Međutim, kada se izvrši uporedna analiza ove dve definicije, dolazi se do saznanja da se one međusobno značajno razlikuju što je posledica načina na koji je izvršena konkretizacija pomenute tri ključne odrednice imovine. U definiciji imovine za entitet privatnog sektora termin resurs određen je samo u kontekstu sposobnosti neke pozicije da generiše buduće ekonomske koristi, a u definiciji imovine za entitet javnog sektora termin resurs određen je prevashodno u kontekstu njegove sposobnosti da generiše usluge, pa tek zatim u kontekstu njegove sposobnosti da generiše buduće ekonomske koristi. Stoga imovina imovina entiteta javnog sektora obuhvata daleko veći broj različitih pozicija u odnosu na imovinu entiteta privatnog sektora. Najznačajnija razlika u određenju kontrole nad resursima između entiteta privatnog i javnog sektora ogleda se u tome što za entitete iz privatnog sektora pravni aspekt (odnosno koncept vlasništva) nije od primarnog značaja, dok za značajan broj entiteta javnog sektora jeste. U odnosu na koncept vlasništva primat ima suština ekonomske realnosti, tako da se kao pozicija imovine određenog entiteta privatnog sektora može pojaviti i neka pozicija koja se, u skladu sa merodavnom pravnom regulativom, nalazi u vlasništvu nekog drugog entiteta. Prethodno rečeno važi i za entitete javnog sektora, ali je daleko manje relevantno u odnosu na entitete privatnog sektora. Najmanje razlike između pomenute dve definicije imovine su u pogledu zahteva da je kontrola posledica prošlih događaja i transakcija, jer se te razlike ispoljavaju samo u nivou značajnosti, odnosno zastupljenosti recipročnih i nerecipročnih transakcija razmene. Za entitete privatnog sektora dominantan način sticanja kontrole nad resursima su različite vrste recipročnih transakcija razmene, a za entitete javnog sektora takav značaj imaju različite vrste nerecipročnih transakcija.

Entiteti javnog sektora raspolažu imovinom koja može biti u međusobno vrlo različitim pojavnim oblicima, od objekata infrastrukture do nematerijalne imovine.

¹⁰⁹ IFRS Foundation™, (2012), International Financial Reporting Standards®, London, strana 92.

2.2.2. Definisanje i vrste obaveza entiteta javnog sektora

Prema pomenutom Konceptualnom okviru za javni sektor, iz oktobra 2014. godine, u računovodstvenom-finansijskom smislu reči obaveza se definiše kao obligacioni odnos koji postoji u sadašnjosti, a koji je posledica prošlih događaja, i po osnovu kojeg će u budućnosti nastati odlivi resursa iz izveštajnog entiteta¹¹⁰. Tri su ključne odrednice ove definije:

- sadašnji obligacioni odnos,
- odlivi resursa iz izveštajnog entita i
- prošli događaj.

Obligacioni odnos koji postoji u sadašnjosti može proisticati iz prava, odnosno zakonskih propisa, ili je njegov nastanak povezan sa uobičajenom praksom izveštajnog entiteta prilikom obavljanja njegovih aktivnosti. Za obe vrste sadašnjih obligacionih odnosa karakteristično je da:

- ih izveštajni entitet ne može napustiti ili je izuzetno mala verovatnoća da se to dogodi i
- mogu nastati po osnovu recipročnih i nerecipročnih transakcija razmene.

Da bi ovi obligacioni odnosi izazvali nastanak obaveze u računovodstveno-finansijskom smislu reči, neophodno je da u tom odnosu osim izveštajnog entiteta učestvuje i zainteresovana strana koja se nalazi izvan entiteta. Drugim rečima, izveštajni entitet ne može priznavati i iskazivati obaveze u računovodstveno-finansijskom smislu reči sam prema sebi. Pored toga, da bi obligacioni odnos koji postoji u sadašnjosti rezultirao nastankom obaveze u računovodstveno-finansijskom smislu reči neophodno je da po osnovu njega nastaje odliv resursa iz izveštajnog entiteta, kojim se izmiruje obaveza čija se visina i vreme dospeća mogu pouzdano odrediti. Ukoliko izvršenje dužnosti iz nekog obligacionog odnosa zavisi od nastanka ili izostanka nekog događaja (zbog čega se visina i vreme dospeća takve obaveze ne mogu pouzdano odrediti), onda takvi

¹¹⁰ IPSASB, (2015), Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2015 Edition, Volume I, The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities, strana 76.

obligacioni odnosi nemaju karakteristiku obligacionog odnosa koji postoji u sadašnjosti i ne mogu proizvesti nastanak obaveze u računovodstveno-finansijskom smislu reči.

2.2.3. Definisanje neto imovine entiteta javnog sektora

Treći osnovni element računovodstvenog sistema zasnovanog na obračunskoj osnovi je neto imovina ili neto finansijski položaj, koji se definiše kao razlika između imovine i obaveza definisanih na prethodno objašnjen način. Budući da neto imovina predstavlja rezidualnu vrednost, ona može (u matematičkom smislu reči) imati pozitivan ili negativan predznak. Neto imovina je pozitivna kada je vrednost ukupne imovine veća od iznosa ukupnih obaveza i obrnuto, neto imovina je negativna kada je vrednost ukupne imovine niža od iznosa ukupnih obaveza.

2.2.4. Definisanje prihoda, rashoda, suficita i deficita entiteta javnog sektora

Da bi se razumeo način definisanja prihoda, rashoda i suficita i deficita kao njihove razlike neophodno je prethodno objasniti dva termina koji se u ovim definicijama koriste. Reč je o:

- ulaganjima u entitet na vlasničkoj osnovi i
- povlačenju ulaganja na vlasničkoj osnovi iz entiteta.

Ulaganja na vlasničkoj osnovi su prilivi resursa u entitet koje su izvršile strane koje su u odnosu na entitet eksterne, a koje nastupaju u svojstvu vlasnika. Ovakvi prilivi, zavisno od toga da li je reč o ulaganju u novoosnovani ili u već postojeći entitet javnog sektora, služe za formiranje ili povećanje njihove neto imovine, odnosno neto finansijske pozicije izveštajnog entiteta.

Povlačenja ulaganja na vlasničkoj osnovi su odlivi resursa iz entiteta koji su izvršeni u korist stranama koje su u odnosu na izveštajni entitet eksterne, a koje nastupaju u svojstvu vlasnika. Ovakvi odlivi predstavljaju povlačenje ili smanjenje neto imovine izveštajnog entiteta.

Pandan pomenutim ulaganjima i povlačenjima ulaganja (karakterističnim za entitete javnog sektora) u entitetima privatnog sektora su: ulaganja vlasnika entiteta po osnovu formiranja ili povećanja njegovog sopstvenog kapitala, odnosno smanjenja sopstvenog kapitala izveštajnog entiteta po osnovu povlačenja kapitala od strane njegovih vlasnika.

U Konceptualnom okviru za javni sektor prihodi i rashodi su definisani na sledeći način:

- prihodi predstavljaju povećanja neto finansijske pozicije izveštajnog entiteta - neto imovine, osim onih povećanja koja nastaju po osnovu ulaganja na vlasničkoj osnovi¹¹¹, a
- rashodi su smanjenja neto finansijske pozicije izveštajnog entiteta - neto imovine, osim onih smanjenja koji su posledica povlačenja ulaganja na vlasničkoj osnovi¹¹².

Prihodi i rashodi entiteta javnog sektora mogu poticati iz recipročnih i nerecipročnih transakcija razmene i nastanka nerealizovanih dobitaka i gubitaka po osnovu promene vrednosti imovine i obaveza. Pored toga, izvor rashoda za entitete javnog sektora su i smanjenja vrednosti stalne imovine po osnovu njene upotrebe (amortizacija), odnosno smanjenje servisnog potencijala specifičnih oblika imovine.

Razlika između prethodno definisanih prihoda i rashoda predstavlja:

- suficit - kada je iznos prihoda veći od iznosa njemu korespondentnih rashoda ili
- deficit - kada je iznos prihoda niži od iznosa njemu korespondentnih rashoda.

Definisanje prihoda i rashoda za entitete javnog sektora razlikuje se od definisanja istih elemenata za entitete privatnog sektora po tome što se definisanje za entitete javnog sektora vrši u kontekstu promena visine neto imovine, a definisanje za entitete privatnog sektora u kontekstu promena vrednosti imovine i visine obaveza. Po našem mišljenju, ovakvo diferenciranje je posledica različitog definisanja imovine za entitete javnog u odnosu na entitete privatnog sektora koje je objašnjeno u prethodnim izlaganjima.

¹¹¹ IPSASB, (2015), Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2015 Edition, Volume I, The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities, strana 80.

¹¹² IPSASB, (2015), Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2015 Edition, Volume I, The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities, strana 80.

2.2.4.1. Vrste prihoda

Entiteti javnog sektora prihode mogu ostvarivati po osnovu nastanka:

- (1) recipročnih transakcija razmene,
- (2) nerecipročnih transakcija razmene i
- (3) ostalih dobitaka po osnovu promene vrednosti imovine i obaveza.

(1) Osnovne izvore prihoda po osnovu učešća entiteta javnog sektora u recipročnim transakcijama razmene čine:

- pružanje usluga,
- prodaja dobara i
- ustupanje imovine entiteta na korišćenje drugim entitetima.

Karakteristične usluge koje obezbeđuju entiteti javnog sektora i po osnovu toga ostvaruju prihode su: upravljanje vodosnabdevanjem, upravljanje saobraćajnom infrastrukturom, upravljanje transfernim plaćanjima, stambeno zbrinjavanje, projektovanje različitih vrsta građevinskih objekata i slično.

Drugi značajan izvor prihoda iz recipročnih transakcija razmene je prodaja dobara koja mogu biti proizvedena od strane samog izveštajnog entiteta ili ih je izveštajni entitet nabavio radi dalje prodaje. Ovde je najčešće reč o prodaji različitih vrsta publikacija, zemljišta i nekretnina, postrojenja i opreme različitih vrsta.

Entiteti javnog sektora, baš kao i entiteti iz privatnog sektora, mogu različite oblike svoje imovine ustupati na korišćenje drugim entitetima i po osnovu toga ostvariti prihode u vidu kamata, dividendi i tantijema.

(2) Iako entiteti javnog sektora svoje prihode mogu ostvarivati po osnovu učešća u recipročnim i nerecipročnim transakcijama razmene, iskustvo pokazuje da je učešće prihoda iz nerecipročnih transakcija u ukupnim prihodima daleko značajnije od učešća prihoda iz recipročnih transakcija. Za entitete javnog sektora prihodi iz nerecipročnih transakcija predstavljaju glavninu ukupnih prihoda. Dva su izvora prihoda iz nerecipročnih transakcija: porezi i transferi.

Porezi se najčešće definišu kao ekonomske koristi ili servisni potencijal koji se, u skladu sa zakonom ili drugim regulatornim aktom, obavezno moraju preneti u korist nekog entiteta javnog sektora, a ustanovljavaju se da bi se državi obezbedili prihodi. Svi ostali prilivi budućih ekonomskih koristi ili servisnog potencijala koji potiču iz neregipročnih transakcija razmene nazivaju se transferima. Prihodi nastali po osnovu oporezivanja su za većinu zemalja u svetu najznačajniji deo ukupnih prihoda.

Poresko zakonodavstvo se u različitim jurisdikcijama može značajno razlikovati, ali svuda uvek ima sledeće karakteristike:

- ustanovljava pravo države da prikuplja različite vrste poreza,
- određuje poresku osnovicu u odnosu na koju se određena vrsta poreza obračunava i
- ustanovljava procedure sprovođenja oporezivanja, odnosno determiniše procedure za obračunavanje poreskih potraživanja i instrumente kojima se obezbeđuje njihova naplata.

Prihodi po osnovu poreza nastaju samo za onaj entitet javnog sektora koji ima pravo da taj porez nametne, bez obzira na način na koji se porez naplaćuje i bez obzira na to ko će biti krajnji korisnik, odnosno na koga će biti preneti novčana sredstva. Na primer, na nacionalnom nivou je ustanovljen porez na imovinu i njega prikupljaju odgovarajuće jedinice poreske uprave. Jedinice poreske uprave javljaju se samo u ulozi agenta i imaju obavezu da ukupna prikupljena sredstva prenesu odgovarajućem ministarstvu - ministarstvu finansija. Ukupan iznos prikupljenog poreza je istovremeno prihod i povećanje imovine za ministarstvo finansija.

Kada ministarstvo finansija deo prikupljenih sredstava prenese na niže nivoe vlasti za njega će to predstavljati smanjenje imovine i rashode po osnovu transfera. Istovremeno će niži nivovi vlasti prijem ovih sredstava evidentirati kao povećanje imovine i prihoda po osnovu transfera. Prema tome, transferi, kao druga vrsta neregipročnih transakcija, predstavljaju prenos imovine sa jednog entiteta na drugi i mogu biti izvršavani u novčanom obliku, kao što je to slučaj u prethodnom primeru, i nenovčanom obliku. Najčešće se od entiteta koji je primio transfer očekuje da transferisana sredstva koristi na određeni način ili za određene svrhe. Međutim, nekada se zahteva da upotreba

transferisane imovine bude u skladu sa odredbama akta na osnovu kojeg je transfer izvršen, a to može biti ili zakonski ili podzakonski akt ili ugovor sklopljen sa trećim licima. Ove odredbe mogu biti postavljene u dve različite forme: u formi uslova i u formi ograničenja. Ako su odredbe postavljene u formi uslova, onda entitet javnog sektora transferisanu imovinu može da koristi na određeni način ili mora da je vrati onome od koga ju je primio (ako tu imovinu nije koristio ili ju je koristio na neadekvatan način). Kada su odredbe akta na osnovu kojeg je transfer izvršen postavljene u formi ograničenja, od entiteta koji je imovinu primio ne može se zahtevati njen povraćaj u slučaju neadekvatne upotrebe. U ovoj situaciji ona strana koja je entitetu transferisala imovinu može pred nadležnim organima ili institucijama pokrenuti dve vrste aktivnosti. Jedna je da se entitet primora da ispuni ograničenje, a druga je da za učinjeni prekršaj bude kažnjen. Sa računovodstvenog aspekta razlikovanje uslovljenih transfera i transfera sa ograničenjima je važno zbog toga što se povećanje vrednosti ukupne imovine nastalo kao rezultat prijema imovine po osnovu uslovljenih transfera ne može priznati kao prihod već kao obaveza. U toku vremenskog perioda, u kojem se imovina transferisana po osnovu uslovljenih transfera koristi na adekvatan način, izveštajni entitet u svakom obračunskom periodu:

- deo vrednosti imovine u visini obračunatog otpisa istovremeno priznaje kao trošak tog obračunskog perioda i smanjenje knjigovodstvene vrednosti imovine u pitanju i
- u istom iznosu smanjuje iskazane obaveze po osnovu transferisane imovine i iskazuje prihode od transfera.

(3) U trećoj grupi prihoda za entitete javnog sektora, baš kao i za entitete privatnog sektora, nalaze se dobiti po osnovu promene vrednosti imovine i obaveza. Dobici po osnovu promene vrednosti imovine nastaju kao posledica promena tržišnih cena kada se za vrednovanje imovine koristi metod njenog ponovnog vrednovanja (revaluacije) ili metod vrednovanja po fer vrednosti. Dobici po osnovu promena deviznih kurseva nastaju po osnovu monetarne imovine koja se iskazuje u stranoj valuti, a dobiti po osnovu povećanja na bazi prirodnog prirasta nastaju po osnovu biološke imovine (na primer šuma). Dobici po osnovu promene vrednosti obaveza, po pravilu, nastaju kao rezultat promena deviznih kurseva ili otpisa obaveza od strane zajmodavca.

Prethodno prezentovane klasifikacije prihoda omogućavaju korisnicima finansijskih izveštaja da ocene stepen zavisnosti izveštajnog entiteta od ostvarenja prihoda iz pojedinih izvora i da tako steknu uvid u mogućnost održivosti njegovog finansijskog položaja i njegovih aktivnosti.

2.2.4.2. Vrste rashoda

Prilikom obavljanja aktivnosti za entitete javnog sektora nastaju različite vrste rashoda koji se, prema Studiji broj 10¹¹³, primarno razvrstavaju prema njihovoj prirodi na sledeće vrste:

- zarade i druga primanja zaposlenih,
- troškovi materijala,
- troškovi usluga,
- troškovi amortizacije,
- finansijski rashodi,
- ostali rashodi i
- transferi.

Većina navedenih rashoda karakteristična je i za entitete privatnog sektora. Razlike između entiteta javnog i privatnog sektora u pogledu vrsta rashoda mogu se pojaviti jedino u pogledu stepena značajnosti njihovih pojedinih vrsta u odnosu na ukupne rashode. Prethodna konstatacija je načelne prirode, jer podjednako važi i za razlike između pojedinih entiteta unutar javnog sektora i za razlike između pojedinih entiteta unutar privatnog sektora (budući da su pomenute razlike prevažodno uslovljene vrstom aktivnosti koje posmatrani entitet obavlja). Analitička vrednost ovakvog razvrstavanja rashoda proizilazi iz činjenice da se na ovaj način dobijaju informacije o tome koji inputi u aktivnostima izveštajnog entiteta predstavljaju najznačajnije izvore rashoda. Informacije ove vrste su polazna osnova za analizu uzroka takvih odnosa, ocenu mogućnosti preduzimanja određene vrste korektivnih mera, te praćenje i kontrolu visine pojedinih vrsta rashoda.

¹¹³ IFAC PSC, (2000), Study 11: *Government Financial Reporting – Accounting Issues and Practices*, strane 150 i 151.

Rashodi razvrstani prema njihovoj prirodi podležu još jednoj vrsti grupisanja. U pitanju je podela rashoda prema kriterijumu njihove povezanosti sa rezultatima aktivnosti po osnovu kojih su nastali. Ovakvo grupisanje rashoda je esencijalno za utvrđivanje visine troškova po jedinici rezultata (autputa), čime se meri efikasnost trošenja raspoloživih resursa, odnosno vrednuju performanse izveštajnog entiteta sa funkcionalnog aspekta.

Na nivou centralne vlasti i na nivoima lokalnih samouprava rashodi iskazani po vrstama vezuju se i za pojedine funkcije ili programe po osnovu kojih su nastali (obrazovanje, zdravstvena zaštita, javni red i mir i slično). Ovakvim grupisanjem rashoda dobijaju se informacije o tome u koje svrhe ili po osnovu ostvarenja kojih ciljeva su oni nastali. Ovakva klasifikacija rashoda je neophodna u procesima donošenja odluka o alokaciji resursa.

2.3. Karakteristike računovodstvenih sistema zasnovanih na modifikovanoj gotovinskoj i modifikovanoj obračunskoj osnovi

Računovodstveni sistem zasnovan na gotovinskoj osnovi i računovodstveni sistem zasnovan na obračunskoj osnovi su ekstremi između kojih se nalazi niz sistema koji predstavljaju manje ili više različite modifikacije jednog ili drugog.

U principu postoje dve osnovne modifikacije računovodstvenog sistema zasnovanog na gotovinskoj osnovi. Jednu vrstu modifikacija predstavlja produžavanje perioda u kojem se gotovinske naplate i isplate priznaju kao naplate i isplate posmatranog izveštajnog perioda u odnosu na njegovo kalendarsko okončanje. Ovakva modifikacija je dozvoljena samo pod uslovom da su uzroci nastanka ovih gotovinskih naplata i isplata transakcije ili događaji nastali u posmatranom izveštajnom periodu. Ova modifikacija faktički proširuje fokus računovodstvenog posmatranja sa gotovine na tekuću finansijsku imovinu. Drugu vrstu modifikacija gotovinske osnove predstavljaju zahtevi za obelodanjivanjem specifičnih dodatnih pozicija koje su karakteristične za obračunsku osnovu. Broj mogućih varijacija ovih osnovnih modifikacija i njihovih kombinacija, odnosno broj različitih računovodstvenih sistema zasnovanih na modifikovanoj gotovinskoj osnovi, je praktično neograničen. Izveštajni model za modifikovanu

gotovinsku osnovu se od izveštajnog modela za gotovinsku osnovu može razlikovati samo po tome što se pored Izveštaja o gotovinskim naplatama i isplatama mogu pojaviti i različiti prikazi dodatno zahtevanih obelodanjivanja pozicija karakterističnih za obračunsku osnovu.

Modifikacije računovodstvenog sistema zasnovanog na obračunskoj osnovi su takođe brojne i više ili manje međusobno različite, ali se sve one u suštini svode na: nepriznavanje određenih (specifičnih) pozicija imovine i obaveza, iz čega posledično proizilazi i nemogućnost priznavanja određenih pozicija prihoda i rashoda, ili na korišćenje različitih osnova za priznavanje elemenata finansijskih izveštaja, odnosno upotrebu obračunske osnove za priznavanje imovine, obaveza i nekih rashoda, a gotovinske ili modifikovane gotovinske osnove za priznavanje prihoda i nekih rashoda. Kada je reč o prvoj vrsti modifikacija, onda se u praksi najčešće nailazi na situacije u kojima se ne priznaje ili celokupna stalna imovina ili njeni pojedini delovi (kao što su infrastrukturni objekti i imovina koja čini kulturno-istorijsko nasleđe posmatrane društvene zajednice). Nepriznavanje celokupne ili pojedinih delova stalne imovine nema posledice samo na strukturu i sadržinu Izveštaja o finansijskom položaju već i na strukturu i sadržinu Izveštaja o finansijskim performansama. Naime, kod primene ovako modifikovane obračunske osnove, nabavna vrednost nepriznate imovine se u celini priznaje kao rashod u periodu njene nabavke što, pored ostalog, u periodima korišćenja imovine onemogućava priznavanje troškova amortizacije, a u trenutku njene eventualne prodaje nalaže priznavanje celokupne prodajne vrednosti kao dobitka na prodaji. U principu, u izveštajnim modelima za različite vrste modifikovane obračunske osnove pripremaju se i prezentuju isti finansijski izveštaji kao i u izveštajnom modelu za obračunsku osnovu, osim što u slučaju nepriznavanja značajnog dela imovine dolazi do promene naziva Izveštaja o finansijskim performansama u Izveštaj o prihodima i izdacima.

3. Procesi međunarodne harmonizacije finansijskog izveštavanja entiteta javnog sektora

Od početka ovog milenijuma pa do danas odvijaju se dva paralelna procesa koja se odnose na međunarodnu harmonizaciju finansijskog izveštavanja entiteta javnog sektora. Prvi je međunarodna harmonizacija finansijskog izveštavanja zasnovanog na računovodstvenim osnovama, odnosno međunarodna harmonizacija u sferi pripremanja i prezentovanja finansijskih izveštaja opšte namene. Drugi proces je međunarodna harmonizacija finansijskog izveštavanja zasnovanog na računovodstvenoj osnovi i finansijskog izveštavanja zasnovanog na statističkim osnovama.

3.1. Međunarodna harmonizacija finansijskog izveštavanja opšte namene entiteta javnog sektora

Aktivnosti međunarodne harmonizacije finansijskog izveštavanja opšte namene entiteta javnog sektora započele su 1986. godine, kada je u okviru Međunarodne federacije računovođa (*International Federation of Accountants - IFAC*) formiran Komitet za javni sektor (*Public Sector Committee - PSC*), kao njegovo stalno telo. U trenutku ustanovljavanja ovog komiteta njegov primarni zadatak je bio da na svetskom nivou koordinira aktivnosti usmerene na istraživanje potreba svih učesnika u procesima finansijskog upravljanja, izveštavanja, računovodstvenog evidentiranja i revizije entiteta javnog sektora. Zbog kompleksnosti postavljenog zadatka u *PSC* su imenovani pojedinci sa potvrđenim izuzetnim stručnim kompetencijama i iskustvom u navedenim oblastima istraživanja¹¹⁴. Pored toga, u rad Komiteta, u tehničko savetodavnoj funkciji, bile su uključene sve profesionalne organizacije računovođa zemalja iz kojih su poticali članovi *PSC* kao i predstavnici zainteresovanih međunarodnih organizacija i finansijskih institucija. Prvih deset godina rada *PSC* obeležile su aktivnosti na izradi niza studija u kojima su prezentovani rezultati istraživanja povezanih sa pojedinačnim, specifičnim pitanjima računovodstva i finansijskog izveštavanja entiteta javnog sektora.

¹¹⁴ Videti: Brusca, I., Condor, V., (2002).

U periodu od 1991. godine do 2001. godine objavljeno je trinaest studija, a 2011. godine objavljena je još jedna, poslednja studija.

Tabela broj 2: Pregled *IFAC*-ovih studija koje se odnose na računovodstvo i finansijsko izveštavanje entiteta javnog sektora

Broj studije	Naziv studije	Godina publikovanja
Studija 1	Finansijsko izveštavanje od strane nacionalnih država	1991.
Studija 2	Elementi finansijskih izveštaja nacionalnih država	1993.
Studija 3	Revizija usklađenosti sa relevantnom regulativom	1994.
Studija 4	Korišćenje rada drugih revizora - perspektiva javnog sektora	1994.
Studija 5	Definisanje i priznavanje imovine	1995.
Studija 6	Računovodstvo obaveza i finansijsko izveštavanje o njima	1995.
Studija 7	Izveštavanje o performansama javnih preduzeća	1996.
Studija 8	Izveštajni entitet javnog sektora	1996.
Studija 9	Definisanje i priznavanje prihoda	1996.
Studija 10	Definisanje i priznavanje rashoda i izdataka	1996.
Studija 11	Finansijsko izveštavanje države - Računovodstveni problemi i prakse	2000.
Studija 12	Perspektive obračuna troškova u entitetima javnog sektora	2000.
Studija 13	Upravljanje u javnom sektoru: Upravljačko telo	2001.
Studija 14*	Prelazak na obračunsku osnovu računovodstva: Priručnik za entitete javnog sektora	2011.

** Studija broj 14 je objavljena pod okriljem Odbora za međunarodne računovodstvene standarde javnog sektora koji je sukcesor Komiteta za javni sektor.*

Izvor: Obrada autora.

Prva studija¹¹⁵ je za predmet izučavanja imala identifikaciju ciljeva finansijskog izveštavanja države u celini i njenih najvećih segmenata kao i identifikaciju korisnika finansijskih izveštaja. U skladu sa tim, u studiji su predstavljeni različiti izveštajni

¹¹⁵ Sve navedene Studije javno su dostupne na zvaničnom sajtu *IFAC*, www.ifac.org.

modeli i njihova usklađenost sa definisanim ciljevima finansijskog izveštavanja entiteta javnog sektora.

Studija broj 2 posvećena je izučavanju vrsta, načina definisanja i klasifikacija finansijskih informacija koje treba da budu prezentovane u finansijskim izveštajima pripremljenim u skladu sa zahtevima različitih računovodstvenih osnova. Povezanost između Studije broj 2 i Studije broj 1 ogleda se u činjenici da se u Studiji broj 2 analiziraju posledice finansijskog izveštavanja o određenom elementu na dostizanje ciljeva finansijskog izveštavanja entiteta javnog sektora. U ovoj studiji je prvi put istaknut stav da se određeni ciljevi finansijskog izveštavanja entiteta javnog sektora mogu dostići jedino ako se neke informacije prezentovane u finansijskim izveštajima dopunski objasne u posebnom izveštaju i to korišćenjem informacija pre svega nefinansijskog karaktera.

Studija broj 3 posvećena je izučavanju različitih aspekata revizije aktivnosti entiteta javnog sektora u cilju provere njihove usklađenosti sa relevantnom regulativom, kojom se pred entitete javnog sektora postavljaju međusobno vrlo raznorodni ciljevi. Zbog prethodno rečenog, odnosno zbog činjenice da su aktivnosti entiteta javnog sektora predmet regulative od strane različitih autoriteta i shodno tome regulisane velikim brojem zakonskih i podzakonskih akata, neretko se dešava da su regulatorne odredbe koje se na njih odnose u konfliktnom odnosu. Iz ove činjenice proizilazi značaj revizije usklađenosti aktivnosti entiteta javnog sektora kao jednog dela revizije njegovih finansijskih izveštaja. Provera usklađenosti treba da obezbedi visok stepen javne odgovornosti^(a) entiteta javnog sektora, pre svega u odnosu na društvenu zajednicu - javnost u celini, a zatim i u odnosu na njene političke predstavnike.

U Studiji broj 4 istažuju se mogućnosti i ograničenja korišćenja rada drugih, eksternih i internih, revizora u aktivnostima revizije finansijskih izveštaja entiteta javnog sektora i revizije usaglašenosti njihovih aktivnosti sa relevantnom regulativom. U studiji je posebna pažnja posvećena ispitivanju stepena primenljivosti Međunarodnih standarda revizije (*International Standards of Auditing - ISA*) za reviziju finansijskih izveštaja entiteta javnog sektora, s obzirom na njene specifičnosti u odnosu na reviziju finansijskih izveštaja entiteta privatnog sektora. Ove specifičnosti se ogledaju u osobenoj hijerarhijskoj organizaciji javnog sektora i iz nje proistekle autonomije

njegovih pojedinih delova, zbog čega postoji razlika u mandatu koji ima Vrhovna revizorska institucija u onosu na komercijalne revizorske agencije.

Predmet razmatranja u Studiji broj 5 je identifikovanje i deskripcija različitih stavova u stručnoj literaturi o tome da li, kada i kako, određeni delovi imovine entiteta javnog sektora treba da budu priznati i vrednovani. Na osnovu analize ovih stavova, u studiji su izneti zaključci *PSC* o tome kako imovinu treba definisati i kada je treba priznavati, kakav je uticaj različitih osnova računovodstva na definisanje i priznavanje imovine i koja nova pitanja se otvaraju kad se razmatra definisanje i vrednovanje specifičnih vrsta imovine koje su karakteristične samo za entitete javnog sektora.

Osnovni predmet istraživanja u Studiji broj 6 su obaveze entiteta javnog sektora. U studiji se razmatra definisanje i klasifikacija obaveza i uticaj različitih osnova računovodstva na njihovo definisanje i priznavanje. Dodatno je apostrofirana činjenica da je tokom dugog vremenskog perioda vršeno priznavanje obaveza samo po osnovu javnog duga, dok su obaveze nastale po drugim osnovama ostajale nepoznate za većinu korisnika finansijskih izveštaja entiteta javnog sektora, zbog čega je sposobnost upravljanja novčanim tokovima i donošenja odluka o finansiranju aktivnosti i raspodeli resursa bila dovedena u pitanje. Poseban doprinos ove studije ogleda se u tome što je u njoj po prvi put izvršeno razgraničenje obaveza, potencijalnih obaveza i rezervisanja u kontekstu entiteta javnog sektora.

U studiji broj 7 definišu se korisnici informacija o performansama javnih preduzeća, njihove informacione potrebe i njima upodobljeni finansijski izveštaji. Potreba za ovakvom vrstom istraživanja posledica je realnosti u kojoj javna preduzeća funkcionišu, odnosno posledica je činjenice da se ona često nalaze u ulozi monopoliste ili pod značajnim političkim uticajem. Upravo pomenuta dva faktora čine mere performansi javnih preduzeća manje relevantnim. Kako bi se ovaj nedostatak umanjio ili otklonio, u studiji se proučavaju načini na koje treba formulisati mere performansi javnih preduzeća koje će omogućiti pouzdanu ocenu njihove efikasnosti i efektivnosti.

Osnovni predmet analize u Studiji broj 8 su implikacije različitih pristupa definisanju izveštajnog entiteta javnog sektora. Rezultate analize i date Preporuke iz ove studije treba tumačiti u kontekstu rezultata prezentovanih u Studijama broj 1 i 2 jer su

definicije iz ove dve studije poslužile kao polazna osnova za aktivnosti na izradi Studije broj 8.

U Studiji broj 9 osnovni predmet istraživanja su koncepti i principi na kojima treba da se zasniva definisanje i priznavanje prihoda u finansijskim izveštajima entiteta javnog sektora, osim javnih preduzeća. Shodno tome, ovde se razmatraju definisanje, klasifikovanje i priznavanje prihoda, uticaj različitih osnova računovodstva na njihovo definisanje i priznavanje i problemi povezani sa definisanjem i priznavanjem specifičnih vrsta prihoda karakterističnih samo za entitete javnog sektora.

U fokusu istraživanja u Studiji broj 10 su koncepti, principi i problemi povezani sa prezentacijom rashoda i izdataka u finansijskim izveštajima opšte namene entiteta javnog sektora, osim javnih preduzeća. Aktivnosti na izradi ove studije motivisane su promenama u okruženju u kojem entiteti javnog sektora obavljaju svoju delatnost. Različiti faktori u promenljivom okruženju potencirali su neophodnost da entiteti javnog sektora poverenim sredstvima upravljaju na efikasan i efektivan način. Da li je to tako, moguće je oceniti jedino kada entiteti prezentuju informacije o ukupnim troškovima i rashodima koje su njihove aktivnosti prouzrokovale. Rezultati prezentovani u ovoj studiji moraju se razmatri u kontekstu rezultata Studija 1, 2, 5, 6 i 9.

Osnovna intencija Studije broj 11 bila je da se entitetima javnog sektora olakša da identifikuju područja finansijskog izveštavanja u kojima imaju najviše problema. Shodno tome, studija sadrži detaljne opise računovodstva zasnovanog na gotovinskoj i računovodstva zasnovanog na obračunskoj osnovi i njima korespodentnih finansijskih izveštaja. Pored toga prezentirani su i brojni primeri primene različitih računovodstvenih politika za obe računovodstvene osnove.

Studija broj 12 je posvećena računovođama javnog sektora. S obzirom na promenjen fokus posmatranja imovine entiteta javnog sektora i sve intenzivnije insistiranje na efikasnosti i efektivnosti njihovih aktivnosti, PSC je procenio da je računovođama zaposlenim u javnom sektoru neophodno dati smernice za razvoj i primenu sistema obračuna troškova i interpretaciju informacija koje ovi sistemi produkuju.

Osnovni zadatak istraživanja prezentovanih u Studiji broj 13 bio je da se jasno definišu nadležnosti i odgovornosti tela koja upravljaju entitetima javnog sektora i da se na taj

način unaprede njihovi upravljački sistemi. Poboljšanja u ovoj sferi bi, u krajnjoj instanci, trebalo da povećaju transparentnost aktivnosti entiteta javnog sektora kao i stepen javne odgovornosti^(a) za postignute rezultate.

Studija broj 14 je koncipirana tako da entitetima javnog sektora koji nameravaju da tranzitiraju sa gotovinske na obračunsku osnovu računovodstva prezentuje smernice koje će taj prelazak učiniti transparentnim, lakšim i bržim. I entiteti koji nameravaju da zadrže finansijsko izveštavanje u skladu sa gotovinskom osnovom računovodstva imaju koristi od ove studije, jer se u njoj sugerišu vrste i obim informacija koje bi trebalo obelodaniti kako bi se otklonili neki značajni nedostaci modela finansijskog izveštavanja zasnovanog na gotovinskoj osnovi.

Prethodno opisane aktivnosti *IFAC*-ovog *PSC* jasno ukazuju na to da među nekim studijama postoji povezanost, ali da su one ipak međusobno nezavisne i da odražavaju nesistematičnost pristupa unapređenju finansijskog izveštavanja entiteta javnog sektora. U istom periodu su u mnogim zemljama započele reforme javnog sektora i u sklopu njih reforme računovodstva javnog sektora. Pored toga, u međunarodnoj akademskoj i stručnoj javnosti sve češće su se javno iskazivale sumnje u kvalitet finansijskog izveštavanja entiteta javnog sektora u velikom broju zemalja. Promenjeni uslovi zahtevali su promenu u pristupu i vrsti aktivnosti zbog čega je *IFAC*-ov *PSC* 1996. godine pokrenuo novi program - program međunarodne standardizacije finansijskog izveštavanja entiteta javnog sektora. Na ovaj način je promenjena uloga *PSC* jer je on postao telo koje ustanovljava Međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor (*IPSAS*). Pored standarda *PSC* je publikovao i različite vrste smernica, uputstva i konsultativnih izveštaja, čija namena je konzistentno tumačenje i primena *IPSAS*.

U prvoj fazi sprovođenja programa međunarodne standardizacije finansijskog izveštavanja entiteta javnog sektora aktivnosti su bile usmerene na adaptaciju postojećih Međunarodnih računovodstvenih standarda (*International Accounting Standards - IAS*)¹¹⁶ koji su relevantni za entitete privatnog sektora i javna preduzeća. Adaptiranje ovih standarda obavljano je u kontekstu razlika između entiteta privatnog i javnog sektora a sa ciljem da se (nakon adaptacije) omogući njihova primena i u entitetima

¹¹⁶ Naziv Međunarodni računovodstveni standardi (*International Accounting Standards - IAS*) je 2003. godine promenjen u Međunarodni standardi finansijskog izveštavanja (*International Financial Reporting Standards - IFRS*).

javnog sektora. Do kraja 2001. godine kroz ovaj proces adaptacije, pre svega terminologije i primera, prošlo je 17 *IAS*, odnosno na snazi je bilo 17 *IPSAS*. Međutim, u narednom periodu se odvijao kontinuirani proces suštinske adaptacije ovih standarda potrebama entiteta javnog sektora. Pored ovih 17 standarda, koji su uvažavali pretpostavku da je finansijsko izveštavanje zasnovano na računovodstvu na obračunskoj osnovi, u istom periodu je publikovan poseban standard koji je polazio od pretpostavke da je finansijsko izveštavanje zasnovano na gotovinskoj osnovi računovodstva.

Druga faza sprovođenja programa međunarodne standardizacije finansijskog izveštavanja entiteta javnog sektora započela je 2002. godine. Za ovu fazu je karakteristično da je, pored procesa adaptacije *IFRS* potrebama entiteta javnog sektora (i na taj način ustanovljavanja novih *IPSAS*), započeo i proces definisanja standarda čiji je predmet regulisanja potpuno specifičan za entitete javnog sektora. Specifičnost predmeta regulisanja posledica je činjenice da se entiteti privatnog sektora ne sučeljavaju sa nekim transakcijama i događajima karakterističnim za entitete javnog sektora i da zbog toga nemaju potrebu da ih računovodstveno obuhvataju i u finansijskim izveštajima iskazuju. Od 2002. godine do kraja 2015. godine razvijeno je i publikovano ukupno 38 Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor. Međutim, trenutno su u upotrebi 32 standarda, jer je 2013. godine *IPSAS* 28 zamenio *IPSAS* 15, ali ne u celini, tako da se uporedo primenjuju i jedan i drugi navedeni standard. Pored toga, za šest novih standarda (koji su publikovani 2015. godine) primena počinje od 01. januara 2017. godine. Pregled svih publikovanih *IPSAS* nalazi se u sledećoj tabeli.

Tabela broj 3: Pregled *IPSAS* publikovanih do kraja 2015. godine

Broj standarda	Naziv standarda i njegova sadržina
<i>IPSAS 1</i>	<p><i>Prezentacija finansijskih izveštaja</i></p> <p>Sadrži opšta razmatranja o prezentaciji finansijskih izveštaja opšte namene, minimalne zahteve u pogledu njihovog sadržaja i smernice kako ti finansijski izveštaji treba da budu strukturirani.</p>
<i>IPSAS 2</i>	<p><i>Izveštaj o novčanim tokovima</i></p> <p>Sadrži zahteve u pogledu: informacija o promenama u gotovini i gotovinskim ekvivalentima tokom izveštajnog perioda, načinu njihovog razvrstavanja na poslovne, investicione i finansijske i metodima prezentovanja informacija o novčanim tokovima iz poslovnih aktivnosti.</p>
<i>IPSAS 3</i>	<p><i>Računovodstvene politike, promene računovodstvenih procena i greške</i></p> <p>Sadrži zahteve kojima se definišu načini na koje se vrši izbor i promena računovodstvenih politika i računovodstvenih procena kao i računovodstveni postupci kojima se uvažavaju efekti promena računovodstvenih politika, efekti promena računovodstvenih procena i ispravljanje fundamentalnih grešaka.</p>
<i>IPSAS 4</i>	<p><i>Efekti promena kursa stranih valuta</i></p> <p>Propisuje načine na koje se transakcije u stranoj valuti i poslovanje u inostranstvu inkorporiraju u finansijske izveštaje izveštajnog entiteta kao i način na koji se obavlja prevođenje iznosa iz finansijskih izveštaja u valutu za prezentaciju. Pored toga, u ovom standardu se definiše koje devizne kurseve treba koristiti i na koji način se priznaju efekti promena kursa stranih valuta.</p>
<i>IPSAS 5</i>	<p><i>Troškovi pozajmljivanja</i></p> <p>Propisuje način na koji se računovodstveno obuhvataju troškovi pozajmljivanja pri čemu dozvoljava primenu osnovnog i dopuštenog alternativnog postupka. Osnovni postupak zahteva da se troškovi pozajmljivanja priznaju kao rashod perioda u kojem su nastali, a dopušteni alternativni postupak omogućava da se deo troškova pozajmljivanja koji se direktno može pripisati sticanju, izgradnji ili proizvodnji kvalifikovane imovine može kapitalizovati, odnosno priznati kao deo nabavne vrednosti kvalifikovane imovine.</p>
<i>IPSAS 6</i>	<p><i>Konsolidovani i zasebni finansijski izveštaji</i></p> <p>Sadrži zahteve u odnosu na pripremanje i prezentovanje konsolidovanih finansijskih izveštaja kao i zahteve kojima se propisuju načini na koje se računovodstveno obuhvataju entiteti koji se nalaze pod kontrolom izveštajnog entiteta, entiteti koji se nalaze pod zajedničkom kontrolom i entiteti koji su pridruženi izveštajnom entitetu u njegovim zasebnim finansijskim izveštajima.</p>

IPSAS 7	<p><i>Investicije u pridružene entitete</i></p> <p>Definiše način (metod udela) na koji se obračunavaju vlasnička učešća u pridruženim entitetima. Ovaj standard će prestati da važi od 01. januara 2017. godine kada na snagu stupa <i>IPSAS 36 - Investicije u pridružene entitete i zajednička ulaganja</i>.</p>
IPSAS 8	<p><i>Investicije u zajednička ulaganja</i></p> <p>Sadrži zahteve u pogledu računovodstvenog tretmana učešća u zajedničkim ulaganjima pri čemu dozvoljava primenu metoda udela i metoda proporcionalne konsolidacije. Ovaj standard će prestati da važi od 01. januara 2017. godine kada na snagu stupa <i>IPSAS 36 - Investicije u pridružene entitete i zajednička ulaganja</i>.</p>
IPSAS 9	<p><i>Prihodi iz transakcija razmene</i></p> <p>Sadrži zahteve kojima se određuje način računovodstvenog obuhvatanja prihoda koji potiču iz transakcija razmene, odnosno iz recipročnih transakcija razmene. Zahtevima ovog standarda određeno je da se prihodi priznaju u trenutku kada je verovatan priliv servisnog potencijala ili budućih ekonomskih koristi u izveštajni entitet i kada se vrednost ovih priliva može pouzdano proceniti. Posebna karakteristika ovog standarda je da on za svaku vrstu prihoda iz recipročnih transakcija razmene decidirano navodi okolnosti pod kojima će kriterijumi za priznavanje biti zadovoljeni.</p>
IPSAS 10	<p><i>Finansijsko izveštavanje u hiperinflatornim ekonomijama</i></p> <p>Sadrži zahteve koji se odnose na izveštajne entitete čija funkcionalna valuta je valuta hiperinflatorne ekonomije, a koji se primenjuju i na konsolidovne i na pojedinačne finansijske izveštaje. Standard sadrži i zahteve koji određuju računovodstvene postupke koje je neophodno sprovesti kada se period hiperinflacije okonča.</p>
IPSAS 11	<p><i>Ugovori o izgradnji</i></p> <p>Zahtevima ovog standarda propisuje se računovodstveni tretman troškova i prihoda povezanih sa ugovorima o izgradnji. U standardu se nalaze odredbe na osnovu kojih se određuje da li neki ugovor predstavlja ugovor o izgradnji ili ne kao i odredbe kojima se preciziraju vrste ugovora o izgradnji u kojima se entitet javnog sektora može pojaviti u ulozi izvođača radova. Budući da se ugovori o izgradnji, u kojima je entitet javnog sektora u ulozi izvođača radova, razlikuju ne samo po tome da li se zasnivaju na komercijalnoj osnovi ili na osnovi delimične nadoknade troškova, već i po tome iz kojih izvora se obezbeđuju sredstva za finansiranje izgradnje, od posebnog značaja je da standard jasno određuje procedure za priznavanje, vrednovanje i periodiziranje informacija o visini troškova izgradnje, visini rashoda i ako je relevantno o visini prihoda.</p>
IPSAS 12	<p><i>Zalihe</i></p> <p>Zahtevima ovog standarda regulišu se dve osnovne grupe problema povezanih sa ovim oblikom imovine. Prva grupa problema odnosi se na to koji troškovi i do kog iznosa mogu biti uključeni u vrednost zaliha i do</p>

	<p>kada mogu imati tretman imovine, odnosno kada nastaje i kada se priznaje prihod povezan sa njom. Druga grupa problema odnosi se na određivanje visine troškova povezanih sa zalihama koji mogu imati tretman rashoda, uključujući i sve otpise zaliha do njihove neto utržive vrednosti. Budući da entiteti javnog sektora vrlo često poseduju i raspolazu sa zalihama koje se po svojoj prirodi i nameni značajno razlikuju od zaliha koje poseduju i sa njima raspolazu entiteti privatnog sektora ovaj standard sadrži i zahteve koji se odnose na vrednovanje ovakvih zaliha (na primer zalihe materijala u narodnim kuhinjama, robne rezerve i zalihe municije u vojsci).</p>
IPSAS 13	<p><i>Lizing</i></p> <p>Sadrži zahteve kojima se određuje računovodstveni tretman transakcija povezanih sa finansijskim i poslovnim lizingom u knjigovodstvu zakupodavca i u knjigovodstvu zakupca.</p>
IPSAS 14	<p><i>Događaji nakog izveštajnog dana</i></p> <p>Sadrži zahteve kojima se određuju vrste događaja nakon izveštajnog dana i, shodno tome, odgovarajući računovodstveni tretman. Odgovarajući računovodstveni tretman može biti korigovanje finansijskih izveštaja tako da oni odražavaju posledice događaja nakon izveštajnog dana ili obelodanjivanje činjenice da su nastali događaji u periodu između izveštajnog i dana autorizacije finansijskih izveštaja ali da su takve prirode da ne zahtevaju korekciju finansijskih izveštaja pripremljenih na izveštajni dan.</p>
IPSAS 15	<p><i>Finansijski instrumenti: Obelodanjivanje i prezentacija</i></p> <p>Zahtevima ovog standarda definišu se vrste bilansnih i vanbilansnih finansijskih instrumenata, način prezentacije bilansnih finansijskih instrumenata i vrste obelodanjivanja o vanbilansnim finansijskim instrumentima. Od posebnog značaja je da standard u okviru obelodanjivanja ne zahteva, ali preporučuje, da se obelodane podaci o prirodi i intenzitetu korišćenja finansijskih instrumenata od strane entiteta javnog sektora, o svrhama njihove upotrebe, o sa njima povezanim rizicima i politikama kontrole tih rizika.</p>
IPSAS 16	<p><i>Investicione nekretnine</i></p> <p>Sadrži zahteve kojima se definiše računovodstveni tretman investicionih nekretnina i sa njima povezana obelodanjivanja.</p>
IPSAS 17	<p><i>Nekretnine, postrojenja i oprema</i></p> <p>Sadrži zahteve kojima se reguliše priznavanje i vrednovanje nekretnina, postrojenja i opreme i obračun i priznavanje troškova amortizacije ovih oblika imovine kao i zahteve koji se odnose na prezentaciju informacija o visini ulaganja u ove oblike imovine i o promenama u visini tih ulaganja.</p>
IPSAS 18	<p><i>Izveštavanje po segmentima</i></p> <p>Sadrži zahteve kojima se definišu poslovni i geografski segmenti izveštavanja kao i elementi finansijskih izveštaja koji se ovim segmentima pripisuju.</p>

IPSAS 19	<i>Rezervisanja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina</i> Sadrži zahteve kojima se definišu rezervisanja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina. Takođe, standardom se propisuju i okolnosti koje dozvoljavaju da se izvrši priznavanje rezervisanja, a nakon toga i njihovo vrednovanje.
IPSAS 20	<i>Obelodanjivanja o povezanim stranama</i> Sadrži zahteve kojima se definišu neophodna obelodanjivanja kojima se potvrđuje postojanje odnosa sa povezanim stranama. Povezane strane se segmentiraju na povezane strane koje imaju kontrolu i povezane strane koje imaju značajan uticaj. Pored ovih obelodanjivanja, zahtevima ovog standarda određuje se i obelodanjivanje informacija o transakcijama sa povezanim stranama.
IPSAS 21	<i>Obezvredjenje imovine koja ne generiše gotovinu</i> Sadrži zahteve kojima se propisuju procedure koje izveštajni entitet treba da primeni kada razmatra postojanje obezvređenja imovine koja ne generiše gotovinu. Cilj propisivanja ovih procedura je sprečavanje izbegavanja priznavanja gubitaka po osnovu obezvređenja. Pored toga, standardom se propisuju i uslovi pod kojima izveštajni entitet može da stornira već priznate gubitke po osnovu obezvređenja.
IPSAS 22	<i>Obelodanjivanje informacija o opštedržavnom sektoru</i> Zahtevi ovog standarda primenjuju se isključivo na konsolidovane finansijske izveštaje opšte namene entiteta koji predstavljaju: celinu federalne (nacionalne) vlasti, celinu federalnih jedinica (pojedinačnih država) ili celinu određenog nivoa lokalne vlasti i to samo pod uslovom da je na nivou nacionalne vlasti izabrana mogućnost da se u okviru njenih finansijskih izveštaja opšte namene prezentaju i informacije o opštedržavnom sektoru. Dakle ovaj standard nije relevantan za finansijsko izveštavanje pojedinačnih entiteta javnog sektora.
IPSAS 23	<i>Prihodi iz nerazmernih transakcija (Porezi i transferi)</i> Obuhvata zahteve kojima se definiše finansijsko izveštavanje o prihodima koji vode poreklo od nerazmernih transakcija, osim ovih prihoda koji su nastali po osnovu reorganizacije javnog sektora (odnosno spajanjem ili razdvajanjem određenih entiteta).
IPSAS 24	<i>Prezentacija informacija iz budžeta u finansijskim izveštajima</i> Zahteve ovog standarda primenjuju samo oni entiteti javnog sektora koji su javno objavili svoje usvojene budžete, bilo da je to njihova obaveza ili da je to njihov dobrovoljni izbor. Ukoliko između budžetom predviđenih i stvarno nastalih iznosa postoje značajne razlike, standard zahteva da se objasne razlozi zbog koji su ove razlike nastale.
IPSAS 25	<i>Primanja zaposlenih</i> Sadrži zahteve kojima se propisuju računovodstveni tretman primanja zaposlenih po različitim osnovama i sa njima povezana obelodanjivanja.

IPSAS 26	<p><i>Obezvredenje imovine koja generiše gotovinu</i></p> <p>Sadrži zahteve kojima se propisuju procedure koje izveštajni entitet treba da primeni kada razmatra postojanje obezvredjenja imovine koja generiše gotovinu. Kao i u slučaju <i>IPSAS 22</i>, cilj propisivanja ovih procedura je sprečavanje izbegavanja priznavanja gubitaka po osnovu obezvredjenja. Pored toga, standardom se propisuju i uslovi pod kojima izveštajni entitet može da stornira već priznate gubitke po osnovu obezvredjenja imovine koja generiše gotovinu.</p>
IPSAS 27	<p><i>Poljoprivreda</i></p> <p>Sadrži zahteve koji se primenjuju na računovodstveni tretman bioloških sredstava i poljoprivrednih dobara u momentu njihovog ubiranja, ukoliko su ove vrste imovine povezane sa poljoprivrednom delatnošću entiteta javnog sektora.</p>
IPSAS 28	<p><i>Finansijski instrumenti: Prezentacija</i></p> <p>Sadrži zahteve kojima se propisuje način prezentacije finansijskih instrumenata, njihove klasifikacije sa aspekta entiteta koji ih je emitovao i klasifikacije prinosa koji po osnovu njih nastaju. Takođe, standardom se propisuju i uslovi pod kojim je dozvoljeno da se izvrši kompenzacija (prebijanje) finansijskih sredstava i finansijskih obaveza.</p>
IPSAS 29	<p><i>Finansijski instrumenti: Priznavanje i vrednovanje</i></p> <p>Sadrži zahteve koji se onose na definisanje principa koji treba da budu primenjivani u postupcima priznavanja i vrednovanja finansijskih sredstava, finansijskih obaveza i jednog dela ugovora koji se odnose na ugovore čiji je predmet kupovina ili prodaja nefinansijske imovine.</p>
IPSAS 30	<p><i>Finansijski instrumenti: Obelodanjivanja</i></p> <p>Sadrži zahteve kojima se definišu obelodanjivanja koja se odnose na finansijske instrumente. Ova obelodanjivanja treba da omoguće korisnicima finansijskih izveštaja da adekvatno procene značaj ovog oblika imovine za finansijski položaj i performanse izveštajnog entiteta, kao i vrste i intenzitet rizika kojima su oni izloženi, a koji su direktno povezani sa posedovanjem finansijskih instrumenata. Pored toga, ova obelodanjivanja treba da budu takva da omogućavaju ocenu postupaka upravljanja identifikovanim rizicima koje izveštajni entitet primenjuje. S obzirom na to da se <i>IPSAS 28, 29 i 30</i> odnose na isti oblik imovine izveštajnog entiteta, neophodno je da se zahtevi sva tri standarda uvek posmatraju zajedno (jer su međusobno komplementarni).</p>
IPSAS 31	<p><i>Nematerijalna imovina</i></p> <p>Sadrži zahteve kojima se reguliše računovodstveni tretman samo onog dela nematerijalne imovine koji nije predmet regulisanja u nekom drugom standardu. Standard zahteva da se kao nematerijalna imovina priznaju ulaganja samo pod uslovom da su zadovoljeni određeni kriterijumi.</p>

IPSAS 32	<i>Ugovori o koncesiji: Davalac koncesije (koncedent)</i> Sadrži zahteve kojima se reguliše računovodstveni tretman ugovora o koncesiji za pružanje javnih usluga, ali samo sa aspekta davaoca koncesije.
IPSAS 33	<i>Prva primena IPSAS zasnovanih na obračunskoj osnovi</i> Sadrži zahteve koji entitetima javnog sektora, koji su odlučili da otpočnu sa pripremanjem i prezentovanjem finansijskih izveštaja u skladu sa računovodstvom zasnovanim na obračunskoj osnovi, olakšavaju proces prelaska sa prethodno primenjivanih računovodstvenih osnova na obračunsku osnovu. Zahtevi ovog standarda primenjuju se ne samo u trenutku kada je izveštajni entitet doneo ovakvu odluku, već i tokom celog perioda u toku kojeg se odvija prelazak sa finansijskog izveštavanja zasnovanog nekoj drugoj računovodstvenoj osnovi na finansijsko izveštavanje zasnovano na obračunskoj osnovi. Tokom ovog perioda, koji ne može biti duži od tri godine, finansijski izveštaji nose oznaku tranzitorni <i>IPSAS</i> finansijski izveštaji.
IPSAS 34	<i>Zasebni finansijski izveštaji</i> Sadrži zahteve kojima se reguliše računovodstveni tretman investicija u entitete koji se nalaze pod kontrolom izveštajnog enteta, koji za izveštajni entitet predstavljaju zajedničko ulaganje ili pridruženi entitet, u uslovima kada izveštajni entitet priprema zasebne finansijske izveštaje.
IPSAS 35	<i>Konsolidovani finansijski izveštaji</i> Sadrži zahteve koji se odnose na način pripremanja i prezentovanja konsolidovanih finansijskih izveštaja. Njime se zahteva da entitet koji ima kontrolu priprema i prezentuje konsolidovane finansijske izveštaje. Pored toga, u ovom standardu se određuju principi na osnovu kojih se identifikuje postojanje kontrole koja je osnov za konsolidaciju, način primene ovih principa, kao i računovodstveni zahtevi u odnosu na pripremanje konsolidovanih finansijskih izveštaja. <i>IPSAS 34</i> i <i>IPSAS 35</i> zamenjuju <i>IPSAS 6</i> .
IPSAS 36	<i>Investicije u pridružene entitete i zajednička ulaganja</i> Sadrži zahteve u pogledu računovodstvenog tretmana učešća u zajedničkim ulaganjima i u tom pogledu zahteva primenu metoda udela (<i>equity method</i>) i određuje procedure njegove primene. Ovaj standard će zameniti <i>IPSAS 7</i> na dan njegovog stupanja na snagu ili na dan njegove primene ukoliko izveštajni entitet odluči da započne sa njegovom ranijom primenom.
IPSAS 37	<i>Zajednički aranžmani</i> Zahtevima ovog standarda postavljaju se principi na kojima se zasniva finansijsko izveštavanje entiteta koji imaju interes u aranžmanima koji se nalaze pod njihovom zajedničkom kontrolom. Ovaj standard će zameniti <i>IPSAS 8</i> na dan njegovog stupanja na snagu ili na dan njegove primene ukoliko izveštajni entitet odluči da započne sa njegovom ranijom primenom.

IPSAS 38	<p><i>Obelodanjivanje interesa u drugim entitetima</i></p> <p>Sadrži odredbe kojima se od izveštajnog entiteta zahteva da obelodani informacije o prirodi njegovih interesa u entitetima pod njegovom kontrolom, u zajedničkim aranžmanima, u pridruženim entitetima kao i u entitetima koji se nalaze pod njegovom kontrolom, ali ne ulaze u krug konsolidacije. Obelodanjivanje prethodno navedenih informacija trebalo bi korisnicima finansijskih izveštaja da omogući da vrednuju uticaj ovakvih interesa izveštajnog entiteta na njegov finansijski položaj, finansijske performanse i novčane tokove.</p>
<p><i>IPSAS zasnovan na gotovinskoj osnovu - Finansijsko izveštavanje na bazi računovodstva zasnovanog na gotovinskoj osnovi</i></p> <p>Sadrži zahteve u pogledu vrste i sadržine finansijskih izveštaja kada se računovodstvene evidencije entiteta javnog sektora zasnivaju na gotovinskoj osnovi.</p>	

Izvor: Obrada autora na osnovu IPSASB, (2015), Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2015 Edition, Volume I and II, International Federation of Accountants®, New York.

IPSAS 33, 34, 35, 36, 37 i 38 publikovani su u januaru 2015. godine, ali se njihova primena zahteva za izveštajne periode koji započinju na dan 01. januara 2017. godine ili kasnije. Naravno, preporučuje si i njihova ranija upotreba, ali se u tom slučaju zahteva obelodanjivanje te činjenice. Ukoliko se izveštajni entitet opredeli za raniju primenu bilo kog od pobrojanih standarda, osim *IPSAS* 33, on automatski ima obavezu da započene sa ranijom primenom i ostala četiri standarda. Dakle, *IPSAS* 34, 35, 36, 37 i 38 su međusobno komplementarni i nemoguće je otpočeti sa ranijom pojedinačnom primenom bilo kojeg od njih.

IPSAS zasnovani na obračunskoj osnovi računovodstva odnosne se na sve entitete javnog sektora, osim na javna preduzeća. Javna preduzeća su entiteti javnog sektora koje simultano karakteriše:

- pravo da u svoje ime zaključuju različite vrste ugovora,
- priznata finansijska i poslovna nadležnost da obavljaju određenu poslovnu delatnost,
- pravo da svoje proizvode i usluge prodaju drugim entitetima po cenama koje im omogućavaju ostvarenje dobiti ili pokriće ukupnih troškova,
- dugoročna poslovna održivost koja nije uslovljena kontinuiranim finansiranjem od strane države i

- kontrola od strane nekog drugog entiteta javnog sektora, najčešće entiteta koji pripada opštetržavnom sektoru.

Ciljna funkcija i karakteristike okruženja u kojem funkcionišu javna preduzeća su vrlo slični ciljnoj funkciji i poslovnom okruženju entiteta privatnog sektora¹¹⁷. Zbog toga su za finansijsko izveštavanje opšte namene javnih preduzeća relevantni Međunarodni standardi finansijskog izveštavanja Odbora za međunarodne računovodstvene standarde.

3.2. Međunarodna harmonizacija finansijskog izveštavanja opšte namene i finansijskog izveštavanja zasnovanog na statističkim osnovama

Integrirane međunarodne aktivnosti na harmonizaciji finansijskog izveštavanja opšte namene i finansijskog izveštavanja zasnovanog na statističkim osnovama entiteta javnog sektora započele su sredinom 2003. godine kada je na inicijativu *IFAC*-ovog Komiteta za javni sektor - sadašnjeg *IFAC*-ovog Odbora za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor (*IPSASB*) organizovan susret predstavnika relevantnih međunarodnih organizacija i nacionalnih organizacija država koje su već započele aktivnosti usmerene na konvergenciju računovodstvenih i statističkih osnova finansijskog izveštavanja¹¹⁸. Reč je o predstavnicima Međunarodnog monetarnog fonda, Organizacije za ekonomsku saradnju i razvoj i Eurostata, s jedne strane i Australijskog odbora za računovodstvene standarde, Kancelarije Ujedinjenog Kraljevstva za nacionalnu statistiku i Trezora Ujedinjenog Kraljevstva, s druge strane. *IPSASB* je ovaj skup inicirao sa ciljem da se identifikuju razlike između informacija koje se proizvode u skladu sa zahtevima *IPSAS* i informacija koje se proizvode u skladu sa zahtevima *GFS*, *SNA* i *ESA*, da se istraži neophodnost postojanja ovih razlika i, da se, u situacijama u kojima je to moguće, definiše proces kojim bi se nepotrebne razlike otklonile ili redukovale. Aktivnosti usmerene ka ostvarenju ovog cilja poverene su novoformiranoj Jedinici za harmonizaciju računovodstva javnog sektora (*Task Force on Harmonization of Public Sector Accounting - TFHPSA*). U periodu koji je prethodio ovom skupu

¹¹⁷ O načinu regulisanja aktivnosti javnih preduzeća u Republici Srbiji detaljnije videti u Zakonu o javnim preduzećima, "Službeni glasnik RS", br. 15/2016.

¹¹⁸ Videti: Jones, R., (2003) i Jones, R., (2000 a).

sprovedene su međunarodne aktivnosti isključivo na međusobnoj harmonizaciji različitih statističkih osnova finansijskog izveštavanja.¹¹⁹

U okviru Jedinice za harmonizaciju formirana je Grupa za harmonizaciju koja je telo konstituisano od vodećih eksperata u oblasti statistike i računovodstva, koji su reprezentanti svih particijanata Jedinice za harmonizaciju. Aktivnosti na harmonizaciji između *GFS* i *IPSAS* poverene su Radnoj grupi I kojom je predsedavao predstavnik *IPSASB*-a, dok su aktivnosti na harmonizaciji između *GFS*, s jedne strane i *SNA* i *ESA*, s druge strane bile u nadležnosti Radne grupe II kojom je predsedavao predstavnika *OECD*-a.

Rezultati aktivnosti Radne grupe I *TFHPSA* prezentirani su 2005. godine u izveštaju: *IPSAS i statističke osnove finansijskog izveštavanja: Analiza razlika i preporuke za konvergenciju (Izveštaj)*¹²⁰. Najznačajnija područja u kojima su konstatovane razlike su:

- definisanje i obuhvat izveštajnog entiteta,
- tretman manjinskih interesa,
- priznavanje imovine,
- tretman rezervisanja, potencijalnih obaveza i potencijalne imovine i
- vrednovanje imovine, obaveza i neto imovine.

Sa aspekta *IPSAS*, izveštajni entitet se definiše kao pojedinačni entitet javnog sektora ili grupa entiteta koji predstavljaju ekonomsku celinu, odnosno grupa entiteta koju čine jedan entitet koji ima kontrolu i jedan ili više entiteta nad kojima se ova kontrola ispoljava. Sa aspekta *GFS* izveštajni entitet je institucionalna jedinica ili grupa institucionalnih jedinica za čije je određenje koncept kontrole irelevantan.

Prema zahtevima *IPSAS*, manjinski interesi se u konsolidovanim finansijskim izveštajima entiteta koji ima kontrolu prezentuju u okviru pozicije neto imovine i to tako što se prezentuje njihov iznos u trenutku nastanka kombinacije i sve promene iznosa u periodu od trenutka kombinacije do izveštajnog dana. Pored toga, u Izveštaju

¹¹⁹ Pod okriljem UN ove aktivnosti su bile poverene Intersecretariat Working group on National Accounts – ISWGNA, a u okviru OECD-a radnim grupama CANBERRA I i CANBERRA II.

¹²⁰ *IPSASB*, (2005), *Research Report: International Public Sector Accounting Standards (IPSASs) and Statistical Bases of Financial Reporting: An Analysis of Differences and Recommendations for Convergence*, IFAC, New York.

o finansijskim performansama prezentuje se učešće manjinskih interesa u suficitu ili deficitu za izveštajni period. Tretman manjinskih interesa u *GFS* se potpuno razlikuje, jer se manjinski interesi iskazuju kao pozicija obaveza.

Razlike u priznavanju imovine odnose se, pre svega, na priznavanje troškova istraživanja i razvoja i priznavanje sredstava nacionalne odbrane. Za razliku od *GFS*, gde svi troškovi istraživanja i razvoja predstavljaju rashode perioda, prema zahtevima *IPSAS* 31 (*Nematerijalna imovina*) neki troškova razvoja, pod određenim uslovima, mogu biti priznati kao imovina. I *IPSAS* i *GFS* dozvoljavaju priznavanje nematerijalne imovine mada je različito definišu i različito vrednuju. Prema relevantnom *IPSAS* 31, nematerijalna imovina predstavlja nemonetarnu imovinu, koja se ne pojavljuje u fizičkom obliku, ali koju je moguće identifikovati, a ista se vrednuje uz uvažavanje načela istorijskog troška. Pod istim pojmom *GFS* podrazumeva imovinu koja se javlja u obliku rezultata mineralnih istraživanja, kompjuterskog softvera i određenih umetničkih dela, za čije vrednovanje (zavisno od vrste) propisuje upotrebu ili koncepta istorijskog troška ili koncepta tekuće tržišne vrednosti. Za vrednovanje sredstava nacionalne odbrane merodavni su *IPSAS* 17 *Nekretnine, postrojenja i oprema* i *IPSAS* 12 *Zalihe* čiji zahtevi su kompatibilni sa zahtevima *IAS* 16 i *IAS* 2. *GFS* zahteva da se vrednost sredstva nacionalne odbrane tretira kao rashod u periodu njihove nabavke.

Kategorije rezervisanja, potencijalne imovine i obaveza i izvedenih obaveza u *IPSAS* imaju isti tretman kao i u odgovarajućim *IAS*, dok *GFS* ove kategorije uopšte ne poznaje, osim potencijalne imovine i obaveza o kojima se informacije prezentuju u Memorandumu koji je prateći dokument uz finansijske izveštaje.

Između zahteva u pogledu vrednovanja pozicija između *IPSAS* i *GFS* postoji značajna razlika, jer jedine vrednosti po kojima pozicije mogu biti priznate u *GFS* su tekuća tržišna vrednost i neto sadašnja vrednost očekivanih budućih prinosa, dok *IPSAS* dozvoljavaju korišćenje koncepta istorijskih troškova, tekućih troškova, tržišne vrednosti (fer vrednosti) i sadašnje vrednosti (zavisno od toga o kojoj poziciji je reč).

Polazeći od rezultata istraživanja i preporuka Radne grupe I prezentovanih u Izveštaju, a u cilju uklanjanja ili minimiziranja razlika između *IPSAS* i *GFS*, *IPSASB* je započeo aktivnosti na:

- razvoju *IPSAS* koji bi omogućio obelodanjivanja informacija o opštetržavnom 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
- razvoju novih ili izmeni postojećih *IPSAS* kojima bi se zahtevala ili dozvolila šira primena koncepta tekuće vrednosti.

Rezultat ovih aktivnosti je usvajanje *IPSAS 22 - Obelodanjivanje finansijskih informacija o opštetržavnom sektoru*. Za razliku od svih ostalih *IPSAS* čije uvažavanje je obavezno, primena zahteva *IPSAS 22* je opciona. *IPSAS 22* postavlja zahteve za pripremanje i prezentovanje informacija o opštetržavnom sektoru, a njegova primena je ograničena samo na konsolidovane finansijske izveštaje opšte namene za celinu javnog sektora. Naime, do informacija koje se obelodanjuju u skladu sa zahtevima ovog standarda dolazi se procesom disagregacije pozicija prezentovanih u konsolidovanim finansijskim izveštajima za celinu javnog sektora i opštetržavni sektor se prezentuje kao jedan od sektora celine izveštajnog entiteta. *IPSAS 22* propisuje primenu zahteva svih relevantnih *IPSAS* osim *IPSAS 6 - Konsolidovani i pojedinačni finansijski izveštaji* i to u domenu prikazivanja odnosa opštetržavnog sektora sa entitetima koji su javne finansijske korporacije i javne nefinansijske korporacije. *IPSAS 22* zahteva da se investicije opštetržavnog sektora u javne finansijske i nefinansijske korporacije priznaju kao imovina i vrednuju u visini knjigovodstvene vrednosti neto imovine ovih korporacija.

IPSAS 22 definiše i minimalne zahteve obelodanjivanja, tako da za opštetržavni sektor treba obelodaniti informacije o:

- imovini po grupama izdvajajući investicije u druge sektore,
- obavezama po grupama,
- neto imovini,
- svim prihodima i rashodima koji su direktno priznati kao povećanje i smanjenje neto imovine,
- prihodima po grupama,

- rashodima po grupama,
- suficitu ili deficitu,
- novčanim tokovima iz poslovnih aktivnosti po grupama,
- novčanim tokovima iz investicionih aktivnosti i
- novčanim tokovima iz finansijskih aktivnosti.

IPSAS 22 ne propisuje formu u kojoj će ova obelodanjivanja biti izvršena, ali eksplicitno zahteva da se prezentuju informacije koje će omogućiti usaglašavanje obelodanjenih pozicija sa ekvivalentnim pozicijama u konsolidovanim finansijskim izveštajima. Međutim, kada je reč o usaglašavanju obelodanjenih pozicija o opštodržavnom sektoru i ekvivalentnih pozicija u finansijskim izveštajima pripremljenim i prezentovanim u skladu sa zahtevima *GFS*, *IPSAS 22* stoji na stanovištu da troškovi koji bi u tom postupku nastali daleko prevazilaze koristi od ovakvih informacija, zbog čega ne zahteva usaglašavanja ove vrste. I pored ovog nedostatka obelodanjene informacije u značajnoj meri omogućavaju razumevanje odnosa između komercijalnih i nekomercijalnih aktivnosti u okviru javnog sektora, s jedne strane i odnosa između finansijskih izveštaja pripremljenih u skladu sa zahtevima *IPSAS* i finansijskih izveštaja pripremljenih i prezentovanih u skladu sa zahtevima *GFS* s druge strane.

4. Model finansijskog izveštavanja zasnovan na računovodstvu na gotovinskoj osnovi

Kao što je u delu ovog rada pod naslovom *Karakteristike računovodstvnog sistema zasnovanog na gotovinskoj osnovi i njegovi osnovni elementi* objašnjeno, prema zahtevima gotovinske osnove ekonomski događaji i transakcije priznaju se isključivo u trenutku kada je po osnovu njih nastala promena u visini gotovine, odnosno kada je gotovina naplaćena (primljena) ili isplaćena (data). Shodno tome, periodični rezultat može biti iskazan samo kao razlika između gotovinskih naplata i isplata. Izveštajni model za gotovinski osnovu je vrlo jednostavan, jer se u njegovoj izvornoj verziji zahteva pripremanje i prezentovanje samo jednog finansijskog izveštaja - Izveštaja o gotovinskim naplatama i isplatama. Na osnovu pomenutog izveštaja korisnici

finansijskih izveštaja mogu dobiti informacije o izvorima iz kojih je tokom perioda gotovina naplaćena, o svrhama za koje je ta ista gotovina tokom perioda iskorišćena i o stanju gotovine na izveštajni dan.

Ilustracija finansijskog izveštavanja entiteta javnog sektora zasnovanog na gotovinskoj osnovi biće izvršena na bazi *IPSASB*-ovog Međunarodnog računovodstvenog standarda za javni sektor: *Finansijsko izveštavanje prema računovodstvu zasnovanom na gotovinskoj osnovi*. Za ovakvo opredeljenje postoje tri osnovna motiva:

- ovaj standard uvažava značajan broj država koje svoje finansijske izveštaje pripremaju u skladu sa zahtevima gotovinske osnove,
- u državama u kojima se primenjuju njihovi specifični standardi za javni sektor postoji izrazito visok stepen usaglašenosti ovih nacionalnih standarda sa *IPSAS* i
- u Republici Srbiji Zakonom o budžetskom sistemu za finansijsko izveštavanje entiteta javnog sektora propisana je upotreba gotovinske osnove računovodstva.

Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor: *Finansijsko izveštavanje prema računovodstvu zasnovanom na gotovinskoj osnovi* sastoji se od dva osnovna dela - obaveznog i neobaveznog. U obaveznom delu ovog standarda definisan je izveštajni model kojim se od izveštajnih entiteta javnog sektora zahteva da prezentuju sledeće finansijske izveštaje:

- Izveštaj o gotovinskim naplatama i isplatama,
- Napomene uz finansijske izveštaje i
- Izveštaj o odnosu između budžetom definisanih i stvarno nastalih gotovinskih naplata i isplata.

Očigledno je da je ovaj izveštajni model značajno proširen u odnosu na njegovu izvornu verziju u kojoj se pojavljuje samo Izveštaj o gotovinskim naplatama i isplatama. Osnovni motiv za ovakvo proširenje izveštajnog modela je želja *IPSASB* da se unapredi:

- transparentnost finansijskih izveštaja zasnovanih na računovodstvu na gotovinskoj osnovi,

- uporedivost finansijskih izveštaja jednog izveštajnog entiteta tokom niza izveštajnih perioda i
- uporedivost finansijskih izveštaja različitih izveštajnih entiteta.

4.1. Izveštaj o gotovinskim naplatama i isplatama

Izveštaj o gotovinskim naplatama i isplatama principijelno je strukturiran tako da se u njemu podvajaju i odvojeno iskazuju gotovinske naplate i isplate i stanja gotovine koje kontroliše izveštajni entitet i gotovinske isplate koje je u ime i za račun izveštajnog entiteta izvršila neka treća strana.

Definisanje i određivanje postojanja kontrole nad gotovinom principijelno je isto kao i za bilo koji drugi oblik imovine, što je detaljno objašnjeno u delu rada pod naslovom *Definisanje i vrste imovine entiteta javnog sektora*. Naime, izveštajni entitet kontroliše gotovinu ukoliko:

- može da je koristi direktno u funkciji ostvarivanja sopstvenih ciljeva ili može da je koristi na druge načine koji rezultiraju ostvarenjem budućih ekonomskih koristi i
- ima sposobnost da onemogući ili ograniči njeno korišćenje od strane drugih entiteta.

Kontrola izveštajnog entiteta nad gotovinom može se alternativno definisati i na sledeći način: Izveštajni entitet ima kontrolu nad gotovinom kada gotovinu koju je prikupio na različite načine (obavljanjem svojih aktivnosti, primanjima po osnovu aproprijacija i donacija) može koristiti za finansiranje ostvarenja svojih poslovnih ciljeva, pribavljanje kapitalne imovine ili otplatu različitih vrsta dugova.

Budući da gotovina obuhvata gotovinu u blagajni, gotovinu deponovanu na bankarskom računu i gotovinske ekvivalente, za potpuno razumevanje koncepta kontrole izveštajnog entiteta nad gotovinom neophodno je razmotriti još dva pitanja koja se odnose na gotovinu koja se nalazi na njegovom bankarskom računu, odnosno:

- (1) postojenje privremene kontrole nad gotovinom i
- (2) način upravljanja izdacima javnog sektora.

(1) Veliki broj entiteta javnog sektora nalazi se u ulozi agenta koji na svom bankarskom računu prikuplja gotovinu u ime i za račun države ili nekog drugog entiteta, a zatim je transferiše ili na konsolidovani račun prihoda ili neki drugi račun koji pripada opštedržavnom sektoru. Osim toga, vrlo često se prenos gotovine po osnovu aproprijacija odvija po fazama, odnosno tako što se gotovina prenosi sa računa viših na račune nižih nivoa vlasti - sa konsolidovanog računa budžeta na račune direktnih korisnika budžetskih sredstava, a zatim sa računa direktnih na račune indirektnih korisnika budžetskih sredstava. Izveštajni entitet ima privremenu kontrolu nad gotovinom u periodu u kojem se ona nalazi na njegovom bankarskom računu.

(2) U okviru različitih jurisdikcija primenjuju se različiti načini upravljanja izdacima javnog sektora. U principu moguća su dva rešenja:

- entiteti javnog sektora imaju sopstvene račune u bankama i potpunu kontrolu isplata i naplata koje se obavljaju njihovim korišćenjem ili
- entiteti javnog sektora imaju samo podračune u okviru jedinstvenog računa trezora, a trezor vrši sve isplate i naplate nakon sprovođenja odgovarajućih dokumentacionih procedura i procedura ovlašćenja shodno čemu entitet centralizovanih plaćanja - trezor - ima kontrolu nad gotovinom.

Ukoliko je tokom izveštajnog perioda bilo isplata koje su u ime i korist izveštajnog entiteta izvršene od strane treće strane, takve isplate se u Izveštaju o gotovinskim naplatama i isplatama moraju separato iskazati.

Transparentnost informacija prezentovanih u Izveštaju o gotovinskim naplatama i isplatama uslovljena je izborom klasifikacije ukupnih gotovinskih naplata i isplata koje nastaju po različitim osnovama, a koje su uslovljene vrstom izveštajog entiteta i njegovim aktivnostima. (Klasifikacije gotovinskih naplata i isplata prema različitim kriterijumima detaljno su objašnjene u delu rada pod naslovom *Definisanje i vrste gotovinskih naplata i Definisanje i vrste gotovinskih isplata*).

4.1.1. Izveštaj o gotovinskim naplatama i isplatama pojedinačnog entiteta javnog sektora koji kontroliše svoju gotovinu

Za ilustraciju moguće sadržine Izveštaja o gotovinskim naplatama i isplatama iskorišćeni su delimično modifikovani modeli iz IFAC-ovog Međunarodnog računovodstvenog standarda: *Finansijsko izveštavanje prema računovodstvu zasnovanom na gotovinskoj osnovi*.

Ako je reč o pojedinačnom izveštajnom entitetu koji kontroliše svoju gotovinu, odnosno poseduje sopstveni račun u banci, onda Izveštaj o gotovinskim naplatama i isplatama može imati sledeću sadržinu:

Izveštaj o gotovinskim naplatama i isplatama za godinu koja se završava na dan 31. decembar 2015.

u hiljadama novčanih jedinica

(pojedinačni izveštajni entitet)

	Napomene	2015.			2014.		
		Naplate/ (Isplate) koje kontroliše entitet	Plaćanja od strane drugih državnih entiteta	Plaćanja od strane eksternih trećih strana	Naplate/ (Isplate) koje kontroliše entitet	Plaćanja od strane drugih državnih entiteta	Plaćanja od strane eksternih trećih strana
Naplate							
Autorizovane alokacije							
Ostale naplate							
Donacije							
Ukupne naplate							
Isplate							
Plate, zarade i ostala primanja zaposlenih							
Zakupnina							
Kapitalni izdaci							
Transferi							
Ukupne isplate							
Povećanje/(Smanjenje) gotovine							
Gotovina na početku godine							
Povećanje/(Smanjenje) gotovine							
Gotovina na kraju godine							

Izvor: Adaptirano prema: IPSASB, (2015), Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2015 Edition, Volume II, International Federation of Accountants®, New York, strane 2006 i 2007.

4.1.2. Izveštaj o gotovinskim naplatama i isplatama pojedinačnog entiteta javnog sektora koji ne kontroliše svoju gotovinu

Ako je, pak, reč o izveštajnom entitetu koji ne kontroliše svoju gotovinu, odnosno ako se primenjuje centralizovana funkcija trezora, onda Izveštaj o gotovinskim naplatama i isplatama može imati sledeću sadržinu:

Izveštaj o gotovinskim naplatama i isplatama za godinu koja se završava na dan 31. decembar 2015.
u hiljadama novčanih jedinica

(pojedinačni izveštajni entitet)

	Napomene	2015		2014	
		Račun trezora/Račun pod centralizovanom kontrolom	Plaćanja od strane eksternih trećih strana	Račun trezora/Račun pod centralizovanom kontrolom	Plaćanja od strane eksternih trećih strana
Naplate					
Autorizovane alokacije					
Ostale naplate					
Donacije					
Ukupne naplate					
Isplate					
Plate, zarade i ostala primanja zaposlenih					
Zakupnina					
Kapitalni izdaci					
Transferi					
Ukupne isplate					

Izvor: Adaptirano prema: IPSASB, (2015), Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2015 Edition, Volume II, International Federation of Accountants®, New York, strana 2011.

4.1.3. Konsolidovani izveštaj o gotovinskim naplatama i isplatama za opštredržavni sektor

Osim pojedinačnih entiteta javnog sektora i svi ostali nivoi javnog sektora koji predstavljaju "ekonomski entitet" pripremaju i prezentuju Izveštaje o gotovinskim naplatama i isplatama, ali su to konsolidovani finansijski izveštaji. Sintagma "ekonomski entitet" se, u *IPSAS - Finansijsko izveštavanje prema računovodstvu zasnovanom na gotovinskoj osnovi*, koristi isključivo da označi grupu entiteta u kojoj se nalaze svi entiteti koji su pod kontrolom jednog entiteta i taj entitet koji nad njima ima kontrolu. U različitim jurisdikcijama se, u ovom smislu, umesto sintagme "ekonomski

entitet" često koriste i sintagme "administrativni entitet", "izveštajni entitet", "konsolidovani entitet" ili termin "grupa".

Za određivanje ekonomskih entiteta javnog sektora koji treba da pripremaju i prezentuju konsolidovane finansijske izveštaje važe slična izuzeća kao i za izveštajne entitete koji pripadaju privatnom sektoru. Ipak, među njima postoji jedna bitna razlika. Matični entitet iz privatnog sektora, koji se i sam nalazi pod potpunom ili delimičnom kontrolom nekog drugog entiteta, ne mora pripremati i prezentovati konsolidovane finansijske izveštaje ukoliko su ispunjena dva uslova: (1) konsolidovane finansijske izveštaje priprema i prezentuje entitet koji se nalazi na vrhu lanca kontrole i (2) vlasnici entiteta koji ima kontrolu, a koji je istovremeno pod kontrolom drugog entiteta, nemaju primedbe na ovakvo postupanje. Za razliku od ovakvog tretmana, ekonomski entitet javnog sektora ima obavezu da priprema i prezentuje konsolidovane finansijske izveštaje uvek kada postoje korisnici finansijskih izveštaja čije informacione potrebe mogu biti zadovoljene samo na ovaj način.

Prilikom konsolidovanja finansijskih izveštaja opšte namene entiteta javnog sektora moraju biti poštovani sledeći zahtevi:

- stanja gotovine i gotovinske transakcije nastale između entiteta koji čine ekonomski entitet moraju biti eliminisani u celini,
- kada se u okviru ekonomskog entiteta nalaze entiteti koji svoje Izveštaje o gotovinskim naplatama i isplatama pripremaju i prezentuju na izveštajni dan koji je različit od izveštajnog dana za Konsolidovani izveštaj neophodno je da se izvrše korekcije za sve gotovinske transakcije koje su nastale u periodu između ovih različitih izveštajnih datuma i
- u konsolidovanim finansijskim izveštajima treba da budu primenjene iste računovodstvene politike za iste i slične gotovinske transakcije prezentovane u pojedinačnim finansijskim izveštajima.

Poštovanjem ovih zahteva stvara se mogućnost da svi entiteti unutar ekonomskog entiteta budu posmatrani kao jedna ekonomska jedinica. Postojanje ove mogućnosti je direktno povezano sa suštinom pripremanja i prezentovanja konsolidovanih finansijskih

izveštaja - prezentacija isključivo transakcija između ekonomskog entiteta i svih drugih entiteta koji nisu u njegovom obuhvatu.

Konsolidovani izveštaj o gotovinskim naplatama i isplatama za celinu opštredržavnog sektora može imati sledeću strukturu:

Konsolidovani izveštaj o gotovinskim naplatama i isplatama za godinu koja se završava na dan 31. decembar 2015.
u hiljadama novčanih jedinica

	Napomena	2015.		2014.	
		Naplate/ (Isplate) koje kontroliše entitet	Plaćanja od strane trećih strana	Naplate/ (Isplate) koje kontroliše entitet	Plaćanja od strane trećih strana
NAPLATE					
<i>Porezi</i>					
Porez na dobitak					
Porez na dodatu vrednost					
Porez na imovinu					
Ostali porezi					
<i>Ukupne naplate po osnovu poreza:</i>					
<i>Spoljna pomoć</i>					
Multilateralne agencije					
Bilateralne agencije					
<i>Ukupne naplate po osnovu spoljne pomoći:</i>					
<i>Ostale donacije i pomoć</i>					
<i>Ostale pozajmice</i>					
Prinosi po osnovu pozajmica					
<i>Kapitalni gotovinski prilivi</i>					
Prinosi po osnovu otuđenja postrojenja i opreme					
<i>Komercijalne aktivnosti</i>					
Naplate iz komercijalnih aktivnosti					
<i>Ostali naplate</i>					
Ukupne naplate:					
ISPLATE					
<i>Isplate po osnovu obavljanja aktivnosti</i>					
Plate, zarade i ostala primanja zaposlenih					
Zalihe i potrošni materijal					
<i>Ukupne isplate po osnovu obavljanja aktivnosti:</i>					
<i>Transferi</i>					
Odobrenja					
Ostala transferna plaćanja					
<i>Kapitalni izdaci</i>					
Kupovin ili izgradnja postrojenja i opreme					
Kupovina finansijskih instrumenata					
<i>Ukupne isplate po osnovu kapitalnih izdataka:</i>					
<i>Otplate kredita i plaćanje kamata</i>					
Otplate kredita					
Plaćanja kamata					
<i>Ukupne isplate po osnovu zaduživanja:</i>					
<i>Ostale isplate</i>					
Ukupne isplate:					
Povećanja /(Smanjenja) gotovine					
Gotovina na početku godine					
Povećanja /(Smanjenja) gotovine					
Gotovina na kraju godine					

Izvor: Adaptirano prema: IPSASB, (2015), Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2015 Edition, Volume II, International Federation of Accountants®, New York, strana 1995.

U prethodno prikazanom *Konsolidovanom izveštaju o gotovinskim naplatama i isplatama za opštredržavni sektor* isplate su klasifikovane prema kriterijumu uzroka zbog kojeg su nastale, odnosno po vrstama. S obzirom na strukturu opštredržavnog sektora ovakva klasifikacija nije dovoljna. Zbog toga je prethodno prikazani Konsolidovani izveštaj o gotovinskim naplatama i isplatama za opštredržavni sektor obavezno praćen i dodatnim Izveštajem o odlivima po programima (aktivnostima ili funkcijama) opštredržavnog sektora. U nastavku je prikaz potencijalnog izgleda i sadržine ovog izveštaja.

Konsolidovani izveštaj o gotovinskim isplatama za godinu koja se završava na dan 31. decembar 2015.

u hiljadama novčanih jedinica

	Napomena	2015.		2014.	
		Plaćanja koje kontroliše entitet	Plaćanja od strane trećih strana	Plaćanja koje kontroliše entitet	Plaćanja od strane trećih strana
ISPLATE - Finansiranje tekućih aktivnosti					
Obrazovanje					
Zdravstvena zaštita					
Socijalna zaštita					
Obrana					
Javni red i bezbednost					
Sport, kultura i religija					
Ekonomске usluge					
Ostalo					
Ukupne isplate po osnovu finansiranja tekućih aktivnosti:					
ISPLATE - Finansiranje kapitalnih izdataka					
Obrazovanje					
Zdravstvena zaštita					
Socijalna zaštita					
Obrana					
Javni red i bezbednost					
Sport, kultura i religija					
Ekonomске usluge					
Ostalo					
Ukupne isplate po osnovu finansiranja kapitalnih izdataka:					
UKUPNE ISPLATE:					

Izvor: Adaptirano prema: IPSASB, (2015), Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2015 Edition, Volume II, International Federation of Accountants®, New York, strana 1999.

4.2. Napomene uz finansijske izveštaje

Drugi finansijski izveštaj - *Napomene uz finansijske izveštaje* - je komponovan od dva dela:

- dela u kojem su prezentovane informacije o odabranim računovodstvenim politikama i
- dela u kojem su prezentovane informacije koje nisu sastavni deo Izveštaja o novčanim naplatama i isplatama a koje su neophodne za potpunu i fer prezentaciju gotovinskih naplata i isplata i salda gotovine izveštajnog entiteta.

Finansijske informacije prezentovane u finansijskim izveštajima opšte namene moraju biti u skladu sa zahtevima kojima se obezbeđuje njihov kvalitet koji se meri njihovom upotrebnom vrednošću za korisnike finansijskih izveštaja. Korisnici finansijskih izveštaja vrednuju upotrebnu vrednost finansijskih informacija u odnosu na njihovu sposobnost da im omoguće efikasnu kontrolu rada entiteta javnog sektora i donošenje racionalnih ekonomskih odluka. Shodno tome, a prema Konceptualnom okviru, kvalitativne karakteristike informacija prezentovanih u finansijskim izveštajima opšte namene su:

- relevantnost,
- verna reprezentacija ekonomske realnosti,
- jasnost,
- blagovremenost,
- uporedivost i
- proverljivost.

Direktan uticaj na mogućnost ostvarenja ovih kvalitativnih karakteristika imaju specifični principi, osnove, konvencije, pravila i prakse koje je izveštajni entitet odabrao i primenio prilikom pripremanja i prezentovanja finansijskih izveštaja, odnosno izbor specifičnih računovodstvenih politika. Zbog toga u Napomenama uz finansijske izveštaje treba da budu opisane sve računovodstvene politike čija primena utiče na adekvatno razumevanje informacija prezentovanih u Izveštaju o gotovinskim naplatama i isplatama od strane njegovih korisnika. Za korisnike finansijskih izveštaja može se reći

da su adekvatno razumeli informacije prezentovane u finansijskim izveštajima samo ukoliko su uvideli koje su transakcije i događaji uticali na njihovu strukturu i vrednost, na koji način i kolika je dalekosežnost njihovog uticaja. U finansijskim izveštajima opšte namene pripremljenim na gotovinskoj osnovi najčešće navođene računovodstvene politike su: isticanje računovodstvene osnove za pripremanje i prezentovanje finansijskih izveštaja, definisanje i obuhvat izveštajnog entiteta i definsanje i tretman plaćanja izvršenih od strane trećih strana.

Drugi deo, Napomena uz finansijske izveštaje, odnosno napomena uz Izveštaj o gotovinskim naplatama i isplatama, sadrži deskriptivne opise i numeričke podatke, prezentovane na sistematskoj osnovi, kojima se korisnicima ovog finansijskog izveštaja prezentuju dopunske informacije koje nisu prezentovane u samom izveštaju, a za koje se smatra da bitno utiču na verodostojnu (fer) prezentaciju gotovinskih naplata, isplata i salda gotovine. Ovi deskriptivni opisi i numerički podaci mogu se odnositi na bilo koju poziciju prezentovanu u Izveštaju o gotovinskim naplatama i isplatama.

4.3. Izveštaj o odnosu između budžetom definisanih i stvarno nastalih gotovinskih naplata i isplata

Izveštaj o odnosu između budžetom definisanih i stvarno nastalih gotovinskih naplata i isplata, kao treći u setu finansijskih izveštaja za finansijsko izveštavanje zasnovano na računovodstvu na gotovinskoj osnovi, izveštajni entiteti javnog sektora sastavljaju samo ukoliko su javno objavili svoje autorizovane budžete. U ovom slučaju izveštajni entitet treba da prezentuje uporedne podatke ili u posebnim kolonama u okviru Izveštaja o gotovinskim naplatama i isplatama ili u posebnim finansijskim izveštajima. Pored toga, izveštajni entitet ima obavezu da obelodani uzroke svih značajnih odstupanja stvarnih od budžetom definisanih iznosa i to u Napomenama uz finansijske izveštaje, osim ako takva obelodanjivanja nisu sastavni deo nekog drugog dokumenta koji se javno publikuje zajedno sa finansijskim izveštajima.

Od posebnog značaja je da izveštajni entitet ima obavezu da prikaže iznose koji su bili predviđeni inicijalnim budžetom i iznose nakon izvršenih rebalansa budžeta (ukoliko ih

je bilo u izveštajnom periodu). Takođe, izveštajni entitet je u obavezi da u okviru Obelodanjivanja objasni uzroke nastalih odstupanja. Prezentacija podataka iz inicijalnog i krajnjeg budžeta je faktor koji značajno unapređuje stepen javne odgovornosti^(a) i omogućava zaključivanje o tome da li su sredstva poverena izveštajnom entitetu inicijalnim budžetom korišćena na svrsishodan način ili ne.

Ako izveštajni entitet odluči da poređenje budžetom predviđenih i stvarno nastalih gotovinskih naplata i isplata izvrši u Izveštaju o gotovinskim naplatama i isplatama u posebnim kolonama onda takav izveštaj može imati sledeći izgled i sadržinu:

Konsolidovani izvještaj o gotovinskim naplatama i isplatama i njihovom poređenju sa budžetom definisanim iznosima za godinu koja se završava na dan 31. decembar 2015. godine, u 000 novčanih jedinica

	Napomena	2015.					2014.	
		Naplate/ (Isplate) koje kontrolirše entitet	Plaćanja od strane trećih strana	Konačni budžet	Inicijalni budžet	Razlika između konačnog budžeta i stvarnih iznosa	Naplate/ (Isplate) koje kontrolirše entitet	Plaćanja od strane trećih strana
NAPLATE								
<i>Porezi</i>								
Porez na dobitak								
Porez na dodatnu vrednost								
Porez na imovinu								
Ostali porezi								
<i>Ukupne naplate po osnovu poreza:</i>								
<i>Spoljna pomoć</i>								
Multilateralne agencije								
Bilateralne agencije								
<i>Ukupne naplate po osnovu spoljne pomoći:</i>								
<i>Ostale donacije i pomoć</i>								
<i>Ostale pozajmice</i>								
Prinosi po osnovu pozajmica								
<i>Kapitalni gotovinski prilivi</i>								
Prinosi po osnovu otuđenja postrojenja i opreme								
<i>Komercijalne aktivnosti</i>								
Naplate iz komercijalnih aktivnosti								
<i>Ostali naplate</i>								
Ukupne naplate:								
ISPLATE								
<i>Isplate po osnovu obavljanja aktivnosti</i>								
Plate, zarade i ostala primanja zaposlenih								
Zalihe i potrošni materijal								
<i>Ukupne isplate po osnovu obavljanja aktivnosti:</i>								
<i>Transferi</i>								
Odobrenja								
Ostala transferna plaćanja								
<i>Kapitalni izdaci</i>								
Kupovin ili izgradnja postrojenja i opreme								
Kupovina finansijskih instrumenata								
<i>Ukupne isplate po osnovu kapitalnih izdataka:</i>								
<i>Otplate kredita i plaćanje kamata</i>								
Otplate kredita								
Plaćanja kamata								
<i>Ukupne isplate po osnovu zaduživanja:</i>								
<i>Ostale isplate</i>								
Ukupne isplate:								
Povećanja /(Smanjenja) gotovine								
Gotovina na početku godine								
Povećanja /(Smanjenja) gotovine								
Gotovina na kraju godine								

Izvor: Adaptirano prema: IPSASB, (2015), Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2015 Edition, Volume II, International Federation of Accountants®, New York, strane 1995-1997.

5. Model finansijskog izveštavanja zasnovan na računovodstvu na obračunskoj osnovi

Osnovna karakteristika računovodstvenog sistema zasnovanog na obračunskoj osnovi je da se u fokusu računovodstvenog posmatranja pored gotovine nalaze i svi ostali resursi koji su povereni nekom entitetu javnog sektora, odnosno sva imovina koja se nalazi pod njegovom kontrolom i za čije korišćenje se izveštajni entitet smatra odgovornim. Shodno prihvaćenom konceptu odgovornosti, računovodstvo zasnovano na obračunskoj osnovi efekte transakcija i ekonomskih događaja priznaje u trenutku njihovog nastanka nezavisno od toga da li su gotovina ili gotovinski ekvivalenti po osnovu njih naplaćeni ili isplaćeni, zbog čega se svi efekti transakcija i događaja ogledaju u finansijskim izveštajima perioda na koje se ove transakcije i događaji odnose.

Osnovni cilj finansijskih izveštaja zasnovanih na obračunskoj osnovi računovodstva je prezentovanje informacija koje internim i eksternim korisnicima omogućavaju da:

- ocene performanse, finansijski položaj i novčane tokove izveštajnog entiteta,
- ocene svrsishodnost korišćenja imovine koja se nalazi pod kontrolom izveštajnog entiteta i
- donesu odluke o obimu i načinu finansiranja budućih aktivnosti izveštajnog entiteta.

U izveštajnom modelu za obračunsku osnovu osnovni finansijski izveštaji su:

- Izveštaj o finansijskom položaju,
- Izveštaj o finansijskim performansama,
- Izveštaj o promenama na neto imovini,
- Izveštaj o novčanim tokovima i
- Napomene uz finansijske izveštaje.

U navedenim finansijskim izveštajima prezentuju se informacije ne samo o gotovini već o ukupnoj imovini, obavezama, neto imovini, prihodima i rashodima izveštajnog entiteta.

Za vrednovanje ovih pozicija, zavisno od njihove vrste, mogu biti korišćeni koncepti istorijskog troška, tekućih troškova, tržišne vrednosti i sadašnje vrednosti. Očigledno je

da računovodstveni sistem zasnovan na obračunskoj osnovi pruža obuhvatnije informacije u odnosu na one koje se mogu proizvoditi uz korišćenje tradicionalističkog računovodstva zasnovanog na gotovinskoj osnovi.

Ovakav informacioni obuhvat računovodstva zasnovanog na obračunskoj osnovi čini ga znatno kompleksnijim u odnosu na računovodstvo zasnovano na gotovinskoj osnovi i otvara niz pitanja koja u računovodstvu zasnovanom na gotovinskoj osnovi ne postoje, a koja se, pre svega, odnose na priznavanje i vrednovanje imovine, obaveza, rashoda i prihoda. Od posebnog značaja je rešavanje onih pitanja koja su specifična za javni sektor, odnosno onih pitanja koja nisu predmet razmatranja za računovodstvo zasnovano na obračunskoj osnovi u privatnom sektoru.

U *Izveštaju o finansijskom položaju* prezentuju se informacije o ukupnoj imovini koja je poverena na korišćenje i upravljanje izveštajnom entitetu, o njegovim ukupnim obavezama i o neto imovini koja predstavlja njihovu međusobnu razliku. Imovina i obaveze prezentovani u *Izveštaju o finansijskom položaju* treba da budu kategorizovani na tekuću i stalnu imovinu, odnosno na tekuće i dugoročne obaveze. Ovakvom kategorizacijom dobijaju se dve vrste informacija. Jedna je vrednost neto imovine koja se koristi tokom obavljanja tekućih aktivnosti entiteta i koja kontinuirano cirkuliše, odnosno koja u suštini predstavlja obrtni kapital koji je mera efikasnosti korišćenja resursa i održanja kratkoročne likvidnosti entiteta. Druga informacija je vrednost neto imovine koja se koristi za obavljanje dugoročnih aktivnosti entiteta. Za ilustraciju moguće strukture i sadržine *Izveštaja o finansijskom položaju* sledi prikaz, u izvesnoj meri modifikovanog i prilagođenog, modela iz *IFAC-ovog IPSAS 1 – Prezentacija finansijskih izveštaja*.

Izveštaj o finansijskom položaju entiteta "MJ"
za godinu koja se završava na dan 31. decembar 2015.

u hiljadama novčanih jedinica

	Napomene	2015.	2014.
Imovina			
Obrtna imovina			
Gotovina i gotovinski ekvivalenti			
Potraživanja			
Zalihe			
AVR			
Ostala obrtna imovina			
Ukupna obrtna imovina			
Stalna imovina			
Potraživanja			
Investicije u pridružene entitete			
Druga finansijska imovina			
Infrastruktura, postrojenja i oprema			
Zemljište i građevinski objekti			
Nematerijalna imovina			
Ostala nefinansijska imovina			
Ukupna stalna imovina			
Ukupna imovina			
Obaveze			
Kratkoročne obaveze			
Dobavljači			
Kratkoročni krediti			
Dospjele obaveze po osnovu otplate dugoročnih kredita			
Kratkoročna rezervisanja			
Primanja zaposlenih			
Penzijske obaveze			
Ukupne tekuće obaveze			
Dugoročne obaveze			
Dobavljači			
Dugoročni krediti			
Dugoročna rezervisanja			
Primanja zaposlenih			
Penzijske obaveze			
Ukupne dugoročne obaveze			
Ukupne obaveze			
Neto imovina			
Neto imovina			
Kapital uložen od strane drugih entiteta države			
Rezerve			
Akumulirani suficiti/(deficiti)			
Manjinsko učešće			
Ukupna neto imovina			

Izvor: IPSASB, (2015), Handbook of International Public Sector Accounting Standards Pronouncements, IFAC, New York, strana 210.

U *Izveštaju o finansijskim performansama* prezentuju se svi prihodi i rashodi koji su priznati u izveštajnom periodu kao i suficit ili deficit proistekao iz njihovog međusobnog sučeljavanja. Pozicije prihoda se kasifikuju u tri osnovne grupe: prihodi iz

nerecipročnih transakcija razmene, prihodi iz recipročnih transakcija razmene i ostali prihodi, odnosno dobici. Svaka od ovih grupa obuhvata niz različitih vrsta prihoda, a zavisno od vrste izveštajnog entiteta. Za prezentovanje rashoda mogu biti korišćena dva kriterijuma: funkcija po osnovu koje su nastali ili njihova priroda. Bez obzira na korišćeni kriterijum, neophodno je izvršiti alokaciju rashoda na relevantne segmente aktivnosti izveštajnog entiteta kao što su recimo specifični programi ili projekti. Za ilustraciju moguće strukture i sadržine Izveštaja o finansijskim performansama slede prikazi, u izvesnoj meri modifikovanih i prilagođenih, modela iz IFAC-ovog *IPSAS 1 – Prezentacija finansijskih izveštaja* koji uvažavaju klasifikaciju rashoda prema njihovoj prirodi i prema funkciji po osnovu koje su nastali:

Izveštaj o finansijskim performansama entiteta "MJ"

za godinu koja se završava na dan 31. decembar 2015.

(Klasifikacija rashoda prema njihovoj prirodi)

u hiljadama novčanih jedinica

	Napomene	2014.	2013.
Prihodi			
Porezi			
Takse, globe, kazne i licence			
Prihodi od transakcija razmene			
Transferi od drugih entiteta države			
Ostali prihodi			
Ukupni prihodi			
Rashodi			
Zarade i druga primanja zaposlenih			
Transferi			
Troškovi materijala i usluga			
Amortizacija			
Gubici po osnovu obezvređenja nekretnina, postrojenja i opreme			
Ostali rashodi			
Finansijski rashodi			
Ukupni rashodi			
Učešće u suficitima pridruženih entiteta			
Suficit/(deficit) za izveštajni period			
Raspodela suficita/(deficita) za izveštajni period:			
Entitet koji ima kontrolu			
Manjinska učešća			

Izvor: IPSASB, (2015), Handbook of International Public Sector Accounting Standards Pronouncements, IFAC, New York, strana 212.

Izveštaj o finansijskim performansama entiteta "MJ"

za godinu koja se završava na dan 31. decembar 2014.

(Klasifikacija rashoda prema funkciji)

u hiljadama novčanih jedinica

	Napomene	2014.	2013.
Prihodi			
Porezi			
Takse, globe, kazne i licence			
Prihodi od transakcija razmene			
Transferi od drugih entiteta države			
Ostali prihodi			
Ukupni prihodi			
Rashodi			
Opšte javne usluge			
Obrana			
Javni red i bezbednost			
Obrazovanje			
Zdravstvena zaštita			
Socijalna zaštita			
Komunalne usluge i usluge stanovanja			
Sport, kultura i religija			
Ekonomski poslovi			
Ekološka zaštita			
Ostali rashodi			
Finansijski rashodi			
Ukupni rashodi			
Učešće u suficitima pridruženih entiteta			
Suficit/(deficit) za izveštajni period			
Raspodela suficita/(deficit) za izveštajni period:			
Entitet koji ima kontrolu			
Manjinska učešća			

Izvor: IPSASB, (2015), Handbook of International Public Sector Accounting Standards Pronouncements, IFAC, New York, strana 211.

U *Izveštaju o promenama neto imovine* se, pored iznosa ukupne promene neto imovine, prezentuju i informacije koje objašnjavaju uzroke nastanka promene. Stoga ovaj izveštaj sadrži informacije o: suficitu ili deficitu za izveštajni period, prihodima i rashodima direktno priznatim u korist ili na teret neto imovine¹²¹, efektima promena u računovodstvenim politikama i efektima učinjenih korekcija grešaka iz prethodnih perioda. Za ilustraciju moguće strukture i sadržine *Izveštaja o promenama neto imovine* sledi prikaz, u izvesnoj meri modifikovanog i prilagođenog, modela iz *IFAC*-ovog *IPSAS 1 – Prezentacija finansijskih izveštaja*.

¹²¹ Kao što su, na primer, dobiti i gubici na ponovnom vrednovanju nekretnina i investicija u hartije od vrednosti.

Izveštaj o promenama neto imovine entiteta "MJ" za godinu koja se završava na dan 31. decembar 2015. godine

u hiljadama novčanih jedinica

	Učešće entiteta koji ima kontrolu					Manjinski vlasnici	Ukupna neto imovina
	Kapital	Rezerve	Rezerve preračunavanja	Akumulirani suficiti / (deficiti)	Ukupno		
Stanje na dan 31.12. 2014. god.	I	I	(I)	I	I	I	I
Promene računovodstvenih politika				(I)	(I)	(I)	(I)
Korigovano stanje	I	I	(I)	I	I	I	I
Promene neto imovine 2014. g.							
Dobici od ponovnog vrednovanja imovine		I			I	I	I
Gubici od ponovnog vrednovanja investicija		(I)			(I)	(I)	(I)
Kursne razlike pri prevođenju poslovanja u inostranstvu			(I)		(I)	(I)	(I)
Neto prihodi priznati direktno u neto imovini		I	(I)		I	I	I
Suficit za izveštajni period				I	I	I	I
Ukupno priznati prihodi i rashodi za izveštajni period		I	(I)	I	I	I	I
Stanje na dan 31. decembra 2014. godine preneto u naredni period	I	I	(I)	I	I	I	I
Stanje na dan 31. decembra 2014. godine preneto u tekući period	I	I	(I)	I	I	I	I
Promene neto imovine 2015. g.							
Gubici na ponovnom vrednovanju imovine		(I)			(I)	(I)	(I)
Dobici od ponovnog vrednovanja investicija		I			I	I	I
Kursne razlike pri prevođenju poslovanja u inostranstvu			(I)		(I)	(I)	(I)
Neto prihodi priznati direktno u neto imovini		(I)	(I)		(I)	(I)	(I)
Deficit za izveštajni period				(I)	(I)	(I)	(I)
Ukupno priznati prihodi i rashodi za izveštajni period		(I)	(I)	(I)	(I)	(I)	(I)
Stanje na dan 31.12.2015. g.	I	I	(I)	I	I	I	I

Izvor: IPSASB, (2015), Handbook of International Public Sector Accounting Standards Pronouncements, IFAC, New York, strana 213 i 214.

U *Izveštaju o novčanim tokovima* prezentuju se informacije o prilivima i odlivima gotovine koje korisnicima omogućavaju da ocene sposobnost entiteta da generiše novac i novčane ekvivalente i sagledaju načine upotrebe tih novčanih tokova. U *Izveštaju* se svi novčani tokovi klasifikuju na: novčane tokove iz poslovnih aktivnosti, novčane tokove iz investicionih aktivnosti i novčane tokove iz finansijskih aktivnosti. Za prezentaciju novčanih tokova iz poslovnih aktivnosti entiteti mogu koristiti direktni ili indirektni metod. Ukoliko se novčani tokovi iz poslovnih aktivnosti utvrđuju korekcijom poslovnih prihoda i rashoda (i ostalih pozicija iz *Izveštaja o finansijskim*

performansama) za promene nastale tokom izveštajnog perioda u vrednosti zaliha, potraživanja, obaveza, drugih negotovinskih pozicija i drugih pozicija čiji efekti predstavljaju novčane tokove iz investicionih i finansijskih aktivnosti onda je reč o direktnom metodu. Ako se pak, do novčanih tokova iz poslovnih aktivnosti dolazi korigovanjem suficita/(deficita) iskazanog u Izveštaju o finansijskim performansama onda je reč o indirektnom metodu. Budući da u načinu utvrđivanja novčanih tokova iz investicionih i finansijskih aktivnosti nema razlike između ova dva metoda u sledećoj ilustraciji prikazan je samo deo Izveštaja o novčanim tokovima po indirektnom metodu koji se odnosi na prezentaciju novčanih tokova iz poslovnih aktivnosti. Za ilustraciju moguće strukture i sadržine Izveštaja o novčanim tokovima sledi prikaz, u izvesnoj meri modifikovanih i prilagođenih, modela iz IFAC-ovog IPSAS 2 – *Izveštaj o novčanim tokovima*.

Izveštaj o novčanim tokovima entiteta "MJ"

za godinu koja se završava na dan 31. decembar 2015.

u hiljadama novčanih jedinica

(Direktni metod)

	Napomene	2015.	2014.
Novčani tokovi iz poslovnih aktivnosti			
Prilivi			
Porezi		I	I
Prodaja dobara i usluga		I	I
Dotacije		I	I
Primljene kamate		I	I
Ostali prilivi		I	I
Odlivi			
Troškovi radne snage		(I)	(I)
Penzije		(I)	(I)
Dobavljači		(I)	(I)
Plaćene kamate		(I)	(I)
Ostali odlivi		(I)	(I)
Neto novčani tok iz poslovnih aktivnosti		I	I
Novčani tokovi iz investicionih aktivnosti			
Nabavka postrojenja i opreme		(I)	(I)
Prinosi po osnovu prodaje postrojenja i opreme		I	I
Prinosi po osnovu prodaje investicija		I	I
Kupovina hartija od vrednosti u stranoj valuti		(I)	(I)
Neto novčani tok iz investicionih aktivnosti		(I)	(I)
Novčani tokovi iz finansijskih aktivnosti			
Primanja po osnovu zaduživanja		I	I
Otplate kredita		(I)	(I)
Odlivi po osnovu učešća države u raspodeli		(I)	(I)
Neto novčani tok iz finansijskih aktivnosti		I	I
Neto povećanje/(smanjenje) gotovine i gotovinskih ekvivalenata		I	I
Gotovina i gotovinski ekvivalenti na početku perioda		I	I
Gotovina i gotovinski ekvivalenti na kraju perioda		I	I

Izvor: IPSASB, (2015), Handbook of International Public Sector Accounting Standards Pronouncements, IFAC, New York, strana 239.

Izveštaj o novčanim tokovima entiteta "MJ"

za godinu koja se završava na dan 31. decembar 2015.

(Indirektni metod)

u hiljadama novčanih jedinica

	Napomene	2015.	2014.
Novčani tokovi iz poslovnih aktivnosti			
Suficit/(deficit)		I	I
Ekonomske promene koje ne izazivaju promene u visini gotovine			
Obezvredenje		I	I
Amortizacija		I	I
Povećanje rezervisanja za ugrožena potraživanja		I	I
Povećanje obaveza		I	I
Povećanje pozajmica		I	I
Povećanje rezervisanja povezanih sa primanjima zaposlenih		I	I
(Dobici)/gubici na prodaji nekretnina, postrojenja i opreme		(I)	(I)
(Dobici)/gubici na prodaji investicija		(I)	(I)
Povećanje ostale obrtne imovine		(I)	(I)
Povećanje investicija po osnovu ponovnog vrednovanja		(I)	(I)
Povećanje potraživanja		(I)	(I)
Neto novčani tok iz poslovnih aktivnosti		I	I

Izvor: IPSASB, (2015), Handbook of International Public Sector Accounting Standards Pronouncements, IFAC, New York, strana 239.

U *Napomenama uz finansijske izveštaje* se prezentuju informacije koje korisnicima finansijskih izveštaja mogu biti relevantne za adekvatno razumevanje sadržine finansijskih izveštaja, odnosno njihovih pojedinih pozicija. Da bi se *Napomenama* ispunila prethodno definisana svrha od entiteta se zahteva da informacije u njima budu prezentovane na sistematičan način. Prema zahtevima *IPSAS 1 Prezentacija finansijskih izveštaja* po pravilu se informacije u *Napomenama* prezentuju sledećim redosledom:

- (1) izjava o usaglašenosti sa *IPSAS*,
- (2) sumarni pregled primenjenih značajnih računovodstvenih politika,
- (3) informacije o pojedinačnim pozicijama u finansijskim izveštajima koje zahtevaju pojedinačni *IPSAS*, a koje nisu prezentovane u finansijskim izveštajima i
- (4) ostala obelodanjivanja¹²².

(1) Entitet javnog sektora u svojim *Napomenama uz finansijske izveštaje* može dati izjavu da su njegovi finansijski izveštaji pripremljeni u skladu sa zahtevima *IPSAS* samo pod uslovom ako su primenjeni zahtevi svih relevantnih *IPSAS*.

(2) U sumarnom pregledu primenjenih značajnih računovodstvenih politika entitet treba da obelodani informacije o primenjenim osnovama za vrednovanje pozicija u

¹²² IPSASB, (2015), Handbook of International Public Sector Accounting Standards Pronouncements, IFAC, New York, strana 193.

finansijskim izveštajima, informacije o ostalim računovodstvenim politikama i informacije o obimu primene prelaznih odredbi iz bilo kog *IPSAS*.

Obelodanjivanje informacija o primenjenim osnovama za vrednovanje¹²³ pozicija u finansijskim izveštajima je od vitalnog značaja za razumevanje u njima prezentovanih informacija jer se izborom osnove za vrednovanje direktno utiče na visinu i strukturu imovine i obaveza i visinu i strukturu rashoda i prihoda. Prilikom izbora osnove za vrednovanje entitet treba da se rukovodi osnovnim ciljem vrednovanja koji je pravedna (fer) prezentacija troškova njegovih usluga, njegovog poslovnog i finansijskog kapaciteta.

Obelodanjivanjem primenjenih računovodstvenih politika entitet korisnicima svojih finansijskih izveštaja omogućava razumevanje načina na koji je prezentovan uticaj određenih transakcija i događaja na njegov finansijski položaj i finansijske performanse. Značaj obelodanjivanja primenjenih računovodstvenih politika je još veći kada se određenim *IPSAS* dozvoljava primena alternativnih postupka kao što je, na primer, slučaj u *IPSAS* 17 koji za vrednovanje nekretnina, postrojenja i opreme, nakon početnog priznavanja, dozvoljava primenu modela nabavne vrednosti ili primenu modela vrednosti ponovnog vrednovanja.

(3) Pored obelodanjivanja primenjenih računovodstvenih politika u Napomenama se obelodanjuju i sve informacije koje zahtevaju pojedinačni *IPSAS*, a koje se odnose na određenu poziciju u finansijskim izveštajima. Na primer, pomenuti *IPSAS* 17 zahteva da se za klase nekretnina, postrojenja i opreme za koje se primenjuje računovodstvena politika ponovnog vrednovanja obelodane sledeće informacije: o datumu kada je izvršeno ponovno vrednovanje, o tome da li je u postupak ponovnog vrednovanja bio uključen nezavisni procenjivač, o stepenu primene različitih metoda određivanja fer vrednosti i tako dalje. Obelodanjivanje informacija ovakve vrste usmereno je na povećanje uporedivosti finansijskih izveštaja različitih entiteta.

¹²³ Za vrednovanje pozicija u svojim finansijskim izveštajima entiteti javnog sektora mogu primenjivati različite osnove za vrednovanje. Za vrednovanje pozicija imovine na raspolaganju su im: istorijski troškovi, tržišna vrednost (fer vrednost), troškovi zamene, neto prodajna vrednost i vrednost u upotrebi. Za vrednovanje obaveza izbor se vrši između: istorijskih troškova, troškova izmirenja, tržišne vrednosti, troškova otpusta i pretpostavljene vrednosti.

(4) U delu Napomena koji je namenjen ostalim obelodanjivanjima entitet pored obelodanjivanja visine i vrste svojih potencijalnih obaveza obelodanjuje i sve nefinansijske informacije za koje uprava smatra da mogu biti relevantne za korisnike finansijskih izveštaja. Najčešće je reč o informacijama koje se odnose na ciljeve entiteta, njegova očekivanjima u odnosu na buduće aktivnosti, procenu različitih vrsta rizika i politike upravljanja tim rizicima i tome slično.

Vrste i obim informacija prezentovanih u Napomenama uz finansijske izveštaje upućuju na zaključak da bi razumevanje i analiza informacija prezentovanih u finansijskim izveštajima bili značajno ograničeni ukoliko korisnici finansijskih izveštaja takvim informacijama ne bi raspolagali.

6. Karakteristike i relevantnost finansijskih informacija produkovanih uz korišćenje gotovinske i obračunske osnove računovodstva

Koncizan pregled strukture i sadržine finansijskih izveštaja pripremljenih i prezentovanih uz primenu različitih osnova računovodstva dat u prethodnim izlaganjima omogućava izvođenje zaključka o nekoliko značajnih karakteristika u pogledu obuhvata u njima prezentovanih finansijskih informacija i njihove upodobljenosti za potrebe upravljanja pojedinačnim entitetima javnog sektora ili javnim sektorom u celini.

Informacioni obuhvat osnovnog finansijskog izveštaja za računovodstvo zasnovano na gotovinskoj osnovi je vrlo ograničen jer se iz njega mogu dobiti isključivo informacije o gotovinskim tokovima, odnosno o izvorima, alokaciji (upotrebi) gotovinskih sredstava i njihovom stanju na kraju izveštajnog perioda. Ove informacije mogu zadovoljiti vrlo ograničen broj informacionih zahteva korisnika finansijskih izveštaja. Naime, informacije prezentovane u Izveštaju o gotovinskim naplatama i isplatama se od strane internih korisnika mogu koristiti jedino za određivanje ukupnog iznosa i vrste izdataka u pojedinačnom entitetu, pojedinim delovima ili celini javnog sektora i ocenu njihove usaglašenosti sa iznosima koji su im dodeljeni putem aproprijacija. Kada je reč o eksternim korisnicima ove informacije ukazuju isključivo na uspešnost upravljanja gotovinom i gotovinskim tokovima entiteta javnog sektora na različitim nivoima,

odnosno kada je reč o javnom sektoru u celini o uticaju njegovih fiskalnih zahteva na ekonomiju jedne zemlje. Međutim, pored ovih informacionih zahteva, interni i eksterni korisnici finansijskih izveštaja zahtevaju i informacije koje bi im ukazivale, pre svega, na stepen efikasnosti i efektivnosti korišćenja svih resursa koji stoje na raspolaganju entitetima javnog sektora, ali i informacije o sposobnosti ovih entiteta da obezbeđuju dobra i usluge ne samo u posmatranom već i u budućim periodima. Rečju, zahtevaju se informacije koje bi omogućile donošenje odluka o efikasnoj alokaciji i korišćenju svih resursa poverenih javnom sektoru. Računovodstvo zasnovano na gotovinskoj osnovi, s obzirom da zanemaruje tokove svih ostalih resursa osim gotovine, ovu vrstu informacionih zahteva ne može da zadovolji.

U računovodstvenom sistemu zasnovanom na obračunskoj osnovi uspostavljanje i adekvatno vođenje kompletne evidencije o ukupnoj imovini, obavezama, rashodima i prihodima otvara široko polje mogućnosti za unapređenje upravljanja entitetima javnog sektora.

Reč je, pre svega, o tome da ovakva evidencija čini realnim formulisanje adekvatne politike zamene pojedinih delova imovine, identifikaciju eventualno prekomerne imovine i donošenje racionalnih odluka o njenoj dispoziciji kao i unapređenje upravljanja različitim vrstama rizika povezanih sa imovinom. Posebno značajna karakteristika je iskazivanje troškova amortizacije stalne imovine jer se na taj način otkriva uticaj korišćenja stalnih sredstava na visinu troškova produkovanih usluga i stvaraju uslovi za primenu različitih metodologija upravljanja troškovima. Kada je reč o evidenciji obaveza od značaja je činjenica da računovodstvo zasnovano na obračunskoj osnovi pored "postojećih" obaveza identifikuje i potencijalne obaveze i na taj način omogućava izradu sveobuhvatnog plana plaćanja i sagledavanje ukupnog uticaja obaveza iz tekućeg perioda na resurse budućih perioda. Ovakve informacije su nezamenljive u procesu alokacije odgovornosti za nastale obaveze i identifikovanje mogućnosti za finansiranje novih programa i aktivnosti.

Zbirni efekat finansijskih odluka uprave entiteta, a koje su dovele do određene kompozicije njegove imovine i obaveza, je vrednost neto imovine. Promena visine neto imovine posledica je simultanog dejstva tri vrste aktivnosti: potrošnje postojećeg servisnog potencijala, promena u proceni visine i vrednosti servisnog potencijala i

pribavljanja i/ili prodaje pojedinih delova imovine. Promena visine neto imovine predstavlja finansijski izraz promene "kapaciteta" entiteta da produkuje proizvode ili usluge. Ako je neto imovina pozitivna veličina ona reprezentuje potencijalna neto ulaganja u servisni potencijal narednog perioda, dok negativna vrednost neto imovine ukazuje da je za pokriće obaveza koje se odnose na tekući period neophodno pribaviti dodatna sredstva. Ovakav način posmatranja omogućava ocenu aktivnosti uprave izveštajnog entiteta sa dugoročnijeg aspekta nego što je to slučaj kada se primenjuje računovodstvo zasnovano na gotovinskoj osnovi.

U računovodstvenom sistemu koji se zasniva na obračunskoj osnovi rashodi i prihodi se priznaju i prezentuju u finansijskim izveštajima perioda na koji se odnose bez obzira da li su praćeni novčanim tokovima, odnosno da li su rashodi isplaćeni i prihodi naplaćeni. Drugim rečima, rashodi su sva smanjenja ekonomskih koristi ili servisnog potencijala, tokom izveštajnog perioda, koja mogu biti u formi odliva ili potrošnje imovine ili povećanja obaveza, a koja dovode do smanjenja vrednosti neto imovine osim onih smanjenja koja predstavljaju elemenat raspodele vlasnicima. Pod приходима се подразумевају бруто приливи економских користи или сервисног потенцијала који доводе до povećanja neto imovine, osim onih povećanja koja predstavljaju ulaganja od strane vlasnika. Sučeljavanjem informacija o ovako definisanim rashodima i приходима врши се ocena održivost postojećih aktivnosti i programa i procena mogućih troškova potencijalnih budućih aktivnosti.

Na nivou pojedinačnog entiteta podaci o ukupnim troškovima, koji uključuju i troškove amortizacije stalne imovine i sve troškove povezane sa radnom snagom, predstavljaju nezaobilazan podatak prilikom izbora najefikasnijeg načina za proizvodnju dobara i usluga i ocenu kvaliteta upravljanja poverenom imovinom. S druge strane pak, na različitim nivoima uprave, informacije o ukupnim troškovima, pored toga što predstavljaju polaznu osnovu kod određivanja visine participacije korisnika usluga u njihovoj nadoknadi, omogućavaju i izbor najboljeg alternativnog načina za postizanje ciljeva specifičnih politika, uključujući i odluku da se produkcija dobara i usluga sa entiteta javnog sektora prenese na entitete i organizacije iz privatnog sektora, kao i distribuciju odgovornosti za upravljanje određenim troškovima.

Dakle, u setu finansijskih izveštaja pripremljenih na osnovu računovodstva zasnovanog na obračunskoj osnovi prezetnirane su finansijske informacije o vrsti, alokaciji i upotrebi ekonomskih resursa koje su pogodne i za polaganja računa - demonstriranje javne odgovornosti^(a) - i za donošenje ekonomskih odluka, odnosno za ocenu adekvatnosti upotrebe svih entiteta poverenih resursa, za ocenu njegovog finansijskog položaja, performansi i novčanih tokova i za donošenje odluka o budućim načinima obezbeđivanja i upotrebe resursa.

Od ne manjeg značaja je činjenica da se korišćenjem računovodstva zasnovanog na obračunskoj osnovi povećava komparabilnost finansijskih izveštaja kako između entiteta javnog sektora tako i između entiteta javnog i privatnog sektora. Prema tome, računovodstvo i finansijsko izveštavanje zasnovano na obračunskoj osnovi nije samo sebi cilj već sredstvo kojim se, kroz unapređenje procesa planiranja, finansijskog upravljanja i donošenja odluka, aktivnosti javnog sektora ne posmatraju samo sa aspekta gotovinskih tokova već, pre svega, sa aspekta produkovanih dobara i usluga i ostvarenja opštih socio-ekonomskih ciljeva. Na ovaj način stvara se osnova za merenje i podsticanje efikasnost i efektivnost upotrebe ukupnih resursa kojima raspolažu entiteti javnog sektora.

III VREDNOVANJE PERFORMANSI ENTITETA JAVNOG SEKTORA

1. Specifičnosti vrednovanja performansi entiteta javnog sektora

Primena konceptata merenja performansi i upravljanja performansama entiteta javnog sektora ima dugu tradiciju, ali je pun zamah doživela krajem prošlog veka kada su reformski procesi u javnom sektoru bili zajednička karakteristika gotovo svih zemalja u svetu. Naime, reforme su pomerile fokus posmatranja sa inputa, najčešće potrošnje i broja zaposlenih u javnom sektoru, na rezultate – autpute (*outputs*) i krajnje ishode (*outcomes*). Prema D. Kettl-u¹²⁴: "Reformatori su transformisali merenje performansi u upravljanje performansama tako što su povezali proces ocenjivanja performansi sa upravljanjem državnim strategijama i taktikama". Autori koji prave razliku između merenja performansi i upravljanja performansama pod prvim terminom podrazumevaju definisanje mera performansi i prikupljanje podataka o njima, a pod drugim korišćenje ovih podataka u procesima upravljanja i donošenja odluka¹²⁵. Ipak, važno je istaći da većina autora ova dva termina koristi kao sinonime. U ovom radu će za oba termina biti korišćen termin vrednovanje performansi. Polazeći od opšteprihvaćenog stava da efikasna organizacija i implementacija sistema vrednovanja performansi menadžmentu entiteta javnog sektora omogućava efikasnu kontrolu aktivnosti entiteta¹²⁶ kao i polaganje računa ne samo pred upravljačkim telima već i ispoljavanje njegove javne odgovornosti^(a), u nastavku rada će detaljnije biti prezentirane potencijalne svrhe merenja performansi i problemi koji se javljaju u toku ovih aktivnosti.

Pripremanjem i prezentovanjem finansijskih izveštaja izveštajni entitet javnog sektora svim korisnicima obezbeđuje sumarne prikaze resursa koji su mu povereni, načina i efekata njihove upotrebe tokom izveštajnog perioda i strukturu i vrednost tih resursa na kraju izveštajnog perioda. Korisnici finansijskih izveštaja ocenjuju način i performanse

¹²⁴ Kettl, D.F., (2005): *The Global Public Management Revolution*, p. 47, Brookings Institution Press, Washington, D.C.

¹²⁵ Videti: Nagaray, R., (2006) i Uddin, S., (2005).

¹²⁶ Videti: Greiling, D., (2006); Kurunmäki, L., Miller, P., (2006) i Dubnick, M., (2005).

upotrebe poverenih resursa uvek u funkciji ciljeva koji su pred izveštajni entitet javnog sektora postavljeni, bez obzira na to da li su ti ciljevi postavljeni od strane različitih nivoa zakonodavne i izvršne vlasti ili od strane menadžmenta samog entiteta. U prvom delu ovog rada detaljno su razmatrani i analizirani koncepti koji se odnose na vrste korisnika finansijskih izveštaja i njihove informacione potrebe, ciljeve finansijskog izveštavanja i ciljnu funkcija entiteta javnog i privatnog sektora. U okviru izvršene analize konstatovano je da su, zbog specifičnosti i višedimenzionalnosti ciljne funkcije entiteta javnog sektora i raznorodnih grupa korisnika finansijskih izveštaja, primarni ciljevi finansijskih izveštaja obezbeđenje finansijskih informacija:

- koje su korisne u procesu donošenja odluka i
- kojima se demonstrira javna odgovornost^(a) entiteta u korišćenju resursa koji su mu povereni.

Razlike između entiteta privatnog i javnog sektora u pogledu njihove osnovne ciljne funkcije uzrokuju i razlike u oceni načina i performansi upotrebe imovine koja se nalazi pod njihovom kontrolom. U entitetima privatnog sektora, s obzirom na njihovu ciljnu funkciju, vrednovanje performansi je uvek direktno ili indirektno fokusirano na visinu i strukturu ostvarenog dobitka - profita. Kolokacija na engleskom jeziku, koja se u akademskoj i stručnoj literaturi iz ove oblasti koristi da bi se krajnje sublimirano odredila ciljna funkcija entiteta privatnog sektora, odnosno da bi se ukazalo na njenu suštinu je *Bottom Line - BL*. Bukvalan prevod ove sintagme je donja linija, ali se ona nikada ne upotrebljava u pomenutom smislu. U opštem smislu ova kolokacija se koristi da označi najznačajniji deo neke celine, a u ekonomskom (preciznije računovodstvenom) značenju to je dobitak - koji se i formalno javlja kao poslednja pozicija (linija) u Izveštaju o finansijskim performansama (bilansu uspeha). Budući da u spektru ciljeva entiteta javnog sektora ostvarenje dobitka nije primarni cilj, već njihovo funkcionisanje u opštem interesu društvene zajednice kao celine putem obezbeđenja odgovarajućeg nivoa specifičnih usluga, ocena načina i performansi upotrebe poverenih im resursa je daleko kompleksnija. Za sublimirano označavanje ciljne funkcije entiteta javnog sektora u akademskoj i stručnoj javnosti koristi se slična kolokacija koja glasi

*Triple Bottom Line - TBL*¹²⁷. Ova kolokacija treba da ukaže na okvir u kojem se mere ne samo ekonomske performanse izveštajnog entiteta javnog sektora već i njegove performanse u svetlu ostvarenja opštedruštvenih ciljeva i ciljeva postavljenih u odnosu na očuvanje ukupnih prirodnih i kulturno-istorijskih resursa. Ipak, promene u okruženju i njima izazvana savremena kretanja u finansijskom izveštavanju i za entitete privatnog i za entitete javnog sektora rezultirali su time da je za obe vrste entiteta sistem vrednovanja performansi postao multidimenzionalan i da obuhvata i finansijske i nefinansijske mere - indikatore performansi, odnosno da se *TBL* izveštavanje sve više primenjuje i od strane entiteta privatnog sektora. Iako su se i entiteti privatnog i entiteti javnog sektora kretali putem koji je vodio ka istom cilju - formulisanju ovako strukturisanog, višedimenzionalnog sistema vrednovanja performansi - njihovi smerovi kretanja bili su suprotni.

U višedecenijskom periodu za entitete privatnog sektora bila je karakteristična gotovo isključiva usmerenost na vrednovanje finansijskih performansi dok je vrednovanje nefinansijskih performansi praksa sa čijom primenom je započeto tek poslednjih decenija prošlog veka¹²⁸. Važi i obrnuto, jer je tradicionalno sistem vrednovanja performansi entiteta javnog sektora isključivo operisao sa merama nefinansijskih performansi da bi savremene reforme javnog sektora u prvi plan istakle vrednovanje njihovih finansijskih performansi. Upotreba mera finansijskih performansi entiteta javnog sektora treba da omogući ocenu efikasnosti i efektivnosti njihovih aktivnosti za šta neizostavnu osnovu predstavlja finansijsko izveštavanje zasnovano na računovodstvu na obračunskoj osnovi.

¹²⁷ Barrett, P., (2004), "*Public Sector Reporting and Triple Bottom Line*", Australian National Audit Office, pp. 3, www.anao.gov.au

¹²⁸ Reč je o primeni metodologije izbalansiranih merila (*Balanced Scorecard*) koju su 1996. godine koncipirali Robert S. Kaplan i David Norton. Detaljnije videti u: Kaplan, R.S., Norton, D.P., (1996) i Kaplan, R.S., Norton, D.P., (2004).



Slika broj 2: Procesi konvergencije sistema vrednovanja performansi entiteta privatnog i javnog sektora

Izvor: Autor

Izgradnja multidimenzionalnog sistema vrednovanja performansi, odnosno proces usvajanja, od strane entiteta javnog sektora, metodologija koje su primarno korišćene za vrednovanje performansi entiteta privatnog sektora, nikako ne sme da bude mehanički. Mehanicističko preuzimanje metodologija vrednovanja performansi može imati dalekosežne posledice jer se ovi entiteti međusobno značajno razlikuju po pitanju osnovnog razloga zbog kojeg postoje i okruženja u kojima svoje aktivnosti obavljaju jedni i drugi, a prevashodno u pogledu zastupljenosti i značaja tržišnih mehanizama i ne/profinte ciljne funkcije. Prema mišljenju *Mark-a Schacter-a*¹²⁹, vrednovanje performansi je mnogo teži i kontraverzniji poduhvat u javnom u odnosu na privatni sektor, zbog činjenice da ovaj sistem adekvatno funkcioniše samo ukoliko se jasno zna šta se vrednuje i zašto. U ovom slučaju, akcenat je na "zašto".

2. Svrhe vrednovanja performansi

Merenje performansi bilo kog (pa i entiteta javnog) sektora, može biti korišćeno za više različitih svrha, pri čemu je svrha određena potrebama subjekta koji koristi informacije o performansama. Ipak, generalno govoreći, informacije o performansama entiteta javnog sektora mogu biti korišćene za dve osnovne svrhe: donošenje ekonomskih odluka i ispunjavanje zahteva za javnom odgovornošću_(a). Ovakav stav imaju i *J. Wholey* i *H. Hatry*¹³⁰ koji naglašavaju "da je započeo proces korišćenja sistema za

¹²⁹ Schacter, Mark (2002), *Practitioner's Guide to Measuring the Performance of Public Programs*, Institute on Governance, Ottawa, p. 8.

¹³⁰ Wholey, J.S. and Hatry, H., (1992), "The Case for Performance Monitoring", *Public Administration Review* Vol. 52, No. 6, pp. 604.

praćenje performansi prilikom oblikovanja budžeta i alokacije resursa, motivisanja zaposlenih, ugovaranja nabavki usluga na bazi performansi, unapređenja obezbeđenja javnih usluga i poboljšavanja komunikacije između građana i države". Ovakav stav potvrđuje prethodno iznetu tvrdnju da je svrha vrednovanja performansi uvek određena informacionim zahtevima njihovih korisnika.

Ako je korisnik informacija onaj ko upravlja entitetom javnog sektora, odnosno onaj ko donosi ekonomske odluke, onda su, prema mišljenju američkog regulatornog tela za javni sektor (*The Governmental Accounting Standards Board*), mere performansi "neophodne da bi se na bazi njih definisali kratkoročni i dugoročni ciljevi, planirale programske aktivnosti čijim ostvarenjem će se postići definisani ciljevi, izvršila alokacija resursa na definisane programe, pratili i vrednovali rezultati kako bi se na bazi njih ocenio napredak u ostvarenju postavljenih kratkoročnih i dugoročnih ciljeva ili modifikovali programi i planovi radi unapređenja performansi"¹³¹. Ako su, pak, informacije o performansama entiteta javnog sektora namenjene korisnicima njihovih dobara i usluga onda one treba da "omoguće građanima i korisnicima usluga da procene vrednost koju država stvara za njih"¹³², odnosno, njihova primarna svrha je javna odgovornost^(a).

Menadžerski orijentisane informacije o performansama entiteta javnog sektora se prema *R.D. Behn*-u¹³³ najčešće koriste za sledeće svrhe (namene):

- (1) vrednovanje (ocenjivanje),
- (2) kontrolu,
- (3) budžetiranje i finansijsko planiranje,
- (4) motivisanje,
- (5) promovisanje,
- (6) iskazivanje uvažavanja,
- (7) učenje i

¹³¹ Hatry, Harry P., James R. Fountain, Jr., Jonathan M. Sullivan and Lorraine Kremer, (1990): *Service Efforts and Accomplishments Reporting: its Time Has Come - An Overview*, Norwalk, CT: Governmental Accounting Standards Board.

¹³² Osborne, D. and P. Plastrik, (2000): *The Reinventor's Fieldbook: Tools for Transforming Your Government*, Jossey-Bass, San Francisco.

¹³³ Behn, R.D., (2003): "Why Measure Performance? Different Purposes Require Different Measures", *Public Administration Review*, Vol. 63, No. 5, pp. 588.

(8) unapređivanje.

(1) Vrlo često se smatra da je vrednovanje - ocenjivanje - jedina svrha merenja performansi. Da bi se informacije o performansama entiteta javnog sektora mogle koristiti u ovu svrhu neophodno je, pre svega, da uprava entiteta ima jasna saznanja o tome šta je to što se od entiteta očekuje da ostvari. Naime, neophodno je da postoje jasno formulisana misija, strategija i ciljevi entiteta kao i programi kroz koje će oni biti ostvareni. Drugi preduslov za korišćenje informacija o performansama entiteta javnog sektora u svrhu vrednovanja je postojanje standarda sa kojima će one biti komparirane i u odnosu na koje će biti ocenjene. Ovi standardi mogu se zasnivati na prošlim performansama, performansama sličnih entiteta ili očekivanjima političara. Procesu kompariranja i vrednovanja može se pristupiti na dva načina. Prvi način komparacije procenjuje efektivnost i efikasnost samog entiteta, odnosno da li je entitet ostvario rezultate koji su pred njega postavljeni i da li je to učinio na efikasan način. Drugi pristup komparaciji omogućava ocenu efektivnosti i efikasnosti posmatranog entiteta u odnosu na onaj entitet koji je najefikasniji i najefektivniji. Bilo koji pristup komparacije da se koristi neophodno je uključiti veći broj mera performansi jer se jedino na taj način povećava stepen pouzdanosti evaluacije - vrednovanja.

(2) Druga svrha merenja performansi je kontrola aktivnosti zaposlenih u entitetima javnog sektora ili samih entiteta što je u direktnoj vezi sa agencijskom teorijom. Putem kontrole se proverava da li je kontrolisani entitet ili zaposleni obavio pred njega postavljene zadatke i da li je poverena mu sredstva koristio na propisani način. Za funkcionisanje ovakvih, tradicionalnih, sistema kontrole, gde se u suštini kontroliše ponašanje entiteta ili pojedinca, neophodno je da se unapred obezbede, odnosno definišu, jasni i specifični zahtevi u pogledu ponašanja. U ovakvim okolnostima uspešnost kontrolisanog entiteta ili pojedinca izražava se kao stepen usaglašenosti njegovih aktivnosti ili autputa sa unapred ustanovljenim zahtevima.

(3) Merenje performansi može biti korišćeno i za potrebe finansijskog planiranja, odnosno za potrebe budžetske alokacije sredstava i na makro i na mikro nivou. U stručnoj literaturi i praksi se za označavanje upotrebe mera performansi u budžetskom procesu koriste različiti nazivi kao što su: budžetiranje zasnovano na performansama ili budžetiranje orijentisano ka rezultatima. Međutim, vrlo često se pod istim nazivom

podrazumeva različita suština što može dovesti do potpune konfuzije. Za potrebe finansijskog planiranja neophodno je raspolagati merama kojima se iskazuje efikasnost različitih aktivnosti. Drugim rečima, pored podataka o aputima i krajnjim ishodima (*outcomes*), nužno je raspolagati i sa podacima o inputima (odnosno troškovima) posmatranih aktivnosti. Važno je istaći da u troškove posmatranih aktivnosti pored direktnih troškova treba da budu uključeni i takozvani skriveni, odnosno indirektni, troškovi. Posebno isticanje uključivanja indirektnih troškova u ukupne troškove posmatranih aktivnosti posledica je činjenice da se u tradicionalnim sistemima obračuna troškova alokacija indirektnih troškova obavlja uz korišćenje odabranih uslovnih baza ili ključeva za alokaciju. Od toga koji su ključevi izabrani za alokaciju opštih troškova direktno zavisi da li će ukupni troškovi neke aktivnosti biti objektivni, precenjeni ili podcenjeni. Izbor ključeva za raspodelu opštih troškova može biti problematično područje i za entitete privatnog sektora. Kompleksnost ovog zadatka je još veća kada su u pitanju entiteti javnog sektora, jer su sve njihove aktivnosti usmerene na ostvarenje dobrobiti za društvenu zajednicu u celini, a efikasnost aktivnosti se ne meri samo ukupnim inputima i autputima već i konačnim ishodima koji su daleko teže odrediti i merljivi.

(4) i (6) Upotreba mera performansi sa svrhom motivisanja entiteta i pojedinaca na ponašanje koje će voditi unapređenju njihovih performansi je u praksi naišla na široku primenu. Da bi merenje performansi moglo biti upotrebljeno u ovu svrhu, neophodno je poći od jasnog definisanja ciljnih performansi. Sledeći korak je postavljanje sistema mera kojima će se meriti stepen napretka ka ciljnim performansama. Ovaj sistem treba da bude strukturisan tako da fokusira pažnju aktera u aktivnostima entiteta na ciljne performanse i na taj način zapravo predstavlja motivaciono sredstvo. Ovako funkcionisanje sistema mera je moguće ukoliko su ispunjena dva osnovna zahteva: prvi, neophodno je meriti autpute, a ne krajnje ishode entiteta i drugi, prikupljanje, obrada i distribucija podataka o autputima treba da budu dovoljno ažurni da omogućavaju svrsishodne povratne informacije. U direktnijoj vezi sa napred rečenim je i korišćenje mera performansi u svrhu iskazivanja uvažavanja pojedincima ili timovima. Na taj način se stvaraju jače veze među njima i jača svest o pojedinačnoj i kolektivnoj relevantnosti čime se povratno podiže stepen motivacije.

(5) Sledeća svrha za koju mere performansi mogu biti korišćene je promocija aktivnosti entiteta javnog sektora, odnosno korišćenje mera performansi kao sredstva komunikacije sa javnošću u najširem smislu te reči, a u cilju stvaranja poverenja da entitet funkcioniše u javnom interesu i da zbog toga zaslužuje njenu podršku. Da bi to bilo ostvarivo, neophodno je da odabrane mere performansi budu relevantne i lako razumljive za sve one koji predstavljaju elemente "javnosti" - druge entitete javnog sektora, entitete iz privatnog sektora, organizacije različitih vrsta i pojedince.

(7) Učenje, kao svrha merenja performansi, zahteva da se iz podataka o merama performansi produkuju informacije na bazi kojih će menadžment moći da sagleda uzroke takvih performansi, odnosno da otkrije zašto su performanse entiteta izuzetno dobre, zadovoljavajuće ili loše. Za ovakvu ocenu neophodno je raspolagati sa detaljnim informacijama o međusobno vrlo različitim aspektima aktivnosti entiteta, a tehnika koja se najčešće koristi je ocenjivanje prema referentnim vrednostima, odnosno benčmarking (*benchmarking*)¹³⁴.

(8) Međutim, ni merenje performansi ni saznanje o tome šta su uzroci aktuelnih performansi entiteta nisu sami sebi cilj. Naprotiv, aktivnosti merenja performansi i učenja imaju za krajnji cilj unapređenje performansi entiteta. Dva su koraka koja menadžment entiteta treba da preduzme da bi se postiglo unapređenje performansi entiteta. Prvo, menadžment mora da otkrije koje su to promene u aktivnostima koje će unaprediti performanse, a drugo, kako postići da se željene promene zaista i realizuju. Drugim rečima, pred menadžmentom je zadatak da pronade adekvatan način na koji će uticati na ponašanje zaposlenih u entitetu čijom promenom će doći do unapređenja performansi.

Vrednovanje performansi entiteta javnog sektora može biti izvršeno na različitim nivoima, odnosno na nivou pojedinačnog entiteta, na nivou određene vrste aktivnosti ili programa, na nivou grupe entiteta koji čine ekonomski entitet ili na nivou države kao celine. Vrednovanje performansi je aktivnost koja se, dakle, obavlja za sve entitete javnog sektora koji imaju karakter izveštajnog entiteta. Vrlo često je svrha vrednovanja performansi uslovljena nivoom na kojem se nalazi posmatrani izveštajni entitet. Na

¹³⁴ Videti: CPA Australia, (2000).

primer, na nivou pojedinačnog izveštajnog entiteta - jedne srednje stručne škole - svrhe vrednovanja performansi mogu biti:

- unapređenje različitih aspekata performansi date škole,
- evaluacija uticaja na performanse entiteta koji ima kontrolu - odgovarajuće školske uprave,
- koncipiranje mehanizma pseudo-konkurencije,
- demonstracija javne odgovornosti^(a) ili
- alokacija resursa.

Na nivou Ministarstva prosvete kao potencijalne svrhe vrednovanja njegovih performansi u obzir dolaze samo unapređenje istih, demonstracija javne odgovornosti^(a) i alokacija resursa.

3. Problemi vrednovanja performansi

Iako je nesporno da su, u zemljama u kojima sistemi merenja performansi funkcionišu već više od dve decenije, nameravani ciljevi njihove primene (unapređenje efikasnosti, efektivnosti i javne odgovornosti^(a) entiteta javnog sektora) u dobroj meri realizovani, mora se istaći i činjenica da je primena sistema vrednovanja performansi povezana sa nekim problemima i neželjenim posledicama.

Najznačajniji problemi i neželjene posledice izazvani su pojavom fenomena koji se naziva paradoks performansi (*performance paradox*)¹³⁵. Prema Meyer-u i Gupta¹³⁶ "paradoks performansi označava postojanje slabe korelacione veze između mera performansi i stvarnih performansi". Uzrok nastanka paradoksa performansi je činjenica da mere performansi tokom vremena gube snagu, odnosno postaju neupotrebljive za razlikovanje entiteta sa dobrim i entiteta sa lošim performansama. Do ovakvih promena u merama performansi, prema pomenutim autorima, dolazi zbog pojave četiri procesa:

¹³⁵ Videti: Prudy, D.E., Gago, S., (2002).

¹³⁶ Meyer, M.W. and Gupta, V., (1994), "*The Performance Paradox*", Research in Organizational Behavior, pp. 323.

- (1) pozitivnog učenja,
- (2) negativnog učenja, odnosno učenja sa ciljem da se naučeno (stečena saznanja i iskustvo) iskoristi za različite vrste zloupotreba,
- (3) selekcije i
- (4) potiskivanja (supresije).

(1) Kontinuirano unapređenje performansi, kao rezultat pozitivnog učenja, vremenom dovodi do toga da su svi entiteti toliko dobri da mere performansi gube svoju senzitivnost i teže otkrivaju loše performanse.

(2) Pored procesa pozitivnog učenja, u praksi se gotovo istovremeno javljaju i procesi negativnog učenja. Ono podrazumeva da entiteti i pojedinci saznanje o tome koje se performanse mere, a koje ne, koriste da bi manipulirali informacijama na osnovu kojih se vrednuju njihove performanse.

(3) Proces selekcije podrazumeva da se mere performansi koriste da bi se entiteti ili pojedinci sa lošim performansama zamenili sa onima čije su performanse bolje. Vremenom ovaj proces dovodi do toga da ostaju samo oni sa dobrim performansama zbog čega indikatori performansi gube svoju diskriminatornu funkciju.

(4) Proces potiskivanja ili supresije nastaje u okolnostima u kojima se razlike u performansama ignorišu što vrlo često dovodi do pogoršanja performansi i do pojave negativne selekcije.

Iako do paradoksa performansi dolazi zbog činjenice da mere performansi tokom vremena gube snagu, važno je istaći da to nije zbog karakteristika samih mera performansi već, pre svega, zbog karakteristika procesa izveštavanja o performansama. Iskustvo govori da u procesu izveštavanja o performansama paradoksalna situacija može biti nenamerno ili namerno izazvana.

Na bazi analize rezultata velikog broja istraživanja efekata primene sistema merenja performansi u entitetima javnog sektora, *Van Thiel*¹³⁷ je klasifikovao sve uzroke nenamernog aktiviranja paradoksa performansi u četiri grupe: (1) minimalni zahtevi u pogledu javne odgovornosti_(a), (2) nekonzistentno definisani ciljevi različitih politika,

¹³⁷ Van Thiel, S. and Leeuw, F.L., (2002), "The Performance Paradox in the Public Sector", Public Performance & Management Review, Vol. 25, No. 3, pp. 267-281.

(3) nemogućnost kvantifikacije ili otežana kvantifikacija ovih ciljeva i (4) preterano insistiranje na kontroli aktivnosti i efikasnosti entiteta.

(1) Postojanje malog broja indikatora performansi povećava verovatnoću da će se na bazi izveštaja o performansama doneti pogrešne ocene. Ovakav zaključak je rezultirao iz saznanja da se, u situacijama gde postoje minimalni zahtevi u pogledu javne odgovornosti^(a), pažnja, po pravilu, fokusira na procedure i prezentovanje indikatora inputa i outputa, a ne na stvarne performanse i kvalitet i značenje mera performansi.

(2) Nekonzistentno definisani ciljevi različitih politika, odnosno njihova višestrukost, međusobna konkurentnost, a nekada i kontradiktornost, oduzimaju merama performansi njihovu neutralnost i mogu ih pretvoriti u sredstvo borbe između različitih političkih grupa, ali i između političara i menadžera entiteta javnog sektora.

(3) Treći faktor nenamernog aktiviranja paradoksa performansi je činjenica da je ciljeve koji se pred entitete javnog sektora postavljaju ili nemoguće ili teško kvantifikovati zbog čega se značajno smanjuje pouzdanost ocene performansi. Recimo, kako kvantifikovati opšti, politički cilj unapređenje zdravstvenog stanja svih građana, odnosno, da li porast broja hirurških intervencija predstavlja kretanje ka cilju ili udaljavanje od istog?

(4) Poslednji faktor nenamernog aktiviranja paradoksa performansi je preterano insistiranje na kontroli aktivnosti i efikasnosti entiteta. To može dovesti do situacije u kojoj menadžment entiteta usmerava sve svoje napore ka zadovoljenju kriterijuma kontrole, pri čemu vrlo često postaje potpuno nebitno da li su aktivnosti koje se primenjuju za ostvarenje definisanih ciljeva zaista najefikasnije ili samo tako izgledaju.

Namerno aktiviranje paradoksa performansi od strane menadžmenta entiteta javnog sektora nastaje u svim onim situacijama kada menadžment želi da sakrije loše performanse. Taj svoj cilj menadžment može ostvariti, u principu, na dva načina: (1) nekooperativnim ponašanjem u procesu izveštavanja o performansama entiteta i (2) pogrešnom interpretacijom mera performansi.

(1) Nekooperativno ponašanje u procesu izveštavanja o performansama entiteta, koje najčešće podrazumeva odlaganje prezentovanja informacija o performansama, suštinski

ne prikazuje iskrivljene performanse, već ih čini u manjoj ili većoj meri nekorisnim. Smanjenje korisnosti prezentovanih informacija nastaje kao rezultat činjenice da stvarne performanse u trenutku njihovog prezentovanja nisu više relevantne.

(2) Drugi mehanizam namernog aktiviranja paradoksa performansi je pogrešna interpretacija mera performansi koja može biti realizovana na različite načine kao što su:

- insistiranje na lako merljivim performansama na uštrb onih koje je teško meriti¹³⁸;
- izveštavanje o merama performansi najefikasnijih delova entiteta, zanemarujući one delove entiteta koji su manje efikasni;
- insistiranje na izveštavanju o merama performansi koje se odnose na ostvarenje kratkoročnih ciljeva i
- diskriminacija manje efikasnih aspekata implementacije opštih ciljeva i politika u korist onih koji uzrokuju ili niže ili najniže troškove.

Namerna primena strategija koje aktiviraju mehanizam paradoksa performansi od strane menadžmenta entiteta javnog sektora može biti podstaknuta činjenicom da je, gotovo po pravilu, za javni sektor karakteristično odsustvo bankrotstva entiteta, kao i često prisutno odsustvo direktne veze između njihovih prihoda i rashoda. Zbog dalekosežnosti posledica namerne primene strategija koje aktiviraju mehanizam paradoksa performansi na funkcionisanje celokupne društvene zajednice, u toku su obimne aktivnosti regulatornih tela i akademske javnosti koje su usmerene na pronalaženje načina na koji će biti prevenirano, ili bar u ranoj fazi otkrivano i sankcionisano ovakvo ponašanje.

¹³⁸ Za ovakvo ponašanje koristi se termin "*tunnel vision*".

4. Aspekti vrednovanja performansi

Za svaki izveštajni entitet njegove performanse, prema *M. Schacter*-u, mogu biti posmatrane sa tri različita aspekta:¹³⁹

- (1) funkcionalnog,
- (2) finansijskog i
- (3) usklađenosti sa relevantnom regulativom.

(1) Funkcionalni aspekt vredovanja performansi entiteta javnog sektora podrazumeva vrednovanje performansi aktivnosti koje entitet sprovodi u funkciji njihovog doprinosa ostvarenju unapred jasno definisanih ciljeva. Da bi se vrednovanje performansi aktivnosti entiteta javnog sektora (sa ovog aspekta, prim. D.J.) moglo sprovesti, neophodno je da se raspolože informacijama koje omogućavaju sagledavanje i ocenu:

- relevantnosti - značajnosti preduzetih aktivnosti za ostvarenje postavljenih kratkoročnih i dugoročnih ciljeva, odnosno postojanje logične veze između preduzetih programa i aktivnosti sa definisanim ciljevima u smislu da li preduzete aktivnosti doprinose ili ne rešavanju određenog problema i to na način koji je definisan formulisanjem ciljeva,
- efektivnosti aktivnosti, odnosno da li su krajnji ishodi preduzetih aktivnosti u skladu sa definisanim dugoročnim - strategijskim - ciljevima,
- efikasnosti preduzetih aktivnosti, dovođenjem u vezu količine i vrednosti outputa i krajnjih ishoda s jedne strane i količine i vrednosti inputa koji su iskorišćeni u toku njihove produkcije s druge strane i
- održivosti sprovođenja aktivnosti, u smislu sposobnosti kontinuirane produkcije krajnjih ishoda, pre svega, u odnosu na ograničenja sa kojima se izveštajni entitet suočava u domenu dostupnosti ljudskih i finansijskih resursa.

(2) Sa finansijskog aspekta vrednovanje performansi delova i celine izveštajnog entiteta javnog sektora odnosi se na:

¹³⁹ Schacter, M., (2002), *Practitioner's Guide to Measuring the Performance of Public Programs*, Institute on Governance, Ottawa, pp. 7-8.

- ocenu stepena usaglašenosti visine stvarno nastalih isplata i naplata i visine isplata i naplata predviđenih odgovarajućim budžetom ili finansijskim planom i
- ocenu adekvatnosti upravljanja imovinom, odnosno ocenu kvaliteta finansijskog upravljanja.

(3) Vrednovanje performansi izveštajnog entiteta u cilju određivanja da li su i u kojoj meri njegove aktivnosti usaglašene sa sa relevantnom zakonskom regulativom, javno definisanim politikama i prihvaćenim profesionalnim standardima je treći aspekt posmatranja performansi.

5. Elementi sistema vrednovanja performansi

Bez obzira na to koje tehnike vrednovanja performansi entiteta javnog sektora se primenjuju, za koje svrhe i sa kojih aspekata, uvek se vrednovanje vrši u okviru sistema koji kao polazno uporište ima jasno definisane ciljeve aktivnosti entiteta. U odnosu na definisanje ciljeve gradi se ostatak sistema vrednovanja performansi definisanjem i međusobnim povezivanjem njegovih osnovnih elemenata - indikatora performansi:

- (1) inputa,
- (2) outputa,
- (3) krajnjih ishoda i
- (4) procesa (aktivnosti).

U akademskoj i stručnoj literaturi za svaki od navedenih elemenata - indikatora sistema vrednovanja performansi ne postoji jednoznačna i opšteprihvaćena definicija, naprotiv, različiti autori ove elemente definišu na izuzetno različite načine. U ovom radu navedeni elementi koriste se u sledećim značenjima.

(1) Inputi su resursi koji su upotrebljeni u procesu proizvodnje dobara i usluga i mogu biti prirodno i vrednosno iskazani. S obzirom da entiteti javnog sektora proizvode raznorodna dobra i usluge to su i inputi međusobno vrlo različiti, počevši od različitih vrsta materijala, nekretnina, postrojenja i opreme, gotovine, ljudskog rada, različitih prava do prirodnih fenomena kao što je elektro-magnetno polje.

(2) Autputi su jedan od oblika iskazivanja rezultata aktivnosti entiteta javnog sektora i predstavljaju dobra i usluge koji su proizvedeni tokom njihovih aktivnosti. Kao i inputi i autputi mogu biti naturalno i vrednosno iskazani.

(3) Krajnji ishodi su drugi oblik iskazivanja rezultata aktivnosti entiteta javnog sektora i uvek su povezani sa autputima, odnosno uvek ih prate i sa njima su u uzročno-posledičnoj vezi. Pored toga, krajnji ishodi su uvek povezani i sa onim subjektima kojima su autputi namenjeni, odnosno sa onima koji ih koriste. Krajnji ishodi predstavljaju suštinske promene, poboljšanja ili koristi koje uvek rezultiraju iz aktivnosti izveštajnog entiteta koje su proizvele određene vrste autputa. Raspoznavanje autputa i krajnjih ishoda u privatnom sektoru je daleko lakše nego u javnom sektoru. Na primer, za vlasnika fabrike koja proizvodi određenu vrstu kamiona, broj proizvedenih kamiona u određenom vremenskom periodu je mera autputa, a dobitak (gubitak) ostvaren po osnovu njihove prodaje je krajnji ishod ove aktivnosti. Za aktivnosti zdravstvenih ustanova u okviru programa čiji je cilj smanjenje broja HIV pozitivnih osoba u određenom delu populacije ili u populaciji u celini autputi mogu biti izraženi: brojem održanih seminara, brojem pojedinaca koji su seminarima prisustvovali, brojem odgovora na telefonske pozive povezane sa ovom bolešću, brojem obavljenih besplatnih testiranja i slično. S druge strane, krajnji ishodi aktivnostima produkovanih autputa mogu biti: povećanje kvantuma znanja o načinima prevencije i lečenja ove bolesti, smanjenje incidence rizičnog ponašanja, smanjenje broja obolelih od HIV-a, smanjenje broja novorođenčadi koja su HIV pozitivna i slično. Iako za aktivnosti u okviru ovog programa postoji veza između autputa i konačnih ishoda, očigledno je da ona nije tako direktna niti je vremenski omeđena u relativno kratkom periodu kao što je to slučaj za aktivnosti entiteta privatnog sektora.

(4) Procesi ili aktivnosti bilo kog entiteta, pa i entiteta javnog sektora obuhvataju sve što je neophodno uraditi da bi se inputi transformisali u autpute.

Pored formulisanja ciljeva, određivanja i definisanja indikatora performansi za svrsishodno funkcionisanje sistema vrednovanja performansi neophodno je definisanje mera performansi i način njihove kvantifikacije¹⁴⁰. U finansijsko-računovodstvenoj stručnoj literaturi i praksi mere performansi se definišu kao svi objektivni, kvantitativni

¹⁴⁰ Videti: Modell, S., (2004).

i kvalitativni pokazatelji različitih aspekata performansi bilo entiteta javnog sektora bilo njihovih pojedinačnih programa i aktivnosti.

6. Podobnost informacija iz finansijskih izveštaja za vrednovanje performansi entiteta javnog sektora sa različitih aspekata

U drugom delu ovog rada detaljno su objašnjene karakteristike računovodstvenih sistema zasnovanih na gotovinskoj i obračunskoj osnovi kao i njima odgovarajući izveštajni modeli. U narednim izlaganjima biće prikazana podobnost informacija prezentovanih u finansijskim izveštajima oba izveštajna modela za vrednovanje performansi entiteta javnog sektora sa prethodno objašnjenih aspekata vrednovanja¹⁴¹.

6.1. Podobnost finansijskih informacija prezentovanih u finansijskim izveštajima opšte namene zasnovanih na gotovinskoj osnovi računovodstva za vrednovanje performansi entiteta javnog sektora

Kao što je u drugom delu ovog rada pokazano, izveštajni model za računovodstvo zasnovano na gotovinskoj osnovi sastoji se od Izveštaja o gotovinskim naplatama i isplatama, Napomena uz ovaj izveštaj i eventualno komparativnih podataka u odnosu na budžet ili finansijski plan. Dakle, jedina vrsta informacija koja se u ovom izveštajnom modelu prezentuje su iznosi nastalih gotovinskih naplata i isplata i njihovo razvrstavanje prema kriterijumu vrste ili kriterijumu aktivnosti po osnovu koje su nastale. Sa aspekta vrednovanja performansi, ovakve informacije imaju izuzetno malu upotrebnu vrednost jer:

- u okviru funkcionalnog aspekta vrednovanja performansi, od četiri potencijalno moguća područja upotrebe informacija prezentovanih u finansijskim izveštajima (relevantnost aktivnosti, njihova efektivnost, efikasnost i održivost sprovođenja),

¹⁴¹ Videti: Kober, R., Lee, J. and Ng, J., (2010).

moгуće ih je koristiti jedino na polju ocene svrsishodnosti gotovinskih naplata i isplata u odnosu na postavljeni cilj, odnosno da li su one nastale u vezi sa postavljenim ciljevima izveštajnog entiteta i/ili njegovih pojedinačnih programa;

- u okviru finansijskog aspekta vrednovanja performansi one omogućavaju jedino ocenu stepena usaglašenosti visine stvarno nastalih naplata i isplata i visine naplata i isplata predviđenih odgovarajućim budžetom ili finansijskim planom i
- u okviru vrednovanja performansi sa aspekta usaglašenosti aktivnosti entiteta javnog sektora na bazi informacija prezentovanih pre svega u Napomenama uz finansijske izveštaje u potpunosti se može oceniti usaglašenost aktivnosti izveštajnog entiteta sa relevantnom zakonskom regulativom, javno definisanim politikama i prihvaćenim profesionalnim standardima.

Očigledno je da informacije prezentovane u finansijskim izveštajima zasnovanim na gotovinskoj osnovi računovodstva imaju malu upotrebnu vrednost za vrednovanje performansi entiteta javnog sektora. Ovakva ocena je opravdana jer informacije prezentovane u finansijskim izveštajima zasnovanim na gotovinskoj osnovi računovodstva ne omogućavaju sagledavanje efikasnosti i efektivnosti aktivnosti izveštanog entiteta kao ni ocenu stepena njegove uspešnosti u upravljanju ukupnim resursima koje koristi. Kao što je u prvom delu ovog rada detaljno objašnjeno, različiti modeli reformi javnog sektora imali su isti cilj - unapređenje efikasnosti i efektivnosti javnog sektora. Na pitanje da li je taj cilj postignut finansijsko izveštavanje zasnovano na računovodstvu na gotovinskoj osnovi ne može dati odgovor.

6.2. Podobnost finansijskih informacija prezentovanih u finansijskim izveštajima opšte namene zasnovanih na obračunskoj osnovi računovodstva za vrednovanje performansi entiteta javnog sektora

Izveštajni model za entitete javnog sektora za računovodstvo zasnovano na obračunskoj osnovi, prikazan u drugom delu ovog rada, sastoji se od Izveštaja o finansijskom položaju, Izveštaja o finansijskim performansama, Izveštaja o promenama na neto

imovini, Izveštaja o novčanim tokovima i Napomena uz finansijske izveštaje. Između ovog izveštajnog modela i izveštajnog modela za entitete privatnog sektora u pogledu vrste finansijskih izveštaja ne postoji nikakva razlika, osim u nazivu izveštaja što je potpuno u skladu sa razlikama između entiteta javnog i privatnog sektora koje su objašnjene u prvom delu ovog rada. Razlike između ova dva izveštajna modela u sadržini finansijskih izveštaja postoje, ali nisu suštinske prirode, već su (kao i u slučaju naziva finansijskih izveštaja) posledica razlika u pogledu vrste imovine i transakcija koje su relevantne za entitet javnog ali ne i za entitete privatnog sektora. Zbog toga nema razlike u vrsti i obimu finansijskih informacija koje mogu biti korišćene za vrednovanje performansi entiteta privatnog i javnog sektora. Ipak, sve mere performansi koje su primenljive za entitete privatnog sektora nisu podjednako ili nisu uopšte relevantne za entitete javnog sektora.

6.2.1. Vrednovanje performansi sa funkcionalog aspekta

Vrednovanje performansi entiteta javnog sektora na poljima (1) relevantnosti njegovih aktivnosti za ostvarenje definisanog cilja, njihove (2) efektivnosti, (3) efikasnosti i (4) održivosti sprovođenja, odnosno sa funkcionalnog aspekta, ima izuzetno dobru informacionu osnovu u finansijskim izveštajima zasnovanim na računovodstvu na obračunskoj osnovu.

Od vitalnog značaja za ocenu performansi u pogledu relevantnosti i efektivnosti preduzetih aktivnosti su informacije prezentovane u Napomenama uz finansijske izveštaje i u pratećem Izveštaju menadžmenta entiteta. Za ocenu efikasnosti i održivosti sprovođenja aktivnosti entiteta javnog sektora neophodna je kombinovana upotreba informacija prezentovanih u svim finansijskim izveštajima ovog izveštajnog modela.

(1) i (2) Informacije prezentovane u Napomenama uz finansijske izveštaje i u pratećem Izveštaju menadžmenta entiteta omogućavaju potpunu i pouzdanu ocenu relevantnosti i efektivnosti aktivnosti entiteta, jer omogućavaju sagledavanje načina na koje su aktivnosti organizovane kao i primenjenog logičkog modela koji ih povezuje sa postavljenim ciljevima.

(3) Jedna od osnovnih mera performansi koja se koristi za ocenu efikasnosti aktivnosti entiteta javnog sektora je visina troškova koji su izazvani obavljanjem ovih aktivnosti. S obzirom na to da finansijski izveštaji pripremljeni na osnovu informacija koje produkuje računovodstvo zasnovano na obračunskoj osnovi obezbeđuju podatke o svim troškovima koji su prikazani i sa aspekta angažovanih i iskorišćenih resursa i sa aspekta aktivnosti u kojima su nastali, ne postoje formalne prepreke za ocenu efikasnosti aktivnosti entiteta javnog sektora. Posebnu ulogu u ovom domenu merenja performansi ima obračun troškova kao neizostavni deo računovodstva zasnovanog na obračunskoj osnovi koji produkuje informacije o ukupnim troškovima i troškovima po jedinici produkovanih dobara ili usluga. Za vrednovanje troškovne efikasnosti pojedinačnog entiteta javnog sektora podaci o stvarno nastalim troškovima po jedinici produkovanih dobara ili usluga mogu i moraju biti komparirani sa odgovarajućim veličinama:

- u okviru samog izveštajnog entiteta i
- u odnosu na druge izveštajne entitete koji produkuju iste ili slične vrste dobara i usluga.

Komparacija stvarno nastalih troškova po jedinici produkovanih dobara ili usluga u okviru istog izveštajnog entiteta može biti obavljena:

- u odnosu na visinu planiranih (standardnih) troškova za posmatrani entitet u istom izveštajnom periodu,
- u odnosu na visinu ovih troškova u predhodnim izveštajnim periodima i
- u odnosu na standarde koji su postavljeni od strane entiteta koji ima kontrolu.

Rezultate komparacija sprovedenih u okviru samog izveštajnog entiteta uprava entiteta koristi za pronalaženje uzroka, analizu i eliminisanje negativnih kretanja, bilo u odnosu na planske veličine ili u odnosu na istorijska ostvarenja. Sve ove aktivnosti uprave izveštajnog entiteta za svrhu imaju unapređenje performansi izveštajnog entiteta. Istovremeno, na bazi informacija dobijenih u toku analize, odvija se i proces pozitivnog učenja kao jedne od potencijalnih svrha vrednovanja performansi.

Komparaciju stvarno nastalih troškova po jedinici produkovanih dobara ili usluga u odnosu na druge izveštajne entitete koji produkuju iste ili slične vrste dobara ili usluga

obavlja entitet koji ima kontrolu i ona takođe može biti obavljena na dva načina. Ova dva načina se suštinski razlikuju po tome koji entiteti su uključeni u komparaciju:

- samo entiteti koji pripadaju javnom sektoru ili
- i entiteti koji pripadaju javnom i entiteti koji pripadaju privatnom sektoru koji su komparabilni u smislu da se bave produkcijom iste ili slične vrste dobara ili usluga.

Za međusobno poređenje entiteta koji pripadaju javnom sektoru entiteti koji imaju kontrolu najčešće koriste metod benčmarkinga. Nakon analize pozicioniranja pojedinačnog entiteta na listi za poređenje kao i analize visine i uzroka odstupanja u odnosu na ostale entitete na listi, entitet koji ima kontrolu može doneti odluku da pronade načine da izveštajnom entitetu pomogne da prevaziđe problem troškovne neefikasnosti ili da obustavi finansiranje posmatranog entiteta što suštinski predstavlja prestanak njegovog postojanja.

Kada se međusobno porede entiteti koji pripadaju i javnom i privatnom sektoru osnovna svrha poređenja je da entitet koji ima kontrolu dobije informaciju da li su entiteti privatnog sektora efikasniji u obezbeđivanju određenih vrsta dobara i usluga u odnosu na entitete javnog sektora. Ovu informaciju entitet koji ima kontrolu koristi za odlučivanje da li da za obezbeđenje neophodnih dobara i usluga umesto entiteta javnog sektora angažuje entitet iz privatnog sektora, odnosno da ili da pribegne nekom od modaliteta *outsorsinga*¹⁴². Ovakva odluka je moguća samo pod uslovom da angažovanje entiteta privatnog sektora ne ugrožava opšte interese posmatrane društvene zajednice. Negativno iskustvo Ujedinjenog Kraljevstva koje je aktivnosti vodosnabdevanja prenelo sa entiteta javnog na entitete privatnog sektora naglašava potrebu detaljnog, sveobuhvatnog i dugoročnog sagledavanja posledica ovakvih odluka jer su one reverzibilne ali uz izuzetno visoke inicijalne troškove.

Ključna razlika između vrednovanja performansi aktivnosti, na polju njihove troškovne efikasnosti, na nivou pojedinačnog entiteta ili ekonomskog entiteta i na nivou države

¹⁴² *Outsorsing* je strategija koju entiteti javnog sektora koriste u cilju povećanja njihove troškovne efikasnosti tako što deo svojih aktivnosti poveravaju - prepuštaju - entitetima privatnog sektora. Dva osnovna modaliteta putem kojih se realizuje strategija *outsorsinga* u entitetima javnog sektora su: kupovina dobara ili usluga od entiteta privatnog sektora i privatizacija.

kao celine sastoji se u tome što su na nivou države dostupnije informacije neophodne za sagledavanje krajnjih ishoda preduzetih aktivnosti nego što je to slučaj na pomenutim nižim nivoima izveštavanja. Zbog toga je vrednovanje troškovne efikasnosti na nivou države usmereno pre svega na poređenje krajnjih ishoda aktivnosti i troškova koje su te aktivnosti izazvale. U ovom domenu nastaje jedan od problema vrednovanja performansi entiteta javnog sektora a to je nemogućnost kvantifikacije ili nepouzdana kvantifikacija jednog od elemenata analize - krajnjih ishoda. Ovaj problem se prevazilazi tako što se krajnji ishodi mere na indirektan način, odnosno merenjem satisfakcije korisnika dobara i usluga koje su produkovane određenim aktivnostima pojedinačnih entiteta ili ekonomskih entiteta javnog sektora. Ovakvo merenje krajnjih ishoda zahteva sprovođenje opsežnih i konzistentnih istraživanja u kojima se od ispitanika - korisnika dobara i usluga - zahteva da odgovore na pitanja koja se odnose na osnovne karakteristike planiranih krajnjih ishoda.

(4) Polje vrednovanja performansi entiteta javnog sektora koje se odnosi na održivost sprovođenja njihovih aktivnosti podrazumeva ocenu sposobnosti entiteta da kontinuirano produkuje krajnje ishode pre svega u odnosu na ograničenja sa kojima se suočava u domenu dostupnosti ljudskih i finansijskih resursa. Vrednovanje performansi sa ovog aspekta na nivou pojedinačnog entiteta ili ekonomskog entiteta u suštini predstavlja vrednovanje dugoročne održivosti finansiranja njegovih aktivnosti, a na nivou opštedržavnog sektora ili javnog sektora u celini vrednovanje dugoročne održivosti javnih finansija¹⁴³.

¹⁴³ Videti: World Bank Institute, (2005).

Doskora je fiskalna održivost - održivost javnih finansija¹⁴⁴ - bila problem sa kojim su se suočavale jedino nerazvijene zemlje i zemlje sa tržišnom ekonomijom u povoju. Osnovne zajedničke karakteristike ovih zemalja, koje i dovode do nastanka problema održivosti javnih finansija, su: njihova izuzetna osetljivost na ciklična kretanja na finansijskom tržištu (uzrokovana prevashodno nerazvijenim ili krhkim tržištem kapitala), stalno rastući javni sektor i javni dug. Međutim, poslednjih godina sa problemom održivosti javnih finansija suočavaju se i visoko razvijene zemlje, prevashodno zbog sve izrazitijeg trenda starenja stanovništva i sa njim povezanim očekivanim porastom državnih izdataka za penzije i zdravstvenu zaštitu. Ipak, između ove dve grupe zemalja u pogledu problema održivosti javnih finansija postoji značajna razlika sa aspekta vremenskog fokusa. Za prvu grupu zemalja karakteristično je da se o održivosti javnih finansija razmišlja u okviru bliske budućnosti i to pre svega u kontekstu mogućnosti države da blagovremeno servisira javni dug ukoliko dođe do odliva kapitala, porasta kamatnih stopa i inflacije. Za razvijene tržišne ekonomije karakterističan je dugoročni fokus, koji se kreće u rasponu od 30 do 75 godina, gde je osnovno pitanje da li će država u budućim periodima biti u stanju da se na adekvatan način suoči sa nagomilanim troškovima koji nastaju po osnovu realizacije usvojenih politika i iz njih proisteklih aktivnosti i obaveza koje su preuzete u tekućem i prošlim periodima.

¹⁴⁴ U stručnoj literaturi se sa istim značenjem ravnopravno upotrebljavaju termini "dugoročna fiskalna održivost" i "dugoročna održivost javnih finansija". I pored aktuelnosti problema dugoročne održivosti javnih finansija u relevantnoj literaturi ne postoji jedinstvena, opšte prihvaćena, definicija ovog termina. Dugoročna održivost javnih finansija je u Zakonu o budžetu Australije za 2008/2009 godinu (*The Australian Budget paper for 2008-09*) definisana kao "sposobnost države da upravlja svojim finansijama tako da može da ispuni svoje obaveze u pogledu obezbeđivanja javnih usluga, u tekućem ali i u budućim periodima". U istom periodu ovaj termin Američki savetodavni odbor za računovodstvene standarde za federalni nivo (*US Federal Accounting Standards Advisory Board*) definiše kao "sposobnost federalne vlade da nastavi, u sadašnjosti i u budućnosti, svoje tekuće politike bez promena u vrsti i obimu obezbeđenih javnih usluga, bez promena u oporezivanju i bez konstantnog povećanja procenta učešća javnog duga u *GDP*". U ovom radu, s obzirom na njegovu usmerenost, uvažava se radna definicija prihvaćena od strane *IPSASB*-a prema kojoj je dugoročna održivost javnih finansija "sposobnost države da, u tekućem i budućim periodima, ispuni svoje obaveze u pogledu pružanja javnih usluga i izmiri svoje finansijske obaveze". Očigledno je da se *IPSASB*-ova definicija značajno razlikuje u odnosu na dve prethodno navedene. Ove razlike, u prvom redu, potiču iz činjenice da se dugoročna održivost javnih finansija ne povezuje samo sa sposobnošću finansiranja potrošnje određenog nivoa dobara i usluga već se proširuje i na sposobnost države da servisira obaveze po osnovu duga. Pored toga razlike postoje i zato što se u *IPSASB*-ovoj definiciji ne postavljaju ograničenja u pogledu mogućnosti države da promeni nivo oporezivanja i / ili tekuće politike obezbeđivanja dobara i usluga. Sve navedene definicije dugoročne fiskalne održivosti citirane su prema : *IPSASB*, (2009): *CP Reporting on the Long-Term Sustainability of Public Finances*, IFAC.

Koliki značaj se pridaje dugoročnoj održivosti javnih finansija govori podatak da je za neke od tržišno visoko razvijenih zemalja karakteristično izveštavanje o anticipiranim dugoročnim posledicama pojedinih državnih programa i aktivnosti i da su ovi izveštaji sastavni deo javno dostupnih finansijskih izveštaja¹⁴⁵. Sledeća tabela prikazuje stanje u nekim od ovih zemalja.

¹⁴⁵ U javno publikovanim izveštajima o fiskalnoj održivosti sadržani su brojni indikatori kao što su na primer: bruto dug, neto dug, neto vrednost, neto finansijska vrednost, fiskalni deficit, intertemporalno budžetsko ograničenje, fiskalna zavisnost i slično. U različitim jurisdikcijama i za različite entitete u okviru iste jurisdikcije ovi indikatori imaju vrlo različitu relevantnost zbog čega je od izuzetne važnosti doneti svrsishodnu odluku o tome o kojim indikatorima dugoročne fiskalne održivosti treba da izveštavaju pojedinačni entiteti. Prilikom razmatranja ovog problema treba oceniti sposobnost ovih indikatora da izraze stepen fiskalnih izazova sa kojim se suočava izveštajni entitet. Ova ocena treba da se zasniva na rezultatima analize dva ključna područja, a to su: relevantnost indikatora sa aspekta četiri dimenzije fiskalne održivosti - solventnost, rast, pravičnost i stabilnost oporezivanja - i njihove usaglašenosti sa kvalitativnim karakteristikama finansijskog izveštavanja entiteta javnog sektora - relevantnost, verna reprezentacija ekonomske realnosti, blagovremenost, razumljivost, uporedivost i proverljivost. Budući da relevantnost indikatora kao i njihova sposobnost da zadovolje kvalitativne karakteristike finansijskog izveštavanja mogu značajno varirati od entiteta do entiteta, u stručnoj javnosti prevladava mišljenje da nije uputno propisivati set indikatora koji moraju biti uključeni u finansijske izveštaje opšte namene. Umesto toga, izveštajni entitet treba da obelodani činjenice zbog kojih su neki indikatori odabrani i uključeni u ove izveštaje.

Tabela broj 4: Podaci o izveštajima o dugoročnoj održivosti javnih finansija

Zemlja	Naziv izveštaja	Izvor podataka	Početak primene	Vremenski horizont	Učestalost
Australija	Međugeneracijski izveštaj	Trezor	2002.	40 godina	svakih 5 godina
Nemačka	Izveštaj o dugoročnoj održivosti javnih finansija	Ministarstvo finansija	2005.	do 2050	svake 4 godine
Holandija	Starenje stanovništva i dugoročna održivost holandskih javnih finansija	Kancelarija za centralno planiranje i budžet	2000.	do 2100	po potrebi
Novi Zeland	Dugoročna fiskalna pozicija Novog Zelanda	Trezor	1993.	40 godina	svake 4 godine
Norveška	Dugoročne perspektive za norvešku ekonomiju	Ministarstvo finansija	2006.	50 godina	godišnje
Švedska	Švedska ekonomija	Ministarstvo finansija	1999.	do 2050	godišnje
Švajcarska	Dugoročna održivost javnih finansija u Švajcarskoj	Federalni departman za finansije	2008.	50 godina	svake 4 godine
Ujedinjeno Kraljevstvo	Dugoročni izveštaj o javnim finansijama	Trezor	1999.	50 godina	godišnje
SAD	Dugoročne budžetske perspektive	Budžetska kancelarija Kongresa	1991.	75 godina	svake 2 godine
	Dugoročne fiskalne perspektive	Kancelarija za javnu odgovornost ^(a) vlade	1992.	75 godina	3 puta godišnje
	Dugoročne budžetske perspektive sa analitičkog aspekta	Kancelarija za upravljanje i budžet	1997.	75 godina	godišnje

Izvor: Prema Sheppard, J., (2010): *Fiscal Projections in OECD Countries: What is produced and what lessons can be learned?* Joint OECD-IPSASB Seminar on the Long-term Sustainability of Public Finances, 10 March, 2010, Paris i IPSASB, (2009), *CP Reporting on the Long-Term Sustainability of Public Finances*, IFAC.

Pored ove vrste izveštaja koji se publikuju za pojedine državne programe ili aktivnosti na nacionalnom (ili supranacionalnom) nivou, efekti pojedinih državnih programa ili aktivnosti nalaze svoj odraz i u finansijskim informacijama prezentovanim u pojedinačnim i konsolidovanim finansijskim izveštajima opšte namene entiteta javnog sektora. U finansijskim izveštajima opšte namene prezentovane su finansijske informacije koje su prevashodno istorijskog karaktera i pokazuju vrednost imovine i njenih izvora na izveštajni dan i finansijske performanse ostvarene tokom proteklog izveštajnog perioda. Na nivou opštedržavnog sektora ova njihova karakteristika čini ih podobnim za potrebe demonstriranja javne odgovornosti^(a) i donošenje ekonomskih odluka. Međutim, s obzirom na to da je za aktivnosti usmerene na rešavanje problema dugoročne održivosti javnih finansija neophodno raspolagati finansijskim informacijama koje omogućavaju ne samo analizu tekućeg stanja već i prognozu budućih kretanja, informacije prezentovane u finansijskim izveštajima opšte namene su nedovoljne za potrebe sagledavanja načina na koje će biti obezbeđen i finansiran - pre svega kroz oporezivanje - dostignuti ili očekivani nivo javnih usluga, zbog čega je finansijske izveštaje opšte namene neophodno dopuniti¹⁴⁶.

Generalno govoreći, postoje dva osnovna područja na kojima je moguće postići unapređenje informacija prezentovanih u tradicionalnim finansijskim izveštajima opšte namene koje je usmereno na povećanje njihove relevantnosti za potrebe ocene dugoročne finansijske održivosti javnih finansija, a to su: priznavanje imovine i prihoda po osnovu oporezivanja i priznavanje obaveza po osnovu pojedinih državnih aktivnosti i programa. Kao rezultat ovog saznanja pokrenut je, u okviru različitih međunarodnih organizacija i institucija, niz projekata čiji je cilj da se definišu nova sredstva finansijsko-računovodstvenog izveštavanja koja će nadomestiti nedostatak tradicionalnih finansijskih izveštaja opšte namene.

¹⁴⁶ Ovakav stav je rezultat činjenice da je koncept dugoročne održivosti javnih finansija u direktnoj vezi sa konceptima međugeneracijske jednakosti, međugeneracijske efikasnosti i međugeneracijske efektivnosti. Primenom koncepta međugeneracijske jednakosti vrednuju se obim i intenzitet fiskalnih posledica tekućih politika sa kojima će morati da se suoče buduće generacije poreskih obveznika. Konceptom međugeneracijske efikasnosti objašnjava se rizik nastanka situacije u kojoj će država, zbog neblagovremenog rešavanja dugoročnih problema, u budućnosti biti primorana da preduzme aktivnosti čiji će troškovi za buduće naraštaje poreskih obveznika biti znatno veći od troškova koji bi pali na teret današnjih poreskih obveznika da je aktivnost u pitanju preduzeta na vreme. Dodatni rizik, da će država zbog neuspešnog rešavanja problema dugoročnih fiskalnih pritisaka oslabiti svoje mogućnosti da odgovori na ostale buduće, manje predvidive probleme, objašnjava se konceptom međugeneracijske efektivnosti.

Sa aspekta ovog rada najznačajnija su dva *IPSASB*-ova projekta:

- Socijalna davanja (*Social Benefits*) iz 2002. godine i
- Izveštavanje o dugoročnoj održivosti javnih finansija iz 2007. godine.

Osnovni cilj projekta *Socijalna davanja* bio je da se identifikuju okolnosti pod kojima nastaju rashodi i obaveze po osnovu određenih socijalnih davanja države i način na koji ti rashodi i obaveze treba da budu prezentovani u finansijskim izveštajima opšte namene. Projekat je okončan krajem 2008. godine, a da postavljeni cilj nije postignut. Rezultat rada na projektu su dva *IPSASB*-ova zaključaka:

- informacije prezentovane u finansijskim izveštajima opšte namene ne zadovoljavaju potrebe korisnika finansijskih izveštaja sa aspekta procene održivosti entiteta i njegovih osnovnih programa u budućnosti i
- priznavanje i vrednovanje obaveza po osnovu socijalnih davanja treba elaborirati u drugoj fazi izrade Konceptualnog okvira i to u delu koji se bavi definisanjem elemenata finansijskih izveštaja.

Novi Konceptualni okvir je stupio na snagu januara 2013. godine ali su u njemu i dalje ostala nerešena pitanja povezana sa priznavanjem i vrednovanjem obaveza po osnovu socijalnih davanja.

Osnovni zadatak drugog projekta - *Izveštavanje o dugoročnoj održivosti javnih finansija* - bio je da se koncipira okvir za izveštavanje i obelodanjivanje informacija povezanih sa dugoročnom fiskalnom održivošću državnih programa. Projektom su bili obuhvaćeni svi entiteti javnog sektora koji pripremaju i prezentuju finansijske izveštaje zasnovane na računovodstvu na obračunskoj osnovi, osim javnih preduzeća. Pored definisanja dugoročne finansijske održivosti javnih finansija i analize obuhvata informacija prezentovanih u finansijskim izveštajima opšte namene, u okviru projekta razmatran je i niz principijelnih pitanja relevantnih za finansijsko izveštavanje upodobljeno potrebama ocene dugoročne fiskalne održivosti javnih finansija. Neka od ovih pitanja bila su:

- Na koji način je moguće prezentovati informacije o dugoročnoj fiskalnoj održivosti u okviru finansijskih izveštaja opšte namene za celinu opštedržavnog sektora?

- Šta predstavlja izveštajni entitet za potrebe izveštavanja o dugoročnoj fiskalnoj održivosti?
- O kojim indikatorima dugoročne fiskalne održivosti treba da izveštavaju pojedinačni entiteti? i
- Koje principe treba uvažavati prilikom uključivanja informacija o dugoročnoj fiskalnoj održivosti u finansijski izveštaj opšte namene?

Pored pokušaja da se reše navedena principijelna pitanja relevantna za finansijsko izveštavanje upodobljeno potrebama ocene dugoročne fiskalne održivosti javnih finansija, aktivnosti projekta bile su usmerene i na rešavanje nekih metodoloških problema kao što su, na primer, vremenski period za koji se rade projekcije, izbor diskontne stope, ocena pouzdanosti projekcija, ocena senzitivnosti projekcija na promene u pretpostavkama, učestalost izveštavanja i tome slično.

Projekat Izveštavanje o dugoročnoj održivosti javnih finansija je okončan ali nije rezultirao jasno koncipiranim okvirom za izveštavanje i obelodanjivanje informacija povezanih sa dugoročnom fiskalnom održivošću državnih programa. Umesto konzistentnog okvira, rezultat aktivnosti u sklopu ovog projekta je *Vodič za preporučene prakse izveštavanja o dugoročnoj održivosti javnih finansija* (koji je publikovan u julu 2013. godine) čija primena nije obavezna.

Prethodno opisane aktivnosti usmerene ka unapređenju informacija prezentovanih u finansijskim izveštajima opšte namene pojedinačnih entiteta javnog sektora i njihovo povezivanje sa javno publikovanim informacijama o dugoročnoj fiskalnoj održivosti za nacionalni nivo još uvek nisu rezultirale definitivnim rešenjima u pogledu vrste i načina uključivanja informacija o dugoročnoj fiskalnoj održivosti u finansijske izveštaje opšte namene¹⁴⁷. Ipak, akademska i stručna javnost su saglasne da, inkorporacijom informacija o dugoročnoj fiskalnoj održivosti u finansijske izveštaje opšte namene izveštajnih entiteta javnog sektora, ne sme biti dovedeno u pitanje ispunjavanje osnovnog cilja finansijskog izveštavanja - zadovoljavanje informacionih zahteva njihovih različitih korisnika i demonstriranje javne odgovornosti_(a) pred njima i javnošću u najširem smislu te reči.

¹⁴⁷ Videti: Christensen, M., Yoshimi, H., (2001).

Pored pomenutih područja na kojima je moguće unaprediti finansijske informacije prezentovane u finansijskim izveštajima opšte namene, u cilju stvaranja pouzdanije i obuhvatnije osnove za ocenu dugoročne fiskalne održivosti moguće je razmišljati i na obrnuti način, odnosno da li informacije o dugoročnoj fiskalnoj održivosti mogu da unaprede informacije koje se trenutno prezentuju u finansijskim izveštajima opšte namene. Odgovor je: da. S obzirom na činjenicu da izveštavanje o dugoročnoj fiskalnoj održivosti nema ograničenje u pogledu nastanka događaja u prošlosti, koje je neizostavno u definicijama elemenata finansijskih izveštaja opšte namene, sigurno je da prezentovanje tih informacija ima značajan potencijal da unapredi informacije prezentovane u Izveštaju o finansijskom položaju.

6.2.2. Vrednovanje performansi sa finansijskog aspekta

Na opštem nivou razmatranja može se zaključiti da za vrednovanje performansi sa finansijskog aspekta entitetima javnog sektora stoji kompletan instrumentarij finansijske analize koji koriste entiteti privatnog sektora, jer i jedni i drugi, u skladu sa zahtevima obračunske osnove računovodstva, koriste isti ili veoma slične izveštajne modele. U finansijskim izveštajima, koji su međusobno povezani sastavni delovi izveštajnog modela, obe vrste entiteta prezentuju informacije o vrednosti imovine, obaveza, neto imovine - kapitala, rashoda, prihoda, promena u neto imovini - kapitalu i novčanim tokovima. Na osnovu prethodne rečenice moglo bi se zaključiti da su i na nižem nivou razmatranja, odnosno na nivou razmatranja mogućnosti praktične primene sistema vrednovanja finansijskih performansi, koji je primarno koncipiran i koji se u višedecenijskom periodu primenjuje u entitetima privatnog sektora, entiteti javnog i privatnog sektora međusobno izjednačeni. Međutim, ovakav zaključak je pogrešan jer je vrednovanje performansi entiteta javnog sektora sa finansijskog aspekta daleko kompleksniji, izazovniji i teži zadatak u odnosu na vrednovanje finansijskih performansi entiteta privatnog sektora¹⁴⁸. Osnovni izvor razlika između entiteta javnog i

¹⁴⁸ Barton, A., (2004), "How to Profit from Defence: A Study in the Misapplication of Business accounting to the Public Sector in Australia", Financial Accountability and Management, 20(3), 2004.

privatnog sektora, koje vrednovanje finansijskih performansi entiteta javnog sektora čine kompleksnim, jesu one u njihovim primarnim ciljevima.

Primarni cilj funkcionisanja entiteta privatnog sektora je ostvarenje dobitka i na taj način stvaranje vrednosti za investitore, odnosno povećanje njihovog blagostanja. Zbog toga je iskorišćavanje mogućnosti za ostvarenje dobitka osnovna pokretačka snaga menadžmenta entiteta privatnog sektora u procesima donošenja ekonomskih odluka, koji je pri tome primarno odgovoran prema investitorima entiteta. Sve ekonomske odluke i sve aktivnosti se sameravaju u odnosu na njihov doprinos ostvarenju dobitka.

Primarni cilj funkcionisanja entiteta javnog sektora je produkcija usluga i dobara, koji su po svom karakteru javna dobra, u korist svih koji čine određenu društvenu zajednicu (i na taj način stvaranje vrednosti za sve njene članove), odnosno ostvarenje određenog nivoa društvenog blagostanja. Zbog ovako određenog cilja funkcionisanja, entiteti javnog sektora su odgovorni pred društvenom zajednicom ne za visinu ostvarenog dobitka već za efikasnu i efektivnu upotrebu kolektivnih resursa koji su im povereni. U skladu sa prethodno rečenim je stav *Alan-a Barton-a* da, za razliku od entiteta privatnog sektora, "entitete javnog sektora ne treba posmatrati kao profitne centre već kao mesta - centre troškova¹⁴⁹".

Pored ove razlike u primarnom cilju funkcionisanja, između entiteta privatnog i javnog sektora postoji još jedna činjenica koja otežava korišćenje jedinstvenog seta mera finansijskih performansi od strane entiteta javnog sektora, a to je raznorodnost pojedinačnih entiteta koji ga čine. U principu, najznačajniji uzroci razlika entiteta unutar javnog sektora su (1) njihova pripadnost različitim vrstama delatnosti, odnosno produkcija različitih usluga i dobara i (2) različiti načini na koje obezbeđuju sredstva neophodna za njihovo funkcionisanje, odnosno razlike u pogledu toga da li imaju ili ne pravo da nameću različite vrste poreza i taksi ili se finansiraju isključivo iz sredstava prenetih od drugih entiteta javnog sektora ili u određenoj srazmeri iz sredstava prenetih od drugih entiteta javnog sektora i sredstava prikupljenih po osnovu nadoknada korisnika njihovih usluga. Ove razlike u pogledu načina finansiranja između entiteta unutar javnog sektora najbolje ilustruje činjenica da javnom sektoru podjednako

¹⁴⁹ Barton, A., (2004), *"How to Profit from Defence: A Study in the Misapplication of Business accounting to the Public Sector in Australia"*, Financial Accountability and Management, 20(3).

pripadaju entiteti koji čine lokalnu samoupravu¹⁵⁰, organi javnog reda i mira, državni Univerziteti i studentski domovi.

Zaključak prethodnih izlaganja je da se za vrednovanje finansijskih performansi entiteta javnog sektora, koji svoje finansijske izveštaje pripremaju i prezentuju u skladu sa zahtevima računovodstva zasnovanog na obračunskoj osnovi, može koristiti instrumentarij finansijske analize koji koriste entiteti privatnog sektora ali uz neophodan stepen kritičkog razmišljanja koji uvažava sve razlike između entiteta javnog i privatnog sektora, ali i razlike između pojedinačnih izveštajnih entiteta unutar javnog sektora¹⁵¹.

Metodama tradicionalne finansijske analize proučavaju se i kvantifikuju odnosi između specifičnih i međusobno povezanih ili uslovljenih pozicija finansijskih izveštaja sa cijem da se na sistematski način utvrdi finansijski položaj, efikasnost obavljanja aktivnosti i finansijske performanse izveštajnog entiteta u tekućem, ali i u budućim izveštajnim periodima. U akademskoj i stručnoj literaturi iz oblasti finansijske analize entiteta privatnog sektora uobičajeno je da se da se svi pokazatelji finansijskog i prinosnog položaja klasifikuju na:

- (1) pokazatelje likvidnosti,
- (2) pokazatelje aktivnosti - efikasnosti korišćenja imovine,
- (3) pokazatelje finansijske strukture,
- (4) pokazatelje rentabilnosti i
- (5) pokazatelje tržišne vrednosti.

Pokazatelji (mere performansi) iz prve tri grupe su, u izvesnoj meri i pod određenim pretpostavkama, primenljivi za sve pojedinačne i ekonomske entitete javnog sektora. Mere rentabilnosti i tržišne vrednosti relevantne su samo za javna preduzeća.

(1) Pokazatelji (mere) likvidnosti

Prema opštoj definiciji likvidnosti, koja se primenjuje na sve entitete, likvidnost je sposobnost izveštajnog entiteta da bezuslovno, u određenom (svakom) trenutku i u potrebnom iznosu izmiri (isplati) sve svoje dospele obaveze, a da pri tome i dalje

¹⁵⁰ Videti: Pilcher, R., (2005).

¹⁵¹ Videti: Propper, C., Wilson, D., (2003) i Jackson, P.M., (2001).

raspolaže obrtnom imovinom koja mu omogućava da neometano nastavi svoje aktivnosti i ne naruši svoju sposobnost zaduživanja.

Smisao izračunavanja bilo koje mere likvidnosti je da se stekne opšti utisak o stepenu zaštite kratkoročnih poverilaca izveštajnog entiteta. Kvantifikacija ovih mera likvidnosti, kada se raspolaže sa relevantnim podacima iz finansijskih izveštaja, je jednostavan postupak. Ovakvo određenje ne važi kada je reč o upotrebnoj, odnosno analitičkoj, vrednosti izračunatih pokazatelja, jer ne postoje standardi u odnosu na koje bi se poredile izračunate mere likvidnosti. Nepostojanje standardizovanih pokazatelja je objektivno uslovljeno činjenicom da se izveštajni entiteti međusobno značajno razlikuju u pogledu visine i strukture obrtnih sredstava, visine, strukture i rokova dospeća kratkoročnih obaveza kao i u pogledu vrstom aktivnosti uslovljenog vremenskog perioda tokom kojeg im obrtna sredstva neizbežno moraju biti na raspolaganju. Zbog toga izračunate mere likvidnosti uvek treba koristiti u kontekstu konkretnog izveštajnog entiteta, odnosno u kontekstu relativnog učešća obrtne imovine u ukupnoj imovini i relativnog učešća kratkoročnih obaveza u ukupnim obavezama. Pored toga svaka od ovih mera je statička veličina, odnosno izračunata je na bazi podataka koji su relevantni u određenom trenutku vremena (izveštajni dan). Značaj ovog nedostataka statičkih mera likvidnosti može biti umanjen na nekoliko načina:

- poređenjem sa istorijskim ostvarenjima u okviru istog izveštajnog entiteta i ocenom, uz korišćenje statističke metodologije, da li postoje karakteristična kretanja i odstupanja od njih (analiza trenda),
- poređenjem sa drugim izveštajnim entitetima koji imaju iste ili slične karakteristike i
- analizom porekla, vremenskog rasporeda i iznosa gotovinskih priliva i odliva.

(2) Pokazatelji aktivnosti - efikasnosti korišćenja imovine

U osnovi ulaganja u bilo koji oblik organizovane aktivnosti, bilo da je ona dobitno orijentisana ili ne, uvek se nalazi pretpostavka da će se uloženi resursi efikasno koristiti, odnosno da će se sa određenim ulaganjima ostvariti što veći obim aktivnosti (ili da će se određeni obim aktivnosti ostvariti uz što niža ulaganja). Finansijski pokazatelji obima ostvarenih aktivnosti su rashodi i prihodi iskazani u Izveštaju o finansijskim

performansama (Bilansu uspeha). "Shodno tome, finansijski pokazatelji aktivnosti preduzeća obuhvataju sve relativne odnose između prihoda i troškova, s jedne i pojedinačnih i ukupnih ulaganja u poslovna sredstva, sa druge strane, koji se u stručnoj literaturi nazivaju koeficijentima obrta poslovnih sredstava".¹⁵² Koeficijenti obrta predstavljaju brzinu kojom se ulaganja u različite oblike resursa kroz obavljanje aktivnosti, a preko prihoda vraćaju u svoj početni novčani oblik. Kada se sa izračunatim koeficijentom obrta podeli broj 360, koji predstavlja aproksimaciju broja dana u godini, dobija se prosečni vremenski period tokom kojeg se ulaganja u određeni resurs nalaze vezana za izveštajni entitet. Upravo zbog prethodno rečenog izračunavanje koeficijentata obrta ima neosporan značaj sa aspekta finansijskog upravljanja, jer brzina transformacije resursa ima neposredan uticaj na održavanje likvidnosti (i rentabilnosti) izveštajnog entiteta. Finansijske informacije prezentovane u finansijskim izveštajima zasnovanim na obračunskoj osnovi računovodstva i u Napomenama uz finansijske izveštaje izveštajnih entiteta javnog sektora, zavisno od njihove delatnosti i načina finansiranja, u većoj ili manjoj meri omogućavaju izračunavanje svrsishodnih pokazatelja efikasnosti korišćenja poverenih im resursa. Na primer, koeficijent obrta zaliha je relevantan samo za jedan deo entiteta javnog sektora, odnosno za one entitete u kojima zalihe predstavljaju značajan deo imovine. U takvu vrstu entiteta ubrajaju se, na primer, bolnice, apotekarske ustanove, domovi za đacki i studentski smeštaj, domovi za smeštaj starih lica, izdavačke kuće i tome slično.

Kao i pokazatelji likvidnosti i svi pokazatelji aktivnosti izveštajnog entiteta su statičke mere zbog čega je za dobijanje jasne slike o efikasnosti upotrebe resursa neophodno izvršiti:

- poređenje aktuelnih pokazatelja aktivnosti sa istorijskim ostvarenjima u okviru istog izveštajnog entiteta i oceniti, uz korišćenje statističke metodologije, da li postoje karakteristična kretanja i odstupanja od njih (analiza trenda) i
- poređenje sa drugim izveštajnim entitetima koji imaju iste ili slične karakteristike.

¹⁵² Krasulja, D., Ivanišević, M., (2001), *Poslovne finansije*, Centar za izdavačku delatnost, Ekonomski fakultet Beograd.

(3) Pokazatelji finansijske strukture

Finansijska struktura bilo kog izveštajnog entiteta određena je strukturom izvora iz kojih se finansiraju njegove aktivnosti i predstavlja odnos između pozajmljenih i sopstvenih izvora finansiranja. Svi podaci neophodni za izračunavanje pokazatelja finansijske strukture izveštajnog entiteta javnog sektora nalaze se na strani pasive u Izveštaju o finansijskom položaju. S obzirom na to da se po osnovu finansiranja iz pozajmljenih izvora po pravilu plaća kamata, informacije o finansijskoj strukturi izveštajnog entiteta mogu se dobiti i na indirektan način, odnosno iz Izveštaja o finansijskim performansama u kojem su, pored ostalih, prezentovani i rashodi po osnovu kamata. Za sagledavanje razvoja finansijske strukture, njenog pogoršanja ili poboljšanja, neophodno je aktuelne pokazatelje finansijske strukture uporediti sa istorijskim podacima za isti izveštajni entitet. Izveštajni entitet javnog sektora poređenjem ovih pokazatelja sa istom vrstom pokazatelja za entitete sa istim ili sličnim karakteristikama, pored toga što stiče uvid u stanje svog finansijskog položaja u odnosu na njemu slične entitete, ove informacije eventualno može iskoristiti i za pregovaranje usmereno na unapređenje njegovog finansiranja. Izračunavanje i analiza pokazatelja finansijske strukture na osnovu informacija iz Izveštaja o finansijskim performansama značajni su i zbog toga što se na osnovu njih sagledava solventnost izveštajnog entiteta, odnosno njegova sposobnost da u definisanom roku izmiri obaveze po osnovu troškova finansiranja (kamata) i po osnovu otplate glavnice duga od čega zavisi njegova dugoročna finansijska održivost.

U prethodnim izlaganjima o pokazateljima finansijskih performansi, odnosno o pokazateljima likvidnosti, aktivnosti i finansijske strukture nije naveden ni jedan obrazac po kojem se ti pokazatelji izračunavaju. Ovakav pristup je posledica činjenice da, s obzirom na razlike između entiteta u okviru javnog sektora, koje su opisane u okviru opšteg dela izlaganja o vrednovanju performansi sa finansijskog aspekta, nije moguće prezentovati obrasce koji bi važili u svim slučajevima i za sve izveštajne entitete. Zbog toga u nastavku sledi tabela različitih pokazatelja finansijskih performansi entiteta javnog sektora čija upotrebna vrednost, odnosno svrsishodnost, zavisi od karakteristika konkretnog izveštajnog entiteta.

Tabela broj 5: Pregled pokazatelja finansijskih performansi entiteta javnog sektora

Naziv pokazatelja	Način izračunavanja
Racio opšte likvidnosti	Prosečno stanje obrtne imovine / Prosečno stanje kratkoročnih obaveza
Racio rigorozne likvidnosti	(Prosečno stanje obrtne imovine - Zalihe) / Prosečno stanje kratkoročnih obaveza
Racio gotovinske likvidnosti	(Gotovina na izveštajni dan - Iznos uslovljene gotovine na izveštajni dan) / Dospelje kratkoročne obaveze
Racio likvidnosti na bazi neto novčanog toka	Neto novčani tok iz poslovnih aktivnosti / Prosečno stanje kratkoročnih obaveza
Koeficijent obrta ukupne imovine	Ukupni prihodi / Prosečno stanje ukupne imovine
Koeficijent obrta stalne imovine	Ukupni prihodi / Prosečno stanje sadašnje vrednosti stalne imovine
Koeficijent obrta obrtne imovine	Ukupni prihodi / Prosečno stanje obrtne imovine
Koeficijent obrta zaliha	(Ukupni rashodi - Rashodi po osnovu transfera - Finansijski rashodi - Ostali rashodi) / Prosečno stanje zaliha
Koeficijent obrta dobavljača	Ukupne nabavke na kredit u toku izveštajnog perioda / Prosečno stanje obaveza prema dobavljačima
Ostala racija efikasnosti korišćenja resursa	Ostvareni ukupni prihodi (ili po različitim osnovama) / Planirani ukupni prihodi (ili po različitim osnovama)
	Procenjena vrednost nekretnina / Procenjena prodajna cena (vrednost) nekretnina
	Dobitak po osnovu kratkoročnih ulaganja / Ukupni prihodi iz sopstvenih izvora
	Potraživanja po osnovu poreza na kraju godine / Ukupna potraživanja po osnovu poreza koja se odnose na tekuću godinu
Odnos neto imovine i ukupne imovine	Neto imovina / Ukupna imovina
Odnos neuslovljene neto imovine i rashoda	Neuslovljena neto imovina / Rashodi
Stopa promene neto imovine	Promena neto imovine / Neto imovina
Odnos obaveza i ukupnih izvora finansiranja	Obaveze / (Obaveze + Neto imovina)
Odnos dugoročnih obaveza i sopstvenih izvora finansiranja	Dugoročne obaveze / Neto imovina
Odnos dugoročnih obaveza i ukupnih dugoročnih izvora finansiranja	Dugoročne obaveze / (Dugoročne obaveze + Neto imovina)
Visina penzijskih obaveza po zaposlenom	Penzijske obaveze / Broj zaposlenih
Odnos penzijskih obaveza i troškova plata i zarada	Penzijske obaveze / Troškovi plata i zarada

Odnos između imovine penzijskih planova i godišnjih isplaćenih penzijskih primanja	Imovina plana penzijskih primanja / Godišnja isplaćena penzijska primanja
Racio pokriva rashoda po osnovu kamata 1	Suficit za izveštajni period / Rashodi po osnovu kamata
Racio pokriva rashoda po osnovu kamata 2	(Promene na neto imovini + Rashodi po osnovu kamata) / Rashodi po osnovu kamata
Učešće troškova amortizacije u ukupnim rashodima	Troškovi amortizacije / Ukupni rashodi
Učešće rashoda po osnovu održavanja stalne imovine u ukupnim prihodima	Rashodi održavanja stalne imovine / Ukupni (neuslovljeni) prihodi
Racio pokriva kratkoročnih obaveza prihodima	Kratkoročne obaveze / Ukupni (neuslovljeni) prihodi
Racio pokriva ukupnih rashoda prihodima	Ukupni neuslovljeni prihodi / Ukupni rashodi
Odnos sopstvenih prihoda i ukupnih prihoda	Sopstveni prihodi / Ukupni neuslovljeni prihodi
Racija finansijske nezavisnosti i fleksibilnosti	(Otplata glavnice duga + Kamata) / Ukupni (neuslovljeni) prihodi
	Zakonima uslovljeni troškovi za federalni, državni ili nivo lokalne samouprave / Ukupni izdaci
	Dugoročne obaveze / Broj stanovnika
Rashodi per capita	Ukupni rashodi izveštajnog entiteta / Broj stanovnika
Prihodi per capita	Ukupni prihodi izveštajnog entiteta / Broj stanovnika
Racija odlaganja troškova na buduće fiskalne periode	Kapitalni izdaci / Ukupni izdaci
	(Obaveze po osnovu obveznica + Obaveze prema dobavljačima + Obaveze za izdate vaučere) / Prihodi iz sopstvenih izvora
Učešće različitih poreza u ukupnim prihodima iz sopstvenih izvora	Porez na imovinu / Prihodi iz sopstvenih izvora ili
	Porez na dodatu vrednost / Prihodi iz sopstvenih izvora ili
	Porez na dobitak / Prihodi iz sopstvenih izvora
Hirschman-Herfindahl indeks diversifikacije prihoda	-

Izvori: Bowman, W., (2011) *Tools for Predicting Municipal Bankruptcy: Indicators of Long-Run Governmental Financial Condition*, Presented to the Government Research Association Conference, Chicago; Texas State Auditor's Office, (1995), *Data Analysis: Analyzing Data - Ratio Analysis*, Methodology Manual, rev. 5/95; Suarez, V., Lesneski, Ch., and Denison D., (2011), *"Making the Case for Using Financial Indicators in Local Public Health Agencies"*, American Journal of Public Health, v. 101 (3), American Public Health Association; Wilson, E. and Kattelus S., (2002), *Accounting for Governmental and Nonprofit Entities*, Irwin, Boston.

Izračunavanje pokazatelja finansijskih performansi entiteta javnog sektora nije samo sebi cilj već sredstvo za sagledavanje aktuelnih stanja i trendova i pronalaženje načina za konstantno unapređenje ili maksimiziranje njegovog organizacionog kapaciteta, odnosno za konstantno unapređenje ili maksimiziranje njegovih sposobnosti da obezbeđuje dobra i usluge putem efikasnog i efektivnog pribavljanja i korišćenja različitih vrsta resursa¹⁵³. Finansijske informacije prezentovane u finansijskim izveštajima izveštajnog modela zasnovanog na računovodstvu na obračunskoj osnovi omogućavaju izračunavanje i ovakvu upotrebu pokazatelja finansijskih performansi izveštajnih entiteta javnog sektora.

6.2.3. Vrednovanje performansi sa aspekta usaglašenosti sa relevantnom regulativom

Između informacija prezentovanih u setu finansijskih izveštaja opšte namene zasnovanih na obračunskoj osnovi računovodstva i u setu finansijskih izveštaja opšte namene zasnovanih na gotovinskoj osnovi računovodstva ne postoje razlike u pogledu njihove podobnosti i dovoljnosti za vrednovanje performansi sa aspekta usaglašenosti aktivnosti izveštajnog entiteta sa relevantnom zakonskom regulativom, javno definisanim politikama i prihvaćenim profesionalnim standardima. Dakle, informacije prezentovane u izveštajnom modelu zasnovanom na obračunskoj osnovi računovodstva u potpunosti zadovoljavaju informacione zahteve za ocenu različitih aspekata usaglašenost aktivnosti izveštajnog entiteta.

Pored toga što je neosporno jasno da je efikasna i efektivna primena sistema merenja performansi entiteta javnog sektora uslovljena karakteristikama zemlje u kojoj oni obavljaju svoje aktivnosti (stepen ekonomskog razvoja, socijalna i politička struktura, veličina, značaj i struktura javnog sektora), prethodna izlaganja su pokazala da je ona ništa manje uslovljena i izborom računovodstvene osnove za pripremanje i prezentovanje finansijskih izveštaja opšte namene i vrstama i karakteristikama aktivnosti entiteta čije se performanse mere. Ovaj stav je u potpunoj saglasnosti sa

¹⁵³ Suarez, V., Lesneski, Ch., and Denison D., (2011), "Making the Case for Using Financial Indicators in Local Public Health Agencies", American Journal of Public Health, v. 101 (3), American Public Health Association.

rezultatima istraživanja koje su 2008. godine, u 41 zemlji, sproveli *IFAC*-ov Komitet profesionalnih računovođa u poslovnoj praksi (*Professional Accountants in Business Committee*) i Ovlašćeni institut za javne finansije i računovodstvo (*Chartered Institute of Public Finance and Accountancy*)¹⁵⁴. Istraživanje je imalo dva osnovna cilja: da se utvrde sličnosti i razlike između sistema vrednovanja performansi entiteta javnog sektora u zemljama obuhvaćenim istraživanjem i da se ocene koristi koje od ovih sistema imaju entiteti javnog sektora sa aspekta unapređenja efikasnosti i efektivnosti ostvarivanja njihovih cijeva. Jedan od rezultata istraživanja nedvosmisleno ukazuje da računovođe i menadžeri zaposleni u entitetima javnog sektora imaju daleko veći stepen satisfakcije i profesionalnog poverenja u pogledu načina funkcionisanja sistema za vrednovanje performansi kada se finansijski izveštaji pripremaju i prezentuju u skladu sa zahtevima računovodstva na obračunskoj osnovi. Računovođe i menadžeri su iskazali isti stav i po pitanju značaja primene i uticaja sistema vrednovanja performansi na dostignuti nivo i unapređenje efikasnosti i efektivnosti korišćenja resursa.

Razvoj i primena adekvatnih sistema za vrednovanje performansi entiteta javnog sektora su polja koja su još uvek nedovoljno istražena. Iz tog razloga bi bilo poželjno da neka buduća istraživanja budu usmerena u ovom pravcu sa posebnim akcentom na mogućnosti i ograničenja primene metodologije izbalansiranih merila u entitetima javnog sektora¹⁵⁵.

¹⁵⁴ Professional Accountants in Business Committee, (2008), *Developments in Performance Measurement Structures in Public Sector Entities*, Information Paper, IFAC.

¹⁵⁵ Ovom problematikom su se bavili: Kaplan, R., (1999), *The Balanced Scorecard for Public-Sector Organizations*, Harvard Business School Publishing, New York; Kaplan, R., (2000), *Overcoming the Barriers to Balanced Scorecard Use in the Public Sector*, Harvard Business School Publishing, New York; Niven, P.R., (2003), *Balanced Scorecard Step-by-Step for Government and Nonprofit Agencies*, Wiley, New Jersey.

IV FINANSIJSKO IZVEŠTAVANJE I VREDNOVANJE PERFORMANSI ENTITETA JAVNOG SEKTORA U REPUBLICI SRBIJI

1. Normativna osnova, karakteristike i ocena sistema finansijskog izveštavanja entiteta javnog sektora u Republici Srbiji

Narmativnu osnovu za finansijsko izveštavanje entiteta javnog sektora, osim javnih preduzeća¹⁵⁶, čini set sledećih zakonskih i podzakonskih akata:

- Zakon o budžetskom sistemu ("Službeni glasnik RS", broj 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013, ispravke 108/2013, 142/2014, 65/2015 i 103/215),
- Uredba o budžetskom računovodstvu ("Službeni glasnik RS", broj 125/2003 i 12/2006),
- Uredba o primeni Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor ("Službeni glasnik RS", broj 49/2010),
- Pravilnik o standardnom klasifikacionom okviru i Kontnom planu za budžetski sistem ("Službeni glasnik RS", broj 16/2016),
- 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" broj 18/2015),
- Pravilnik o sadržaju izveštaja o strukturi i vrednosti nefinansijske imovine Republike Srbije ("Službeni glasnik RS", broj 65/14) i
- Zakon o budžetu Republike Srbije za 2016. godinu ("Službeni glasnik RS" broj 103/2015).

Zakonom o budžetskom sistemu, prema članu 1, uređuju se sledeća područja: planiranje, priprema i izvršenje budžeta Republike Srbije i budžeta lokalne vlasti,

¹⁵⁶ U drugom delu ovog rada je istaknuto da javna preduzeća svoje finansijske izveštaje pripremaju i prezentuju u skladu sa istim zahtevima koji se odnose i na preduzeća iz privatnog sektora, odnosno da su za njih relevantni Međunarodni standardi finansijskog izveštavanja.

priprema i donošenje finansijskih planova organizacija za obavezno socijalno osiguranje, budžetsko računovodstvo i izveštavanje, finansijsko upravljanje, kontrola i revizija korisnika javnih sredstava i budžeta Republike Srbije, budžeta lokalne vlasti i finansijskih planova organizacija za obavezno socijalno osiguranje, nadležnost i organizacija uprave za trezor i druga pitanja od značaja za funkcionisanje budžetskog sistema. Sa aspekta ovog rada važna je odredba člana 75 ovog zakona u kojoj se kaže da ministar uređuje način vođenja budžetskog računovodstva i sadržaj i način finansijskog izveštavanja za direktne i indirektne korisnike budžetskih sredstava. Ovakvo određenje je realizovano propisivanjem Uredbe o budžetskom računovodstvu.

U Uredbi o budžetskom računovodstvu, član 1, pod budžetskim računovodstvom podrazumevaju se svi uslovi i način vođenja poslovnih knjiga, sastavljanje, prikazivanje, dostavljanje i objavljivanje finansijskih izveštaja. U članu 2 Uredbe precizira se da se ona primenjuje na budžet Republike i budžete lokalnih vlasti i njihove direktne i indirektne korisnike. Pored toga ovu Uredbu primenjuju i organizacije za obavezno socijalno osiguranje.

Uredbom o primeni Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor, član 1, propisuje se da njihova upotreba započinje od 01. januara 2011. godine i da se odnosi na vođenje poslovnih knjiga, sastavljanje, prikazivanje, dostavljanje i objavljivanje finansijskih izveštaja direktnih i indirektnih korisnika budžetskih sredstava, korisnika sredstava organizacija obaveznog socijalnog osiguranja, budžetskih fondova Republike Srbije i lokalnih vlasti.

Pravilnikom o standardnom klasifikacionom okviru i Kontnom planu za budžetski sistem, prema članu 1, propisuju se standardni klasifikacioni okvir i Kontni plan za budžetski sistem i sadržaj konta (računa) u Kontnom planu. U Pravilniku se naglašava da je on sačinjen u skladu sa zahtevima međunarodne metodologije Statistike državnih finansija (*GFS*). Odredbe ovog Pravilnika primenjuju se na budžet Republike Srbije, budžete lokalnih vlasti, njihove direktne i indirektne korisnike, finansijske planove organizacija za obavezno socijalno osiguranje i njihove korisnike.

Pravilnikom o načinu pripreme, sastavljanja i podnošenja finansijskih izveštaja korisnika budžetskih sredstava, korisnika sredstava organizacija za obavezno socijalno

osiguranje i budžetskih fondova uređuje se način pripreme, sastavljanja i podnošenja finansijskih izveštaja direktnih i indirektnih korisnika budžetskih sredstava, organizacija za obavezno socijalno osiguranje, budžetskih fondova Republike Srbije i lokalne vlasti. Pored navedenog, ovim Pravilnikom se propisuju izgled i sadržina obrazaca za finansijske izveštaje.

Pravilnikom o sadržaju izveštaja o strukturi i vrednosti nefinansijske imovine Republike Srbije propisuje se sadržaj ovih izveštaja koje Republička direkcija za imovinu Republike Srbije dostavlja Ministarstvu finansija - Upravi za trezor, radi sastavljanja završnog računa budžeta Republike Srbije. Pravilnikom je propisano da ove izveštaje Direkcija sastavlja na osnovu podataka iz izveštaja o strukturi i vrednosti imovine Republike Srbije koje njoj dostavljaju korisnici tih sredstava. U Pravilniku se zahteva da u izveštajima o strukturi i vrednosti imovine Republike Srbije koje sastavljaju korisnici tih sredstava podaci budu prezentirani u skladu sa zahtevima Pravilnika kojim se propisuje standardni klasifikacioni okvir i Kontni plan za budžetski sistem.

U prvom članu Zakona o budžetu Republike Srbije za 2016. godinu (kao i za bilo koju drugu godinu) određuje se da se njime uređuju prihodi i primanja, rashodi i izdaci budžeta Republike Srbije za 2016. godinu, njegovo izvršavanje, obim zaduživanja za potrebe finansiranja deficita i konkretnih projekata i davanje garancija, upravljanje javnim dugom, korišćenje donacija, projektnih zajmova, korišćenje prihoda od prodaje dobara i usluga budžetskih korisnika i njihova prava i obaveze. Sa aspekta finansijskog izveštavanja opšte namene entiteta javnog sektora važna je činjenica da se Zakonom o budžetu Republike Srbije određuje računovodstveni tretman obračunate amortizacije nefinansijske imovine.

Posmatrajući broj navedenih propisa i njihove delokruge, a bez ulaženja u njihovu sadržinu, mogao bi se izvesti zaključak da je oblast finansijskog izveštavanja entiteta javnog sektora u Republici Srbiji adekvatno zakonski uređena. Međutim, ovakav zaključak demantuje njihova sadržina iz tri osnovna razloga:

- (1) nepreciznosti odredbi pojedinih akata,
- (2) međusobne neusaglašenosti odredbi u okviru istog akta, neusaglašenosti

odredbi između različitih akata kao i njihove neusaglašenosti sa relevantnom međunarodnom regulativom i

(3) slabe primene, odnosno nepoštovanja odredbi određenih propisa.

(1) Eklatantan primer za ilustraciju nepreciznosti odredbi pojedinih akata je Uredba o primeni Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor iz 2010. godine. Naime, u članu 1 pomenute Uredbe, određuje se da će se Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor primenjivati prilikom vođenja poslovnih knjiga i sastavljanja, prikazivanja, dostavljanja i objavljivanja 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 01. januara 2011. godine. U članu 3 iste Uredbe se precizira da su međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor standardi koje pod tim nazivom objavljuje Odbor za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor koji je organizacioni deo Međunarodne federacije računovođa.

Ovakva odluka iskazuje svest o prednostima korišćenja standarda čiji je kvalitet međunarodno potvrđen umesto, do tada često primenjivane prakse, pronalaženja sopstvenih rešenja. Međutim, važno je istaći činjenicu da je Odbor za međunarodne računovodstvene standarde koncipirao set standarda koji se primenjuju kada se računovodstveni sistem zasniva na obračunskoj osnovi i jedan standard koji se primenjuje kada se računovodstveni sistem zasniva na gotovinskoj osnovi. Način na koji su strukturirane odredbe Uredbe ukazuju na to da se ne pravi, upravo istaknuta, razlika između Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor zasnovanih na obračunskoj osnovi i Međunarodnog računovodstvenog standarda za javni sektor zasnovanog na gotovinskoj osnovi, niti se precizira koji od njih treba da budu korišćeni za Uredbom definisane namene. S obzirom na to da se u odredbama Uredbe ključna sintagma upotrebljava samo u množini - Međunarodni računovodstveni standardi - mogao bi se izvesti zaključak da ova Uredba propisuje upotrebu Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor na obračunskoj osnovi. Ovakav zaključak

bi bio pogrešan jer se Uredbom o budžetskom računovodstvu, član 5, određuje da je osnova za vođenje budžetskog računovodstva gotovinska osnova¹⁵⁷.

U navedenim propisima prisutan je još jedan oblik nepreciznosti, a to je terminološka nepreciznost. Tako se, na primer, u Pravilniku o načinu pripreme, sastavljanja i podnošenja finansijskih izveštaja korisnika budžetskih sredstava, pored ostalog, navodi da je jedan od finansijskih izveštaja koje sastavljaju entiteti javnog sektora Bilans prihoda i rashoda. Međutim, u tom finansijskom izveštaju prezentuju se samo primanja, jer se prihodi priznaju na gotovinskoj osnovi. S druge strane pak, u istom izveštaju, iz istog razloga, nisu prikazani rashodi izveštajnog entiteta već njegovi izdaci.

(2) Naredna izlaganja ilustruju prethodno iznet stav da postoji međusobna neusaglašenost odredbi u okviru istog akta, neusaglašenost odredbi između različitih akata kao i njihova neusaglašenost sa relevantnom međunarodnom regulativom.

Uredba o budžetskom računovodstvu sastoji se od sledećih delova: prvi deo - *Osnovne odredbe*, drugi deo - *Osnova za vođenje budžetskog računovodstva i finansijskog izveštavanja*, treći deo - *Poslovne knjige i računovodstvene isprave*, četvrti deo - *Kaznene odredbe* i peti deo - *Završna odredba* (u ovom delu se samo određuje datum stupanja na snagu Uredbe).

Prethodno pomenuti član 5 Uredbe o budžetskom računovodstvu nalazi se u njenom drugom delu pod podnaslovom *Osnova za vođenje budžetskog računovodstva*. U njemu se propisuje vođenje budžetskog računovodstva na gotovinskoj osnovi i precizira da se finansijski izveštaji pripremaju ne na bilo kojim principima gotovinske osnove već isključivo na principima gotovinske osnove Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor. Potpuno saglasan sa ovakvim opredeljenjem je sledeći zahtev koji u odnosu na finansijske izveštaje postavlja Uredba. Naime, prema istom članu 5 Uredbe, finansijski izveštaji na gotovinskoj osnovi sadrže: informacije o izvoru sredstava prikupljenih u toku određenog perioda, nameni za koju su ta sredstva iskorišćena i saldo gotovinskih sredstava na izveštajni dan. Pored toga određuje se i da je osnov za merenje rezultata u finansijskim izveštajima saldo gotovine i gotovinskih ekvivalenata, odnosno da je rezultat iskazan u finansijskim izveštajima promena iznosa gotovine i gotovinskih

¹⁵⁷ Poseban problem izaziva nekritična upotreba termina *budžetsko računovodstvo* pod kojim se u suštini podrazumeva računovodstvo entiteta javnog sektora (osim javnih preduzeća).

ekvivalenata (između dva izveštajna dana - *primedba D.J.*). Sve prethodno navedene odredbe člana 5 Uredbe o budžetskom računovodstvu suštinski su potpuno u skladu sa zahtevima obaveznog dela Međunarodnog računovodstvenog standarda za javni sektor na gotovinskoj osnovi¹⁵⁸ koji se odnose na sadržaj Izveštaja o gotovinskim naplatama i gotovinskim isplatama. Međutim, način na koji je formulisana sadržina finansijskih izveštaja u članu 5 Uredbe ipak sadrži određeni stepen nepreciznosti¹⁵⁹. Naime, upotrebljavaju se termini "izvor prikupljenih sredstava" i "namena za koju su ta sredstva iskorišćena" umesto da se upotrebljavaju termini "izvor prikupljenih gotovinskih (novčanih) sredstava" i "namena za koju su ta gotovinska (novčana) sredstva iskorišćena" jer je određenje termina sredstva daleko šire od određenja termina gotovinska sredstva koja su samo jedan od oblika sredstava kojima raspolaže izveštajni entitet. Činjenica da se na kraju definisanja informacija koje se prezentuju u finansijskim izveštajima pripremljenim na gotovinskoj osnovi upotrebljava ispravan termin "saldogotovinskih sredstava na izveštajni dan" u izvesnoj meri pojašnjava njihovu sadržinu. Ipak, neophodno je koristiti potpuno nedvosmisleno određenje za bilo koji računovodstveni fenomen ili kategoriju jer se na taj način sprečava mogućnost njihovog nenamernog ili namernog pogrešnog tumačenja. Ovakav stav važi čak i kada potpuno nedvosmisleno određenje nekog računovodstvenog fenomena ili kategorije zahteva u izvesnoj meri ekstenzivnije narativne opise.

U okviru podnaslova *Godišnje izveštavanje* Uredbe o budžetskom računovodstvu, u članu 6, određuje se obuhvat informacija prezentovanih u finansijskim izveštajima koje pripremaju i prezentuju različiti obveznici njene primene. Sa aspekta ovog rada relevantni su zahtevi koji se postavljaju u odnosu na informacionu osnovu na bazi koje se vrši pripremanje i prezentovanje godišnjih finansijskih izveštaja direktnih i indirektnih korisnika budžetskih sredstava. Naime, u pomenutom članu se kaže da indirektni korisnici budžetskih sredstava sastavljaju godišnje finansijske izveštaje na osnovu evidencija o primljenim sredstvima i izvršenim plaćanjima koje su usaglašene sa

¹⁵⁸ IPSASB, (2015), *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*, 2015 Edition, Volume II, IPSAS - *Financial Reporting under the Cash Basis of Accounting*.

¹⁵⁹ Radi sticanja uvida u celinu slabosti rešenja sadržanih u Uredbi o budžetskom računovodstvu u ovom delu su prezentovane i nepreciznosti u formulisanju nekih njenih odredbi iako one po svojoj suštini pripadaju razmatranjima iznetim u prethodnoj tački.

trezorom i na osnovu drugih analitičkih evidencija koje vode¹⁶⁰. Pre ovog navođenja analitičkih evidencija one se spominju jedino u delu člana 5 koji određuje da korisnici budžetskih sredstava nepokretnosti, opremu i ostala osnovna sredstva u državnoj svojini u svojim poslovnim knjigama evidentiraju prema nabavnoj vrednosti umanjenoj za ispravku vrednosti po osnovu amortizacije. Odredbe koje se odnose na poslovne knjige i u tom sklopu i analitičke evidencije nalaze se u Trećem delu Uredbe o budžetskom računovodstvu koji nosi naziv *Poslovne knjige i računovodstvene isprave*. U ovom delu Uredbe, u članu 9, poslovne knjige se definišu kao sveobuhvatne evidencije o finansijskim transakcijama korisnika budžetskih sredstava uključujući stanje i promene na imovini, potraživanjima, obavezama, izvorima finansiranja, rashodima, izdacima, prihodima i primanjima. U nastavku ovog dela Uredbe, u članu 14, propisane su sledeće vrste analitičkih evidencija, odnosno pomoćnih knjiga i evidencija: pomoćna knjiga kupaca, pomoćna knjiga dobavljača, pomoćna knjiga osnovnih sredstava, pomoćna knjiga zaliha, pomoćna knjiga plata, pomoćna evidencija izvršenih isplata, pomoćna evidencija ostvarenih priliva, pomoćna evidencija plasmana, pomoćna evidencija duga i ostale pomoćne knjige i evidencije ako je potrebno. Po našem mišljenju neobično je da se pred izveštajne entitete iznosi zahtev da finansijske izveštaje pripremaju u skladu sa podacima iz svojih analitičkih evidencija, a da pre toga te analitičke evidencije i načini njihove organizacije i vođenja nisu jasno definisani.

S obzirom na prethodno opisane zahteve Uredbe o budžetskom računovodstvu u njenom članu 5, a posebno na direktno upućivanje na Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor na gotovinskoj osnovi, bilo bi logično za očekivati da se u tom istom drugom delu Uredbe koji se odnosi na finansijsko izveštavanje propisuje izveštajni model koji je u skladu sa obaveznim delom pomenutog standarda. Dakle, bilo bi logično da se od entiteta javnog sektora u Republici Srbiji zahteva da pripreme i prezentuju Izveštaj o gotovinskim naplatama i gotovinskim isplatama, Napomene uz finansijske izveštaje sa prezentovanjem odabranih računovodstvenih politika i Izveštaj o uporednim podacima iz budžeta (pod uslovom da su njihovi odobreni budžeti javno publikovani).

¹⁶⁰ S obzirom da godišnji finansijski izveštaji direktnih korisnika budžetskih sredstava predstavljaju konsolidovane finansijske izveštaje, koji uključuju podatke iz njihovih knjigovodstvenih evidencija i podatke iz izveštaja završnih računa njihovih indirektnih korisnika, odredbe člana 6 Uredbe o budžetskom računovodstvu koje se odnose na informacionu osnovu na bazi koje se vrši pripremanje i prezentovanje godišnjih finansijskih izveštaja relevantne su samo za podatke iz knjigovodstvenih evidencija direktnih korisnika budžetskih sredstava.

Međutim, u članu 7 Uredbe, kojim se određuju vrste godišnjih finansijskih izveštaja, od izveštajnih entiteta se zahteva da pripreme i prezentuju sledeće finansijske izveštaje:

- izveštaje na gotovinskoj osnovi koji obuhvataju:
 - Izveštaj o kapitalnim izdacima i finansiranju i
 - Izveštaj o novčanim tokovima i
- izveštaje sastavljene na osnovu usvojenih računovodstvenih politika s obrazloženjima koji obuhvataju:
 - Bilans stanja,
 - Bilans prihoda i rashoda (Izveštaj o finansijskim performansama ili Bilans uspeha)
 - Izveštaj o izvršenju budžeta sačinjen tako da prikazuje razliku između odobrenih sredstava i izvršenja,
 - Izveštaj o korišćenju sredstava iz tekuće i stalne budžetske rezerve,
 - Izveštaj o garancijama datim u toku fiskalne godine,
 - Objašnjenje velikih odstupanja između odobrenih sredstava i izvršenja i
 - Pregled primljenih domaćih i stranih donacija i kredita i pregled izvršenih otplata kredita.

Odredbe člana 7 u pogledu vrsta finansijskih izveštaja formalno podsećaju na zahteve neobaveznog dela Međunarodnog računovodstvenog standarda za javni sektor na gotovinskoj osnovi. Međutim, između njih postoje značajne razlike. Prva značajna razlika između Uredbe i Standarda na koji se Uredba poziva je što su Uredbom o budžetskom sistemu svi navedeni finansijski izveštaji propisani - obavezni, a u pomenutom delu *IPSAS* za gotovinsku osnovu entiteti javnog sektora se isključivo podstiču da obelodanjuju neke vrste informacija, dakle Standard ih na to ne obavezuje. Standard ne zahteva izradu bilansa stanja i bilansa uspeha već samo prikazivanje najznačajnijih delova imovine i obaveza, a prihodi i rashodi se uopšte ne spominju. Uredbom se zahteva izrada Izveštaja o novčanim tokovima dok Standard podstiče izveštajne entitete da taj izveštaj pripreme i prezentuju, ali samo pod uslovom da su javno demonstrirali odluku da izvrše prelazak sa finansijskog izveštavanja zasnovanog na gotovinskoj osnovi računovodstva na finansijsko izveštavanje zasnovano na obračunskoj osnovi računovodstva. U pogledu zahteva za prezentacijom Izveštaja o

izvršenju budžeta nema razlike između Uredbe i Standarda osim što, prema Standardu, obavezu da ovaj izveštaj prezentuju imaju samo izveštajni entiteti čiji su odobreni budžeti javno objavljeni. Zahtevi iz Uredbe da se prezentuju Izveštaj o korišćenju sredstava iz tekuće i stalne budžetske rezerve i Izveštaj o garancijama datim u toku fiskalne godine razlikuju se u odnosu na zahteve Standarda samo u pogledu njihove obaveznosti, odnosno neobaveznosti.

Pored ukazivanja na razlike između odredbi člana 7 Uredbe o budžetskom računovodstvu i zahteva neobaveznog dela Međunarodnog računovodstvenog standarda za javni sektor na gotovinskoj osnovi pitanje je gde se između člana 5 i člana 7 iste Uredbe "izgubio" Izveštaj o gotovinskim naplatama i gotovinskim isplatama? Analizom sadržine obrasca za Izveštaj o novčanim tokovima¹⁶¹ konstatovano je da ovaj izveštaj suštinski preuzima ulogu Izveštaja o gotovinskim naplatama i gotovinskim isplatama.

Struktura izveštajnog modela koji je Uredbom o budžetskom računovodstvu propisan za entitete javnog sektora u Republici Srbiji ne korespondira u celini izveštajnom modelu za računovodstveni sistem zasnovan na gotovinskoj osnovi koji je predviđen u Međunarodnom računovodstvenom standardu za javni sektor na gotovinskoj osnovi. Opšti utisak je da Uredba za svoje polazište ima pretpostavku da se primenjuje računovodstveni sistem zasnovan na gotovinskoj osnovi ali da se zatim, u daljoj razradi njenih odredbi, čine brojna i različita odsupanja čiji je rezultat propisivanje izveštajnog modela koji nije karakterističan za gotovinsku osnovu. Propisani izveštajni model deklarativno se zasniva na gotovinskoj osnovi računovodstva ali je istovremeno modifikovan na načine koji su karakteristični i za modifikovanu gotovinsku i za modifikovanu obračunsku osnovu. Zbog izvršenih modifikacija nije moguće precizno odrediti kojoj vrsti izveštajnog modela pripada izveštajni model koji je propisan i koji se primenjuje za finansijsko izveštavanje entiteta javnog sektora u Republici Srbiji. Sa ovakvim određenjem saglasno je i Ministarstvo finansija Republike Srbije jer se u njegovom javno publikovanom dokumentu pod nazivom *Program upravljanja javnim finansijama 2016 - 2020* iznosi sledeći stav: "Primena hibridne osnove računovodstva (ni gotovinske ni obračunske) dovodi do nedoslednog računovodstva i izveštavanja o

¹⁶¹ Obrazac i sadržina Izveštaja o novčanim tokovima propisani su Pravilnikom o načinu pripreme, sastavljanja i podnošenja finansijskih izveštaja korisnika budžetskih sredstava

imovini, obavezama, prihodima i rashodima"¹⁶². Dakle, ovakvim određenjem Ministarstvo finansija priznaje da se finansijsko izveštavanje entiteta javnog sektora ne sprovodi u skladu sa zahtevima ni gotovinske ni obračunske osnove računovodstva, ali ne precizira da li je u pitanju modifikovana gotovinska ili modifikovana obračunska osnova računovodstva.

Nekonzistentnost rešenja u Uredbi o budžetskom računovodstvu ilustruje još jedna odredba koju sadrži član 5, a koja je u postupku analize delovala paradoksalno jer se njome propisuje da korisnici budžetskih sredstava i organizacije obaveznog socijalnog osiguranja mogu voditi računovodstvene evidencije za potrebe internog izveštavanja i prema zahtevima obračunske osnove, ali pod uslovom da se finansijski izveštaji izrađuju na gotovinskoj osnovi radi konsolidovanog izveštavanja. Ovakva odredba se u postupku analize zahteva Uredbe o budžetskom računovodstvu činila potpuno nejasnom jer je nedostajao odgovor na sledeće pitanje: Šta bi bio motiv za jedan izveštajni entitet javnog sektora da svoj računovodstveni sistem organizuje i vodi uz poštovanje zahteva obračunske osnove računovodstva ako se od njega zahteva da bude javno odgovoran^(a) samo za raspolaganje gotovinom koja mu je poverena? Odgovor na postavljeno pitanje dobija se analizom odredbi Pravilnika o standardnom klasifikacionom okviru i Kontnom planu za budžetski sistem.

Pravilnik o standardnom klasifikacionom okviru i Kontnom planu za budžetski sistem sadrži odredbe koje, kao što je na početku izlaganja u ovom delu rada navedeno, moraju poštovati Republika, lokalne vlasti, direktni i indirektni korisnici budžetskih sredstava, organizacije za obavezno socijalno osiguranje i njihovi korisnici. U članu 9 Pravilnika se precizira: "korisnici sredstava su obavezni da poslovne promene u budžetskom računovodstvu vode po propisanim šestocifrenim subanalitičkim kontima sadržanim u Kontnom planu"¹⁶³. Propisanom šestocifrenom brojčanom oznakom subanalitičkih računa određena je njihova pripadnost klasi računa, kategoriji računa, grupi računa,

¹⁶² Republika Srbija, Ministarstvo finansija: *Program reformi upravljanja javnim finansijama 2016 - 2020*, strana 37. www.mfin.gov.rs

¹⁶³ Pravilnik o standardnom klasifikacionom okviru i Kontnom planu za budžetski sistem, "Službeni glasnik RS", broj 16/2016, strana 36.

sintetičkom računu, analitičkom računu i konačno, konkretan subanalitički račun. Kontnim planom su svi računi raspoređeni u 10 klasa:

Broj klase	Naziv klase
000000	Nefinansijska imovina
100000	Finansijska imovina
200000	Obaveze
300000	Kapital, utvrđivanje rezultata poslovanja i vanbilansna evidencija
400000	Tekući rashodi
500000	Izdaci za nefinansijsku imovinu
600000	Izdaci za otplatu glavnice i nabavku finansijske imovine
700000	Tekući prihodi
800000	Primanja od prodaje nefinansijske imovine
900000	Primanja od zaduživanja i prodaje finansijske imovine

Analiza zahteva koji se odnose na sadržinu računa i primenu Kontnog plana daje osnovu za zaključak da je Kontni plan koncipiran tako da se u suštini računovodstvena evidencija inicijalno obavlja kao da je propisana primena obračunske osnove računovodstva, a da se zatim vrše knjiženja koja tako dobijene podatke svode na gotovinsku osnovu računovodstva. Nakon ovog saznanja odredba člana 5 Uredbe o budžetskom računovodstvu, kojom se entitetima javnog sektora dozvoljava da za potrebe internog izveštavanja svoje računovodstvene evidencije mogu voditi i prema zahtevima obračunske osnove, ne deluje više tako paradoksalno.

Međusobnu neusaglašenosti akata kojima se reguliše oblast finansijskog izveštavanja entiteta javnog sektora u Republici Srbiji ilustruje i sledeći primer. Propisanim Kontnim planom u okviru Klase 400000 nalazi se Kategorija 430000 *Amortizacija i upotreba sredstava za rad*. U okviru ove kategorije predviđene su posebne grupe računa za obuhvatanje obračunatih otpisa vrednosti po osnovu upotrebe nekretnina, opreme, kultivisane imovine, dragocenosti, prirodne i nematerijalne imovine. Međutim, na računima ovih grupa od 2013. godine entiteti javnog sektora ne sprovode knjiženja. Razlog za takvo postupanje je promena odredbe kojom se, u Zakonu o budžetu Republike Srbije, propisuje računovodstveni tretman obračunatih otpisa. U Zakonu o budžetu Republike Srbije za 2012. godinu¹⁶⁴, u članu 18, stoji: "direktni i indirektni korisnici budžetskih sredstava čija se delatnost u celini ili pretežno finansira iz budžeta, umanjice obračunatu amortizaciju sredstava za rad u 2012. godini, srazmerno delu

¹⁶⁴ Kao i u Zakonima o budžetu Republike Srbije za prethodne godine.

sredstava obezbeđenih iz budžeta i sredstava ostvarenih po osnovu donacija"¹⁶⁵. Shodno ovoj odredbi, i na osnovu tada važeće Instrukcije Ministarstva za finansije - Uprave za trezor¹⁶⁶, na grupama ovih računa su 2012. godine knjiženi iznosi obračunatih otpisa vrednosti navedenih oblika imovine srazmerni visini ostvarenih sopstvenih prihoda izveštajnog entiteta, a ostatak do punog iznosa obračunatih otpisa knjižen je na teret kapitala. Zakon o budžetu Republike Srbije za 2013. godinu unosi izmenu u pogledu računovodstvenog tretmana obračunatih otpisa nefinansijske imovine jer se u članu 19 navodi: "direktni i indirektni korisnici budžetskih sredstava u 2013. godini obračunatu ispravku vrednosti nefinansijske imovine iskazuju na teret kapitala, odnosno ne iskazuju rashod amortizacije i upotrebe sredstava"¹⁶⁷. Ista odredba nalazi se u Zakonu o budžetu Republike Srbije za 2014. godinu u članu 21¹⁶⁸, za 2015. godinu u članu 22¹⁶⁹ i za 2016. godinu u članu 21¹⁷⁰. U novom Pravilniku o standardnom klasifikacionom okviru i Kontnom planu za budžetski sistem koji je stupio na snagu 01. marta 2016. godine i dalje se nalaze grupe računa za iskazivanje tekućih rashoda po osnovu amortizacije nefinansijske imovine iako se na njima knjiženja ne sprovode počevši od 2013. godine.

Za sva prethodno opisana rešenja regulatornih tela, u domenu regulisanja računovodstva i finansijskog izveštavanja entiteta javnog sektora, koja prouzrokuju međusobnu neusaglašenost odredbi u okviru istog akta, neusaglašenost odredbi između različitih akata i njihovu neusaglašenost sa relevantnom međunarodnom regulativom, u toku izrade ovog rada u akademskoj i stručnoj literaturi nismo uspeli da pronađemo validno opravdanje. Nesporno je da takva rešenja otežavaju postupak pripremanja i prezentovanja finansijskih izveštaja kao i da ugrožavaju stepen razumevanja u njima sadržanih finansijskih informacija, čime se dovodi u pitanje mogućnost ispunjenja ciljeva koji su pred finansijsko izveštavanje entiteta javnog sektora postavljeni (obezbeđivanje informacija za donošenje ekonomskih odluka i demonstriranje javne odgovornosti^(a) za efikasno i efektivno korišćenje javne imovine).

¹⁶⁵ Zakon o budžetu Republike Srbije za 2012. godinu, www.mfin.gov.rs.

¹⁶⁶ *Budžetsko računovodstvo*, Bilten, 2/2012, NIP Obrazovni informator, Beograd.

¹⁶⁷ Zakon o budžetu Republike Srbije za 2013. godinu, www.parlament.gov.rs

¹⁶⁸ Zakon o budžetu Republike Srbije za 2014. godinu, www.parlament.gov.rs

¹⁶⁹ Zakon o budžetu Republike Srbije za 2015. godinu, www.parlament.gov.rs

¹⁷⁰ Zakon o budžetu Republike Srbije za 2016. godinu, www.parlament.gov.rs

Prema našem mišljenju, neophodno je ukazati na još jednu značajnu slabost sistema finansijskog izveštavanja u Republici Srbiji, a to je njegova netransparentnost, odnosno javna nedostupnost finansijskih izveštaja direktnih i indirektnih korisnika budžetskih sredstava. Ovaj nedostak direktno umanjuje, ako ne i onemogućava, ispunjenje jednog od osnovnih ciljeva finansijskog izveštavanja entiteta javnog sektora - demonstriranje njihove javne odgovornosti^(a). Prilikom izrade ovog rada nismo uspjeli da pronađemo javno dostupne finansijske izveštaje direktnih i indirektnih korisnika budžetskih sredstava, iako smo deo javnosti koja se i sa teorijskog i sa praktičnog aspekta smatra jednim od osnovnih korisnika finansijskih izveštaja opšte namene entiteta javnog sektora. Nasuprot tome, bile su nam dostupne informacije o finansijskim izveštajima za različite nivoe javnog sektora¹⁷¹ u zemljama kao što su, na primer, Novi Zeland, Australija, Ujedinjeno Kraljevstvo ili Sjedinjene Američke Države.

(3) Nedoslednost u primeni odredbi određenih propisa koji su direktno ili indirektno povezani sa regulisanjem sistema finansijskog izveštavanja entiteta javnog sektora u Republici Srbiji ilustrovaćemo na primeru primene Zakona o javnoj svojini i sa njim povezane Uredbe o evidenciji nepokretnosti u javnoj svojini. Ovakvo opredeljenje je motivisano sledećim faktorima. Osnovni cilj finansijskog izveštavanja entiteta javnog sektora je produkovanje finansijskih informacija koje su korisne u procesu donošenja ekonomskih odluka i kojima se demonstrira javna odgovornost^(a) entiteta za rezultate postignute korišćenjem resursa koji su mu povereni. Produkovanje ovakvih informacija, ni konceptualno ni praktično, nije moguće ukoliko se ne raspolaže podacima o ukupnim resursima kojima raspolažu entiteti javnog sektora na različitim nivoima i javni sektor u celini.

U Republici Srbiji na snazi su sledeća dva pravna akta koja su povezana sa sistemom finansijskog izveštavanja entiteta javnog sektora:

- Zakon o javnoj svojini ("Službeni glasnik RS", broj 72/11, 88/13 i 105/2014) i
- Uredba o evidenciji nepokretnosti u javnoj svojini ("Službeni glasnik RS", broj 70/2014 i 19/2015).

¹⁷¹ Federalni nivo, nacionalni nivo, nivo pojedinačnih departmana i nivo pojedinačnih entiteta.

Zakon o javnoj svojini, u članu 3, definiše javnu svojinu kao prirodna bogatstva, dobra od opšteg interesa i dobra u opštoj upotrebi koja koriste organi i organizacije Republike Srbije, autonomne pokrajine, jedinice lokalne samouprave, ustanove, javne agencije i druge organizacije čiji je osnivač Republika Srbija, autonomna pokrajina i jedinica lokalne samouprave (dakle entiteti javnog sektora na različitim organizacionim nivoima). U članu 64 istog Zakona određuje se da svi pobražani entiteti javnog sektora vode evidenciju o stanju, vrednosti i kretanju sredstava u javnoj svojini i da imaju obavezu da te podatke, direktno ili indirektno, dostave Repubičkoj direkciji za imovinu Republike Srbije koja vodi jedinstvenu evidenciju nepokretnosti u javnoj svojini. Zakon u istom članu određuje da će rokove za dostavljanje traženih podataka o imovini u javnoj svojini definisati Vlada posebnom uredbom.

Vlada je Uredbu o evidenciji nepokretnosti u javnoj svojini donela 04. jula 2014. godine, a ona je stupila na snagu 17. jula iste godine. U članu 16 pomenute Uredbe određeno je da svi entiteti koji imaju obavezu da Direkciji podnesu tražene podatke o imovini u javnoj svojini to moraju da urade najkasnije do 28. februara 2015. godine, a sa stanjem na dan 31. decembra 2014. godine. Prema podacima iznetim na jednom konsultativnom skupu održanom u Upravi za trezor, krajem 2015. godine, približno 20% entiteta javnog sektora je ovu obavezu ispunilo, pri čemu se neretko dešava da se jedan isti oblik javne imovine javlja kao pozicija u podacima različitih entiteta bez jasnog razgraničenja obima prava raspolaganja javnom imovinom u pitanju. Mišljenja smo da ovi podaci verno odražavaju pravo stanje jer smo analizom podataka iz *Informatora o radu Republičke direkcije za imovinu Republike Srbije za 2015. godinu*, dostupnom na zvaničnom sajtu Direkcije¹⁷², u delu *10. Postupak radi davanja usluga*, a koji se odnosi na odgovore na *Zahteve za pristup informacijama*, u najvećem broju slučajeva kao odgovor na postavljeni zahtev pronašli različite formulacije odgovora čija je suština da *Direkcija ne raspolaže traženim podacima*.

¹⁷² www.rdi.gov.rs

2. Vrednovanje performansi entiteta javnog sektora u Republici Srbiji

U okviru izlaganja u trećem delu ovog rada razmatrani su uzroci, specifičnosti, svrhe, mogućnosti, problemi i aspekti vrednovanja performansi entiteta javnog sektora kao i podobnost informacija prezentovanih u finansijskim izveštajima za vrednovanje performansi. Podobnost informacija prezentovanih u finansijskim izveštajima za vrednovanje performansi ocenjivana je u kontekstu dva izveštajna modela, odnosno u odnosu na to da li one čine sadržinu finansijskih izveštaja opšte namene pripremljenih u skladu sa zahtevima računovodstva zasnovanog na gotovinskoj osnovi ili u skladu sa zahtevima računovodstva zasnovanog na obračunskoj osnovi. U nastavku izlaganja biće ocenjena podobnost informacija prezentovanih u finansijskim izveštajima entiteta javnog sektora u Republici Srbiji za vrednovanje njihovih performansi na isti način kao što je to učinjeno i u trećem delu ovog rada, odnosno sa tri aspekta - (1) funkcionalnog, (2) finansijskog i (3) usklađenosti sa relevantnom regulativom.

(1) Kada je reč o vrednovanju performansi sa funkcionalnog aspekta, od četiri polja na kojima se ono sprovodi - značaj preduzetih aktivnosti za ostvarenje postavljenih kratkoročnih i dugoročnih ciljeva, ocena njihove efektivnosti, efikasnosti i održivosti - informacije koje produkuje sistem finansijskog izveštavanja u Republici Srbiji, slično kao i informacije koje produkuje sistem finansijskog izveštavanja zasnovan na gotovinskoj osnovi razmatran u prethodnom delu rada, imaju ograničenu mogućnost upotrebe. Naime, ove informacije moguće je koristiti za:

- ocenu svrsishodnosti gotovinskih naplata i isplata u odnosu na postavljeni cilj, odnosno za procenjivanje da li su one nastale u vezi sa postavljenim ciljevima izveštajnog entiteta i/ili njegovim pojedinačnim programima i
- delimičnu ocenu održivosti dugoročnog finansiranja aktivnosti javnog sektora.

Gore navedena tvrdnja o ograničenoj mogućnosti upotrebe informacija zasnovana je na činjenici da u finansijskim izveštajima entiteta javnog sektora u Republici Srbiji ne postoje finansijske informacije koje bi omogućile izračunavanje punih troškova aktivnosti posmatranog entiteta. Bez informacija o visini punih troškova sprovedenih aktivnosti nemoguće je adekvatno sagledavanje efikasnosti i efektivnosti aktivnosti

izveštajnog entiteta i ocena stepena njegove uspešnosti u upravljanju ukupnim resursima koji su mu povereni na korišćenje.

Pored rečenog treba istaći dve vrste aktivnosti koje na indirektan način mogu unaprediti vrednovanje performansi entiteta javnog sektora sa funkcionalnog aspekta. Prva od ovih aktivnosti je donošenje Zakona o javnim nabavkama, a druga je ustaljivanje valjane prakse nekih direktnih korisnika budžetskih sredstava da mere svojih nefinansijskih performansi učine javno dostupnim - putem zvaničnih *web* prezentacija.

Prvi Zakon o javnim nabavkama donet je 2002. godine. Ovaj Zakon je 2004. godine dopunjen, a 2008. godine zamenjen novim Zakonom o javnim nabavkama ("Službeni glasnik RS" broj 116/08) koji je stupio na snagu od januara 2009. godine. Dve osnovne intencije ovog (ovih) Zakona bile su: da se propisivanjem pravila, postupaka i procedura kojima se reguliše pribavljanje dobara ili usluga i izvođenje radova od strane entiteta javnog sektora, spreče zloupotrebe prilikom korišćenja budžetskih sredstava i omogući sprovođenje nabavki pod najpovoljnijim uslovima. Konačan cilj koji se donošenjem Zakona želeo postići je smanjenje troškova povezanih sa obavljanjem aktivnosti entiteta javnog sektora. Na ovaj način bi se indirektno uticalo na povećanje troškovne efikasnosti kao jednog od polja vrednovanja performansi sa funkcionalnog aspekata. Međutim, Zakon je samo u početnoj fazi primene dao pozitivne rezultate. Već tokom 2003. godine (i nadalje) rezultati su bili ispod očekivanih, po našem mišljenju, iz tri razloga. Prvi je propisivanje kriterijuma najniže cene kao jedinog kriterijuma za odlučivanje u postupcima javnih nabavki male vrednosti. Zbog poštovanja ovog kriterijuma, entiteti javnog sektora bili su prinuđeni da nabavljaju dobra i usluge nižeg nivoa kvaliteta u odnosu na neophodni, što je, u krajnjoj liniji, povećavalo njihove troškove i snižavalo kvalitet pruženih usluga. Drugi razlog ograničenih dometa Zakona o javnim nabavkama je činjenica da se tokom njegove primene u potpunosti manifestovao proces negativnog učenja kao jedan od mehanizama paradoksa performansi. Naime, uprave nekih entiteta javnog sektora su pokazale neetično ponašanje i dozvoljavale da Zakonom zaštićeni podaci o uslovima ponude sadržani u ponudama zainteresovanih ponuđača, budu poznati specifičnom ponuđaču, odnosno ponuđaču sa kojim je uprava imala "*ex ante* dogovor" da mu poveri konkretnu javnu nabavku. Treći razlog slabih efekata Zakona o javnim nabavkama je činjenica da je

jedan deo entiteta iz privatnog sektora koji su bili u ulozi ponuđača takođe ispoljio neetično ponašanje. Naime, ponuđači su formirali manje ili veće interesne grupe u kojima su se dogovarali o uslovima koje će svaki od njih ponuditi i na taj način uspevali da pobede na velikom broju tendera i da tako stečene prihode i dobit međusobno raspodeljuju. U studiji *Korupcijska mapa javnih nabavki u Republici Srbiji*¹⁷³, koja je sprovedena pod okriljem Misije OEBS-a u Srbiji, u svim fazama postupka javne nabavke¹⁷⁴, identifikovan je 21 koruptivni mehanizam i za svaki od njih su navedeni načini njegove manifestacije. Neetično ponašanje uprava (bilo da je reč o entitetima javnog ili entitetima privatnog sektora) u postupcima javnih nabavki je izuzetno teško dokazati što predstavlja jednu od najvećih prepreka za efektivnu primenu Zakona o javnim nabavkama, odnosno njegovu primenu u cilju unapređenja troškovne efikasnosti entiteta javnog sektora.

Istraživanja koja su obuhvatala analizu informacija objavljenih na zvaničnim *web* prezentacijama entiteta javnog sektora pokazala su da samo Ministarstvo prosvete i Ministarstvo zdravlja intenzivno rade na uspostavljanju sistema vrednovanja efektivnosti njihovog funkcionisanja izradom lista postignuća u domenu nefinansijskih performansi i korišćenja metoda benčmarkinga.

(2) U trećem delu ovog rada istaknuto je da vrednovanje performansi entiteta javnog sektora sa finansijskog aspekta obuhvata ocenu stepena usaglašenosti visine stvarno nastalih isplata i naplata i visine isplata i naplata predviđenih odgovarajućim budžetom ili finansijskim planom i ocenu adekvatnosti upravljanja imovinom, odnosno ocenu kvaliteta finansijskog upravljanja.

Na bazi informacija koje produkuje sistem finansijskog izveštavanja entiteta javnog sektora u Republici Srbiji može se oceniti stepen usaglašenosti visine stvarno nastalih naplata i isplata i visine naplata i isplata predviđenih odgovarajućim budžetom ili finansijskim planom. Ovakva vrsta ocene omogućena je pripremanjem i prezentovanjem Izveštaja o izvršenju budžeta u kojem se prikazuju iznosi planiranih i ostvarenih

¹⁷³ Varinac, S., (2012), *Korupcijska mapa javnih nabavki u Republici Srbiji*, OEBS Misija u Srbiji, Beograd.

¹⁷⁴ Faze postupka javnih nabavki su: planiranje javne nabavke, sprovođenje postupka javne nabavke i realizacija ugovora o javnoj nabavci.

prihoda i primanja, iznosi izvršenih aproprijacija i izvršenih rashoda i izdataka i razlike između njih sa objašnjenjima uzroka tih razlika.

Za vrednovanje efikasnosti korišćenja imovine, kao drugog dela finansijskog aspekta vrednovanja performansi, pomenuti sistem ne produkuje informacije odgovarajuće vrste i kvaliteta jer ne obuhvata informacije o vrednosti svih korišćenih resursa, o ukupnim troškovima, rashodima i prihodima.

(3) U okviru vrednovanja performansi sa aspekta usaglašenosti aktivnosti entiteta javnog sektora sa relevantnom zakonskom regulativom, javno deklarisanim politikama i prihvaćenim profesionalnim standardima na bazi informacija prezentovanih pre svega u Napomenama uz finansijske izveštaje omogućeno je donošenje kvalifikovanog mišljenja o stepenu postignute usaglašenosti. Zakonom o budžetskom sistemu predviđeno je da se ovaj aspekt vrednovanja performansi za nivo Republike i lokalne samouprave obavlja putem eksterne revizije njihovih završnih računa za čije sprovođenje je dat mandat Državnoj revizorskoj instituciji¹⁷⁵. Pored toga provera usaglašenosti aktivnosti entiteta javnog sektora je i u domenu Budžetske inspekcije koja se primarno odnosi na jedinice lokalne samouprave i na direktne i indirektno korisnike budžetskih sredstava¹⁷⁶.

Osnovna slabost sistema finansijskog izveštavanja entiteta javnog sektora u Republici Srbiji, sa aspekta podobnosti prezentovanih informacija za vrednovanje njihovih performansi, je što on ne produkuje informacije neophodne za vrednovanje efikasnosti i efektivnosti sprovođenja njihovih aktivnosti, odnosno informacije o punim troškovima koji se na njih odnose kao ni informacije o ukupnim obavezama na bazi kojih bi se mogle utvrditi sve finansijske mere performansi što je neophodno za uspostavljanje efikasnog i efektivnog sistema upravljanja javnim sektorom.

¹⁷⁵ Član 92 Zakona o budžetskom sistemu. O načinu regulisanja organizacije i nadležnosti Državne revizorske institucije videti detaljnije u Zakonu o Državnoj revizorskoj instituciji, "Službeni glasnik RS" broj 101/2005, 54/2007 i 36/2010.

¹⁷⁶ Član 84 Zakona o budžetskom sistemu.

3. Predlozi za unapređenje normativne osnove finansijskog izveštavanja entiteta javnog sektora u Republici Srbiji i preduslovi za uspeh predloženih aktivnosti

Prethodna izlaganja pokazala su da je u Republici Srbiji normativna osnova kojom se uređuje sistem finansijskog izveštavanja entiteta javnog sektora neprecizna, međusobno neusaglašena i neusaglašena sa relevantnom međunarodnom regulativom.

Za ovakvo stanje možda postoji neka vrsta opravdanja u činjenici da je Republika Srbija u dužem vremenskom periodu bila suočena sa velikim brojem ozbiljnih negativnih kretanja u političkoj (i sa njima direktno povezanih (prouzrokovanih) problema), u ekonomskoj i socijalnoj sferi zbog čega je pažnja države, odnosno različitih vlada koje su obavljale funkcije izvršne vlasti, prevashodno bila usmerena na pronalaženje rešenja za tekuće, nekada vrlo intenzivne, manifestacije posledica ovakvih kretanja i smanjenje njihovih negativnih efekata u budućnosti.

Uz uvažavanje prethodno rečenog, ovakvo stanje je, po našem mišljenju, u velikoj meri posledica nepostojanja politički usaglašene, stabilne i dugoročne platforme za rešavanje pitanja vezanih za finansijsko izveštavanje entiteta javnog sektora. Odsustvo ovakve platforme omogućilo je da uređivanje sistema finansijskog izveštavanja javnog sektora u izvesnoj meri zavisi i od pripadnosti najodgovornijih ljudi za sprovođenje različitih vrsta državnih politika različitim školama (odnosno, bilo je zasnovano na različitim teorijskim postavkama).

Šta će biti osnovna preporuka koja se odnosi na unapređenje normativne osnove finansijskog izveštavanja entiteta javnog sektora u Republici Srbiji uslovljeno je jasnim definisanjem cilja koji država želi da postigne njihovim finansijskim izveštavanjem. Ako se Republika Srbija opredeli da je osnovni cilj finansijskog izveštavanja entiteta javnog sektora praćenje adekvatnosti korišćenja budžetskih sredstava, u koje svrhe je finansijsko izveštavanje zasnovano na računovodstvu na gotovinskoj osnovi potupno adekvatno, onda predlažemo da se u sferi unapređenja normativne osnove finansijskog izveštavanja neizostavno deluje na tri polja:

- nedvosmisleno usaglašavanje osnovnih zakona ("krovnih" regulatornih akata) sa relevantnom međunarodnom regulativom finansijskog izveštavanja na koju se ti akti pozivaju,
- usaglašavanje svih podzakonskih akata sa zahtevima osnovnih zakona i
- dosledno insistiranje na primenih ovakvih zakonskih i podzakonskih rešenja.

Prethodno iznetim preporukama moglo bi se prigovoriti da to nisu preporuke za unapređenje normativne osnove finansijskog izveštavanja već bazične pretpostavke na kojima ona treba da se zasniva. Tačno je da regulativa koja uređuje bilo koju oblast treba da se zasniva na ovim pretpostavkama, odnosno da se one po definiciji podrazumevaju. Nažalost, u Republici Srbiji u domenu regulative finansijskog izveštavanja entiteta javnog sektora te pretpostavke nisu ispunjene (što je ilustrovano prethodnim izlaganjima). Zato smatramo da će, ukoliko se Republika Srbija opredeli za primenu finansijskog izveštavanja zasnovanog na računovodstvu na gotovinskoj osnovi, samo puno uvažavanje gore navedenih preporuka omogućiti ispunjenost pomenutih bazičnih pretpostavki, odnosno rezultirati istinskim unapređenjem normativne osnove finansijskog izveštavanja entiteta javnog sektora.

Ako se Republika Srbija opredeli da je osnovni cilj finansijskog izveštavanja entiteta javnog sektora praćenje njihove efikasnosti i efektivnosti prilikom korišćenja ukupnih resursa koji su su im povereni, onda to znači da sistem finansijskog izveštavanja treba da bude zasnovan na računovodstvu na obračunskoj osnovi. Ovakvo opredeljenje države ne treba da bude deklarativno, kao što je bio slučaj u periodu od 2000. godine pa na ovamo, već suštinsko i potvrđeno odgovarajućim pravnim aktom. Opredeljenje za finansijsko izveštavanje zasnovano na računovodstvu na obračunskoj osnovi neminovno implicira sprovođenje reformi računovodstva javnog sektora čiji je uspeh uslovljen nizom faktora od kojih je većina van računovodstvene sfere. Među ovim egzogenim faktorima svakako je najznačajniji politički konsensus o potrebi, načinima i ciljevima reformi javnog sektora zbog činjenice da one imaju i duboke političke korene i dalekosežne, ne samo političke, već i ekonomske, implikacije. Pored toga, transparentno finansijsko izveštavanje entiteta javnog sektora, koje obezbeđuje računovodstvo zasnovano na obračunskoj osnovi, predstavlja jedan od načina kojim politički akteri

mogu povećati poverenje građana i stepen njihove angažovanosti u političkim procesima.

Međutim, iako su stimulansi i faktori reformi računovodstvenog sistema javnog sektora van računovodstvene sfere, ne sme se zaboraviti činjenica da ovih reformi nema bez računovođa i njihovog aktivnog učešća. Od računovođa se očekuje da svojom ekspertizom, najpre objasne alternativne načine korišćenja pojedinih računovodstvenih metodologija i adekvatnost njihove upotrebe za dostizanje reformama definisanih ciljeva, a da zatim, poštujući najviše standarde profesionalne etike obavljaju sve aktivnosti iz računovodstvenog domena.

Da bi se povećale šanse za uspeh predloženih reformi računovodstva i finansijskog izveštavanja entiteta javnog sektora neophodno je da, prilikom donošenja odluke o prelasku sa finansijskog izveštavanja zasnovanog na računovodstvu na gotovinskoj osnovi na finansijsko izveštavanje zasnovano na obračunskoj osnovi, država sprovede dve vrste aktivnosti: (1) analizu načina na koji će se tranzicija sprovesti i (2) procenu inicijalnih troškova tranzicije i troškova kontinuirane primene promenjene računovodstvene osnove.

(1) Neophodno je da Republika Srbija izvrši analizu načina na koji su tranziciju sa finansijskog izveštavanja zasnovanog na računovodstvu na gotovinskoj osnovi na finansijsko izveštavanje zasnovano na računovodstvu na obračunskoj osnovi izvršile druge zemlje koje u tom pogledu imaju dugogodišnje iskustvo. Na bazi rezultata izvršene analize Republika Srbija treba da odabere onaj način koji najviše odgovara ekonomskim, sociološkim i kulturološkim karakteristikama naše zemlje. Problem koji može nastati prilikom sprovođenja postupaka ove vrste analize je činjenica da je većina zemalja, koje dugi niz godina uspešno primenjuju finansijsko izveštavanje entiteta javnog sektora zasnovano na računovodstvu na obračunskoj osnovi, ekonomski daleko razvijenija, a sociološki i kulturološki značajno različita od naše zemlje. Nažalost, to je rizik koji se mora preuzeti jer se Republika Srbija ne može osloniti na iskustva zemalja u regionu, a pre svega zemalja bivše Jugoslavije, koje su joj po navedenim karakteristikama daleko sličnije, pre svega zbog toga što ne postoji relevantna osnova za konzistentno sprovođenje analiza i na njima zasnovano poređenje. Koliko je nama poznato, sa područja bivše Jugoslavije samo je Republika Srpska prešla na novi

izveštajni model. Nesumnjivo je da iskustva Republike Srpske stečena tokom prelaska sa finansijskog izveštavanja zasnovanog na računovodstvu na gotovinskoj osnovi na finansijsko izveštavanje zasnovano na obračunskoj osnovi i iskustva tokom primene novog izveštajnog modela predstavljaju dobru polaznu osnovu za Republiku Srbiju. Ipak, ova iskustva treba koristiti uz uvažavanje razlika između ove dve zemlje, pre svega u nivou ekonomske razvijenosti, visini javnog duga, broju stanovnika i veličini i strukturi javnog sektora.

(2) Za uspešan prelazak entiteta javnog sektora sa finansijskog izveštavanja zasnovanog na računovodstvu na gotovinskoj osnovi na finansijsko izveštavanje zasnovano na računovodstvu na obračunskoj osnovi neophodno je ispuniti određene preduslove. Osnovni preduslovi, po našem mišljenju, su:

- izgradnja celovite i konzistentne normativne osnove za finansijsko izveštavanje entiteta javnog sektora zasnovano na računovodstvu na obračunskoj osnovi koja je u najvećoj mogućoj meri usaglašena sa relevantnom profesionalnom međunarodnom regulativom,
- izgradnja adekvatnih računovodstvenih informacionih sistema koji će moći da zadovolje nove zahteve u pogledu načina računovodstvenog evidentiranja ekonomskih događaja i transakcija i finansijskog izveštavanja o njihovim efektima na finansijski položaj, finansijske performanse i novčane tokove entiteta javnog sektora,
- obuka menadžmenta entiteta javnog sektora radi sticanja znanja i veština koje će mu omogućiti da koristi finansijske informacije koje produkuje računovodstveni sistem zasnovan na obračunskoj osnovi u cilju unapređenja stepena efikasnosti i efektivnosti raspolaganja javnom imovinom za šta promenom računovodstvene osnove postaje javno odgovoran^(a) i
- obuka profesionalnih računovođa zaposlenih u entitetima javnog sektora radi sticanja znanja i veština koje će im omogućiti da odgovore na promenjene zahteve, ne samo u pogledu računovodstvenog obuhvatanja nastalih ekonomskih promena i transakcija i pripremanja i prezentovanja finansijskih izveštaja već i u pogledu korišćenja promenjenih računovodstvenih informacionih sistema.

Za ostvarenje navedenih preduslova neophodno je preduzeti niz aktivnosti koje mogu zahtevati duži ili kraći vremenski period i koje neizbežno dovode do nastanka troškova za državu. Zbog toga je neophodno sprovesti sveobuhvatna, naučno i stručno fundirana i dobro organizovana istraživanja kojima će se što objektivnije proceniti koje aktivnosti treba preduzeti i kolika je visina troškova koje će one izazvati. Koliko je to zahtevan postupak i koliku pažnju i opreznost zahteva govori činjenica da su prilikom odlučivanja o prelasku sa finansijskog izveštavanja zasnovanog na računovodstvu na gotovinskoj osnovi na finansijsko izveštavanje zasnovano na računovodstvu na obračunskoj osnovi za jednu od federalnih australijskih država - Novi Južni Vels (*New South Wales*) postojale dve procene - jedna u iznosu od 52.190.000 \$ i druga u iznosu od 100.000.000 \$. Prvu procenu je na osnovu sprovedenih istraživanja dao Komitet javnih računovođa (*Public Accountants Committee*), a drugu *Tony Harris* u tom trenutku Glavni državni revizor za Novi Južni Vels¹⁷⁷.

Troškovi po osnovu sprovođenja aktivnosti za stvaranje, prethodno opisanih, preduslova za prelazak entiteta javnog sektora na finansijsko izveštavanje zasnovano na računovodstvu na obračunskoj osnovi su inicijalni troškovi promene računovodstvene osnove. Oni su samo jedan deo ukupnih troškova koji nastaju zbog promene računovodstvene osnove. Drugi deo troškova nastaje po osnovu kontinuirane implementacije računovodstvenog sistema zasnovanog na obračunskoj osnovi, odnosno po osnovu neizbežnih usavršavanja normativne osnove, računovodstvenih informacionih sistema, znanja i veština menadžmenta i znanja i veština profesionalnih računovođa.

Iskustva zemalja sa dugogodišnjom tradicijom primene finansijskog izveštavanja zasnovanog na računovodstvu na obračunskoj osnovi govore da se u početnom periodu nakon promene računovodstvene osnove može pojaviti još jedan izvor nastanka dodatnih troškova. Reč je o potrebi da se utiče na promenu načina razmišljanja menadženta entiteta javnog sektora. Menadžeri neophodno moraju razumeti da se sa promenom računovodstvene osnove menja i način vrednovanja performansi entiteta kojima upravljaju i da zbog toga moraju napustiti tradicionalno usvojeni način razmišljanja "*Kako da potrošim novac koji mi je na raspolaganju?*". Umesto traženja

¹⁷⁷ Funnell, W. and Cooper, K., (1998), *Public Sector Accounting and Accountability in Australia*, University of New South Wales Press Ltd, Sydney.

načina da se dodeljena budžetska sredstva potroše, menadžeri treba da se fokusiraju na pronalaženje odgovora na pitanje "*Kako da korišćenjem resursa koje kontrolišem na najefikasniji i najefektivniji mogući način organizujem i sprovedem aktivnosti koje su u nadležnosti entiteta?*".

Prethodna izlaganja koja se odnose na procenu inicijalnih troškova prelaska entiteta javnog sektora na finansijsko izveštavanje zasnovano na obračunskoj osnovi obuhvataju i analizu jednog od dva faktora koji direktno utiču na uspeh bilo koje vrste reformi računovodstva javnog sektora, na koje u svom modelu kontigencije ukazuje *Klaus Lüder*. Reč je o analizi očekivanja i spremnosti na promenu ponašanja političkih aktera i spremnosti na promenu ponašanja i kvalifikacionoj osposobljenosti profesionalnih računovođa i menadžera zaposlenih u javnom sektoru.

Analiza očekivanja i spremnosti na promenu ponašanja političkih aktera daleko prevazilazi sposobnosti pojedinačnog istraživača te je u ovom radu učinjen pokušaj da se analizira spremnost na promenu ponašanja i kvalifikaciona osposobljenost profesionalnih računovođa i menadžera zaposlenih u javnom sektoru. U tu svrhu je, krajem 2013. godine, na dva stručna skupa računovođa i menadžera zaposlenih u entitetima javnog sektora u Republici Srbiji izvršeno njihovo anketiranje. Tom prilikom anketirano je 102 profesionalnih računovođa i 10 menadžera. Radi postizanja što većeg stepena objektivnosti dobijenih podataka anketa je bila anonimna. Anketni list nije sadržao zahteve ni u pogledu podataka kojima bi se eventualno otkrio identitet pojedinaca koji su odgovarali na pitanja u anketi niti u pogledu podataka kojima bi se identifikovao entitet javnog sektora u kojem je anketirana osoba zaposlena. Pitanja u anketi¹⁷⁸ su bila podeljena na dva dela: opšti i profesionalno usmereni (specifični).

Odgovori na pitanja postavljena u opštem delu ankete poslužili su za segmentiranje učesnika prema kriterijumu njihovog profesionalnog iskustva. Pitanja u specifičnom delu ankete namenjena profesionalnim računovođama koncipirana su tako da su omogućila sticanje uvida o stavovima anketiranih pojedinaca o: stepenu validnosti specifičnih zakonskih odredbi koje se odnose na finansijsko izveštavanje, kvalitetu računovodstvenog sistema entiteta u kojem su zaposleni, kvalitetu zakonske regulative koja se odnosi na finansijsko izveštavanje i samovrednovanju u pogledu stepena

¹⁷⁸ Anketni listovi nalaze se u Prilozima ovog rada.

njihove sposobnosti da odgovore profesionalnim zahtevima finansijskog izveštavanja zasnovanog na računovodstvu na obračunskoj osnovi. Pitanja u specifičnom delu ankete namenjene menadžerima koncipirana su tako da su omogućila sticanje uvida o stavovima anketiranih pojedinaca o: stepenu validnosti specifičnih zakonskih odredbi koje se odnose na finansijsko izveštavanje, kvalitetu računovodstvenog sistema entiteta u kojem su zaposleni, kvalitetu zakonske regulative koja se odnosi na finansijsko izveštavanje i uticaju Zakona o javnim nabavkama na zaštitu javnih sredstava od zloupotrebe i sprečavanje korupcije.

3.1. Rezultati kvantitativne analize podataka iz ankete kojom su ispitivani stavovi profesionalnih računovođa

(1) Na osnovu analize pitanja iz opšteg dela ankete izvršeno je segmentiranje uzorka profesionalnih računovođa na profesionalne računovođe koje imaju ranije profesionalno iskustvo u entitetima privatnog sektora i one koji takvo iskustvo nemaju. Ovakvo segmentiranje uzorka zasnovano je na pretpostavci da između ove dve kategorije računovođa postoje značajne razlike u odnosu na njihovo poznavanje karakteristika računovodstvenog sistema zasnovanog na obračunskoj osnovi i njihove stručne kompetencije u tom pogledu. Analizom 102 prikupljena anketna lista utvrđeno je da 41 računovođa ima ranije profesionalno iskustvo u entitetima privatnog sektora, da je njih 54 bez takvog iskustva i da 7 anketiranih nije dalo odgovor na ovo pitanje zbog čega su isključeni iz dalje analize.

(2) Na pitanje u anketi koje je glasilo: "Da li se u ustanovi u kojoj radite koristi mogućnost iz člana 5 Uredbe o budžetskom računovodstvu, odnosno da li se za potrebe internog izveštavanja računovodstvene evidencije vode i po obračunskoj osnovi?" dobijeni su sledeći odgovori:

Tabela broj 6: Rezultati ocenjivanja primene člana 5 Uredbe o budžetskom računovodstvu izvršenog od strane računovođa sa ranijim profesionalnim iskustvom u entitetima privatnog sektora

Odgovor:	Da	Ne	Ukupno:
Broj odgovora:	5	36	41
Relativno učešće:	12,2%	87,8%	100%

Napomena: U tabeli su u redu koji se odnosi na relativnu zastupljenost ocena izvršena neophodna zaokruživanja cifara u skladu sa zahtevima matematičkih pravila.

Tabela broj 7: Rezultati ocenjivanja primene člana 5 Uredbe o budžetskom računovodstvu izvršenog od strane računovođa bez ranijeg profesionalnog iskustva u entitetima privatnog sektora

Odgovor:	Da	Ne	Ukupno:
Broj odgovora:	3	51	54
Relativno učešće:	5,6%	94,4%	100%

Napomena: U tabeli su u redu koji se odnosi na relativnu zastupljenost ocena izvršena neophodna zaokruživanja cifara u skladu sa zahtevima matematičkih pravila.

Dakle, od ukupnog broja anketiranih 95, njih 87 je dalo negativan a 8 pozitivan odgovor na postavljeno pitanja što u procentima iznosi 92% i 8% respektivno. U okviru ovog pitanja nalazio se deo u kojem se anketirani mole da ukoliko je odgovor na postavljeno pitanje "da" navedu u kojim vrstama evidencija ili izveštaja se odredbe pomenute Uredbe primenjuju. Od ukupno 8 anketiranih koji su odgovorili na ovaj način samo dvoje je ispunilo ovaj zahtev i dalo objašnjenje da se ova mogućnost koristi za evidentiranje obaveza prema dobavljačima, potraživanja od kupaca i poreza na dodatu vrednost. Razlike u odgovorima između računovođa sa i računovođa bez ranijeg profesionalnog iskustva u entitetima privatnog sektora postoje ali su takva da ne utiču na opštu ocenu.

Na osnovu ovakvih rezultata moguće je izvesti zaključak da većina profesionalnih računovođa tvrdi da se u entitetima javnog sektora mogućnost korišćenja računovodstva zasnovanog na obračunskoj osnovi za potrebe internog izveštavanja ne koristi.

(3) Na pitanje u anketi koje je glasilo: "Da li po vašem mišljenju računovodstveni sistem u vašoj ustanovi obezbeđuje podatke koji omogućavaju stvarnu - suštinsku kontrolu efikasnosti i efektivnosti upotrebe javnih/budžetskih sredstava?" dobijeni su sledeći odgovori:

Tabela broj 8: Rezultati ocenjivanja računovodstvenog sistema entiteta sa aspekta njegove sposobnosti da obezbedi suštinsku kontrolu efikasnosti i efektivnosti upotrebe budžetskih sredstava izvršenog od strane računovođa sa ranijim profesionalnim iskustvom u entitetima privatnog sektora

Odgovor:	Da	Ne	Ukupno:
Broj odgovora:	29	12	41
Relativno učešće:	71%	29%	100%

Napomena: U tabeli su u redu koji se odnosi na relativnu zastupljenost ocena izvršena neophodna zaokruživanja cifara u skladu sa zahtevima matematičkih pravila.

Tabela broj 9: Rezultati ocenjivanja računovodstvenog sistema entiteta sa aspekta njegove sposobnosti da obezbedi suštinsku kontrolu efikasnosti i efektivnosti upotrebe budžetskih sredstava izvršenog od strane računovođa bez ranijeg profesionalnog iskustva u entitetima privatnog sektora

Odgovor:	Da	Ne	Ukupno:
Broj odgovora:	43	11	54
Relativno učešće:	80%	20%	100%

Napomena: U tabeli su u redu koji se odnosi na relativnu zastupljenost ocena izvršena neophodna zaokruživanja cifara u skladu sa zahtevima matematičkih pravila.

Dakle od ukupnog broja anketiranih 95, njih 72 je dalo pozitivan a 23 negativan odgovor na postavljeno pitanje što u procentima iznosi 76% i 24% respektivno. Izračunati relativni odnosi između broja dobijenih pozitivnih odgovora u odnosu na odabrane segmente ispitanika pokazuju da: 71% računovođa sa ranijim profesionalnim iskustvom u entitetima privatnog sektora smatra da računovodstveni sistem u entitetu u kojem su zaposleni produkuje podatke koji omogućavaju suštinsku kontrolu efikasnosti i efektivnosti budžetskih sredstava, a 80% računovođa bez ranijeg profesionalnog iskustva u entitetima privatnog sektora deli prethodno izneti stav.

Na osnovu ovakvih rezultata moguće je izvesti zaključak da je većina profesionalnih računovođa saglasna u stavu da računovodstvo zasnovano na gotovinskoj osnovi predstavlja adekvatno sredstvo za kontrolu trošenja budžetom dodeljenih sredstava. Ovakav stav profesionalnih računovođa potvrđuje naše, u radu ranije izneto mišljenje, o adekvatnosti računovodstva zasnovanog na gotovinskoj osnovi za kontrolu izvršenja budžeta.

(4) Na zahtev koji je glasio: "Ocenite zakonsku regulativu koja se odnosi na oblast računovodstva i finansijskog izveštavanja u javnom sektoru u Republici Srbiji, ocenama od 1 do 5.", dobijeni su sledeći rezultati:

Tabela broj 10: Rezultati ocenjivanja zakonske regulative izvršenog od strane računovođa sa ranijim profesionalnim iskustvom u entitetima privatnog sektora

Ocena:	1	2	3	4	5	Ukupno:
Broj odgovora:	4	18	17	1	1	41
Relativno učešće:	9,8%	44%	41,4%	2,4%	2,4%	100%
Prosečna ocena:	2,44					

Napomena: U tabeli su u redu koji se odnosi na relativnu zastupljenost ocena izvršena neophodna zaokruživanja cifara u skladu sa zahtevima matematičkih pravila.

Tabela broj 11: Rezultati ocenjivanja zakonske regulative izvršenog od strane računovođa bez ranijeg profesionalnog iskustva u entitetima privatnog sektora

Ocena:	1	2	3	4	5	Ukupno:
Broj odgovora:	8	13	27	5	1	54
Relativno učešće:	15%	24%	50%	9%	2%	100%
Prosečna ocena:	2,59					

Napomena: U tabeli su u redu koji se odnosi na relativnu zastupljenost ocena izvršena neophodna zaokruživanja cifara u skladu sa zahtevima matematičkih pravila.

Tabela broj 12: Zbirni rezultati ocenjivanja zakonske regulative izvršenog od strane (svih) anketiranih računovođa

Ocena:	1	2	3	4	5	Ukupno:
Broj odgovora:	12	31	44	6	2	95
Relativno učešće:	12,6%	32,7%	46,4%	6,3%	2%	100%
Prosečna ocena:	2,53					

Napomena: U tabeli su u redu koji se odnosi na relativnu zastupljenost ocena izvršena neophodna zaokruživanja cifara u skladu sa zahtevima matematičkih pravila.

Od ukupno anketiranih 95 računovođa, čak 12,6% njih je relevantnu regulativu ocenilo negativnom ocenom, a za 32,7% njih je relevantna regulativa zaslužila samo prezalnu ocenu. Najveći broj računovođa, njih 44 ili 46,4%, smatra da je adekvatna ocena za relevantnu regulativu trojka. Krajnja prosečna ocena je 2,53. Prikazani rezultati otkrivaju da su računovođe sa ranijim profesionalnim iskustvom u entitetima privatnog sektora bile blago rigoroznije - prosečna ocena 2,44 - u odnosu na računovođe bez ovakvog iskustva - prosečna ocena 2,59.

Na osnovu ovakvih rezultata moguće je izvesti zaključak da među profesionalnim računovođama postoji visok stepen nezadovoljstva u odnosu na relevantnu regulativu.

Stav profesionalnih računovođa u potpunosti potvrđuje naš stav iznet prilikom izlaganja o normativnoj osnovi finansijskog izveštavanja entiteta javnog sektora u Republici Srbiji.

(5) Na pitanje koje je glasilo: "Koja ili koje od sledećih izjava vas najbolje opisuju?" za koje je ponuđeno pet mogućih izjava dobijeni su sledeći rezultati:

Tabela broj 13: Rezultati samovrednovanja stručne kompetentnosti izvršenog od strane računovođa sa ranijim profesionalnim iskustvom u entitetima privatnog sektora

Izjava	Broj odgovora	Relativno učešće
Znam da postoji i računovodstvo zasnovano na obračunskoj osnovi, ali samo na nivou informacije.	2	4,9%
Razlike između računovodstva na gotovinskoj i obračunskoj osnovi su mi poznate vrlo površno.	4	9,8%
Razlike između računovodstva na gotovinskoj i obračunskoj osnovi su mi poznate u potpunosti.	15	36,6%
Kompetentna/kompetentan sam da primenjujem i računovodstvo zasnovano na obračunskoj osnovi.	9	21,9%
Za primenu računovodstva zasnovanog na obračunskoj osnovi bilo bi mi neophodno dodatno stručno usavršavanje.	11	26,8%
Ukupno:	41	100%

Napomena: U tabeli su u koloni koja se odnosi na relativnu zastupljenost izjava izvršena neophodna zaokruživanja cifara u skladu sa zahtevima matematičkih pravila.

Tabela broj 14: Rezultati samovrednovanja stručne kompetentnosti izvršenog od strane računovođa bez ranijeg profesionalnog iskustva u entitetima privatnog sektora

Izjava	Broj odgovora	Relativno učešće
Znam da postoji i računovodstvo zasnovano na obračunskoj osnovi, ali samo na nivou informacije.	7	13%
Razlike između računovodstva na gotovinskoj i obračunskoj osnovi su mi poznate vrlo površno.	6	11%
Razlike između računovodstva na gotovinskoj i obračunskoj osnovi su mi poznate u potpunosti.	19	35%
Kompetentna/kompetentan sam da primenjujem i računovodstvo zasnovano na obračunskoj osnovi.	5	9%
Za primenu računovodstva zasnovanog na obračunskoj osnovi bilo bi mi neophodno dodatno stručno usavršavanje.	17	32%
Ukupno:	54	100%

Napomena: U tabeli su u koloni koja se odnosi na relativnu zastupljenost izjava izvršena neophodna zaokruživanja cifara u skladu sa zahtevima matematičkih pravila.

Tabela broj 15: Rezultati samovrednovanja stručne kompetentnosti izvršenog od strane svih anketiranih računovođa

Izjava	Broj odgovora	Relativno učešće
Znam da postoji i računovodstvo zasnovano na obračunskoj osnovi, ali samo na nivou informacije.	9	9,5%
Razlike između računovodstva na gotovinskoj i obračunskoj osnovi su mi poznate vrlo površno.	10	10,5%
Razlike između računovodstva na gotovinskoj i obračunskoj osnovi su mi poznate u potpunosti.	34	35,8%
Kompetentna/kompetentan sam da primenjujem i računovodstvo zasnovano na obračunskoj osnovi.	14	14,7%
Za primenu računovodstva zasnovanog na obračunskoj osnovi bilo bi mi neophodno dodatno stručno usavršavanje.	28	29,5%
Ukupno:	95	100%

Napomena: U tabeli su u koloni koja se odnosi na relativnu zastupljenost izjava izvršena neophodna zaokruživanja cifara u skladu sa zahtevima matematičkih pravila.

Od ukupno 95 anketiranih računovođa njih 14 ili 14,7% je izjavilo da smatra da su kompetentni da primenjuju i računovodstvo zasnovano na obračunskoj osnovi. Ovakav stav značajno je izraženiji kod računovođa sa ranijim profesionalnim iskustvom u entitetima privatnog sektora što je potvrdilo polaznu pretpostavku o segmentaciji uzorka.

Na osnovu dobijenih rezultata može se zaključiti da bi, prilikom prelaska na finansijsko izveštavanje zasnovano na računovodstvu na obračunskoj osnovi, za približno 85% računovođa zaposlenih u entitetima javnog sektora bilo neophodno organizovati dodatnu edukaciju iz oblasti računovodstva i finansijskog izveštavanja zasnovanog na obračunskoj osnovi.

Na osnovu rezultata analize odgovora na pitanja iz ankete namenjenih profesionalnim računovođama najvažniji zaključci su:

- računovođe su iskazale visok stepen nezadovoljstva aktuelnim načinom zakonskog regulisanja oblasti računovodstva i finansijskog izveštavanja iz čega se indirektno može zaključiti da postoji spremnost za promene u ovoj oblasti i
- ako se država odluči da računovodstvo i finansijsko izveštavanje entiteta javnog sektora uredi u skladu sa zahtevima računovodstva na obračunskoj osnovi moraće da pronađe adekvatna sredstva da, na organizovan način, sprovede

aktivnosti usmerene na stručno usavršavanje računovođa i da se suoči sa troškovima tih aktivnosti.

3.2. Rezultati kvantitativne analize podataka iz ankete kojom su ispitivani stavovi menadžera entiteta javnog sektora

(1) Na osnovu analize pitanja iz opšteg dela ankete izvršeno je segmentiranje uzorka menadžera entiteta javnog sektora na menadžere koje imaju ranije profesionalno iskustvo u entitetima privatnog sektora i one koji takvo iskustvo nemaju. Ovakvo segmentiranje uzorka zasnovano je na pretpostavci da između ove dve kategorije menadžera postoje značajne razlike u odnosu na njihovo poznavanje karakteristika računovodstvenog sistema zasnovanog na obračunskoj osnovi i njihove stručne kompetencije u tom pogledu. Analizom 10 prikupljenih anketnih listova utvrđeno je da 3 menadžera imaju ranije profesionalno iskustvo u entitetima privatnog sektora, a da je njih 7 bez takvog iskustva.

(2) Na pitanje u anketi koje je glasilo: "Da li se u ustanovi u kojoj radite koristi mogućnost iz člana 5 Uredbe o budžetskom računovodstvu, odnosno da li se za potrebe internog izveštavanja računovodstvene evidencije vode i po obračunskoj osnovi?" dobijeni su sledeći odgovori:

- od 3 menadžera sa profesionalnim iskustvom u privatnom sektoru 1 je dao negativan, a 2 pozitivan odgovor i
- od ukupno 7 menadžera bez profesionalnog iskustva u privatnom sektoru 6 njih je dalo negativan, a 3 pozitivan odgovor.

Dakle od ukupnog broja anketiranih 10, njih 7 je dalo negativan a 3 pozitivan odgovor na postavljeno pitanja što u procentima iznosi 70% i 30% respektivno. U okviru ovog pitanja nalazi se deo u kojem se anketirani mole da ukoliko je odgovor na postavljeno pitanje "da" navedu u kojim vrstama evidencija ili izveštaja se odredbe pomenute Uredbe primenjuju. Od 3 menadžera koji su odgovorili sa "da" (od kojih su 2 sa ranijim profesionalnim iskustvom u entitetima privatnog sektora) samo dvoje je ispunilo ovaj

zahtev i dalo objašnjenje da se ova mogućnost koristi za evidentiranje obaveza prema zaposlenima.

Na osnovu ovakvih rezultata moguće je izvesti zaključak da se u većini entiteta javnog sektora mogućnost korišćenja računovodstva zasnovanog na obračunskoj osnovi za potrebe internog izveštavanja ne koristi. (Ovakav rezultat je u saglasnosti sa stavovima anketiranih profesionalnih računovođa.) Prema našem mišljenju ovakvo ponašanje menadžmenta može se objasniti na dva načina:

- menadžeri nemaju motiv da se ponašaju drugačije jer se njihova uspešnost (performanse) meri isključivo preko stepena usaglašenosti ostvarenih gotovinskih priliva i gotovinskih odliva entiteta sa njihovim budžetom ili finansijskim planom predviđenim veličinama - to u suštini znači da se menadžeri entiteta javnog sektora kao pojedinci ponašaju kao ekonomski racionalne osobe i/ili
- nedovoljna stručna osposobljenost menadžera sprečava ih da na svrsishodan način koriste informacije koje ovakav računovodstveni sistem zasnovan na obračunskoj osnovi produkuje i zbog toga ga u entitetima u kojima su zaposleni ne primenjuju.

(3) Na pitanje u anketi koje je glasilo: "Da li po vašem mišljenju računovodstveni sistem u vašoj ustanovi obezbeđuje podatke koji omogućavaju stvarnu - suštinsku kontrolu efikasnosti i efektivnosti upotrebe javnih/budžetskih sredstava?" svih 10 menadžera, bez obzira na njihovo ranije profesionalno iskustvo, su dali potvrdan odgovor.

Na osnovu ovakvih rezultata moguće je izvesti zaključak da menadžeri u entitetima javnog sektora imaju isti stav kao i profesionalne računovođe, odnosno da su saglasni da računovodstvo zasnovano na gotovinskoj osnovi predstavlja adekvatno sredstvo za kontrolu trošenja budžetom dodeljenih sredstava (što je i naš stav).

4) Na zahtev koji je glasilo: "Ocenite zakonsku regulativu koja se odnosi na oblast računovodstva i finansijskog izveštavanja u javnom sektoru u Republici Srbiji, ocenama od 1 do 5", dobijeni su sledeći rezultati:

Tabela broj 16: Rezultati ocenjivanja zakonske regulative izvršenog od strane menadžera sa ranijim profesionalnim iskustvom u entitetima privatnog sektora

Ocena:	1	2	3	4	5	Ukupno:
Broj odgovora:	0	3	0	0	0	3
Relativno učešće:	/	100%	/	/	/	100%
Prosečna ocena:	2					

Tabela broj 17: Rezultati ocenjivanja zakonske regulative izvršenog od strane menadžera bez ranijeg profesionalnog iskustva u entitetima privatnog sektora

Ocena:	1	2	3	4	5	Ukupno:
Broj odgovora:	1	1	5	0	0	7
Relativno učešće:	14%	14%	72%	/	/	100%
Prosečna ocena:	2,57					

Napomena: U tabeli su u redu koji se odnosi na relativnu zastupljenost ocena izvršena neophodna zaokruživanja cifara u skladu sa zahtevima matematičkih pravila.

Tabela broj 18: Zbirni rezultati ocenjivanja zakonske regulative izvršenog od strane (svih) menadžera

Ocena:	1	2	3	4	5	Ukupno:
Broj odgovora:	1	4	5	0	0	10
Relativno učešće:	10%	40%	50%	/	/	100%
Prosečna ocena:	2,4					

Rezultati analize ocenjivanja relevantne regulative otkrivaju da menadžeri njen kvalitet ocenjuju vrlo niskom prosečnom ocenom 2,4 što, i na ovom području pokazuje saglasnost njihovih stavova sa stavovima profesionalnih računovođa. Prikazani rezultati otkrivaju da između stavova menadžera iz različitih segmenata, baš kao i u slučaju profesionalnih računovođa, postoji razlika u smislu da su menadžeri sa ranijim profesionalnim iskustvom u entitetima privatnog sektora bili rigorozniji prilikom ocenjivanja (prosečna ocena 2) u odnosu na menadžere bez ovakvog iskustva (prosečna ocena 2,57).

5) Na pitanje u anketi koje je glasilo: "Da li, po vašem mišljenju, Zakon o javnim nabavkama u Republici Srbiji efikasno sprečava korupciju i javna sredstva štiti od zloupotrebe?" dobijeni su sledeći rezultati:

Tabela broj 19: Rezultati ocene efikasnosti Zakona o javnim nabavkama

Odgovor	Da	Ne	Ukupno
Menadžeri sa profesionalnim iskustvom u entitetima privatnog sektora	1	2	3
Menadžeri bez profesionalnog iskustva u entitetima privatnog sektora	2	5	7
Ukupno:	3	7	10

Relativno iskazani rezultati prezentovani u prethodnoj tabeli ukazuju da svega 30% menadžera entiteta javnog sektora smatra da se sprovođenjem odredbi Zakona o javnim nabavkama može postići zaštita javne imovine i sprečiti korupcija u javnom sektoru. Ovakav stav menadžera potvrdio je naše, u prethodnim izlaganjima izrečene, stavove o sprovođenju pomenutog zakona.

Na osnovu rezultata analize odgovora na pitanja iz ankete namenjenih menadžerima entiteta javnog sektora najvažniji zaključci su:

- menadžeri su iskazali visok stepen nezadovoljstva aktuelnim načinom zakonskog regulisanja oblasti računovodstva i finansijskog izveštavanja iz čega se indirektno može zaključiti da postoji njihova spremnost za promene,
- budući da je većina anketiranih menadžera izjavila da za potrebe internog izveštavanja ne koristi mogućnost da računovodstvenu evidenciju organizuje u skladu sa zahtevima računovodstva na obračunskoj osnovi, to indirektno implicira da je takvo ponašanje možda posledica nedovoljne stručnosti za korišćenje informacija koje ovakav računovodstveni sistem produkuje zbog čega će u slučaju prelaska na finansijsko izveštavanje zasnovano na računovodstvu na obračunskoj osnovi i za njih biti neophodno dodatno stručno usavršavanje i
- iskazani stavovi menadžera dovode u pitanje "sposobnost" Zakona o javnim nabavkama da spreči zloupotrebe i korupciju u javnom sektoru i time utiče na unapređenje efikasnosti korišćenja raspoloživih resursa, odnosno na troškovnu efikasnost entiteta javnog sektora.

Na kraju izlaganja želimo još jednom da izrazimo stav da je prelazak entiteta javnog sektora na finansijsko izveštavanje zasnovano na računovodstvu na obračunskoj osnovi neophodano kako bi se ostvarili ciljevi koji se u savremenim uslovima pred finansijsko

izveštavanje ovih entiteta postavljaju - stvaranje osnove za donošenje ekonomskih odluka koje će povećati efikasnost i efektivnost korišćenja svih resursa koji su pod kontrolom države i demonstriranje javne odgovornosti^(a) svih entiteta javnog sektora.

ZAKLJUČAK

Savremene reforme javnog sektora u različitim zemljama u svetu bile su izazvane faktorima koji potiču iz političke, socijalne, ekonomske i institucionalne sfere. Nezavisno od faktora koji su ih inicirali, za sprovođenje reformi korišćene su različite strategije čija je zajednička karakteristika istovetnost cilja - unapređenje efikasnosti, efektivnosti i transparentnosti aktivnosti entiteta javnog sektora. Za ostvarenje ovako određenog cilja reformi neophodne su finansijske informacije koje odražavaju efekte aktivnosti entiteta javnog sektora ne samo na angažovane finansijske već ukupne ekonomske resurse. Od strane entiteta javnog sektora tradicionalno primenjivano računovodstvo zasnovano na gotovinskoj osnovi ne može da ispuni ovakve informacione zahteve zbog čega su, po pravilu, savremene reforme javnog sektora bile praćene i reformama njegovog računovodstvenog sistema i finansijskog izveštavanja.

Suština reformi računovodstvenog sistema i finansijskog izveštavanja entiteta javnog sektora je korišćenje koncepata i principa na kojima se zasniva finansijsko izveštavanje entiteta privatnog sektora, odnosno prelazak na finansijsko izveštavanje zasnovano na računovodstvu na obračunskoj osnovi. Budući da se entiteti javnog i privatnog sektora međusobno razlikuju, ovaj prelazak ne može biti linearan. Naprotiv, razlike između entiteta javnog i privatnog sektora u pogledu osnovnih ciljeva njihovih aktivnosti i informacionih zahteva korisnika finansijskih izveštaja neminovno su našle svoj odraz u različito definisanim ciljevima finansijskog izveštavanja ove dve grupe entiteta. Ipak, pomenute razlike nisu prepreka za korišćenje iste računovodstvene metodologije, odnosno nisu prepreka da se finansijski izveštaji entiteta javnog sektora pripremaju i prezentuju u skladu sa zahtevima računovodstva zasnovanog na obračunskoj osnovi.

U drugom i trećem delu rada izvršena deskripcija i poređenje karakteristika, elemenata i finansijskih informacija prezentovanih u izveštajnim modelima za finansijsko izveštavanje zasnovano na računovodstvu na gotovinskoj i računovodstvu na obračunskoj osnovi, kao i ocena njihove podobnosti za vrednovanje performansi entiteta javnog sektora sa različitih aspekata predstavljaju osnovu za sledeće zaključke:

(1) Finansijsko izveštavanje zasnovano na računovodstvu na gotovinskoj osnovi obezbeđuje informacije o gotovinskim tokovima, odnosno o ukupnim prilivima i odlivima gotovine i stanju gotovine izveštajnog entiteta na određeni dan. Ovakve informacije internim i eksternim korisnicima finansijskih izveštaja omogućavaju otkrivanje značaja pojedinih izvora gotovinskih priliva u ukupnim prilivima i značaja različitih svrha po osnovu kojih su nastali gotovinski odlivi. Korisnost ovih informacija u procesima vrednovanja performansi entiteta javnog sektora je izuzetno mala jer se na osnovu njih:

- sa funkcionalnog aspekta vrednovanja performansi može oceniti samo da li su gotovinske naplate i isplate nastale u vezi sa postavljenim ciljevima entiteta i/ili ciljevima njegovih pojedinačnih programa; ocena efikasnosti i efektivnosti obavljanja aktivnosti je na bazi ovih informacija neizvodljiva,
- u okviru finansijskog aspekta vrednovanja performansi može oceniti samo stepen usaglašenosti stvarno nastalih gotovinskih naplata i isplata u odnosu na njihove veličine definisane budžetom (finansijskim planom); ocena adekvatnosti upravljanja ukupnim resursima na osnovu ovakvih informacija je, takođe, neizvodljiva i
- može oceniti stepen usaglašenosti aktivnosti entiteta sa relevantnom zakonskom regulativom, javno definisanim politikama i prihvaćenim profesionalnim standardima.

(2) Finansijsko izveštavanje zasnovano na računovodstvu na obračunskoj osnovi obezbeđuje informacije o stanjima i promenama nastalim na ukupnoj imovini, obavezama i neto imovini izveštajnog entiteta kao i o ukupnim prihodima, troškovima i rashodima nastalim po osnovu obavljanja njegovih aktivnosti. Ovakve informacije internim i eksternim korisnicima finansijskih izveštaja omogućavaju sticanje uvida u vrednost ukupne imovine sa kojom entiteti javnog sektora raspolažu i efektima korišćenja te imovine čime se ostvaruje veći stepen transparentnosti njihovih aktivnosti u odnosu na finansijsko izveštavanje zasnovano na računovodstvu na gotovinskoj osnovi.

Korisnost informacija prezentovanih u izveštajnom modelu zasnovanom na računovodstvu na obračunskoj osnovi je neuporedivo veća u odnosu na informacije

prezentovane u finansijskim izveštajima zasnovanim na računovodstvu na gotovinskoj osnovi. Ovakav stav zasnovan je na činjenici da informacije prezentovane u finansijskim izveštajima zasnovanim na računovodstvu na obračunskoj osnovi u procesima vrednovanja performansi entiteta javnog sektora omogućavaju:

- u okviru funkcionalnog aspekta vrednovanja performansi:
 - pouzdanu ocenu uzročno-posledične povezanosti aktivnosti entiteta sa njegovim ciljevima i/ili ciljevima njegovih pojedinačnih programa kao i relevantnosti ovih aktivnosti u posmatranom kontekstu;
 - ocenu tekuće efektivnosti i troškovne efikasnosti aktivnosti entiteta korišćenjem informacija o ukupnim troškovima koje obezbeđuje obračun troškova koji je sastavni deo računovodstva zasnovanog na obračunskoj osnovi,
 - poređenje, *u okviru istog izveštajnog entiteta*, ostvarenih ukupnih troškova aktivnosti sa visinom planiranih troškova za isti izveštajni period, sa visinom stvarno nastalih troškova u prethodnim izveštajim periodima i sa ciljnim veličinama koje je definisao entitet koji ima kontrolu, a zatim, analizom rezultata dobijenih poređenjem, pronalaženje uzroka i načina za eliminisanje eventualnih negativnih kretanja bilo u odnosu na planirana, istorijska ili ciljna ostvarenja čime se kroz proces pozitivnog učenja kontinuirano unapređuju performanse izveštajnog entiteta,
 - poređenje, *na nivou entiteta koji ima kontrolu*, stvarno nastalih troškova po jedinici produkovanih dobara ili usluga *između izveštajnih entiteta javnog sektora* koji produkuju iste ili slične vrste dobara ili usluga, a zatim, na bazi analize visine i uzroka međusobnih odstupanja odlučivanje o načinima prevazilaženja problema troškovne efikasnosti određenog izveštajnog entiteta ili obustavljanje finansiranja njegovih aktivnosti,
 - poređenje, *na nivou entiteta koji ima kontrolu*, stvarno nastalih troškova po jedinici produkovanih dobara ili usluga *između izveštajnih entiteta javnog i izveštajnih entita privatnog sektora* koji produkuju iste ili slične vrste dobara ili usluga radi sameravanja njihove troškovne efikasnosti i

- donošenja odluke da li da se produkcija određenih dobara i usluga obezbedi putem autsorsinga,
- ocenu finansijske održivosti aktivnosti pojedinačnog izveštajnog ili ekonomskog entiteta javnog sektora i delimičnu ocenu fiskalne održivosti opštredržavnog sektora i javnog sektora u celini i
 - u okviru finansijskog aspekta vrednovanja performansi:
 - ocenu usaglašenosti stvarno nastalih isplata i naplata sa odgovarajućim veličinama predviđenim u budžetu (finansijskom planu) izveštajnog entiteta i
 - ocenu kvaliteta finansijskog upravljanja kroz izračunavanje i analizu pokazatelja likvidnosti, efikasnosti korišćenja imovine i finansijske strukture.

Iako u okviru vrednovanja performansi izveštajnog entiteta sa aspekata usaglašenosti njegovih aktivnosti sa relevantnom zakonskom regulativom, javno proklamovanim politikama i prihvaćenim profesionalnim standardima nema razlike između izveštajnog modela zasnovanog na računovodstvu na gotovinskoj i na računovodstvu na obračunskoj osnovi, zaključci prezentovani pod tačkama (1) i (2) potvrđuju osnovne hipoteze postavljene na početku ovog istraživanja:

- da se izborom obračunske osnove računovodstva i finansijskog izveštavanja može uticati na transparentnost aktivnosti entiteta javnog sektora i
- da je primena metoda vrednovanja performansi entiteta javnog sektora, u cilju unapređenja njihove efikasnosti i efektivnosti u korišćenju resursa, uslovljena izborom obračunske osnove računovodstva,

kao i dopunsku hipotezu da savremeni računovodstveni sistemi nisu neutralna metodologija već sredstvo kojim se može uticati na način percepcije ekonomske realnosti.

Rezultati istraživanja prezentovani u četvrtom delu rada predstavljaju osnovu za sledeće zaključke:

(1) Oblast finansijskog izveštavanja entiteta javnog sektora u Republici Srbiji je regulatorno neadekvatno uređena, pre svega, zbog nepreciznosti odredbi pojedinih

zakonskih i podzakonskih akata, međusobne neusaglašenosti odredbi u okviru istog akta, neusaglašenosti domaćih akata sa relevantnom međunarodnom regulativom i nedosledne primene ili nepoštovanja odredbi određenih propisa.

(2) Finansijske informacije prezentovane u finansijskim izveštajima entiteta javnog sektora u Republici Srbiji (koji su propisani relevantnom regulativom čije slabosti su prethodno konstatovane, a u samom radu i detaljno elaborirane), nisu podobne za ocenu efikasnosti i efektivnosti njihovih aktivnosti budući da se izveštaji pripremaju i prezentuju na osnovu izveštajnih zahteva koji nisu karakteristični ni za gotovinsku ni za obračunsku osnovu računovodstva. Ovi izveštajni zahtevi predstavljaju kombinaciju modifikacija gotovinske i modifikacija obračunke osnove računovodstva koja nije uobičajena u međunarodnoj praksi finansijskog izveštavanja entiteta javnog sektora. Sledstveno tome, stepen transparentnosti aktivnosti entiteta javnog sektora, a posledično i iskazani stepen njihove javne odgovornosti za raspolaganje javnim resursima su niski.

(3) Analiza rezultata istraživanja stavova profesionalnih računovođa i menadžera zaposlenih u entitetima javnog sektora u Republici Srbiji pokazuje da obe profesionalne grupe izražavaju visok stepen nezadovoljstava načinom regulisanja oblasti računovodstva i finansijskog izveštavanja što implicitno ukazuje na njihovu spremnost da aktivno prihvate promene u ovom domenu.

Saznanja prezentovana u okviru prethodnih tačaka (1), (2) i (3) potvrđuju dodatnu hipotezu postavljenu na početku ovog istraživanja da je poboljšanje normativne osnove finansijskog izveštavanja entiteta javnog sektora u Republici Srbiji neophodna pretpostavka za unapređenje efikasnosti upravljanja i nadzora nad korišćenjem resursa angažovanih u javnom sektoru.

Analiza rezultata istraživanja u četvrtom delu rada koji se odnose na profesionalno samovrednovanje stručne kompetentnosti profesionalnih računovođa i spremnost menadžera da iskoriste mogućnost datu u Uredbi o budžetskom računovodstvu, da se za potrebe internog finansijskog izveštavanja koristi i računovodstveni sistem zasnovan na obračunskoj osnovi, ukazuju da bi za približno 85% računovođa i 70% menadžera zaposlenih u javnom sektoru bilo neophodno organizovati dodatno stručno usavršavanje. Ovakav rezultat potvrđuje dodatnu hipotezu postavljenu na početku ovog

istraživanja da je finansijsko izveštavanje entiteta javnog sektora usmereno na ocenu efikasnosti i efektivnosti njihovih aktivnosti izazov za konvencionalnu računovodstvenu praksu i dosadašnju praksu upravljanja entitetima javnog sektora.

LITERATURA

1. ACCA, (2004), *Is the Move to Accrual Based Accounting a Real Priority for Public Sector Accounting?*, ACCA, London.
2. Armstrong, J., (1997), *Stewardship and Public Service*, A Discussion Paper Prepared for The Public Service Commission of Canada.
3. Australian Accounting Standards Board, (1990), *Statement of Accounting Concepts 2 - Objective of General Purpose Financial Reporting*, Australian Accounting Research Foundation, Caulfield.
4. Australian Society of Certified Practising Accountants, The Institute of Chartered Accountants in Australia and Accounting Standards Review Board, (1990), *Statement of Accounting Concepts 1 - Definition of the Reporting Entity*, Australian Accounting Research Foundation, Caulfield.
5. Barrett, P., (2004), *"Public Sector Reporting and Triple Bottom Line"*, Australian National Audit Office, pp. 3.
6. Barton, A., (2004), *"How to Profit from Defence: A Study in the Misapplication of Business accounting to the Public Sector in Australia"*, Financial Accountability and Management, 20(3), 2004.
7. Behn, R.D., (2003): *"Why Measure Performance? Different Purposes Require Different Measures"*, Public Administration Review, Vol. 63, No. 5.
8. Besley, T., Ghatak, M., (2003), *"Incentives, Choice and Accountability in the Provision of Public Services"*, Oxford Review of Economic Policy, Vol. 19, No. 2, pp. 235-249.
9. Block, P., (2013), *Stewardship: Choosing Service Over Self Interest*, Berrett-Koehler Publishers, Inc., San Francisco.
10. Bovens, M., (2007), *"Public Accountability"*, in Ferlie, E., Lynne, L., Pollitt, C., *The Oxford Handbook of Public Management*, pp. 182-208., Oxford University Press, Oxford.
11. Bowman, W., *Tools for Predicting Municipal Bankruptcy: Indicators of Long-Run Governmental Financial Condition*, Presented to the Government Research Association Conference, Chicago 2011.
12. Brealey, R.A., Cooper I.A., Habib, M.A., (1997), *"Investment Appraisal in the Public Sector"*, Oxford Review of Economic Policy, Vol. 13, No. 4, pp. 12-28.
13. Broadbent, J., Guthrie, J., (1992), *"Changes in the Public Sector: A Review of Recent "Alternative" Accounting Research"*, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 15, No. 2, pp. 3-31.

14. Bromwich, M., Lapsley, I., (1997), *“Decentralisation and Management Accounting in Central Government: Recycling Old Ideas?”*, Financial Accountability & Management, Vol.13, No. 2, pp. 181-201.
15. Brorström, B., (1998), *“Accrual Accounting, Politics and Politicians”*, Financial Accountability & Management, Vol.14, No. 4, pp. 319-333.
16. Brusca, I., Condor, V., (2002), *“Towards the Harmonisation of Local Accounting Systems in the International Context”*, Financial Accountability & Management, Vol. 18, No. 2 , pp. 129-162.
17. *Budžetsko računovodstvo*, Bilten, 2/2012, NIP Obrazovni informator, Beograd.
18. Caperchione, E., (2006), *The New Public Management A Perspective for Finance Practitioners*, FEE,
19. Carlin, T.M., (2005), *“Debating the Impact of Accrual Accounting and Reporting in the Public Sector”*, Financial Accountability & Management, Vol. 21, No. 3, pp. 309-336.
20. Carnegie, G.D., West, B.P., (2003), *“How Well Does Accrual Accounting Fit the Public Sector?”*, Australian Journal of Public Administration, Vol.62, No.2, pp. 83-86.
21. Carnegie, G.D., West, B.P., (2005), *“Making Accounting Accountable in the Public Sector”*, Critical Perspectives on Accounting, Vol. 16, Issue 7, pp. 905-928.
22. Chan, J.L., (2003), *“Government Accounting: An Assessment of Theory, Purposes and Standards”*, Public Money & Management, Vol. 23, Issue 1, pp. 13-20.
23. Christensen, M., Yoshimi, H., (2001), *“A Two-Country Comparison of Public Sector Performance Reporting: The Tortoise and Hare”*, Financial Accountability & Management, Vol. 17, No. 3 , pp. 271-289.
24. Christensen, M., Yoshimi, H., (2003), *“Public Sector Performance Reporting: New Public Management and Contingency Theory Insights”*, Government Auditing Review, Vol. 10.
25. Christensen, T., Lægveid, P., Roness, P.G., and Røvik, K.A., (2007), *Organization Theory and the Public Sector - Instrument, culture and myth*, Routledge, London and New York.
26. Conceptual Framework Task Force, (2011), Consultation Paper 1, *Characteristics of Public Sector Entities*, PSAB, Toronto.
27. CPA Australia, (2000), *Beyond Bean Counting 2000 – A Benchmark of Effective Financial Management in the Australian Public Sector*, CPA Australia, Melbourne.

28. Dubnick, M., (2005), "*Accountability and the Promise of Performance*", *Public Performance & Management Review*, Vol. 28, No. 3, pp. 376-417.
29. Dubnick, M.J., (2002), "*Seeking Salvation for Accountability*", paper presented at the 2002 Annual Meeting of the American Political Science, Boston.
30. EC, IMF, OECD, UN and WB, (2009), *System of National Accounts*.
31. Ellwood, S., Newberry, S., (2007), "*Public Sector Accrual Accounting: Institutionalising Neo-liberal Principles?*"; *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 20, No. 4, pp. 549-573.
32. Engstrom, J.H., Copley, P.A., (2003), *Essentials of Accounting for Governmental and Not-for-Profit Organizations*, 7th ed., McGraw-Hill, Boston.
33. EU Commission, (1999), *Public Sector Information: A Key Resource for Europe, Green Paper on Public Sector Information in the Information Society*, <ftp://ftp.cordis.europa.eu>
34. Eurostat, (2013), *European System of Accounts - ESA 2010*, Publication Office of the European Union, Luxembourg.
35. FEE – PSC, (2007), *Accrual Accounting in the Public Sector*, FEE, Brussels.
36. FEE, (2003), *The Adoption of Accrual Accounting and Budgeting by Governments (Central, Federal, Regional and Local)*, FEE, Brussels.
37. FEE, (2006), *Accrual Accounting for More Effective Public Policy*, FEE, Brussels.
38. Flemming, J., Mayer, C., (1997), "*The Assessment: Public-Sector Investment*", *Oxford Review of Economic Policy*, Vol. 13, No. 4, pp. 1-11.
39. Freeman, R.J., Shoulders, C.D., (2003), *Governmental and Nonprofit Accounting - Theory and Practice*, 7th ed., Prentice Hall, New Jersey.
40. Funnell, W. and Cooper, K., (1998), *Public Sector Accounting and Accountability in Australia*, University of New South Wales Press Ltd, Sydney.
41. Goddard, A., (2002), "*Development of the accounting profession and practices in the public sector – a hegemonic analysis*", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 15 No 5.
42. Granof, M.H., (2005), *Government and Not-for-Profit Accounting*, 3rd ed., John Wiley & Sons, Inc., New Jersey.
43. Greiling, D., (2006), "*Performance Measurement: A Remedy for Increasing the Efficiency of Public Services?*", *International Journal of Productivity and Performance Management*, Vol. 55, No. 6, pp. 448-465.
44. Grout, A.P., Stevens, M., (2003), "*The Assessment: Financing and Managing Public Services*", *Oxford Review of Economic Policy*, Vol.19, No.2.

45. Guthrie, J., Olson, O., Humphrey, C., (1999), *“Debating Developments in New Public Financial Management: The Limits of Global Theorising and Some New Ways Forward”*, *Financial Accountability & Management*, Vol. 15, No. 3 and 4, pp. 209-228.
46. Hatry, Harry P., James R. Fountain, Jr., Jonathan M. Sullivan and Lorraine Kremer, (1990): *Service Efforts and Accomplishments Reporting: its Time Has Come - An Overview*, Norwalk, CT: Governmental Accounting Standards Board.
47. Higson, A., (2003), *Corporate Financial Reporting – Theory and Practice*, SAGE Publications Ltd, London.
48. HM Treasury, (2005), *Delivering the Benefits of Accruals Accounting for the Whole Public Sector*, HM Treasury, London.
49. Hopwood, A.G., Miller, P., (1994), *Accounting as Social and Institutional Practice*, Cambridge University Press, Cambridge.
50. Hoque, Z., Moll, J., (2001), *“Public Sector Reform – Implications for accounting, accountability and performance of state-owned entities – an Australian perspective”*, *The International Journal of Public Sector Management*, Vol. 14, No. 4, pp. 304-326.
51. IASB, (2012), *International Financial Reporting Standards®*, IFRS Foundation™, London.
52. IASB, (2015), ED/2015/3 Conceptual Framework for Financial Reporting, IFRS Foundation™, London.
53. IFAC – IPSASB, (2008), *2008 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Standards Board Pronouncements*, IFAC, New York.
54. IFAC – PSC, (1991), *Financial Reporting By National Governments*, IFAC, New York.
55. IFAC – PSC, (1993), *Elements of the Financial Statements of National Governments*, IFAC, New York.
56. IFAC – PSC, (1995), *Accounting for and Reporting Liabilities*, IFAC, New York.
57. IFAC – PSC, (1995), *Definition and Recognition of Assets*, IFAC, New York.
58. IFAC – PSC, (1996), *Definition and Recognition of Expenses/Expenditures*, IFAC, New York.
59. IFAC – PSC, (1996), *Definition and Recognition of Revenues*, IFAC, New York.
60. IFAC – PSC, (1996), *Performance Reporting by Government Business Enterprises*, IFAC, New York.

61. IFAC – PSC, (1996), *The Government Financial Reporting Entity*, IFAC, New York.
62. IFAC – PSC, (2000), *Perspectives on Cost Accounting for Governments*, IFAC, New York.
63. IFAC – PSC, (2001), *Governance in Public Sector*, IFAC, New York.
64. IFAC – PSC, (2003), *Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities*, IFAC, New York.
65. IFAC PSC, (2000), Study 11: *Government Financial Reporting – Accounting Issues and Practices*.
66. IMF, (2002), *Performance Budgeting – Is Accrual Accounting Required? – Working Paper*, IMF, Washington.
67. IMF, (2014), *Government Finance Statistics Manual 2014*, International Monetary Fund, Washington, D.C.
68. *Informator o radu Republičke direkcije za imovinu Republike Srbije za 2015. godinu*, www.rdi.gov.rs
69. IPSASB, (2005), Research Report: *International Public Sector Accounting Standards (IPSASs) and Statistical Bases of Financial Reporting: An Analysis of Differences and Recommendations for Convergence*, IFAC, New York.
70. IPSASB, (2008), Consultation Paper - *Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: The Objectives of Financial Reporting, The Scope of Financial Reporting, The Qualitative Characteristics of Information Included in General Purpose Financial Reports, Reporting Entity*, IFAC, Toronto.
71. IPSASB, (2009): *CP Reporting on the Long-Term Sustainability of Public Finances*, IFAC.
72. IPSASB, (2015), *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*, 2015 Edition, Volume II, IFAC, New York.
73. IPSASB, ED, (2011), *Key Characteristics of the Public Sector with Potential Implications for Financial Reporting*, IFAC, Toronto.
74. IPSASB®, (2015), *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume I*, IFAC, New York.
75. Ives, M., Razeq, J.R., Hosch, G.A., (2004), *Introduction to Governmental and Not-for-Profit Accounting*, 5th ed., Pearson Prentice Hall, New Jersey.
76. Jackson, A., Lapsley, I., (2003), “*The Diffusion of Accounting Practices in the New “Managerial” Public Sector*”, *The International Journal of Public Sector Management*, Vol. 16, No. 5, pp. 359-372.

77. Jackson, P.M., (2001), "*Public Sector Added Value: Can Bureaucracy Deliver?*", *Public Administration*, Vol.79, No. 1, pp. 5-28.
78. Jones, L.R., Kettl, D.F., (2003), "*Assessing Public Management Reform in an International Context*", *International Public Management Review*, Vol. 4, Issue 1, pp. 1-19.
79. Jones, R., (2000 a), "*National Accounting, Government Budgeting and the Accounting Discipline*", *Financial Accountability & Management*, Vol. 16, No. 2 , pp. 101-116.
80. Jones, R., (2000 b), "*Public Versus Private: The Empty Definitions of National Accounting*", *Financial Accountability & Management*, Vol. 16, No. 2, pp. 167-178.
81. Jones, R., (2003), "*Measuring and Reporting the Nation's Finances: Statistics and Accounting*", *Public Money & Management*, Vol. 23, Issue 1, pp. 21-27.
82. Jones, R., and Pendlebury, M., (2000), *Public Sector Accounting*, FT Prentice Hall, Harlow, England.
83. Kaplan, R., (1999), *The Balanced Scorecard for Public-Sector Organizations*, Harvard Business School Publishing, New York.
84. Kaplan, R., (2000), *Overcoming the Barriers to Balanced Scorecard Use in the Public Sector*, Harvard Business School Publishing, New York.
85. Kaplan, R.S., Norton, D.P., (1996), *Translating Strategy into Action the Balanced Scorecard*, Harvard Business School Press, Boston.
86. Kaplan, R.S., Norton, D.P., (2004), *Strategy Maps Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes*, Harvard Business School Press, Boston.
87. Kettl, D. F., (2005), *The Global Public Management Revolution*, Brookings Institution Press, Washington.
88. Kettl, D.F., (2000), "*The Transformation of Governance: Globalization, Devolution, and the Role of Government*", *Public Administration Review*, Vol. 60, No. 6, pp. 488-497.
89. Khury, B., Van der Torre, A., (2002), *De vierde sector*, Sociaal en Cultureel Planbureau, Den Hag.
90. Kober, R., Lee, J. and Ng, J., (2010), "*Mind Your Accruals: Perceived Usefulness of Financial Information in the Australian Public Sector Under Different Accounting Systems*", *Financial Accountability & Management*, August 2010.
91. Krasulja, D., Ivanišević, M., (2001), *Poslovne finansije*, Centar za izdavačku delatnost, Ekonomski fakultet Beograd.

92. Kurunmäki, L., Miller, P., (2006), "*Modernising Government: The Calculating Self, Hybridisation and Performance Measurement*", *Financial Accountability & Management*, Vol. 22, Issue 1, pp.87-106.
93. Lapsley, I., (1999), "*Accounting and the New Public Management: Instruments of Substantive Efficiency or a Rationalising Modernity*", *Financial Accountability & Management*, Vol. 15, No. 3 and 4, pp. 201-207.
94. Lüder, K.G., (1992), "*A Contingency Model of Governmental Accounting Innovations in the Political-Administrative Environment*", *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, Vol.7.
95. Manning, N., (2001), "*The Legacy of the New Public Management in Developing Countries*", *International Review of Administrative Science*, Vol. 67, No. 2, pp. 297-312.
96. Meyer, M.W. and Gupta, V., (1994), "*The Performance Paradox*", *Research in Organizational Behavior*.
97. Miller, P., (1996), "*Dilemmas of Accountability: The Limits of Accounting*", pp. 57-69., in: Hirst, P., Khilnani, S., *Reinventing Democracy*, Blackwell, Oxford.
98. Mir, M.Z., Rahaman, A.S., (2007), "*Accounting and Public Sector Reforms – A study of a continuously evolving governmental agency in Australia*", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 20, No. 2, pp. 237-268.
99. Modell, S., (2004), "*Performance Measurement Myths in the Public Sector: Research Note*", *Financial Accountability & Management*, Vol. 20, No. 1, pp. 39-55.
100. Modell, S., Lee, A., (2001), "*Decentralization and Reliance on the Controllability Principle in the Public Sector*", *Financial Accountability & Management*, Vol. 17, No. 3 , pp. 191-218.
101. Monsen, N., (2002), "*The Case for Cameral Accounting*", *Financial Accountability & Management*, Vol. 18, No. 1 , pp. 39-72.
102. Montesinos, V., and Vela, J.M., (2002), *Inovations in Governmental Accounting*, Kluwer Academic Publishers, Dordrecht.
103. Moynihan, D.P., (2004), "*Why and How State Governments Adopt and Implement "Managing for Results" Reform*", *Journal of Public Administration Research and Theory*, Vol. 15, No. 2, 219-243.
104. Mulgan, R., (2000), "*Comparing Accountability in the Public and Private Sectors*", *Australian Journal of Public Administration*, Vol. 59, No. 1, pp. 87-97.
105. Nagaray, R., (2006), "*Public Sector Performance since 1950 – A Fresh Look*", *Economic and Political Weekly*, Vol. 41, No. 25 pp. 2551-2557.

106. Newberry, S., Pallot, J., (2005), "*A Wolf in Sheep's Clothing? Wider Consequences of the Financial Management System of the New Zealand Central Government*", *Financial Accountability & Management*, Vol. 21, No. 3, pp. 263-277.
107. Nikitin, M., (2001), "*The birth of a modern public sector accounting system in France and Britain and the influence of Count Mollien*", *Accounting History*, Vol. 6, No 1.
108. Niven, P.R., (2003), *Balanced Scorecard Step-by-Step for Government and Nonprofit Agencies*, Wiley, New Jersey.
109. OECD, (2004), *Managing Public Expenditure: A Reference Book for Transition Countries*, OECD, Paris.
110. Osborne, D. and Gaebler T. (1992), *Reinventing Government - How the Entrepreneurial Spirit is Transforming the Public Sector from Schoolhouse to Statehouse, City Hall to the Pentagon*, Adison-Wesley Publishing Company, Inc., Reading, Massachusetts.
111. Osborne, D. and P. Plastrik, (2000): *The Reinventor's Fieldbook: Tools for Transforming Your Government*, Jossey-Bass, San Francisco.
112. Pallot, J., (1992), "*Elements of a Theoretical Framework for Public Sector Accounting*", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 5, No. 1, pp. 38-59.
113. Pallot, J., (1998), "*New Public Management Reform in New Zealand: The Collective Strategy Phase*", *International Public Management Journal*, Vol. 1/No. 1/1998.
114. Pallot, J., (1999), "*Beyond NPM: Developing Strategic Capacity*", *Financial Accountability & Management*, Vol. 15, No. 3 & 4, pp. 419-426.
115. Pallot, J., (2002), "*Government Accounting and Budgeting Reform in New Zealand* ", *OECD Journal on Budgeting*, Volume 2/Supplement 1- Models of Public Budgeting and Accounting Reform.
116. Perrin, J., (1998), "*Resource Accounting and Budgeting - From Cash to Accruals in 25 Years*", *Public Money & Management*, April-June 1998, pp.7-10.
117. Pilcher, R., (2005), "*Local Government Financial Key Performance Indicators – not so Relevant, Reliable and Accountable*", *International Journal of Productivity and Performance Management*, Vol. 54, No. 5/6, pp. 451-467.
118. Potter, B., (1999), "*The Power of Words: Explaining Recent Accounting Reforms in the Australian Public Sector*", *Accounting History*, Vol.4, No. 2, pp. 43-72.
119. Potter, B.N., (2005), "*Accounting as a Social and Institutional Practice: Perspective to Enrich our Understanding of Accounting Change*", *ABACUS*, Vol. 41, No.3, pp. 265- 289.

120. Pratt, J., Plamping, D., Gordon, P., (2007), *"Distinctive characteristic of public sector organisations and implications for leadership"*, Centre for Innovation in Health Management, Northern Leadership Summit, Working Paper.
121. 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" broj 18/2015.
122. Pravilnik o sadržaju izveštaja o strukturi i vrednosti nefinansijske imovine Republike Srbije, "Službeni glasnik RS", broj 65/14.
123. Pravilnik o standardnom klasifikacionom okviru i kontnom planu za budžetski sistem, "Službeni glasnik RS", broj 16/2016.
124. Pravilnik o standardnom klasifikacionom okviru i Kontnom planu za budžetski sistem, "Službeni glasnik RS", broj 16/2016.
125. Professional Accountants in Business Committee, (2008), *Developments in Performance Measurement Structures in Public Sector Entities*, Information Paper, IFAC.
126. Propper, C., Wilson, D., (2003), *"The Use and Usefulness of Performance Measures in the Public Sector"*, Oxford Review of Economic Policy, Vol. 19, No. 2, pp. 250-267.
127. Prudy, D.E., Gago, S., (2002), *"Public Sector Managers Handling Accounting Data: A UK Framework Validated in Spain"*, Financial Accountability & Management, Vol. 13, No. 3, pp. 233-260.
128. Public Sector Accounting Board, (2004), *20 Questions About the Government Reporting Entity*, The Canadian Institute of Chartered Accountants, Toronto.
129. Rainey, H.G., (2009), *Understanding and Managing Public Organizations*, Wiley & Sons, Inc., New York.
130. Republika Srbija, Ministarstvo finansija: *Program reformi upravljanja javnim finansijama 2016 -2020*, strana 37. www.mfin.gov.rs
131. Robinson, M., (2002), *"Accrual Accounting and Australian Fiscal Policy"*, Fiscal Studies, Vol. 23, No. 2, pp. 287-300.
132. Rowan Jones and Maurice Pendlebury, (2000), *Public Sector Accounting*, FT Prentice Hall, Harlow, England.
133. Ruppel, W., (2004), *GAAP for Governments 2004, Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles for State and Local Government*, John Wiley & Sons, Inc., New Jersey.
134. Sarker, A.E., (2006), *"New Public Management in Developing Countries"*, International Journal of Public Sector Management, Vol. 19, No.2, pp. 180-203.

135. Schacter, M., (2002), *Practitioner's Guide to Measuring the Performance of Public Programs*, Institute on Governance, Ottawa.
136. Sheppard, J., (2010): *Fiscal Projections in OECD Countries: What is produced and what lessons can be learned?* Joint OECD-IPSASB Seminar on the Long-term Sustainability of Public Finances, 10 March, 2010, Paris.
137. Stanford, J., Wilkinson, H., (2003), "Convergence, Enron and All That: Improving the Quality and Relevance of Public Sector Financial Reporting", *Public Money & Management*, Vol. 23, No. 1, pp. 8-10.
138. Stiglitz, J.E., (2004), *Ekonomija javnog sektora*, Ekonomski fakultet Beograd.
139. Suarez, V., Lesneski, Ch. and Denison D., (2011), "Making the Case for Using Financial Indicators in Local Public Health Agencies", *American Journal of Public Health*, v. 101 (3), American Public Health Association.
140. Surányi-Unger, T., (1952), *Comparative Economics Systems*, McGraw-Hill, London.
141. Texas State Auditor's Office, (1995), *Data Analysis: Analyzing Data - Ratio Analysis*, Methodology Manual, rev. 5/95.
142. *The Australian Budget paper for 2008-09*, www.budget.gov.au
143. The Institute of Chartered Accountants of Scotland, (2003), *Accounting for Public Service – Towards a New Reporting Framework*, The Institute of Chartered Accountants of Scotland, Edinburgh.
144. Uddin, S., (2005), "Public Sector Reforms and the Public Interest", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 18, No. 5, pp. 648-674.
145. United States of America Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB), *Statement of Federal Financial Accounting Standards No. 1*, 1993., www.fasb.gov/pdf/files/handbook_sffas_1.pdf.
146. Uredba o budžetskom računovodstvu, "Službeni glasnik RS", broj 125/2003 i 12/2006.
147. Uredba o evidenciji nepokretnosti u javnoj svojini, "Službeni glasnik RS", broj 70/2014 i 19/2015.
148. Uredba o primeni Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor, "Službeni glasnik RS", broj 49/2010.
149. Van Helden, G.J., (2005), "Researching Public Sector Transformation: The role of Management Accounting", *Financial Accountability & Management*, Vol. 21, No. 1 , pp. 99-133.
150. Van Thiel, S. and Leeuw, F.L., (2002), "The Performance Paradox in the Public Sector", *Public Performance & Management Review*, Vol. 25, No. 3.

151. Varinac, S., (2012), *Korupcijska mapa javnih nabavki u Republici Srbiji*, OEBS Misija u Srbiji, Beograd.
152. Wholey, J.S. and Hatry, H., (1992), *"The Case for Performance Monitoring"*, Public Administration Review Vol. 52, No. 6.
153. Wilson, E. and Kattelus S., (2002), *Accounting for Governmental and Nonprofit Entities*, Irwin, Boston,
154. World Bank Institute, (2005), *Social Accountability in the Public sector*, The World Bank, Washington.
155. Wynne, A., (2004), *"Public Sector Accounting – Democratic Accountability or Market Rules?"*, Public Money & Management, Vol. 24, No. 1, pp. 5-7.
156. Zakon o budžetskom sistemu, "Službeni glasnik RS", broj 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013, ispravke 108/2013, 142/2014, 65/2015 i 103/215.
157. Zakon o budžetu Republike Srbije za 2012. godinu, www.mfin.gov.rs.
158. Zakon o budžetu Republike Srbije za 2013. godinu, www.parlament.gov.rs
159. Zakon o budžetu Republike Srbije za 2014. godinu, www.parlament.gov.rs
160. Zakon o budžetu Republike Srbije za 2015. godinu, www.parlament.gov.rs
161. Zakon o budžetu Republike Srbije za 2016. godinu, "Službeni glasnik RS" broj 103/2015.
162. Zakon o Državnoj revizorskoj instituciji, "Službeni glasnik RS" broj 101/2005, 54/2007 i 36/2010.
163. Zakon o javnim preduzećima, "Službeni glasnik RS", br. 15/2016.
164. Zakon o javnoj svojini, "Službeni glasnik RS", broj 72/11, 88/13 i 105/2014.
165. Zakonom o javnim nabavkama, "Službeni glasnik RS" broj 116/08.

Korišćeni sajтови:

www.anao.gov.au
www.fasb.org
www.icaew.com
www.ifac.org
www.ifrs.org
www.mduls.gov.rs
www.merriam-webster.com

www.mfin.gov.rs
www.mpn.gov.rs
www.rdi.gov.rs
www.treasury.govt.nz
www.trezor.gov.rs
www.usa.gov
www.zdravlje.gov.rs

PRILOG 1

Anketni list za profesionalne računovođe zaposlene u entitetima javnog sektora

Poštovani,
molimo Vas da odgovorite na pitanja postavljena u sledećoj Anketi.

Anketa je **anonimna** – ni na jednom mestu se od Vas ne očekuje da navedete Vaše podatke koji bi Vas lično identifikovali ili podatke kojima bi ste identifikovali Ustanovu u kojoj radite.

Podaci iz ankete biće korišćeni **isključivo za istraživačke svrhe** sa ciljem unapređenja sistema finansijskog upravljanja i izveštavanja u javnom sektoru Republike Srbije.

Anketa je podeljena na **dva dela**:

- Prvi deo ankete je opšti i služi da se u fazi analize izvrši segmentiranje po različitim kriterijumima.
- Drugi deo je specifičan u smislu da se od Vas očekuje da na postavljena pitanja ogovarate kao stručno lice koje obavlja ili računovodstvene poslove ili poslove upravljanja ustanovom.

Molimo Vas da na pitanja odgovorite zaokruživanjem ponuđenih odgovora ili dopisivanjem Vašeg ličnog stava.

Zahvaljujemo Vam se na posvećenom vremenu, razumevanju i datim odgovorima.

Puno uspeha u ličnom i profesionalnom životu!

PRVI DEO

Vaše profesionalno zvanje je:		Da li ste nekada bili zaposleni u privatnom sektoru:	Vaše radno mesto u ustanovi u kojoj radite je:
a)	Računovođa	da	
b)	Ovlašćeni računovođa	ne	
c)	Ovlašćeni javni računovođa		

Ustanova u kojoj radite je:						
a)	direktni korisnik budžetskih sredstava			b)	indirektni korisnik budžetskih sredstava	
	x)	organ ili organizacija Republike Srbije			x)	državni nivo
	y)	organ ili služba lokalne samouprave			y)	nivo lokalne samouprave

Ustanova u kojoj radite funkcionalno pripada:						
a)	Socijalnoj zaštiti			h)	Odbrani	
b)	Ekonomskim poslovima			i)	Javnom redu i bezbednosti	
c)	Zaštiti životne sredine			j)	Zdravstvu	
d)	Rekreaciji, sportu, kulturi i verama			k)	Pravosuđu	
e)	Predškolskom i osnovnom obrazovanju			l)	Ostalo (molim Vas navedite kategoriju)	
f)	Srednjem obrazovanju					
g)	Visokom obrazovanju					

Ustanova u kojoj radite finansira se:						
a)	isključivo iz budžetskih sredstava			b)	i iz budžetskih i iz sopstvenih sredstava	

DRUGI DEO

1.	Da li se u ustanovi u kojoj radite koristi mogućnost iz Člana 5 Uredbe o budžetskom računovodstvu, odnosno da li se za potrebe internog izveštavanja računovodstvene evidencije vode i po obračunskoj osnovi :		
	<ul style="list-style-type: none"> • za deo aktivnosti koji se finansira isključivo iz budžetskih sredstava 		<ul style="list-style-type: none"> • za deo aktivnosti koji se finansira isključivo iz sopstvenih sredstava
	da		da
	ne		ne
1a.	Ako je na bilo koji deo prethodnog pitanja odgovor da, molimo Vas navedite vrste evidencija ili izveštaja za koje primenjujete obračunsku osnovu:		

2.	Da li po vašem mišljenju računovodstveni sistem u Vašoj ustanovi obezbeđuje podatke koji omogućavaju stvarnu – suštinsku kontrolu efikasnosti i efektivnosti korišćenja javnih / budžetskih sredstava:	
	da	ne

3.	Ocenite zakonsku regulativu koja se odnosi na oblast računovodstva i finansijskog izveštavanja u javnom sektoru u Republici Srbiji pri čemu je: 1 nezadovoljavajuća, 2 prihvatljiva, 3 dobra, 4 vrlo dobra i 5 odličana.				
	1	2	3	3	5

4.	Koja ili koje od sledećih izjava Vas najbolje opisuje/opisuju:				
	a)	Znam da postoji i računovodstvo zasnovano na obračunskoj osnovi, ali samo na nivou informacije.			
	b)	Razlike između računovodstva na gotovinskoj i obračunskoj osnovi su mi poznate vrlo površno.			
	c)	Razlike između računovodstva na gotovinskoj i obračunskoj osnovi su mi poznate u potpunosti.			
	d)	Kompetentna / kompetentan sam da primenjujem i računovodstvo zasnovano na obračunskoj osnovi.			
	e)	Za primenu računovodstva na obračunskoj osnovi bila bi mi neophodno dodatno stručno usavršavanje.			

5.	Molimo Vas navedite Vaše predloge, sugestije ili ideje o tome koje promene u računovodstvenom sistemu i finansijskom izveštavanju bi doprinele unapređenju njihovog kvaliteta i većoj zaštiti javnih sredstava:				

HVALA!

PRILOG 2

Anketni list za menadžere zaposlene u entitetima javnog sektora

Poštovani,
molimo Vas da odgovorite na pitanja postavljena u sledećoj Anketi.

Anketa je **anonimna** – ni na jednom mestu se od Vas ne očekuje da navedete Vaše podatke koji bi Vas lično identifikovali ili podatke kojima bi ste identifikovali Ustanovu u kojoj radite.

Podaci iz ankete biće korišćeni **isključivo za istraživačke svrhe** sa ciljem unapređenja sistema finansijskog upravljanja i izveštavanja u javnom sektoru Republike Srbije.

Anketa je podeljena na **dva dela**:

- Prvi deo ankete je opšti i služi da se u fazi analize izvrši segmentiranje po različitim kriterijumima.
- Drugi deo je specifičan u smislu da se od Vas očekuje da na postavljena pitanja odgovarate kao stručno lice koje obavlja ili računovodstvene poslove ili poslove upravljanja ustanovom.

Molimo Vas da na pitanja odgovorite zaokruživanjem ponuđenih odgovora ili dopisivanjem Vašeg ličnog stava.

Zahvaljujemo Vam se na posvećenom vremenu, razumevanju i datim odgovorima.

Puno uspeha u ličnom i profesionalnom životu!

PRVI DEO

Vaše profesija je:	Da li ste nekada bili zaposleni u privatnom sektoru:		Vaše radno mesto u ustanovi u kojoj radite je:
	da	ne	

Ustanova u kojoj radite je:						
a)	direktni korisnik budžetskih sredstava			b)	indirektni korisnik budžetskih sredstava	
	x)	organ ili organizacija Republike Srbije			x)	državni nivo
	y)	organ ili služba lokalne samouprave			y)	nivo lokalne samouprave

Ustanova u kojoj radite funkcionalno pripada:						
a)	Socijalnoj zaštiti			h)	Odbrani	
b)	Ekonomskim poslovima			i)	Javnom redu i bezbednosti	
c)	Zaštiti životne sredine			j)	Zdravstvu	
d)	Rekreaciji, sportu, kulturi i verama			k)	Pravosuđu	
e)	Predškolskom i osnovnom obrazovanju			l)	Ostalo (molim Vas navedite kategoriju)	
f)	Srednjem obrazovanju					
g)	Visokom obrazovanju					

Ustanova u kojoj radite finansira se:					
a)	isključivo iz budžetskih sredstava		b)	i iz budžetskih i iz sopstvenih sredstava	

DRUGI DEO

1.	Da li se u ustanovi u kojoj radite koristi mogućnost iz Člana 5 Uredbe o budžetskom računovodstvu, odnosno da li se za potrebe internog izveštavanja računovodstvene evidencije vode i po obračunskoj osnovi :		
	<ul style="list-style-type: none"> • za deo aktivnosti koji se finansira isključivo iz budžetskih sredstava 		<ul style="list-style-type: none"> • za deo aktivnosti koji se finansira isključivo iz sopstvenih sredstava
	da		da
	ne		ne
1a.	Ako je na bilo koji deo prethodnog pitanja odgovor da, molimo Vas navedite vrste evidencija ili izveštaja za koje primenjujete obračunsku osnovu:		

2.	Da li po vašem mišljenju računovodstveni sistem u Vašoj ustanovi obezbeđuje podatke koji omogućavaju stvarnu – suštinsku kontrolu efikasnosti i efektivnosti korišćenja javnih / budžetskih sredstava:	
	da	ne

3.	Ocenite zakonsku regulativu koja se odnosi na oblast računovodstva i finansijskog izveštavanja u javnom sektoru u Republici Srbiji pri čemu je: 1 nezadovoljavajuća, 2 prihvatljiva, 3 dobra, 4 vrlo dobra i 5 odličana.				
	1	2	3	3	5

4.	Po Vašem mišljenju Zakon o javnim nabavkama u Republici Srbiji efikasno sprečava korupciju i javna sredstva štiti od zloupotrebe:	
	da	ne

5.	Molimo Vas navedite Vaše predloge, sugestije ili ideje o tome koje promene u računovodstvenom sistemu i finansijskom izveštavanju bi doprinele unapređenju njihovog kvaliteta i većoj zaštiti javnih sredstava:

HVALA!

BIOGRAFIJA

Danica Jović rođena je 1964. godine u Lazarevu, opština Zrenjanin. Na Ekonomskom fakultetu u Beogradu diplomirala je 1988. godine (odsek poslovne ekonomije, grupa za finansije i računovodstvo, smer bankarstvo) sa prosečnom ocenom u toku studija 9,45 i ocenom 10 na diplomskom ispitu. Na istom fakultetu 2001. godine odbranila je magistarski rad pod nazivom *Novčani tokovi u funkciji merenja rentabilnosti i održavanja likvidnosti preduzeća*.

Od decembra 1988. godine zaposlena je na Ekonomskom fakultetu u Beogradu, gde izvodi vežbe na predmetu Finansijsko računovodstvo. Tokom 90-tih godina bila je angažovana i na Vojno-tehničkoj akademiji u Beogradu za izvođenje vežbi na istom predmetu.

Na Ekonomskom fakultetu u Beogradu bila je član Komisije za diplomske akademske studije, Komisije za reviziju, Nastavne komisije i predsednik Komisije za javne nabavke. Koordinator je aktivnosti *CEEPUS* programa. Saradnik je Naučnog društva ekonomista Srbije. Ovlašćeni je računovođa i član Saveza računovođa i revizora Srbije. Od 2013. godine član je Komisije za potvrdu prevoda osnovnih tekstova *MRS/MSFI* i *MSFI* za *MSP* pri Ministarstvu finansija Republike Srbije.

Danica Jović je objavljivala naučne i stručne radove iz oblasti računovodstva i finansijskog izveštavanja, učestvovala na domaćim i međunarodnim konferencijama, kao i u izradi naučnih projekata Ministarstva za nauku i tehnologiju Republike Srbije (*Efekti privatizacije u Srbiji* i *Uloga države u novom modelu rasta privrede Srbije*). Bila je angažovana i na izradi projekata Naučno istraživačkog centra Ekonomskog fakulteta u oblastima: procene vrednosti preduzeća, verifikacije procene vrednosti i privatizacionih programa preduzeća, kontrole računovodstvenog i finansijskog sistema indirektnih korisnika budžetskih sredstava, organizacionog restrukturiranja Narodne banke Srbije i edukacije i implementacije *MSFI*.

Autor je udžbenika za prvi, koautor udžbenika za četvrti razred srednjih ekonomskih škola za predmet *Računovodstvo* i koautor Zbirke zadataka iz računovodstva za prvi

razred. Udžbenici i Zbirka zadataka akreditovani su od strane Ministarstva prosvete Republike Srbije.

Od 2004. godine do danas učestvovala je u više aktivnosti Svetske banke: tokom 2005. i 2006. godine završila je dva šestomesečna programa obuke iz oblasti regulative računovodstva i revizije u okvir *REPARIS* programa, tokom 2004. i 2016. godine učestvovala je u aktivnostima *ROSC* programa, tokom 2015. godine učestvovala je u aktivnostima Centra za reforme finansijskog izveštavanja koje se odnose na visokoškolsku edukaciju u oblasti računovodstva i revizije. U septembru 2015. godine završila je obuku za sticanje zvanja predavača za obuku u primeni *IFRS* za *SMEs* u organizaciji *IASB*-ove Inicijative za edukaciju o *IRFS*.

Tokom 2015. godine završila je obuku nastavno-naučnog osoblja *TRAIN* u organizaciji Rektorata Univerziteta u Beogradu.

Pored srpskog, aktivno govori engleski i ruski jezik.

Izjava o autorstvu

Potpisani-a: **Danica M. Jović**

broj indeksa _____

Izjavljujem

da je doktorska disertacija pod naslovom

Finansijsko izveštavanje i vrednovanje performansi entiteta javnog sektora

- rezultat sopstvenog istraživačkog rada,
- da predložena disertacija u celini ni u delovima nije bila predložena za dobijanje bilo koje diplome prema studijskim programima drugih visokoškolskih ustanova,
- da su rezultati korektno navedeni i
- da nisam kršio/la autorska prava i koristio intelektualnu svojinu drugih lica.

Potpis doktoranda

U Beogradu, 17.03.2016.

Danica M. Jović

Izjava o istovetnosti štampane i elektronske verzije doktorskog rada

Ime i prezime autora: **Danica M. Jović**

Broj indeksa _____

Studijski program _____

Naslov rada: *Finansijsko izveštavanje i vrednovanje performansi entiteta javnog sektora*

Mentor: **prof. dr Kata Škarić Jovanović, redovni profesor**

Potpisani/a: **Danica M. Jović**

Izjavljujem da je štampana verzija mog doktorskog rada istovetna elektronskoj verziji koju sam predao/la za objavljivanje na portalu **Digitalnog repozitorijuma Univerziteta u Beogradu**.

Dozvoljavam da se objave moji lični podaci vezani za dobijanje akademskog zvanja doktora nauka, kao što su ime i prezime, godina i mesto rođenja i datum odbrane rada.

Ovi lični podaci mogu se objaviti na mrežnim stranicama digitalne biblioteke, u elektronskom katalogu i u publikacijama Univerziteta u Beogradu.

Potpis doktoranda

U Beogradu, 17. 03 2016.



Izjava o korišćenju

Ovlašćujem Univerzitetsku biblioteku „Svetozar Marković“ da u Digitalni repozitorijum Univerziteta u Beogradu unese moju doktorsku disertaciju pod naslovom:

Finansijsko izveštavanje i vrednovanje performansi entiteta javnog sektora

koja je moje autorsko delo.

Disertaciju sa svim priložima predao/la sam u elektronskom formatu pogodnom za trajno arhiviranje.

Moju doktorsku disertaciju pohranjenu u Digitalni repozitorijum Univerziteta u Beogradu mogu da koriste svi koji poštuju odredbe sadržane u odabranom tipu licence Kreativne zajednice (Creative Commons) za koju sam se odlučio/la.

1. Autorstvo
2. Autorstvo - nekomercijalno
3. Autorstvo – nekomercijalno – bez prerade
4. Autorstvo – nekomercijalno – deliti pod istim uslovima
5. Autorstvo – bez prerade
6. Autorstvo – deliti pod istim uslovima

(Molimo da zaokružite samo jednu od šest ponuđenih licenci, kratak opis licenci dat je na poledini lista).

Potpis doktoranda

U Beogradu, 17. 03. 2016.

