

УНИВЕРЗИТЕТ У БЕОГРАДУ

Економски факултет

Биљана Г. Јосиповић Родић

Изградња рачуноводственог система  
ентитета јавног сектора Републике Србије

Докторска дисертација

Београд, 2018. година

UNIVERSITY OF BELGRADE

Faculty of economics

Biljana G. Josipović Rodić

Designing the accounting system of the public  
sector's entities in the Republic of Serbia

Doctoral Dissertation

Belgrade, 2018

**Подаци о ментору и члановима комисије**

Ментор:

Проф. др Ката Шкарић Јовановић, Економски факултет Универзитета у Београду

Чланови комисије:

---

---

---

---

Датум одбране

---

## **Посвета**

Посебну захвалност на помоћи у истраживању, корисним сугестијама и дискусијама дугујем ментору проф.др Кати Шкарић Јовановић, члановима комисије и бројним сарадницима на Економском факултету Универзитета у Београду.

Породици се захваљујем на разумевању и стрпљењу

## **Изградња рачуноводственог система ентитета јавног сектора Републике Србије**

Резиме:

У савременим условима, када улога јавног сектора постаје све значајнија у функционисању националног система, неопходно је располагати поузданим информацијама о његовом пословању. С обзиром на велику заинтересованост јавности, а посебно пореских обвезника, за управљање јавним пословима и употребу јавних ресурса, потребно је обезбедити транспарентне извештаје неопходне за процес пословног одлучивања и оцену успешности, ефикасности, ефективности, економичности и одговорности јавног менаџмента.

Адекватно изграђен рачуноводствени систем јавног сектора представља основу за квалитетно финансијско извештавање. У Републици Србији не постоји интегрисан рачуноводствени систем јавног сектора који би обезбедио свеобухватне информације потребне за оцену финансијског положаја, финансијске успешности, новчаних токова и осталих перформанси ентитета јавног сектора.

Јавни сектор Републике Србије карактерише институционална и функционална сложеност, што је последица постојања великог броја ентитета који припадају јавном сектору. Уважавајући специфичности и обухват јавног сектора Републике Србије, циљ је указивање на недостатке постојећег система финансијског извештавања и предлагање модела рачуноводственог система јавног сектора.

Успешност и динамика изградње квалитетног рачуноводственог система јавног сектора детерминисана је бројним факторима, од којих су најзначајнији политички, друштвени, персонални и технолошки. Такође, изазови у изградњи рачуноводственог система су бројни што претпоставља постојање јаке воље да се систем финансијског извештавања унапреди и квалитет постојећих финансијских извештаја побољша.

У тежњи да се укаже на недостатке постојећег система извештавања у Републици Србији и да се предложи начин за његово унапређење, анализирана су искуства других земаља, која су одавно отпочела процес реформи у области рачуноводства јавног сектора. Наша земља би користећи примере добре праксе могла да отпочне процес реформи у рачуноводству јавног сектора на начин који ће

омогућити обелодањивање информација о пословању свих ентитета јавног сектора. На овај начин би Република Србија али и њени грађани коначно знали којим средствима располаже јавни сектор, на који начин њима управља, колико су будуће генерације оптерећене дугом, каква је продуктивност у јавном сектору, са колико успеха се обављају активности ентитета јавног сектора и сл.

С обзиром да свака промена, па чак и она за коју се очекују позитивни ефекти, наилази на подозрење, важно је елиминисати апатију међу главним актерима изградње рачуноводственог система, а то су политичари и професионалне рачуновође, и афирмисати улогу и значај квалитета финансијског извештавања у јавном сектору, како би и процес одлучивања и управљања био квалитетнији.

Кључне речи: јавни сектор, рачуноводствени систем, рачуноводство јавног сектора, финансијско извештавање, квалитет финансијских извештаја, интегрисање података, транспарентност, одговорност јавних менаџера

НАУЧНА ОБЛАСТ: Економија

УЖА НАУЧНА ОБЛАСТ: Рачуноводство, ревизија и пословне финансије

УДК: 657.16(043.3)

## **Designing the accounting system of the public sector's entities in the Republic of Serbia**

Abstract:

In contemporary conditions, when the public sector is becoming more important in the functioning of the national system, accessing to reliable information is extremely important for its business. Due to the great interest of the public, especially taxpayers, for managing of public affairs and using of available resources, it is necessary to ensure transparent reporting needed for the business decisions process and assessment of the performance, efficiency, effectiveness, economy and accountability of public management.

An adequate designed accounting system in the public sector is the basis for the quality financial reporting. In the Republic of Serbia does not exist integrated accounting system of the public sector which could provide comprehensive information needed for assessing of the financial position, financial performance, cash flows and other performance of the public sector's entities.

The public sector of the Republic of Serbia is characterized by institutional and functional complexity, as a result of the large number of entities belonging to the public sector. Respecting the specificity and scope of the public sector of the Republic of Serbia, the goal is to point at the shortcomings of the current system of financial reporting and propose model of public sector accounting system.

Many factors determine the success and dynamics of the quality designing of accounting system of the public sector. The most significant are political, social, personal and technological. Also, the challenges in the construction of the accounting system are numerous and it presupposes the existence of a strong willingness to improve the financial reporting system as well as the quality of existing financial statements.

In an effort to draw attention to the shortcomings of the existing system of reporting in the Republic Serbia and suggest solution for its improvement, experiences of other countries which have been started the process of reform many years ago are analyzed. Using the examples of good practice, our country could start the process of reforms in the public sector accounting in a way which will enable access of information about its business for all public sector's entities. In this way, the Republic of Serbia and its citizens

could finally find out what kind of assets do they have, how do they operate, how many are the future generations burdened with debt, what is the productivity level in the public sector, how many successful are the activities carried out by public sector entities, etc.

Due the fact that every change, even that which could bring benefit, is the subject of suspicion, It is very important to eliminate the apathy among the major actors of the accounting system designing such as politicians and professional accountants as well as affirm the role and importance of the quality financial reporting in the public sector in order to achieve better decision-making and managing process.

Key words: public sector, accounting system, public sector accounting, financial statements, quality of the financial reports, data integration, transparency, accountability of public management

SCIENTIFIC FIELD: Economics

NARROW SCIENTIFIC FIELD: Accounting, Auditing and Business Finance

UDC: 657.16(043.3)



Садржај

Увод.....13

**Део први: Значај процеса изградње рачуноводственог система ентитета јавног сектора .....20**

**Глава I - Специфичности функционисања јавног сектора.....21**

1. Обухват и аспекти функционисања јавног сектора .....23

1.1. Концепти дефинисања јавног сектора .....26

1.2. Аспекти функционисања јавног сектора .....30

1.3. Обухват јавног сектора Републике Србије.....34

1.3.1. (Не)ефикасност јавног сектора.....43

2. Положај државног сектора у односу на јавни сектор и утицај на систем финансијског извештавања.....47

2.1. Положај државног сектора у односу на јавни сектор .....47

2.2. Утицај државног сектора на систем финансијског извештавања у јавном сектору .....49

3. Консолидовани финансијски извештаји државног сектора у функцији утврђивања величине јавног сектора.....52

3.1. Величина јавног сектора Републике Србије.....54

**Глава II - Буџетско рачуноводство у функцији ефикасности буџетског система .....60**

1. Улога буџета у остварењу макроекономске стабилности .....62

2. Основни елементи буџетског рачуноводства .....67

3. Утицај облика организовања буџетског рачуноводства на ефикасност управљања буџетским средствима.....71

3.1. Централизован приступ организовања буџетског рачуноводства.....73

3.2. Децентрализован приступ организовања буџетског рачуноводства .....77

3.3. Мешовити приступ организовања буџетског рачуноводства .....79

4. Избор рачуноводствене основе у функцији унапређења финансијског извештавања буџетских корисника .....80

4.1. Готовинска основа у функцији финансијског извештавања буџетских корисника.....86

4.2. Обрачунска основа у функцији финансијског извештавања буџетских корисника.....	88
4.3. Модификована основа у функцији финансијског извештавања буџетских корисника.....	90
5. Улога Управе за Трезор у састављању консолидованих финансијских извештаја буџетских корисника.....	91
<b><i>Глава III - Рачуноводство јавног сектора као детерминанта успешног управљања.....</i></b>	<b>94</b>
1. Рачуноводство јавног сектора као инструмент поузданих финансијских извештаја .....	95
2. Финансијски извештаји ентитета јавног сектора као информациона основа финансијске анализе.....	97
3. Финансијски извештаји ентитета јавног сектора у функцији подизања степена јавне одговорности .....	101
<b><i>Глава IV - Интегрисање буџетског рачуноводства у рачуноводство јавног сектора као претпоставка квалитетног финансијског извештавања .....</i></b>	<b>103</b>
1. Кохерентност буџетског рачуноводства и рачуноводства јавног сектора.....	104
2. Уједначавање правила признавања и вредновања елемената финансијских извештаја ентитета јавног сектора као предуслов процеса интеграције.....	108
3. Утицај процеса интеграције на обухват информација о ефектима пословања ентитета јавног сектора.....	111
<b>Део други: Правна и професионална регулатива у функцији побољшања система финансијског извештавања ентитета јавног сектора.....</b>	<b>113</b>
<b><i>Глава I - Стандардизација и хармонизација финансијског извештавања у јавном сектору Републике Србије.....</i></b>	<b>114</b>
1. Ограничења и могућности стандардизације правила вредновања и признавања елемената финансијских извештаја ентитета јавног сектора .....	115
2. Увођење нових финансијских извештаја ентитета јавног сектора.....	121
<b><i>Глава II - Регулатива Републике Србије у области рачуноводства и ревизије ентитета јавног сектора.....</i></b>	<b>125</b>
1. Постојећа правна регулатива у делу финансијског извештавања ентитета јавног сектора .....	126

2. Утицај професионалне регулативе на унапређење рачуноводства јавног сектора .....	136
2.1. Перспективе унапређења рачуноводствене професије у јавном сектору....	139
<b>Део трећи: Трендови у развоју рачуноводства јавног сектора .....</b>	<b>143</b>
<b><i>Глава I - Развијеност рачуноводства јавног сектора .....</i></b>	<b><i>144</i></b>
1. Пракса финансијског извештавања ентитета јавног сектора у англосаксонским земљама .....	148
2. Унапређење рачуноводства јавног сектора у земљама у региону .....	155
<b><i>Глава II - Компаративна анализа система финансијског извештавања ентитета јавног сектора.....</i></b>	<b><i>159</i></b>
1. Компаративна анализа система финансијског извештавања ентитета јавног сектора Републике Србије и Велике Британије.....	160
2. Компаративна анализа система финансијског извештавања Републике Србије и Републике Српске.....	168
<b>Део четврти: Организациони аспекти процеса изградње рачуноводственог система ентитета јавног сектора .....</b>	<b>174</b>
<b><i>Глава I - Организациони положај буџетског рачуноводства у оквиру рачуноводства јавног сектора .....</i></b>	<b><i>178</i></b>
1. Финансијски извештаји буџетских корисника у функцији праћења извршења буџета.....	179
1.1. Карактеристике финансијског извештавања буџетских корисника .....	179
1.2. Извештај о извршењу буџета у функцији оцене одговорности буџетских корисника .....	189
2. Прихватање обрачунске основе финансијског извештавања и реперкусије на процес буџетирања и квалитет финансијских извештаја .....	194
3. Утицај облика организовања буџетског рачуноводства на устројство главне књиге трезора.....	202
3.1. Модул буџетског извештавања.....	205
3.2. Модул финансијског извештавања .....	207
3.3. Интегрисани систем главне књиге .....	210
4. Проблеми у мерењу перформанси буџетских корисника.....	213

4.1. Унапређење система мерења перформанси буџетских корисника у Републици Србији .....	220
<b>Глава II - Правци развоја рачуноводства јавног сектора.....</b>	<b>223</b>
1. Организациони положај рачуноводства јавног сектора - SWOT анализа .....	223
2. Специфичности финансијског извештавања ентитета јавног сектора.....	226
3. Идентификовање критеријума за избор ентитета јавног сектора у поступку консолидовања и реперкусије на исказну моћ консолидованих финансијских извештаја .....	228
4. Улога и значај унапређења финансијског управљања и контроле у јавном сектору .....	238
4.1. Постојећи систем финансијског управљање и контроле у јавном сектору	239
4.2. Мере за унапређење система финансијског управљања и контроле у јавном сектору .....	244
5. Ревизија финансијских извештаја ентитета јавног сектора у функцији оцене правилности пословања ентитета јавног сектора.....	246
<b>Глава III - Инструменти процеса изградње рачуноводственог система ентитета јавног сектора.....</b>	<b>251</b>
1. Друштвени и политички аспекти процеса изградње.....	251
2. Персонални аспекти процеса изградње.....	255
3. Рачуноводствени информациони системи и системи подршке Министарства финансија у праћењу стања средстава и извора средстава ентитета јавног сектора .....	258
4. Национална стратегија унапређења система финансијског извештавања ентитета јавног сектора.....	263
5. Предложени модел рачуноводственог система јавног сектора .....	266
<b>Закључак .....</b>	<b>275</b>
<b>Прилози .....</b>	<b>280</b>
<b>Литература.....</b>	<b>289</b>
<b>Биографија.....</b>	<b>301</b>
<b>Изјава о ауторству.....</b>	<b>303</b>
<b>Изјава о истоветности штампане и електронске верзије докторског рада....</b>	<b>304</b>
<b>Изјава о коришћењу.....</b>	<b>305</b>

## Увод

Јавни сектор се може дефинисати на различите начине уважавајући критеријуме као што су начин финансирања активности, право управљања, контрола пословања, власништво над ентитетима и одговорност за поверене активности. Из тог разлога не треба да чуди чињеница да се структура јавног сектора разликује између појединих земаља.

Јавни сектор се може дефинисати као део економске активности земље који се претежно бави пружањем добара и услуга од општег интереса (образовање, безбедност, национална одбрана, здравствена заштита и др.), финансираних из јавних прихода. Према ширем приступу, јавни сектор чине ентитети над којима постоји право управљања, контрола пословања или власништво од стране државе.

Генерално, јавни сектор чине ентитети путем којих држава остварује одређене интересе, спроводи активности и доприноси остварењу низа функција и задатака јавног карактера који постоје на нивоу државе, независно од политичког уређења.

Јавни сектор представља неизоставни део националне економије. Улога и значај функционисања јавног сектора постаје све израженија у свим савременим привредним системима. Прво, ентитети јавног сектора доприносе унапређењу и развоју економске активности земље на више начина. Друго, јавни сектор запошљава значајан део радно активног становништва. Треће, део бруто домаћег производа се расподељује кроз порезе и јавну потрошњу. Дакле, бројни аутори са правом истичу да јавни сектор представља институционални систем економског ангажовања државе.

Улога, функције и структура јавног сектора се мењала са историјским, финансијским и политичким променама. Реформе јавног сектора у већини земаља отпочеле су осамдесетих година XX века. Циљеви реформских процеса били су унапређење ефикасности, ефективности, економичности, одговорности, процеса припреме и праћења буџета, као и полагање рачуна пореским обвезницима, грађанима, научној, стручној и другој јавности. Спровођење реформи у јавном сектору било је праћено и реформама рачуноводственог система. Уместо традиционалног приступа, који је акценат стављао на проверу намене и висине

трошења буџетских средстава, развијен је нови приступ у коме се поред праћења извршења буџета акценат ставља и на праћење обима, структуре и стања средстава и извора средстава, ефикасности употребе и очувања поверених средстава и перформанси.

Циљ овог рада је да се оцени постојеће стање система финансијског извештавања у јавном сектору Републике Србије и да се сагледају различити аспекти функционисања финансијско-рачуноводствене функције, у ентитетима који припадају јавном сектору, како би се идентификовале слабости и предложио нови модел организације рачуноводственог система.

Обухват и функционисање јавног сектора Републике Србије дефинисани су правним оквиром. Међутим, различито дефинисање обухвата јавног сектора кроз правне норме наше земље отежава јасно одређење обухвата ентитета који припадају јавном сектору.

На пример, једним законом је одређено да јавни сектор чине државни сектор и јавна предузећа. Другим правним актом обухват јавног сектора је уже дефинисан и подразумева само општи сектор државе изузимајући јавна предузећа. Подзаконским актима саставним делом јавног сектора сматрају се поред државног сектора, јавних предузећа и јавне агенције и друге јавне службе које се финансирају из буџета.

Различитост дефинисања и тумачења садржине јавног сектора, која је присутна, доводи до презентирања непотпуних и непоузданих података о вредности његове имовине, висини обавеза, броју запослених у њему и сл. Због тога је неопходно поставити јасне границе јавног сектора и одредити критеријуме за припадност ентитета јавном сектору.

Јавни сектор Републике Србије суочава се са бројним проблемима. Најочигледнији је високо учешће јавних расхода у бруто домаћем производу (у даљем тексту БДП), које се у периоду од 2005. до 2017. године креће од 42% до 48%. Такође, структура јавних расхода представља сигнал за озбиљну реформу јавног сектора. У постојећој структури јавних расхода највећи део чине плате запослених лица у ентитетима јавног сектора чије се пословање финансира из државног буџета и пензије. Реформа јавног сектора у нашој земљи мора бити усмерена у више праваца. Наиме, она најпре мора имати за циљ успостављање

оптималне величине и флексибилности јавног сектора, потом јачање система одговорности јавног менаџмента и транспарентност финансијског извештавања.

Да би се успоставила оптимална величина и флексибилност у јавном сектору неопходно је располагати бар основним информацијама, као што су број запослених, вредност и структура имовине, висина и рочност обавеза, вредност нето имовине. Изражена мишљења у извештајима Државне ревизорске институције, као највишег органа ревизије јавних средстава, указују да рачуноводствени систем Републике Србије не обезбеђује претходно наведене информације.

Ради стварања основе за процес пословног одлучивања и указивања на ниво јавне одговорности, неопходно је постојање адекватно организованог рачуноводственог система јавног сектора. Циљ рачуноводственог система је да генерише информације о финансијском положају, успешности и новчаним токовима јавног сектора као економског ентитета. Налази и препоруке уз извештаје Државне ревизорске институције указују да Република Србија нема рачуноводствени систем који би остварио, на овај начин, дефинисане циљеве.

Систем финансијског извештавања у јавном сектору наше земље није интегралан. Наиме, он је усмерен само ка корисницима буџетских средстава, али не и према осталим ентитетима јавног сектора који обављају активности од општег интереса. Разлози за такво стање садржани су у: 1) начину дефинисања јавног сектора и 2) схватању да је систем финансијског извештавања јавних предузећа заснован на рачуноводственим правилима меродавним у приватном сектору. Чињеница да јавна предузећа припремају, презентују и обелодањују финансијске извештаје у складу са релевантним правилима која важе за приватан сектор, не сме да угрози квалитет система финансијског извештавања јавног сектора, јер су јавна предузећа саставни део јавног сектора.

С друге стране, финансијско извештавање јавног сектора је, могло би се рећи, занемарено за разлику од финансијског извештавања реалног сектора које је већ деценијама предмет пажње научне и стручне јавности. Недовољна заинтересованост јавности за полагање рачуна ентитета јавног сектора последица је неколико фактора, међу којима се посебно истиче непостојање праксе систематског полагања рачуна од стране ентитета јавног сектора и често свођење

полагање рачуна на констатацију да ли су или не прекорачена средства додељена буџетом Владе Републике Србије. Одсуство системског полагања рачуна на свим нивоима власти је последица одсуства одговорности. У регулаторном оквиру постоји дефинисана обавеза полагања рачуна али се она не испуњава, а и ретки су захтеви јавности, пре свега пореских обвезника, да се положи рачун о трошењу средстава из државног буџета.

Корисници финансијских извештаја имају увид у токове новчаних средстава корисника буџетских средстава јер се резултат у финансијским извештајима утврђује као разлика између салда готовине и готовинских еквивалената на крају извештајног периода. Такође, обезбеђене су информације о употреби и управљању новчаним средствима, како су се финансирале активности пословања и да ли су средства коришћена у складу са усвојеним буџетом. Међутим, ове информације нису довољне за спровођење анализе ефикасности, ефикасности и економичности јавног менаџмента. С обзиром да рачуноводствени систем јавног сектора Србије не пружа потпуне података о томе чиме јавни сектор располаже, какве су перформансе и резултати пословања, потребно је неодложно предузети мере за спровођење реформи у овој области. То подразумева изградњу јединственог рачуноводственог система ентитета јавног сектора.

Изградња рачуноводственог система претпоставља добијање одговора на многа питања: 1) да ли је постојећи систем финансијског извештавања у јавном сектору интегралан, 2) да ли постоји потпуна евиденција имовине свих ентитета јавног сектора, 3) да ли се расходи и приходи ентитета јавног сектора прате редовно, 4) на који начин је организована дистрибуција информација унутар и између ентитета јавног сектора, 5) да ли су информације транспарентне и сл.? Истраживање које је извршено у овом раду пружиће одговоре на ова и бројна друга питања. На основу резултата истраживања биће представљен модел рачуноводственог система јавног сектора.

У истраживању се пошло од опште и додатних хипотеза. Општа хипотеза од које се полази у истраживању гласи:

- Изградња рачуноводственог система ентитета јавног сектора ће допринети побољшању квалитета финансијског извештавања у јавном сектору Републике Србије.



Додатне хипотезе које су тестиране су:

- Буџетско рачуноводство обезбеђује потпуне и транспарентне информације о извршењу буџета, финансијском положају, успешности и новчаним токовима на нивоу државе.
- Интегрисање података буџетског рачуноводства у рачуноводство јавног сектора обезбеђује свеобухватан приказ ефеката пословања ентитета јавног сектора.
- У процесу интегрисања података буџетског рачуноводства у рачуноводство јавног сектора кључну улогу има Министарство финансија, као надлежни ентитет.
- Уређење рачуноводства јавног сектора позитивно утиче на процес пословног одлучивања јавног менаџмента.
- Оцена одговорности, ефикасности и ефективности јавног менаџмента, као и могућност добијања поузданих финансијских извештаја претпоставља ефикасан систем интерне контроле и ревизије у ентитетима јавног сектора.

Да би се постављени циљеви истраживања остварили а хипотезе потврдиле или оспориле рад је структуриран у четири међусобно повезана дела:

- Значај процеса изградње рачуноводственог система ентитета јавног сектора
- Правна и професионална регулатива у функцији побољшања система финансијског извештавања ентитета јавног сектора
- Трендови у развоју рачуноводства јавног сектора
- Организациони аспекти процеса изградње рачуноводственог система ентитета јавног сектора

У првом делу рада презентован је теоријски оквир релевантан за предмет истраживања. Циљ разматрања у овом делу рада је да се истакну специфичности јавног сектора које имају утицај на систем финансијског извештавања, да се потом укаже на однос између сектора државе и јавног сектора, као и на улогу коју за утврђивање величине јавног сектора имају консолидовани финансијски извештаји државног сектора. Разматра се и улога буџетског рачуноводства у остварењу ефикасности буџетског система и утицај који на квалитет презентираних

финансијских извештаја буџетских корисника има одабрана основа извештавања. Нарочита пажња је посвећена различитости обима информација које резултирају из примене различитих рачуноводствених основа.

У другом делу раду разматрају се питања правне и професионалне регулативе у области рачуноводства јавног сектора. Предмет разматрања су домети и ограничења процеса стандардизације и хармонизације процеса финансијског извештавања у јавном сектору Републике Србије. Примена Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор показала се као први важан али недовољан корак за успех у процесу хармонизације финансијског извештавања. Примена пуног сета ове професионалне регулативе захтева испуњавање претпоставки као што је обученост рачуновођа и корисника финансијских извештаја ентитета у јавном сектору. Анализа правне и професионалне регулативе у рачуноводству јавног сектора Републике Србије има за циљ идентификовање подручја за унапређење.

Трећи део рада је посвећен трендовима развоја рачуноводства јавног сектора у свету са посебним освртом на компаративну анализу праксе финансијског извештавања јавног сектора Републике Србије са Великом Британијом и Републиком Српском. Разматрања у овом делу рада резултирају закључком о томе који елементи или евентуално рачуноводствени систем јавног сектора Велике Британије и Републике Српске у целини могу и под којим условима бити примењени при дизајнирању овог система у Републици Србији.

У четвртом делу рада разматрају се организациони положај буџетског рачуноводства Републике Србије, правци развоја рачуноводства јавног сектора наше земље и организациони аспекти процеса изградње рачуноводственог система ентитета јавног сектора. Буџетско рачуноводство је усмерено на пружање информација потребних за планирање и извршење буџета. Ове несумњиво важне информације, међутим, нису довољне за ефикасно управљање ентитетима јавног сектора. Из тог разлога посебна пажња је посвећена облику организовања буџетског рачуноводства и правцима развоја рачуноводства јавног сектора у нашој земљи. Разматра се и потреба за јасним идентификовањем критеријума за избор ентитета јавног сектора у поступку консолидовања и предлаже методологија коју треба применити за спровођење идентификованих критеријума. У овом делу рада

се разматрају претпоставке за изградњу сврсисходног модела финансијског извештавања ентитета у јавном сектору, анализирајући специфичности функционисања јавног сектора у нашој земљи, учесталост и ниво извештавања, врсте финансијских извештаја, компетентност кадрова, рачуноводствене информационе системе и системе подршке, системе интерних контрола и ревизије, расположивост финансијских и техничких капацитета и нормативни оквир. На основу анализираних детерминанти предложен је модел финансијског извештавања.

Нови модел рачуноводственог система јавног сектора требало би да обезбеди интегрисане податке, на нивоу јавног сектора као целине и за појединачне ентитете јавног сектора, што би омогућило увид у њихов финансијски положај, финансијску успешност, новчане токове и обезбедило квалитетну информациону основу за оцену одговорности, ефикасности, ефективности и економичности.

## **Део први: Значај процеса изградње рачуноводственог система ентитета јавног сектора**

Јавни сектор има кључну улогу у функционисању, унапређењу и развоју економске активности једне земље. Јавни сектор чине ентитети јавног сектора који спроводе активности у циљу задовољења општих јавних интереса грађана једне друштвене заједнице. Располаже значајним средствима (материјалним и нематеријалним) стицаних генерацијама. С обзиром на то, одговорност јавног менаџмента је усмерена ка стицању, очувању, рационалној и наменској употреби расположивих средстава. Како би грађани имали увид у обим, вредност и структуру расположивих средстава, начин управљања, остварене перформансе и предузете активности које могу имати последице на државу као целину, потребно је постојање адекватног рачуноводственог система.

Рачуноводствени систем јавног сектора мора бити организован у функцији задовољења постављених циљева, информационих потреба корисника финансијских извештаја, тј. у функцији полагања рачуна и управљања ентитетима јавног сектора и трошковне ефикасности.

Уважавајући специфичности обухвата и функционисања јавног сектора, циљеве финансијског извештавања, претпоставке и принципе на којима почивају рачуноводствени системи, ниво стручне оспособљености кадрова, степен привредног развоја структура и могућности рачуноводствених система јавног сектора значајно се разликују између појединих земаља.

Адекватно организован рачуноводствени систем подразумева постојање и спровођење, на одговарајући начин, рачуноводствених процедура, рачуноводствених политика, јасно дефинисаних концепата и рачуноводствених методологија, јединствене класификације билансних позиција, потпуних, тачних и систематичних евиденција, редовног и транспарентног система финансијског извештавања, редовног праћења одобрених буџетских средстава и адекватне контроле.

## ***Глава I - Специфичности функционисања јавног сектора***

За разлику од приватног сектора где се пословне активности одвијају кроз тржишне механизме, функционисање јавног сектора карактеришу одређене специфичности. Основни задатак јавног сектора је задовољење јавних интереса кроз обезбеђење јавних добара и услуга широком кругу корисника. Примаран циљ није остварење профита. Циљеви ентитета јавног сектора су мултифункционални па се резултат јавног сектора сагледава кроз употребу апропријација<sup>1</sup>, економичност, ефикасност, ефективност, остварене перформансе као и макроекономску стабилност, раст бруто домаћег производа, раст животног стандарда и задовољства грађана.

Специфичност функционисања јавног сектора огледа се и у ширини овлашћења у односу на приватни сектор. Одређени број ентитета јавног сектора има овлашћења која се испољавају кроз спровођење законодавне, судске и извршне власти, што није својствено ентитетима приватног сектора. Такође, поједини ентитети јавног сектора једини имају привилегију да одређене активности, односно одлуке спроводе принудним путем (нпр. опорезовање). Већина пословних догађаја у јавном сектору је неразмеска, за разлику од приватног сектора коју карактерише доминантно учешће разменских трансакција.<sup>2</sup>

Специфичности се огледају и у начину планирања и обелодањивања пословних планова, односно буџета. Буџет ентитета јавног сектора, односно националне владе је јавни документ, често у форми закона. Буџети, односно пословни планови у ентитетима приватног сектора су интерни документи са ознаком строге поверљивости или пословне тајне. Пословни планови ентитета приватног сектора нису јавно доступни нарочито у случајевима када се одиграва тржишна утакмица

---

<sup>1</sup> Апропријације су буџетом одобрена средства за које је дато овлашћење да се могу трошити до одређеног износа и за одређене намене у буџетској години.

<sup>2</sup> У складу са Међународним рачуноводственим стандардом за јавни сектор 23-Приходи од неразмеских трансакција (порези и трансфери) параграф 9. Неразмеске трансакције су трансакције у којима један ентитет прима вредност другог ентитета приближно исте вредности без директног давања или даје приближно исту вредност другом ентитету без директног примања. Пример неразмеске трансакције је када порески обвезници плаћају порез а национална влада обезбеђује различита јавна добра и услуге. Разменске трансакције су све трансакције у којима један ентитет директно прима имовину или услуге, или измирује обавезе на начин тако да даје приближно исту вредност другом ентитету.

са конкурентима који припадају јавном сектору (нпр. област комуникација и саобраћаја).

Разноврсност, реткост и уникатност средстава којима располажу ентитети јавног сектора представља још једну специфичност у односу на приватни сектор. Наиме, реч је о националном наслеђу и природним ресурсима за чије су очување, одржавање, обнављање и пренос на будуће генерације углавном надлежни ентитети јавног сектора.

Принцип континуитета пословања егзистира и у приватном и јавном сектору, са напоменом да ентитети јавног сектора ма колико неуспешно обављали поверене активности, или неадекватно реализовали додељене програме настављају да постоје, што их заправо чини „дуговечним ентитетима“.<sup>3</sup> На пример, ентитети као што су судови, школе и болнице ма колико били неефикасни, неефективни и неекономични одржаће континуитет у свом пословању због потребе да се јавне услуге пруже широком броју грађана, и тиме задовоље јавни интереси. Типичан пример је реформа судства (правосуђа) у Србији, која се спроводи дуже од деценије, ради унапређења независности и рада судства. Ефекти се огледају у реформисању законодавног и институционалног оквира успостављањем нове мреже судова. Новом мрежом судова смањен је број судова али суштински није унапређена ефикасност и ефективност у њиховом раду, што потврђује податак да је број предмета у раду повећан са 2,5 милиона у 2010. години на преко 3 милиона у 2016. години, а да је број нерешених предмета око 2,8 милиона.<sup>4</sup> Дакле, иако су учињени бројни кораци реформа у овој области није спроведена и без обзира на забрињавајуће податке ови ентитети, због природе пословања, одржавају континуитет.

Специфичности ентитета јавног сектора се огледају и у параметрима организационе структуре које чине подела рада, делегирање ауторитета, координација и департаментализације.<sup>5</sup> Такође, разлике су присутне и у стилу

---

<sup>3</sup> Јовић, Д., (2011), Детерминанте квалитета финансијског извештавања ентитета у јавном сектору, 42. Симпозијум Савеза рачуновођа и ревизора Србије, Зборник радова, Златибор, стр. 91.

<sup>4</sup> Изјава председника Врховног касационог суда и Високог Савета судства од 17.05.2016. преузето са <http://www.paragraf.rs/dnevne-vesti/190516/190516-vest2.html>

<sup>5</sup> Детаљније видети: Петковић, М., Јањићијевић, Н., Богићевић Миликић, Б., (2002), *Организација*, Економски факултет, Београд, стр. 52-126.

вођења, стилу управљања, моделу мотивисања запослених, изложености пословном ризику ентитета јавног сектора.

Будући да је основни предмет разматрања у раду рачуноводство јавног сектора, јасно је да специфичност у извештавању завређује посебну пажњу. За потребе финансијског извештавања ентитети приватног сектора примењују Међународне рачуноводствене стандарде (МРС) и Међународне стандарде финансијског извештавања (МСФИ). Ентитети јавног сектора за потребе извештавања примењују Међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор (МРС ЈС) или Међународни рачуноводствени стандард за јавни сектор-Финансијско извештавање на готовинској основи, али и методологије и концепте статистичких стандарда.

Уважавајући наведено порески обвезници, односно грађани постају све више заинтересовани за увид у начин и резултате пословања јавног сектора.

## **1. Обухват и аспекти функционисања јавног сектора**

Израз јавни сектор први пут је употребљен 1952. године и имао је више значења.<sup>6</sup> У зависности од контекста и научне дисциплине (економија, јавна администрација, политика, социологија) коришћене су бројне дефиниције јавног сектора. Протицањем времена дефиниције јавног сектора су се прилагођавале промењеним околностима.

Може се рећи да јавни сектор представља део националне економије која се бави обављањем активности од општег интереса. Наиме, реч је о активностима којима се обезбеђују јавна добра и услуге за задовољење потреба широког круга корисника једне друштвене заједнице. У неке од активности спадају национална одбрана, заштита безбедности, образовање, здравствена заштита, социјално осигурање, заштита животне средине, комуналне услуге, инфраструктура, култура и сл. Дакле, активности јавног сектора су усмерене на основне области у друштву међу којима има оних које због ниског рентабилитета нису атрактивне за ентитете

---

<sup>6</sup> Jones, R., Pendlebury, M., (2000), *Public sector accounting*, Financial Times Prentice Hall-5th edition, page 1.

приватног сектора. Овако дефинисан обухват јавног сектора одговара традиционалистичком приступу.

Јавни сектор се развијао посебно у периоду од 1950. до 1980. године. Са развијањем јавног сектора мењала се и његова улога, обухват и аспекти функционисања. Наведени период карактерисало је повећање броја запослених у јавном сектору, повећање јавне потрошње, повећано учешће социјалних давања, национализација, односно повећање броја јавних предузећа и сл. Почев од краја двадесетог века када је један део јавног сектора постао изложен конкуренцији, тржишним условима и критикама о неспособности и неефикасности, почиње да се мења и његова улога. Због доминације неолибералног концепта, током 1980-тих година, који је заговарао смањење улоге државе у економским токовима и активностима приступило се реформи јавног сектора са циљем да се изврши децентрализација и приватизације.<sup>7</sup> Намера је била да се преусмери управљање јавним услугама и добрима, са јавног сектора на приватни сектор, у циљу унапређења ефикасности, ефективност, економичности и јавне одговорности. Ово је довело до тешкоћа у јасном разграничењу активности приватног и јавног сектора, с једне стране и допринело јачању концепта управљања у јавном сектору, с друге стране.

Реформе јавног сектора најпре су отпочеле у Великој Британији, Аустралији, Канади, Новом Зеланду, Сједињеним Америчким Државама, заправо у земљама које се сматрају оснивачима концепта новог јавног управљања (New Public Management). На овај начин је у знатној мери промењен положај, обим функција и надлежности државе са циљем промене улоге у економским активностима. Реформе су се односиле и на промену улоге ентитета јавног сектора, смањење броја запослених, као и на унапређење процеса дерегулације и децентрализације. Све наведено утицало је на промену обухвата и аспеката функционисања јавног сектора.

Талас реформи у Великој Британији је отпочет процесом приватизације великих државних компанија крајем седамдесетих година прошлог века, али уз задржавање

---

<sup>7</sup> Типични примери реформских процеса огледали су се у процесу приватизације у областима електричне енергије, гаса, телекомуникација или систему партнерства између приватног и јавног сектора.



права контроле у компанијама чије је пословање од јавног интереса.<sup>8</sup> Процес приватизације био је актуелан и у другим земљама Шпанији, Аустрији, Турској<sup>9</sup> и др.

У том периоду СФР Југославија није подлегла тренду процеса приватизације, напротив спровођењем других мера је јачала улогу постојећег јавног сектора. Улога јавног сектора почиње да слаби крајем осамдесетих година двадесетог века. Тренд приватизације почео је почетком деведесетих година доношењем Закона о условима и поступку претварања друштвене својине у друге облике својине. Распадом СФР Југославије ново формирана држава Савезна Република Југославија приступила је процесу својинске трансформације, посебно у периоду до 1993. године. Наведени период карактерисали су пад производње, висока стопа незапослености, дефицит буџета, висока јавна потрошња, инфлација тј. хиперинфлација што је био разлог за спровођење процеса ревизије приватизованих предузећа. Процес се наставља усвајањем Закона о својинској трансформацији 1997. године и Закона о приватизацији 2001. године. Суштинска разлика у односу на остале земље огледала се у делимичним реформама, које су се искључиво односиле на промену власништва капитала, а не и на унапређење ефикасности, ефективности, економичности и јавне одговорности.

Такође, учестале друштвене, политичке и економске промене у свету, у протеклим деценијама, одређивале су обухват, аспекте функционисања и динамику развоја јавног сектора, ниво овлашћења и одговорности ентитета јавног сектора.

Уопштено посматрано, перцепција јавног сектора се мењала тако да у стручној литератури не постоји јединствени теоријски приступ који би прецизно дефинисао обухват јавног сектора. На пример, још 1950-тих година Surányi-Unger упућује на појам јавног сектора недефинишући експлицитно његово значење, али указује да јавни сектор обухвата економске активности које су под контролом државе.<sup>10</sup>

Аутори Khury и Van der Togge истичу да се јавни сектор састоји од националне владе и јавних организација. Дакле, „појам јавни сектор се користи за владу и

---

<sup>8</sup> British Telecom, British Airways, British Gas, British Aerospace.

<sup>9</sup> У пракси је можда најзанимљивији пример везан за процес приватизације моста на Босфору.

<sup>10</sup> Детаљније видети: Surányi-Unger, T., (1952), *Comparative Economics Systems*, McGraw-Hill, London, page 59-60.

произвођаче које влада финансира.<sup>11</sup> Аутори истичу и да су присутни различити критеријуми (институционални и функционални) према којима се може дефинисати јавни сектор.<sup>12</sup>

Према Funell- у и Cooper-у, аустралијски јавни сектор се ограничава на подручја у којима држава има доминантан утицај или монопол, док се за остала подручја користе одређени критеријуми припадности јавном сектору.<sup>13</sup>

Нобеловац Stiglitz не пружа прецизну дефиницију јавног сектора али истиче да амерички јавни сектор чине федерална влада, савезне државе и локална власт.<sup>14</sup>

Разлике у дефиницијама проистичу из разлика у политичком, институционалном и нормативном уређењу, обиму и структури подручја деловања јавног сектора, економским и демографским обележјима између појединих земаља. С обзиром на наведено, не треба да чуди чињеница да се структура и аспекти функционисања јавног сектора разликују између појединих земаља.

### **1.1. Концепти дефинисања јавног сектора**

Уважавајући општеприхваћене концепте важно је указати на методолошка разграничења у дефинисању јавног сектора. У том смислу биће дат кратак приказ обухвата јавног сектора према оквирима:

- Статистике државних финансија Међународног монетарног фонда (у даљем тексту GSF IMF),
- Система националних рачуна Уједињених нација (SNA),
- Европског система националних и регионалних рачуна (ESA) и
- Међународне федерације рачуновођа (IFAC).

---

<sup>11</sup> Khury, B., Ab Van der Torre, (2002), *De vierde sector*, Sociaal en Cultureel Planbureau, Den Haag, page 202.

<sup>12</sup> Khury, B., Ab Van der Torre, (2002), *De vierde sector*, Sociaal en Cultureel Planbureau, Den Haag, page 12-13.

<sup>13</sup> Funnell, W., Cooper, K., (1998), *Public Sector Accounting and Accountability in Australia*, UNSW Press, Sydney, page 3.

<sup>14</sup> Stiglitz, E.J., (2008), *Економија јавног сектора*, Економски факултет, Београд, стр. 12.

Наведене методологије представљају извештајне моделе засноване на статистичким и рачуноводственим стандардима.

Статистика државних финансија Међународног монетарног фонда (GSF IMF) у јавни сектор сврстава општи ниво државе, нефинансијске јавне корпорације и финансијске јавне корпорације.<sup>15</sup>

Према GSF IMF, општи ниво државе чине институције законодавне, судске и извршне власти које спроводе јавну политику, пружају нетржишна добра и услуге, врше прераспodelу дохотка и имовине, и финансирају се из јавних прихода. Дакле, општи ниво државе чине све јединице на централном, покрајинском и регионалном (локалном) нивоу, укључујући јединице социјалног осигурања и непрофитне институције контролисане од стране државе.<sup>16</sup>

Јавним корпорацијама се сматрају оне јединице у којима државама има учешће и/или врши контролу пословања. Нефинансијске јавне корпорације послују на некомерцијалној основи и најчешће обезбеђују добра и услуге по нижим ценама (нпр. ниже цене електричне енергије и гаса социјално угроженим категоријама). С друге стране, финансијске јавне корпорације имају за циљ обављање финансијских активности или послова посредовања (нпр. централна банка, корпорације за осигурање, пензиони фондови и др.).

Статистика државних финансија IMF је свеобухватни статистички систем извештавања, који се суштински бави финансијским информацијама општег нивоа државе. У принципу, овај систем садржи и елементе рачуноводственог система јер прецизира рачуноводствене концепте у вези са имовином, обавезама, приходима и расходима и прописује форме извештаја (нпр. форму биланса стања).

Систем националних рачуна Уједињених нација (SNA) јавни сектор дели на општи ниво државе и јавне корпорације. Да би се утврдило која предузећа се третирају као јавне корпорације и која као део општег нивоа државе, потребно је јасно дефинисати критеријуме за контролу и концепт економски оправданих цена.<sup>17</sup> Дакле, суштинске разлике између дефиниција GSF IMF и SNA нема. Задатак

---

<sup>15</sup> International Monetary Fund, *Government finance statistics manual 2014*, paragraph 2.63, page 19.

<sup>16</sup> International Monetary Fund, *Government finance statistics manual 2014*, paragraph 2.58, page 18.

<sup>17</sup> *System national accounts 2008*, European Communities, International Monetary Fund, Organisation for economic co-operation and development, United Nations and World Bank, New York 2009, page 436, paragraph 22.15

система националних рачуна је да прикаже целокупна кретања у привреди, почевши од самог процеса стварања добара и услуга, преко расподеле до коначне потрошње. Циљ SNA је да обезбеди интегрисан систем рачуна ради упоредивости економских активности између земаља. Ова методологија се односи на земљу као целину, и за разлику од GSF IMF, пружа не само финансијске податке о општем нивоу државе, већ и податке о издацима домаћинства, производњи, извозу и сл. Зато се са правом истиче да је овај модел свеобухватан са аспекта макроекономске статистике.

Европски систем националних и регионалних рачуна (ESA) посебно дефинише стандарде за земље чланице Европске уније. Погодан је за вођење фискалне политике и њено унапређење. Конзистентан је и са системом SNA и дефиницијама GSF IMF. Наиме, често се истиче да европски систем рачуна представља европску верзију Система националних рачуна. Суштинска разлика је у томе што ESA ставља акценат на производњу и потрошњу добара, а SNA и GSF IMF на финансијске податке. У односу на SNA различито приступа презентацији података о социјалном осигурању, доприносима за пензијско осигурање лица која су била запослена у јавном сектору и поступку консолидације.<sup>18</sup>

Статистички системи извештавања се у знатној мери разликују од стандарда извештавања Међународне федерације рачуновођа. Међународна федерација рачуновођа истиче да јавни сектор укључује националну, регионалне, покрајинске и локалне владе, повезане владине ентитете (министарства, агенције, одбори, комисије и сл.), као и међународне организације јавног сектора.<sup>19</sup> Према нацрту документа, који разматра питања развоја концептуалног оквира за ентитете јавног сектора „јавни сектор укључује и државна привредна друштва, која су позната као јавна предузећа. Државна привредна друштва имају сличне карактеристике као ентитети приватног сектора, али њима управља ентитет јавног сектора ради остварења користи. Ова друштва могу бити профитно орјентисана.“<sup>20</sup>

---

<sup>18</sup> Детаљније видети: <http://www.ec.europa.eu/eurostat>

<sup>19</sup> IPSASB, Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2017 Edition, Volume I, The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities, page 20.

<sup>20</sup> International Public Sector Accounting Standards Board-*Key Characteristics of the Public Sector with Potential Implications for Financial Reporting*, (2011), International Federation of Accountants, page 5, paragraph 1.3.

Разлике између статистичких система извештавања и рачуноводственог система извештавања су приказане у следећој табели.

Табела 1: Приказ области разлика извештајних модела заснованих на рачуноводственим и статистичким стандардима

Област разлике	Рачуноводствени систем извештавања	Статистички систем извештавања
Обухват ентитета у извештајном моделу	Целокупни јавни сектор, тј. општи ниво државе и сви ентитети у којима држава има контролу пословања	Општи сектор државе
Рачуноводствена основа	Обрачунска рачуноводствена основа и готовинска рачуноводствена основа	Обрачунска рачуноводствена основа
Садржина извештаја	Ревидирани финансијски извештаји опште намене	Неревидирани статистички извештаји
Класификација рачуна	Не постоји прописана класификација, али се подразумева да се примењује она која ће пружити захтеване информације	Детаљно прописана класификација рачуна (секторска, економска, функционална и др.)
Концепти вредновања	Историјска вредност и фер вредност	Текућа тржишна вредност
Терминологија	Рачуноводствена	Која одговара областима статистике, фискалне економије и макроекономске анализе

Извор: Прилагођено према Michael Parry, International standards for accounting and statistics, The International Journal of Financial Management, 2011, Volume XI, Number 2.

Уважавајући дефиниције јавног сектора међународно признатих институција може се извести закључак да се суштински, међусобно, не разликују. Можда су најјаснија образложења обухвата јавног сектора управо дали GSF IMF и SNA. Међутим, који ентитети и на који начин ће чинити саставни део јавног сектора искључиво зависи од одредби дефинисаних националним законодавним оквиром.

Већина земаља законом дефинише обухват јавног сектора, па се из тог разлога јављају и разлике у структури, величини, врстама и обиму активности, начину и аспектима функционисања јавног сектора. С обзиром на наведено, често се јављају и методолошке разлике приликом анализа јавног сектора (нпр. број запослених у јавном сектору). Дакле, методолошка размимоилажења условљена правним нормама, између појединих земаља, значајно утичу на упоредивост података.

У овом контексту задатак наше земље мора бити усмерен ка јасном дефинисању граница јавног сектора. Наиме, важно је препознати и одредити ентитете који чине

јавни сектор како би се могле, заинтересованим странама, обезбедити информације о пословању појединачних ентитета јавног сектора и јавног сектора у целини. Са тачно дефинисаним обухватом и аспектима функционисања јавног сектора Републике Србије може се приступити изградњи рачуноводственог система који ће генерисати потребне информације.

## **1.2. Аспекти функционисања јавног сектора**

Функционисање јавног сектора често се, сасвим погрешно, ограничава само на улогу државног сектора. Уважавајући концепте дефинисања обухвата јавног сектора, државни сектор је само његов састави део, са значајним утицајем на његово целокупно функционисање.

Функционисање јавног сектора спроводи се на више начина. Основни аспекти би се могли сврстати у неколико група, и то:

- 1) политички
- 2) нормативни (регулаторни)
- 3) институционални
- 4) економски и
- 5) управљачки

1) Функционисање јавног сектора тешко је оствариво без утицаја политике. Наиме, политика има значајан утицај на целокупну друштвену активност, и на одређени начин је у надређеном положају у односу на остале делове друштва, јер детерминише и регулише бројне процесе и односе.<sup>21</sup> Односно, политички систем има кључну улогу у покретању, организовању, обављању, усмеравању, регулисању и функционисању бројних активности из различитих друштвених подсистема. Најзначајнији друштвени подсистеми су привредни, економски, правосудни, образовни, здравствени и културни. Такође, носиоци јавних функција и квалитет политичких субјеката у значајној мери опредељују и обим, динамику, квалитет и ток активности јавног сектора.

---

<sup>21</sup> Детаљније видети: Тркуља, Ј., (2009), *Основи политичког система*, Правни факултет, Београд

Активности јавног сектора финансирају се претежно средствима из буџета. Додељивање средстава би требало да се спроводи у складу са одређеним приоритетима и адекватно израђеним плановима. Међутим, у одређеном броју земаља се дешава да конфликтни интереси различитих политичких структура, о кључним подручјима јавног сектора, у знатној мери одређују обим средстава који ће бити додељен појединим ентитетима јавног сектора.

Поред наведеног, спровођење активности ентитета јавног сектора може бити усмерено ка реализацији програма владајућих политичких структура. Све наведено указује на утицај политике на функционисање јавног сектора.<sup>22</sup>

Такође, уместо примене концепта професионалног управљања, који би обезбедио ефикасну стратегију кроз коју су јасно дефинисани циљеви, начин њиховог остварења, праћење перформанси и поверење у функционисање ентитета јавног сектора, суочавамо се са партократијом у јавном сектору.<sup>23</sup>

2) Политичка структура, односно власт утиче и на квалитет правног система. Носиоци власти, изабрани легитимним путем изражавањем воље гласача, креирају правне норме као одреднице понашања у бројним друштвеним процесима и односима, зато се често истиче да квалитет и интегритет политичког система доминантно утиче и на правни систем.<sup>24</sup> Улога регулаторног оквира је вишеструка. Наиме, правним нормама су дефинисана и прописана бројна питања везана за обухват, надлежности и функционисање јавног сектора, фискалну, монетарну и економску политику, систем финансијског извештавања и сл. Правне норме представљају основне смернице у функционисању јавног сектора које би требало да обезбеде интегритет и поверење корисника услуга. У којој мери ће то обезбедити

---

<sup>22</sup> О утицају политике на пословање појединих ентитета јавног сектора у Републици Србији детаљније видети Извештај „Анализа политичког утицаја на пословање Фонда за развој РС“ Савета за борбу против корупције, који је стручно саветодавно тело Владе Републике Србије, број 023-00-7791/2014, 15. јул 2014.

<sup>23</sup> У извештају Одељења за борбу против корупције у саставу Међународног института за безбедност, са седиштем у Београду, за политички систем Србије се наводи да „Оно што представља највећи проблем је правило које су политичке партије неформално успоставиле кад је у питању јавна набавка или већи посао. Наиме, подразумева се да партији мора ићи део сваког посла који се ради у министарству или јавном предузећу које она држи те самим тим министри и директори јавних предузећа ни не осећају да чине кривично дело знајући да партија стоји иза њих.“ Преузето са <http://www.isi-see.org/sr/politicki-sistem-srbije-najkorumpiraniji/> (21.11.2011.)

<sup>24</sup> Славиша др Ковачевић, Политика и политички систем, страна 1-3 преузето са [http://www.prafak.ni.oc.rs/files/nast\\_mat/I\\_predavanje.pdf](http://www.prafak.ni.oc.rs/files/nast_mat/I_predavanje.pdf)

искључиво зависи од њиховог квалитета, свеобухватности, начина примене и санкционисања у околностима свесног и/или несвесног погрешног (не)примењивања. С друге стране, ентитети јавног сектора доприносе побољшању квалитета нормативних аката кроз примедбе, сугестије и покретања иницијатива за њихов даљи развој и унапређење.

3) Саставни део јавног сектора чине институције система. За добитника Нобелове награде Д. Норта „институције су сва формална и неформална правила која управљају људским односима.“<sup>25</sup> Наиме, институције система чине организације, процедуре, регулаторна тела, својински односи и владавина права. Као такве, оне би требало да обезбеђују несметано обављање јавних функција и задовољење јавних потреба широког круга корисника, али и да детерминишу понашање учесника у друштвеном систему. Међутим, са колико успеха ће бити изграђене институције система, колико ефикасно ће функционисати, какви ће бити ефекти институционалних решења и у којој мери ће опредељивати понашање учесника искључиво зависи од оспособљености, величине, механизма контроле, санкција и координације целокупног јавног сектора. Наиме, институционални аспекти функционисања јавног сектора срачунати су на утврђивање одређених правила понашања учесника у систему, у циљу спровођења додељених активности на унапред установљен начин.

4) Економски аспекти огледају се у спровођењу активности неопходних за функционисање тржишне привреде. Наиме, реч је о основним економским функцијама и то:

- алокациона,
- регулациона,
- стабилизациона,
- редистрибутивна и
- развојна.

Ентитети јавног сектора, као корисници буџетских средстава или као носиоци одређених привредних активности и/или крупних инфраструктурних система, реализују алокациону функцију преко јавних расхода финансирањем различитих

---

<sup>25</sup> Douglass, N., (1990), *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*, Cambridge University Press, page 3.



општих потреба.<sup>26</sup> На пример, модернизација и реконструкција инфраструктурних објеката, развој информационих технологија, заштита животне средине, научно-истраживачки рад, унапређење социјалне, здравствене и културне инфраструктуре, улагање у војну опрему и др. С друге стране, јавни сектор истовремено је значајан купац одређених производа. Дакле, држава на ова два начина утиче на алокацију ресурса у укупној привредној активности.

Регулациону функцију јавни сектор остварује у свим областима где тржишни механизам не може регулисати токове економских активности или где држава има пословног интереса у погледу услова у којима се одвија економска активност (нпр. енергетика, железнице).<sup>27</sup>

Стабилизациона функција се реализује посредством унапред дефинисаних механизма, правила, процедура и поступака са циљем обезбеђења стабилног амбијента (запосленост, стабилне цене, висок степен коришћења расположивих капацитета) у условима када то тржиште не може да обезбеди.

Редистрибуциона функција подразумева расподелу националног дохотка одређеним групама, односно појединцима, а остварује се посредством усвојеног буџета на нивоу државе.

Развојна функција се огледа у креирању, имплементирању и спровођењу националне стратегије развоја уважавајући основне циљеве дефинисане на нивоу државе (нпр. привредни раст).

Економски аспекти функционисања јавног сектора огледају се и у регулацији цена, активном учествовању на тржишту роба и услуга, тржишту капитала, тржишту радне снаге, економској сарадњи са иностраним ентитетима, креирању социјалне, монетарне и фискалне политике и др.

5) Значајно је напоменути да јавни сектор има све већи значај и да се његова улога огледа не само у реализацији претходно наведених функција већ и чињеници да јавни сектор све више прихвата управљачки приступ ради стицања увида у перформансе и предузимања неопходних мера.

---

<sup>26</sup> У појединим земљама корисници буџетских средстава се називају и потрошачке јединице.

<sup>27</sup> Детаљније видети: Бајец, Ј., Јоксимовић, Љ., (2010), *Савремени привредни системи*, Економски факултет, Београд, седмо издање, стр. 88.

С обзиром, да јавни сектор чине ентитети који обављају разноврсне активности и имају своје циљеве, управљачки приступ постаје потреба. Управљачки аспекти се у том смислу односе првенствено на стратешко управљање, оперативно управљање, финансијско управљање, а потом и на управљање ризицима пословања јавног сектора, рачуноводствених информационих система и др.

Стратешко управљање је дугорочно орјентисано и подразумева управљање развојем јавног сектора у циљу постизања његове ефикасности, ефективности и економичности. Оперативно управљање подразумева управљање ради превођења стратешких циљева на ниже, оперативне нивое. Оперативно управљање се може односити на управљање јавним расходима, новчаним токовима у циљу одржавања или постизања ликвидност и фискалне одрживости. Финансијско управљање у јавном сектору може обухватати управљање буџетом ради сагледавања намене трошења средстава и анализе извршења буџета, управљање повереним нематеријалним средствима, управљање радним учинком ентитета јавног сектора, управљање продуктивношћу запослених и др.

Независно од аспекта функционисања јавног сектора важно је да се континуирано прате и оцењују ефекти предузетих активности. Понекад је тешко предвидети све догађаје, односно евентуалне последице које би предузета активност произвела. Међутим, потребно је узети у обзир све расположиве податке, процене, анализе и сл., како би и доношење пословних одлука у јавном сектору било исправно.

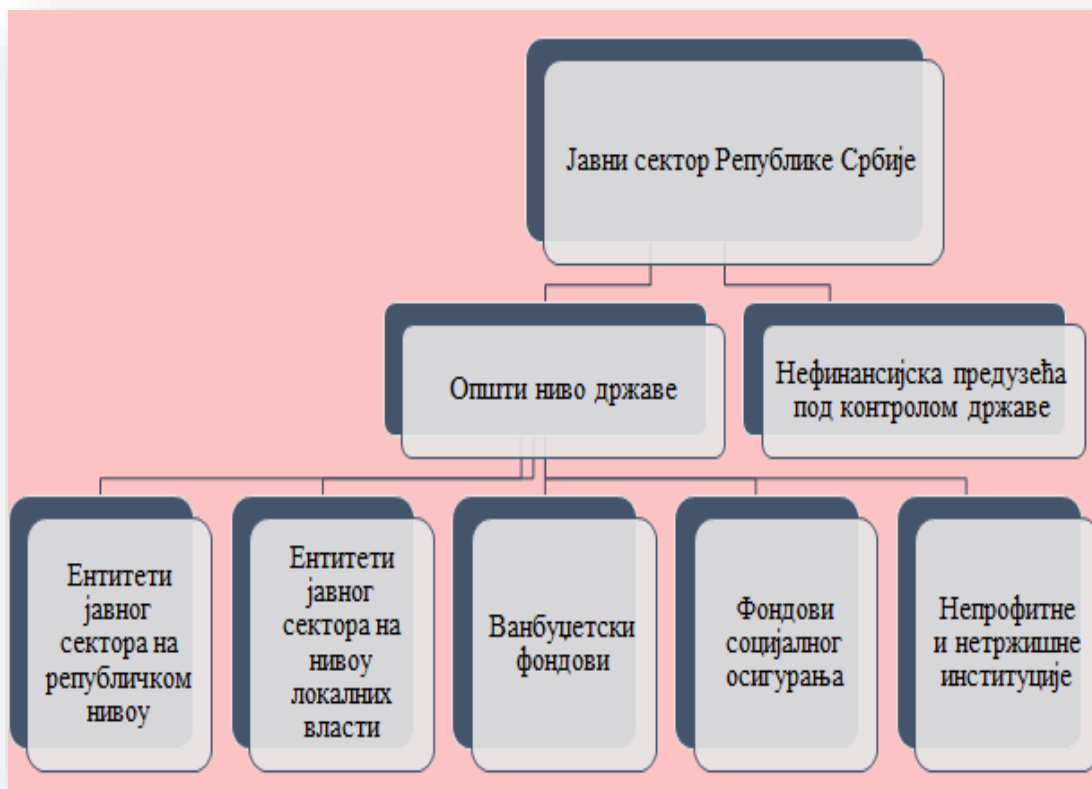
### **1.3. Обухват јавног сектора Републике Србије**

Обухват јавног сектора Републике Србије дефинисан је регулаторним оквиром и чине га општи ниво државе и предузећа која обављају делатност од општег јавног интереса а чији је оснивач Република Србија (јавна предузећа).<sup>28</sup>

---

<sup>28</sup> Закон о буџетском систему, „Службени гласник РС“ број 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013, 108/2013, 142/2014, 68/2015, 103/2015, 99/2016 и 113/2017., члан 2., став 13.

Приказ 1: Обухват јавног сектора Републике Србије

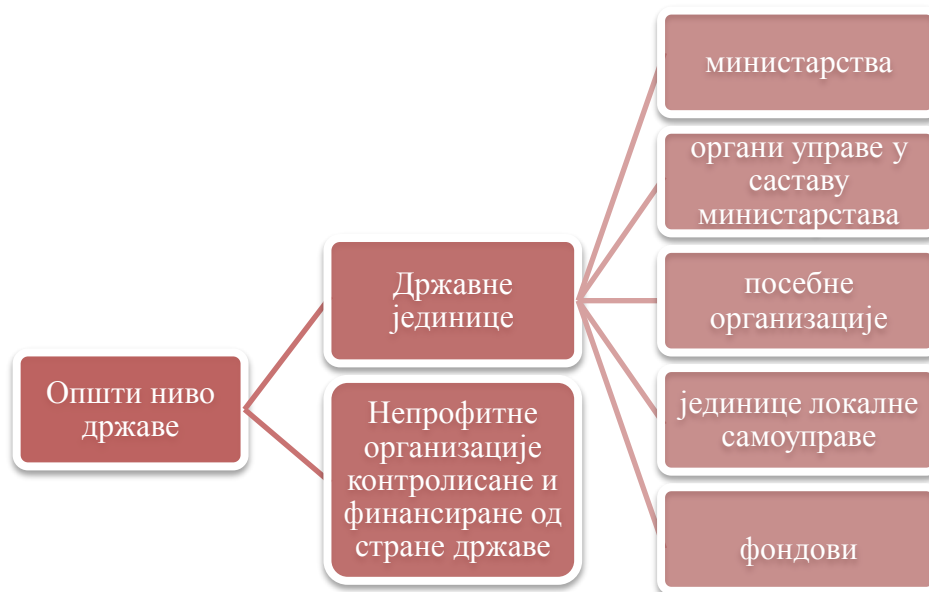


Извор: Обрада аутора у складу са одредбама Закона о буџетском систему

На први поглед могло би се учинити да је обухват јавног сектора јасно дефинисан и да су јасно постављене границе између ентитета јавног и приватног сектора. У пракси је ситуација знатно другачија, с обзиром да разлике у тумачењу регулаторног оквира доводе до бројних недоумица о структури јавног сектора.

Ситуација је прилично јасна када је реч о општем нивоу државе тј. државном сектору, с обзиром да га чине државне јединице на републичком, покрајинском и локалном нивоу и непрофитне организације.

Приказ 2: Обухват општег нивоа државе Србије<sup>29</sup>



Извор: Аутор

Државне јединице обављају послове државне управе. Законом су послови државне управе дефинисани као „управни послови у оквиру права и дужности Републике Србије које врши државна управа као део извршне власти.“<sup>30</sup> Послови државне управе, у складу са поменутим Законом, могу се сврстати у неколико група<sup>31</sup>:

- обликовање политике Владе креирањем и предлагањем закона, подзаконских и других аката,
- предлагање стратегије развоја,
- праћење и анализа стања ради превентивног деловања и предузимања корективних мера,
- поштовање законских, подзаконских и других аката,
- вођење евиденција, издавање јавних исправа,
- предузимање управних радњи и решавање у управним стварима,

<sup>29</sup> Детаљнија класификација општег државног сектора Републике Србије дата је у Прилогу 1.

<sup>30</sup> Закон о државној управи, „Службени гласник РС“, бр. 79/2005, 101/2007, 95/2010, 99/2014, 30/2018 и 47/2018, члан 1.

<sup>31</sup> Детаљније видети: Закон о државној управи, „Службени гласник РС“, бр. 79/2005, 101/2007, 95/2010, 99/2014, 30/2018 и 47/2018, члан 12. до члана 21.

- испитивање примене закона, подзаконских и других прописа непосредним увидом у пословање и поступање физичких и правних лица и зависно од резултата надзора, изрицање мера на које су овлашћени,
- подстицање и усмеравање развоја из делокруга своје надлежности,
- прикупљање и анализе података у области из делокруга свог пословања, сачињавање анализа, извештаја и сл. у циљу унапређења области свог делокруга.

Најчешћи проблеми у јасном дефинисању обухвата јавног сектора односе се на остале ентитете који не припадају општем државном сектору, на пример јавна предузећа. Законом о јавним предузећима оно је дефинисано као „предузеће које обавља делатност од општег интереса, а које оснива Република Србија, аутономна покрајина или јединица локалне самоуправе“.<sup>32</sup> При чему „делатности од општег интереса, у смислу овог закона, јесу делатности које су као такве одређене законом у области: рударства и енергетике, саобраћаја, електронских комуникација, издавања службеног гласила Републике Србије, издавања уџбеника, нуклеарних објеката, наоружања и војне опреме, коришћења, управљања, заштите, уређивања и унапређења добара од општег интереса и добара у општој употреби (воде, путеви, шуме, пловне реке, језера, обале, бање, дивљач, заштићена подручја и др.), управљања отпадом и другим областима.“<sup>33</sup>

У Републици Србији је укупно 727 јавних и јавно-комуналних предузећа, и то 36 јавних предузећа чији је оснивач Република Србија и 691 јавно предузеће чији су оснивачи јединице локалне самоуправе или аутономна покрајина.<sup>34</sup>

Међутим, остале ентитете јавног сектора у складу са међународно признатим дефиницијама, поред ентитета јавног сектора који обављају делатност од општег

<sup>32</sup> Закон о јавним предузећима, „Службени гласник РС“, бр. 15/2016, члан 3.

<sup>33</sup> Закон о јавним предузећима, „Службени гласник РС“, бр. 15/2016, члан 2.

<sup>34</sup> [www.privreda.gov.rs](http://www.privreda.gov.rs) (04.08.2017.)

јавног интереса која је нефинансијског карактера, чине и ентитети чија је делатност финансијског карактера, тзв. јавне финансијске институције.<sup>35</sup>

Јавне финансијске институције чији је оснивач Република Србија или у којима држава има контролу, према постојећем регулаторном оквиру, су изузете из дефиниције јавног сектора. Међутим, осим у Републици Србији ови ентитети се не сматрају саставним делом јавног сектора ни у земљама у региону (Република Српска, Хрватска, Словенија, Македонија, Црна Гора). У поменутиим земљама се обухват јавног сектора верификује списком корисника јавних средстава. Списак корисника јавних средстава се израђује за потребе државне статистике и прати методологију Статистике државних финансија или Европског система националних рачуна. Списак корисника јавних средстава у неким земљама бивше СФР Југославије укључује буџетске кориснике и ванбуџетске кориснике, у неким земљама списак укључује буџетске кориснике и јавна предузећа и сл.<sup>36</sup> Изузимање јавних финансијских институција из обухвата јавног сектора онемогућава увид у број ентитета јавног сектора, број запослених у јавном сектору што за последицу има често, погрешно, свођење закључака о величини јавног сектора, његовом функционисању, односно ефикасности, ефективности и економичности, а тиме и упоредивости.

Дакле, остали ентитети јавног сектора обављају делатност од општег јавног интереса, која може бити финансијског и нефинансијског карактера. Послују у циљу задовољења потреба корисника услуга и/или производа, ради остварења профита. Могу бити основана од стране државе или територијалних јединица, на основу закона, одлука, тј. закључака владе или закључењем уговора о концесији.<sup>37</sup> Оснивају се најчешће у правној форми друштва капитала, и то као друштва са ограниченом одговорношћу и акционарска друштва, или као јавно-приватна

---

<sup>35</sup> Методолошка разматрања у дефинисању јавног сектора изложена су у тачки 1.1. Дефиниције изнете у том делу меродавне су и за овај део излагања.

<sup>36</sup> Списак корисника јавних средстава не решава питање јасног дефинисања припадности јавном сектору али његова улога је важна због праћења јавних финансија, првенствено јавне потрошње ентитета чије се активности финансирају из државног буџета, ентитета чији је оснивач држава или у којима држава врши контролу пословања.

<sup>37</sup> Концесија представља право коришћења природног богатства, добара у општој употреби или обављање делатности од општег интереса које концедент, односно надлежни орган уступа концесионару на одређено време. Концесионар тиме стиче право коришћења уз плаћање накнаде, али и обавезу заштите јавног интереса.

партнерства. Због општег интереса важно је да буду третирана као саставни део јавног сектора.

Без обзира на проблеме у дефинисању обухвата и структуре јавног сектора, важно је истаћи да је у Републици Србији са успехом израђен попис корисника јавних средстава, који се ажурира на годишњем нивоу од стране надлежног ентитета, тј. Министарства финансија. У нашој земљи термин корисник јавних средстава кореспондира термину ентитет јавног сектора. Према последњим подацима постоји преко 11 хиљада корисника јавних средстава (ентитета јавног сектора). Међутим, списком нису обухваћени сви ентитети који би требало да припадну јавном сектору, и у том смислу је потребно побољшати информативну основу постојећег списка.<sup>38</sup> Списком корисника јавних средстава нису обухваћени ентитети у којима други ентитети јавног сектора имају право управљања, учешће у капиталу или контролу над пословањем.

Имајући у виду значај постојања и пословања осталих ентитета јавног сектора, оправдана је заинтересованост државе да, директно или индиректно, утиче на њихово пословање. Међутим, потребно је знати шта опредељује утицај на пословање и у том смислу правити разлику између учешћа у капиталу и контролисаног пословања. Наиме, учешће у капиталу не мора суштински значити постојање контроле, с обзиром да његов карактер и висина опредељују степен утицаја на пословање ентитета јавног сектора. Како учешће у капиталу може бити већинско или без права контроле, тако и утицај на пословање, тј. одлучивање може бити различит. Специфичност у јавном сектору се огледа у чињеници да држава, најчешће, на основу законских одредби контролише ентитете јавног сектора, и тиме утиче на њихово пословање (нпр. управљање министарствима, органима државне управе, јавним агенцијама и др.). Дакле, кључну улогу има контрола која представља моћ утицаја на други ентитет која се у јавном сектору демонстрира најчешће кроз право усмеравања финансијске и пословне политике ради остварења користи.<sup>39</sup>

---

<sup>38</sup> Детаљнији приказ корисника јавних средстава дат је у Прилогу 1а) Број корисника јавних средстава (ентитета јавног сектора)

<sup>39</sup> IPSASB, *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*, 2017 Edition, Vol.II, page 1661-1665.

Међутим, када је реч о контроли потребно је имати у виду различите критеријуме који опредељују њено (не)постојање. У том смислу може постојати више критеријума, а неки од њих су:<sup>40</sup>

- контрола рада управљачких органа (управни одбор, надзорни одбор, извршни одбор),
- контрола именовања, опозива и прерасподеле чланова управљачких органа,
- поседовање већинског учешћа у капиталу са правом контроле,
- поседовање већинског пакета гласачког права,
- способност утицаја на пословну и финансијску политику ентитета,
- контрола већинског гласања на састанцима управљачких органа, а контрола над ентитетом је од стране тих органа,
- контрола на пословним плановима и плановима капиталних улагања (капитални буџет) ентитета (одобравање, измене или ограничења),
- златна акција којом се задржавају одређена права ради заштите општих јавних интереса,<sup>41</sup>
- контрола условљена давањем гаранције државе,
- контрола од стране регулаторних тела у погледу обављања пословних активности и
- контрола преко доминантног купца.

Важно је напоменути да контрола може бити одређена са једним или кумулативно више наведених фактора. Такође, постојање контроле не захтева нужно поседовање већинског учешћа у капиталу ентитета.

Наведено нас упућује на чињеницу да остали ентитети јавног сектора могу бити у власништву државе (као на пример Србија гас, Србија шуме, Србија воде, ЈП Пошта Србије и др.), контролисана директно од стране државе (на пример Дунав

---

<sup>40</sup> Детаљније видети: IPSASB, *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*, 2017 Edition, Vol.II, page 1677-1682. и Pitzer, J., Jean-Pierre Dupuis, (2006), *The General Government and Public Sectors, The fifth meeting of the Task Force on Harmonization of Public Sector Accounting*, Paris и Малинић, Д., (2013), Финансијска (не)моћ јавних предузећа, Рачуноводствено регулаторно окружење: подстицај или ограничење привредног раста, 44. *Симпозијум Савеза рачуновођа и ревизора Србије, Зборник радова*, Златибор, стр.134.

<sup>41</sup> Влада Републике Србије је поседовала златну акцију ентитета јавног сектора, Телеком Србија а.д., до краја 2011. године, што јој је пружало значајна права и могућност значајног утицаја на општу пословну политику Телекома.



осигурање, Телеком Србија, НИС и др.) или контролисана индиректно преко других ентитета јавног сектора (на пример МТС Северна Митровица, Руднички басен Колубара, Арена Београд и др.).

Заинтересованост државе да има контролу над осталим ентитетима јавног сектора је вишеструка. Прво, на тај начин она постаје носилац пословне активности, што омогућава заштиту општих јавних интереса, кроз производњу и сервисирање адекватних добара и услуга. Друго, држава својим присуством ограничава присуство других ентитета, што побољшава економску ефикасност и решава питање природних монопола. Природни монополи су привредне гране у којима су растући приноси толико значајни да би у свакој регији требало да послује само једна фирма.<sup>42</sup> Односно, то су гране у којима један ентитет може целокупно тржиште снабдети добрима или услугама (енергетика, водоснабдевање, транспорт, телекомуникације) уз ниже трошкове него што би то могла да остваре два или више ентитета. Почетна улагања у ове гране су јако висока, али су додатни трошкови релативно ниски. На пример, изградња телекомуникационе мреже захтева значајна почетна улагања (изградња кабловске канализације, централа, антенских стубова, приступне мреже, система преноса, сервисних платформи и сл.). Из тог разлога, било би неефикасно градити више телекомуникационих мрежа од стране других ентитета.<sup>43</sup> Треће, контролом осталих ентитета јавног сектора, а посебно јавних предузећа, држава може водити социјалну политику кроз регулацију цена добара и услуга, у смислу одређивања умерених цена. Четврто, присуство државе у ентитетима јавног сектора, тј. јавним предузећима, обезбеђује задовољење потреба свих грађана уз спречавање дискриминације. Коначно, постављањем кадрова креира се пословни амбијент који омогућава остварење одређених интереса у појединим сферама привређивања.

Дакле, ангажовање државе у пословању осталих ентитета јавног сектора, а посебно јавних предузећа, срачунато је са циљем задовољења различитих интереса, а требало би да буде превасходно усмерено ка задовољењу јавних потреба и заштити јавних интереса.

---

<sup>42</sup> Stiglitz, E.J., (2008), *Економија јавног сектора*, Економски факултет, Београд, стр.19.

<sup>43</sup> Сличан пример са изградњом водоводне мреже дат у Stiglitz, E.J., (2008), *Економија јавног сектора*, Економски факултет, Београд, стр.193.

Посматрајући дефиниције обухвата јавног сектора Републике Србије уочава се постојање неколико термина, и то: ентитети јавног сектора, корисници јавних средстава и корисници буџетских средстава (буџетски корисници). У складу са тим потребно је прецизирати терминолошка значења појмова.

Ентитете јавног сектора требало би да чине ентитети основани од стране Републике, аутономних покрајина и локалних власти, буџетски и ванбуџетски фондови (социјално осигурање, здравствено осигурање и др.), јавна предузећа, јавне финансијске институције, непрофитне (нетржишне) институције (предузећа) које су контролисане и/или финансиране од стране државе, као и остали ентитети у којима држава има право управљања или контролу пословања.

Корисник јавних средстава је сваки ентитет јавног сектора који располаже, управља или користи јавна материјална и/или јавна нематеријална средства. Корисници јавних средстава су буџетски корисници, корисници средстава обавезног социјалног осигурања, јавна предузећа, правна лица основана од стране јавних предузећа, правна лица основана од стране државе, правна лица у којима држава има контролу, јавне агенције и организације.<sup>44</sup> Сходно наведеном, термин корисник јавних средстава треба изједначити са изразом ентитет јавног сектора.

Корисници буџетских средстава (буџетски корисници) су ентитети који користе новчана средства одобрена буџетом Републике. Буџетски корисници могу бити директни и индиректни. Директни корисници буџетских средстава су органи и организације основане од стране Републике Србије. Индиректни корисници буџетских средстава су, такође, основани од стране Републике Србије, али контрола пословања, управљања и финансирања се спроводи преко директних корисника.<sup>45</sup> Индиректни корисници, преко директних корисника (надлежна министарства, фондови или заједничке организације) добијају буџетом одобрена средства чиме се обезбеђује непосреднија контрола употребе буџетских средстава.

Употреба наведених термина у правној регулативи и пракси Републике Србије решила би проблем разграничења обухвата јавног сектора, односно недоумице о

---

<sup>44</sup> Закон о буџетском систему, „Службени гласник РС“ број 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013, 108/2013, 142/2014, 68/2015, 103/2015, 99/2016 и 113/2017., члан 2., став 5.

<sup>45</sup> Закон о буџетском систему, „Службени гласник РС“ број 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013, 108/2013, 142/2014, 68/2015, 103/2015, 99/2016 и 113/2017., члан 2., став 8.

структури јавног сектора, што би кроз изградњу јединственог регистра ентитета јавног сектора омогућило да се сагледа (не)ефикасности њиховог пословања.

### **1.3.1. (Не)ефикасност јавног сектора**

Уважавајући специфичности пословања ентитета општег нивоа државе и осталих ентитета јавног сектора, важно је истаћи да они имају значајну улогу у функционисању јавног сектора и унапређењу националне економије. Унапређење националне економије се исказује кроз раст БДП-а, запошљавање, повећање продуктивности рада, раст животног стандарда, побољшање услова живота, унапређење пословних процеса, производа и услуга, оптимизацију ресурса, утицај на ефикасност реалног сектора и сл.

На пример, предузећа попут Телеком Србија, Електропривреда Србије, ЈП Пошта Србије и Србија гас запошљавају 50.260 радника што чини 2,7% од укупног броја запослених у Републици Србији.<sup>46</sup> С обзиром да не постоји јединствени регистар запослених процене су да, у јавном сектору, ради око 500.000 радника. Дакле, од укупно 1.989.617 запослених радника, значајан број лица ангажован је у јавном сектору.<sup>47</sup>

С друге стране, наведена предузећа располажу значајном имовином и од велике су важности за привредни и економски систем наше земље. Такође, остварују значајне пословне приходе, посебно када је реч о Електропривреди Србије и Телекому Србија. На пример, укупан приход остварен на тржишту телекомуникација у 2013. години износи је око 1,5 милијарди евра. Учешће прихода свих телекомуникационих оператора у БДП-у је износило 4,5% док је, само, учешће прихода Телекома Србије било око 2,3%.<sup>48</sup> Сличан тренд је забележен и у 2014. и 2015. години. Ово су само неки од показатеља који указују на значај јавних нефинансијских институција у функционисању и унапређењу економије Републике Србије.

---

<sup>46</sup> Подаци о броју запослених су преузети из званичних појединачних финансијских извештаја наведених предузећа за 2016. годину

<sup>47</sup> Статистички годишњак Републике Србије, Републички завод за статистику, Београд, 2016., стр.61.

<sup>48</sup> Регулаторна агенције за електронске комуникације и поштанске услуге (РАТЕЛ)-Преглед тржишта телекомуникација у Републици Србији у 2014. години, стр.29.

Међутим, поред позитивног утицаја важно је указати и на постојање бројних проблема. На жалост, сведоци смо све веће неефикасности у пословању ентитета јавног сектора наше земље што се неповољно одражава и на перформансе целокупне привреде. Највећи проблеми са којима се суочавају су:

- економски неоправдане цене добара и услуга, у смислу да су цене најчешће ниже од стварне цене коштања (на пример цена електричне енергије),<sup>49</sup>
- неефикасне оперативне и стратешке одлуке,
- предимензионираност посебно у делу људских ресурса,
- нерационално понашање и трошење,<sup>50</sup>
- исказни губици у финансијским извештајима одређеног броја јавних предузећа, нерентабилно пословање, неликвидност,
- неадекватни информациони канали - вертикални канали комуникације су загушени, а хоризонтални слабо функционишу у смислу нерационалности и високог степена бирократије,
- стицање добара и услуга без спровођења поступка јавних набавки када нема основа за изузеће примене Законом о јавним набавкама, неадекватно спровођење одређеног поступка јавне набавке, неусаглашеност поступка јавне набавке са плановима ентитета јавног сектора, непоштовање постојећих процедура из области јавних набавки.<sup>51</sup>

Наведени проблеми за последицу имају:

- висок степен задужености целокупног јавног сектора (јавни дуг Републике Србије износи 23.539 милиона евра, док се његово учешће у БДП-у у периоду од 2005.-2017. године креће између 28,3% до 75,5%),<sup>52</sup>
- низак ниво инвестиција у већини јавних предузећа и повећање субвенција (у 2016. години број предузећа прималаца субвенције је 22, при чему је износ субвенција 29,6 милијарди динара, што чини 5,7% укупних прихода јавних

---

<sup>49</sup> Према подацима Еуростат-а просечна цена електричне енергије у периоду 2013-2015 године изражена у еврима по киловат часу у Србији је знатно нижа у односу на земље у окружењу. Детаљније видети: <http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/>

<sup>50</sup> Најчешће се посматра кроз учешће јавних расхода у БДП-у

<sup>51</sup> Детаљније видети Извештаје о ревизији финансијских извештаја и правилности пословања јавних предузећа Државне ревизорске институције у архиви извештаја на сајту <https://www.dri.rs/>

<sup>52</sup> Министарство финансија, Управа за јавни дуг, Стање и структура јавног дуга-Децембар 2017.

предузећа. Субвенције су употребљене, највећим делом, за исплату стимулативних отпремнина и регулисање застарелих обавеза према запосленима),<sup>53</sup>

- низак степен техничко-технолошке опремљености,<sup>54</sup>
- неадекватне системе подстицаја за запослене у јавном сектору, у смислу неконкурентних плата и чињенице да стручни кадрови нису адекватно плаћени док су неки преплаћени за послове које (не)обављају, у оба случаја штету трпе грађани,
- непродуктивност у раду<sup>55</sup> и
- високи трошкови јавног сектора посебно у делу зарада које чине око 24% јавних расхода и имају значајно учешће у БДП-у.<sup>56</sup>

Међутим, сагледавање наведених проблема захтева и одговор на питања шта је довело до таквог стања. С тим у вези могли би се издвојити следећи узроци:

- значајан утицај политичких структура на састав управљачких органа што угрожава квалитет корпоративног управљања и доводи до грешака у процесу пословног одлучивања,
- ниска ефикасност и ефективност јавном менаџмента,
- одсуство одговорности и контролних активности, праћено неадекватним (одсуством) санкционисањем,
- ниска осетљивост на свеобухватне ризике пословања, с обзиром да нема адекватно успостављеног система одговорности и санкционисања за лоше резултате,
- неадекватни стандарди људских ресурса (квалификациона и старосна структура, оптималан број запослених),
- потрошња буџетом одобрених средстава „по сваку цену“, чак иако за тим нема потребе како се конкретном ентитету не би смањиле апропријације

---

<sup>53</sup> Програм економских реформи за период од 2018. до 2020. године, Влада Републике Србије, стр.55.

<sup>54</sup> Програм економских реформи за период од 2018. до 2020. године, Влада Републике Србије, стр.76.

<sup>55</sup> Закључак је изведен на основу прикупљених података у поступку истраживања коришћењем методе интервјуисања испитаника, који су ангажовани у секторима, одељењима, службама која се баве финансијско-рачуноводственим пословима, у одређеном броју ентитета јавног сектора.

<sup>56</sup> Министарство финансија, Сектор за макроекономске и фискалне анализе и пројекције, *Текућа економска кретања*, Мај 2018., стр.48. (преузето са сајта <http://www.mfin.gov.rs/> 07.06.2018.)

у наредној години. На овај начин ентитети немају мотив да рационализују и оптимизују пословне процесе, тиме и расходе, јер је то „у супротности са њиховим основним циљевима, а то је да своју моћ и престиж доказују величином буџета свог ентитета“,<sup>57</sup>

- одсуство стратешких циљева, нејасно дефинисани циљеви пословања и/или честе промене оперативних циљева ентитета јавног сектора које нису условљене стварним променама услова пословања и
- инерција у пословању која ствара претходно наведене проблеме.

Посматрањем узрочно последичних односа можемо уочити да неефикасност у пословању ентитета јавног сектора Републике Србије оптерећује привреду. Неусклађеност између јавног сектора и приватног сектора је присутна посебно у процесу управљања и преузимања одговорности за предузете активности. Наиме, позиција ентитета јавног сектора, запослених, јавних менаџера и носиоца јавних функција (министара, државних секретара, директора), предузећа која на било који начин сарађују са јавним сектором, далеко је повољнија у односу на позицију предузећа у реалном сектору. Као што је наведено јавна предузећа карактерише нерационалност и неекономичност у пословању при чему запослени у њима имају повољнији положај у односу на запослене у приватном сектору, посебно у погледу редовности исплате зарада, висине зарада и сл. С друге стране, тенденција повећања трошкова у јавном сектору неповољно утиче на ниво буџетског резултата што представља све израженији проблем. Наиме, константан раст јавних расхода и неадекватна структура утиче на повећање трошкова у привреди што се одражава и на пословање свих ентитета у земљи.

Уважавајући све наведено неопходно је тежити ка што квалитетнијем процесу управљања како би се ефикасност и ефективност јавног сектора побољшала. За квалитетно управљање неопходно је постојање интегралног рачуноводственог система. Република Србија нема изграђен интегрални рачуноводствени систем. Информациону основу за оцену финансијског положаја, успешности, новчаних токова једног дела јавног сектора (општег нивоа државе) чине збирни финансијски

---

<sup>57</sup> Бајец, Ј., Јоксимовић, Љ., (2010), *Савремени привредни системи*, Економски факултет, Београд, стр.104.

извештаји настали сабирањем истоврсних билансних позиција из појединачних финансијских извештаја одређеног броја ентитета јавног сектора. На овај начин организовано рачуноводство не представља поуздану информациону основу за јавни менаџмент али ни за остале кориснике заинтересоване за пословање јавног сектора, посебно инвеститоре и грађане, зато што подаци нису потпуни и не укључују информације из финансијских извештаја свих ентитета јавног сектора него само одређеног броја ентитета који припадају општем нивоу државе.

С обзиром на наведено, неопходна је неодложна изградња интегралног рачуноводственог система ради унапређења управљања јавним сектором и побољшања његове ефикасности и ефикасности.

## **2. Положај државног сектора у односу на јавни сектор и утицај на систем финансијског извештавања**

### **2.1. Положај државног сектора у односу на јавни сектор**

Кључну улогу у функционисању јавног сектора има држава. Улога државе се мењала протицањем времена. Развојем цивилизације и друштва формирале су се сложеније организације које су прерастале у државни сектор.<sup>58</sup>

Државни сектор је најпре имао улогу носиоца јавних активности, али са развојем државе знатно се мењао и обим активности. Тако су на пример у државном сектору, најпре, вршене поделе активности на унутрашње и спољне. Унутар унутрашњих било је потребно детаљно уредити области финансија, економије, образовања, здравства, културе, одбране, безбедности и сл. Ентитети државног сектора осим што су уређивали функционисање бројних области од општег јавног интереса, вршили су и основне активности у служби грађана, који су истовремено и финансијери и корисници услуга.

---

<sup>58</sup> На пример, још 221 г.п.н.е. уједињењем неколико провинција настала је Кина, слична ситуација је са Римском, Египатском, Грчком цивилизацијом и Отоманским царством.

У литератури се могу срести бројни теоријски концепти који на различите начине објашњавају област деловања државе, инструменте, мере и механизме које она примењује.

Један од кључних доприноса, у раздобљу од петнаестог до осамнаестог века, било је схватање меркантилиста о великој улози државе у економском животу. Улога се огледала у подстицању производње и трговине.<sup>59</sup>

За разлику од меркантилиста, физиократе су сматрале да држава треба да интервенише у области опорезовања. Сличног схватања био је и Адам Смит који се залагао за ограничену улогу државе. Џон Стјуарт Мил и Насан Семор су истицали да држава не треба да утиче на привредни систем (принцип *laissez faire*). С обзиром, да је улога државе била ограничена и систем финансијског извештавања је био скроман. Наиме, извештавање је било усмерено на праћење токова готовине, односно контролу новчаних токова. Како поједини аутори истичу у овом периоду је уведено двојно књиговодство најпре у Француској 1815. године, а потом и Великој Британији 1929. године, што је представљало основу за развој савременог рачуноводственог система јавног сектора.<sup>60</sup> Важно је напоменути да су примитивни методи евиденције о јавним приходима и јавним расходима забележени још у време Римског царства.<sup>61</sup>

Током првог светског рата улога државе знатно је јачала што је утицало да рачуноводство јавног сектора буде усмерено на проверу законитости и поштовање националне регулативе у циљу контроле државних институција и лица запослених и ангажованих у тим институцијама.

После првог светског рата, функције државе су биле знатно ограничене. Велика економска криза (1923-1929) условила је пад основних макроекономских показатеља, што је отворило питање улоге и утицаја државе. У овом периоду

---

<sup>59</sup> Присталице ове идеје (Томас Ман, Монкретјен Антоан) билу су инспирисани приликама тога времена које је карактерисао развој технологије, наоружања, међународне трговине и формирање светског тржишта.

<sup>60</sup> Детаљније о савременом рачуноводственом систему јавног сектора видети: 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., page 75-101.

<sup>61</sup> Детаљније видети: Oldroyd, D., (1995), *The role of accounting in public expenditure and monetary policy in the first century AD Roman Empire*, *Accounting Historians Journal*, Vol. 22, Number 2, Birmingham, Alabama, page 117-129.



рачуноводство јавног сектора било је усмерено на систем финансијског извештавања, постизање једнообразности и питања интерне контроле.

Након другог светског рата држава је имала значајно место у привредном животу кроз решавање масовне незапослености и неискоришћености људских, техничких и природних ресурса, кретања капитала, конвертибилност националних валута и др.

И данас се може рећи да држава преко државног сектора остварује значајну улогу у спровођењу економске политике и привредном развоју.<sup>62</sup> Државни сектор је неизоставни део јавног сектора који омогућава остварење макроекономских циљева, као што су пројектована стопа инфлације, незапосленост, БДП и ниво јавног дуга, формирањем одређених структура у привреди. Из тог разлога поједини аутори истичу да је „управљање државним сектором најзначајније јавно добро“.<sup>63</sup>

Ентитети државног сектора обављају бројне активности. Грађани бар једном у животу користе услуге и/или производе које пружају ентитети јавног сектора. На пример школовање, одлазак код лекара, издавање личних и путних исправа и др. Дакле, улога државног сектора је неспорна како за појединца тако и за нацију.

Улога и положај државног сектора у оквиру јавног сектора је протицањем времена јачао. Јак државни сектор представља основ за регулисање јавног сектора и унапређење пословних процеса и перформанси једне земље.

## **2.2. Утицај државног сектора на систем финансијског извештавања у јавном сектору**

Улога државног сектора као носиоца законодавне и извршне власти огледа се и у процесу регулације финансијског извештавања. Утицај на систем финансијског извештавања се огледа у предузимању одређених мера и инструмената и доношењу квалитетних прописа који уређују област финансијског извештавања и рачуноводствене професије, као и њихове примене.

---

<sup>62</sup> Дефиниције јавног сектора и државног сектора (општег сектора државе) изложене у претходном делу рада меродавне су и у овом делу излагања.

<sup>63</sup> Stiglitz, E.J., (2008), *Економија јавног сектора*, Економски факултет, Београд, стр.149.

У многим земљама држава има доминанту улогу у регулисању рачуноводственог система. Типичан пример су Немачка, Француска и Италија. Држава кроз регулаторну функцију доноси законе којима се уређују рачуноводствена правила, основе извештавања, сет финансијских извештаја, механизми надзора финансијског управљања, контроле и ревизије. Зависно од земље рачуноводствени систем може бити регулисан законом о рачуноводству, законом о ревизији, законом о привредним друштвима, законом о берзама, законом о хартијама од вредности и др.

Уређење рачуноводства и рачуноводствене професије је у општем интересу и због тога државни сектор треба да успостави правни оквир који ће обезбедити квалитетан систем финансијског извештавања. Постојање правног оквира, само по себи, није гаранција квалитета али је предуслов за његово обезбеђење.

С друге стране, државни сектор може неповољно утицати на систем финансијског извештавања кроз одлагање доношења прописа, неадекватно и/или нејасно регулисање одређених питања, несанкционисање у случајевима неправилности и др. Такође, инертно понашање државног сектора према рачуноводственој професији угрожава систем финансијског извештавања. Из тог разлога, држава би требало да ојача позицију рачуноводствене професије. Јача позиција рачуноводствене професије може имати значајнији утицај на рачуноводствену праксу. Добра рачуноводствена пракса је евидентна у англосаксонским земљама, на пример у Великој Британији, САД, Канади, где кључну улогу у рачуноводственом систему имају професионална рачуноводствена тела (институције).

Важно је истаћи да државни сектор има и бројна ограничења у свом функционисању, који се могу сврстати у неколико група:<sup>64</sup>

1. недовољна информисаност која спречава свеобухватно сагледавање ефеката предузетих мера. На пример, увођење солидарног пореза, 2013. године, у државном сектору Републике Србије ради рационализације јавних расхода и смањења буџетског дефицита. Наведена мера није дала очекиване резултате те је замењена, 2013. године, одлуком о смањењу

---

<sup>64</sup> Детаљнија објашњења о ограничењима државе могу се видети у Stiglitz, E.J., (2008), *Економија јавног сектора*, Економски факултет, Београд, стр.8-25.

зарада у целокупном јавном сектору. У овом случају недостатак информација о тачном броју запослених, њиховим платним разредима- групама, планираним унапређењима, стимулацијама и сл. онемогућио је сагледавање ефеката спроведене мере.

2. ограничена контрола над последицама предузетих активности државе што подразумева смањење могућности утицаја на реаговање грађана и ентитета, тј. економских учесника. На пример, у 2013. години у Србији је донета Одлука о повраћају ПДВ-а на беби опрему. Произвођачи су повећали цене беби опреме што држава није могла да спречи, а суштински за потрошаче није постојала никаква олакшица.
3. ограничена контрола над државном бирократијом у смислу да одлуке Владе (парламента) спроводи државна бирократија, односно министарства, органи у саставу министарства, посебне организације. Међутим, проблеми настају у ситуацијама када државна бирократије треба детаљније да уреди одређена питања. На пример, Законом о буџетском систему Србије (члан 75.) је прецизирано да надлежно министарство уређује детаљније питања начина и вођења рачуноводства буџетских корисника, као и садржај и начин финансијског извештавања. Министарство финансија је донело Уредбу о примени МРС ЈС која је изазвала бројне несугласице и недоречености, и суштински није унапредила предметну област.
4. ограничења условљена политичким процесима у смислу да се држава, и када је предвидела све околности, може суочити са проблемом алтернативног одлучивања који се решава јавним избором.<sup>65</sup>

У контексту утицаја државног сектора на систем финансијског извештавања у јавном сектору најрелевантније је прво ограничење, недовољна информисаност. Непостојање одређених информација, о функционисању јавног сектора и ефектима спроведених активности ентитета јавног сектора, онемогућава адекватно и правовремено предузимање одговарајућих мера од стране носиоца јавних

---

<sup>65</sup> Најчешће се ради о расписивању референдума о значајним питањима за функционисање државе. На пример, у нашој земљи 1998. године расписан је Референдум о учешћу страних представника у решавању проблема на Косову и Метохији.

функција. Финансијски извештаји доприносе сагледавању ефеката спроведених активности и предузетих мера, отуда њихов значај. Државне институције морају тежити ка успостављању правног оквира и амбијента који ће обезбедити квалитетан систем финансијског извештавања, и у том смислу смањити или елиминисати наведено ограничење. Остала три ограничења имају нарочити значај са политичког, правног и економског аспекта. Наиме, утицај државног сектора на систем финансијског извештавања у јавном сектору се не може повезати са ограничењем контроле над реакцијама тржишта и ограничењима условљена политичким процесима, док у случају ограничења над државном бирократијом постоји индиректна веза.

Дакле, улога државног сектора у функционисању јавног сектора и целокупне привреде је вишеструка и неспорна. Међутим, пред стручну јавност се намеће дилема на који начин ублажити постојећа ограничења и елиминисати неефикасности и неефективности државног сектора, а тиме и јавног сектора. Да би се одговорило на то питање неопходно је утврдити величину јавног сектора.

### **3. Консолидовани финансијски извештаји државног сектора у функцији утврђивања величине јавног сектора**

Мерење величине јавног сектора има за циљ унапређење ефикасности и ефективности. Због различитих дефиниција структуре и обухвата јавног сектора развијене су различите методологије на међународном нивоу. С обзиром да не постоји јединствена методологија, најчешће коришћени индикатори величине јавног сектора су број запослених у јавном сектору и учешће јавних расхода у БДП-у. Поред наведених могу се користити и друга мерила, доста ређе, као што су величина буџета, јавни дуг и обим инвестиција.

Мерење величине јавног сектора важно је из више разлога. Прво, величина јавног сектора одређује висину трошкова који утичу на буџетску равнотежу. Друго, јавни и приватни сектор су међусобно и уско повезани, па уколико величина јавног сектора не одговара нивоу БДП-а свако одступање се одражава на стање у привреди. Треће, ниво трошкова у јавном сектору утиче на ниво трошкова привреде што се одражава на привредни амбијент у погледу односа понуде и тражње, цена и

инвестиција. Четврто, величина јавног сектора утиче и на квалитет пословања у смислу нивоа људских капацитета, продуктивности, квалитета услуга, иницијативности, информационе асиметрије, координације и контроле. Коначно, величина јавног сектора у знатној мери одређује обим и квалитет будућих економских активности.

Утврђивање величине јавног сектора захтева одговор на два питања. Прво које се односи на поузданост и квалитет евиденција и друго, много комплексније, је питање оптималне величине. Евиденције представљају информациону основу, због чега је важно да систем буде адекватно организован и уређен.

Уколико се као мерило користи број запослених у јавном сектору потребно је постојање јединственог регистра. Међутим, већина земаља не располаже потпуним и поузданим подацима што отежава мерење, поређење у времену и између земаља. Међутим, уколико се узме у обзир да је „строго придржавање међународне стандардне дефиниције пре изузетак него правило“ и да „у многим земљама постоје проблеми прикупљања статистичких података о броју запослених у јавном сектору у више од једне институције без одговарајуће координације“<sup>66</sup>, не треба да изненађује чињеница да је поређење између земаља јако тешко.

У случају да не постоји јединствени регистар и да нема поузданих података о броју запослених на нивоу јавног сектора, могу се за апроксимацију величине јавног сектора користити статистички подаци исказани према међународним класификацијама (IMF, UNESCO, UN). Званичне референтне међународне класификације укључују запослене из три кључна подручја јавног сектора: 1) државна управа и одбрана, организације социјалног осигурања, 2) образовање и 3) здравство и социјална заштита.

За детаљнију анализу величине јавног сектора потребни су подаци о величини и структури јавних расхода. Подаци о јавним расходима се налазе у појединачним извештајима корисника буџетских средстава, који се консолидују на нивоу државе елиминисањем последица интерних трансакција и трансфера. Консолидовани финансијски извештаји државног сектора обезбеђују информације о финансијском

---

<sup>66</sup> Eivind Hoffmann, Measuring public sector employment: a review of some methodological issues, page 1 [http://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---dgreports/---stat/documents/publication/wcms\\_087919.pdf](http://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---dgreports/---stat/documents/publication/wcms_087919.pdf)

положају, успешности и новчаним токовима, као економском ентитету, зато је важно да подаци садржани у њима буду поуздани.

Улога консолидованих финансијских извештаја државног сектора је вишеструка, зато што представљају основу не само за утврђивање величине јавног сектора већ и за мерење великог броја индикатора, анализу, процес управљања имовином, обавезама, приходима, расходима и новчаним токовима.

Улога консолидованих финансијских извештаја државног сектора је важна и у поступку обрачуна БДП-а. Да би се обрачунао БДП потребно је располагати информацијама из појединачних финансијских извештаја ентитета државног сектора, осталих ентитета јавног сектора, али и информацијама из појединачних финансијских ентитета приватног сектора, као и подацима о сектору домаћинства и другим базама и изворима информација које обезбеђују референтне институције (нпр. заводи, фондови и сл.).

### **3.1. Величина јавног сектора Републике Србије**

Република Србија нема јединствени регистар запослених у јавном сектору што отежава утврђивање величине јавног сектора.

Министарство финансија је обелодањивало податке о броју запослених и ангажованих лица, њиховим платама, додацима и накнадама у органима државне управе, јавним агенцијама и организацијама социјалног осигурања. Према подацима из 2015. године број запослених је 29.295 лица.<sup>67</sup> Међутим, преглед не садржи податке о лицима запосленим у Министарству одбране, Војно обавештајној агенцији (ВОА), Војно безбедносној агенцији (ВБА), Безбедносно информативној агенцији (БИА), Министарству унутрашњих послова, јавним предузећима и осталим ентитетима јавног сектора. За поједине државне структуре (ВОА, ВБА, БИА) оправдано је одсуство транспарентности зато што се ти подаци морају, по природи ствари, чувати у тајности. С друге стране, намеће се питање зашто подаци о запосленима из јавних предузећа нису укључени у евиденцију када се обелодањују у њиховим појединачним извештајима. Разлог томе је што су

---

<sup>67</sup><http://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/Registri%20zaposlenih/2015/IzvestajBrojRepublikamazaj2015.pdf>

запослени у јавним предузећима изван система државне управе.<sup>68</sup> Дакле, преглед садржи податке о запосленим и ангажованим лицима у систему државне управе што је последица одсуства интегралног система који би обезбедио информације о запосленим лицима у целокупном јавном сектору, као економском ентитету.

Надлежност над појединим функцијама јавних предузећа била је подељена између Министарства финансија, Министарства привреде и осталих ресорних министарстава, тако да суштински нико није анализирао, контролисао и презентовао информације о раду јавних предузећа и њиховом пословању. Чест редизајн организационе структуре појединих министарства и промене у надлежности отежале су надзор, контролу и транспарентност података јавних предузећа. Током 2013. године надлежност за контролу и надзор над јавним предузећима је пребачена из Министарства финансија у Министарство привреде што је довело до делимичне централизације. Међутим, јединствена евиденција о запосленима и данас не постоји. С тим у вези могло би се поставити питање зашто Министарство финансија нема ингеренције за јавна предузећа и зашто не би водило регистар на нивоу целокупног јавног сектора када већ то чини за један његов део. Или, зашто ту улогу не преузме Агенција за привредне регистре (у даљем тексту АПР), с обзиром да јој се достављају финансијски извештаји одређеног броја ентитета јавног сектора у којима су садржани подаци о броју запослених.<sup>69</sup> Важно је истаћи да АПР нема контролну већ, искључиво, административну улогу. Административна улога АПР-а се огледа у објављивању сета финансијских извештаја, па се и не може очекивати да АПР води регистар запослених. Најадекватније би било да евиденцију води Министарство финансија.

Републички завод за статистику (у даљем тексту РЗС) примењује националне класификације усаглашене са званичним референтним и изведеним класификацијама међународних организација. РЗС располаже подацима о броју запослених према делатности (државна управа, здравствена заштита, образовање, култура, пољопривреда, телекомуникације, индустрија, енергетика и сл.). Ова класификација није адекватна за потребе ове анализе. На пример, број запослених

---

<sup>68</sup> Детаљније видети: Закона о државним службеницима, "Службени гласник РС", бр. 79/2005, 81/2005, 83/2005, 64/2007, 67/2007, 116/2008, 104/2009, 99/2014 и 94/2017, члан 2.

<sup>69</sup> Појединачни финансијски извештаји ентитета садрже податке само о броју запослених а не и о броју ангажованих лица (привремено-повремени послови, уговор о делу, омладинска задруга и сл.)

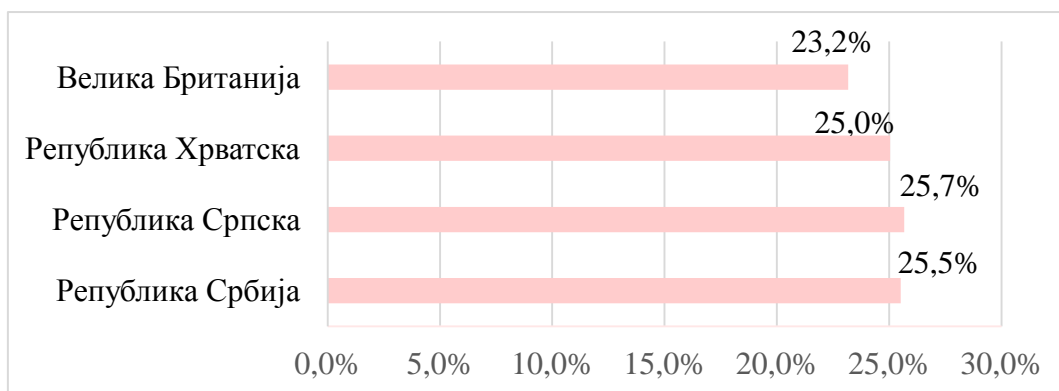
у области телекомуникација укључује податке о запосленим лицима у свим телекомуникационим операторима, ресорном министарству, агенцији за телекомуникације и РАТЕЛ-у. Слична је ситуација и за област здравствене заштите, културе, пољопривреде, грађевинарства, енергетике и друго. Наиме, разврставање запослених по делатности без уважавања критеријума облика својине није довољно јер умањује могућност обраде података о броју запослених у сврхе утврђивања величине јавног сектора Републике Србије. Дакле, податак о запосленим лицима у јавном сектору не постоји па ће се користити подаци приказани у следећој табели.

Табела 2: Број запослених у јавном сектору према међународној класификацији

Делатност	Број запослених
Државна управа и одбрана, обавезно социјално осигурање	159.491
Образовање	143.725
Здравство и социјална заштита	167.546
<b>УКУПНО</b>	<b>470.762</b>

Извор: РЗС Републике Србије, Регистрована запосленост, по делатностима, 2000-2014. ревидирани подаци, март 2015.

Графикон 1: Приказ учешћа запослених у јавном сектору изабраних земаља



Извор: Обрада аутора према подацима из 2014. године РЗС Републике Србије, РЗС Републике Српске, ДЗС Републике Хрватске, Статистички билтен Велике Британије

По овом показатељу величина јавног сектора Републике Србије не одступа значајно од величине јавног сектора изабраних земаља.



Међутим, и ови подаци захтевају додатну анализу посебно ако се има у виду дилема о оптималној величини јавног сектора. Шта је оптимална величина на нивоу јавног сектора тешко је одредити, али је чињеница да број запослених у појединим ентитетима јавног сектора може бити предимензиониран, док се други ентитети јавног сектора могу суочавати са недостатком кадрова. На пример, у систему образовања се повећава број запослених (у периоду од 2000-2010 повећан је број запослених и ангажованих лица за 16.532) док се број корисника услуге смањује (у истом периоду смањен је број корисника услуга за сва три нивоа образовања за 155.719).<sup>70</sup> У исто време, у здравству постоји недовољан број кадрова, посебно за област анестезиологије. У том смислу било би потребно преиспитати број и структуру запослених и ангажованих лица по појединим делатностима у јавном сектору.

Поузданост података о висини и структури јавних расхода је значајна при анализи величине јавног сектора. У нашој земљи, често, се дешава да подаци нису поуздани. На пример, обелодањују се подаци о расходима који нису извршени и евидентирани, расходи се евидентирају на погрешној групи расхода, односно на погрешној економској класификацији или се не врше корекције на адекватној рачуноводственој позицији и сл. Све наведено умањује исказну моћ и тако непотпуног консолидованог биланса сектора државе.<sup>71</sup>

У циљу утврђивања величине јавног сектора биће дат приказ структуре и висине јавних расхода и учешћа у БДП-у Србије из консолидованог биланса сектора државе, уз напомену да је за постојећи извештај дато ревизијско мишљење са резервом.

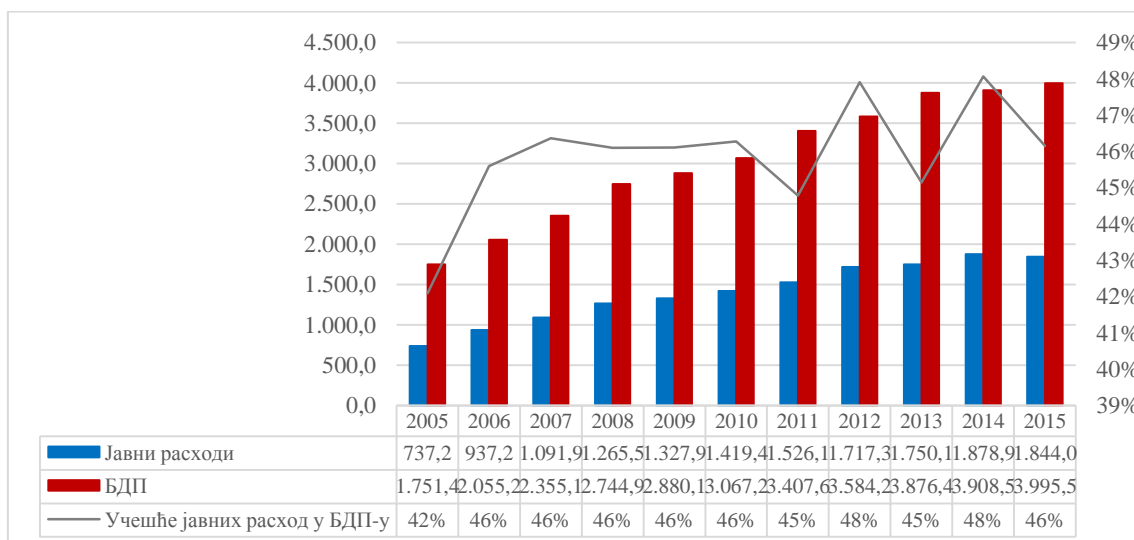
---

<sup>70</sup> Према званичним подацима РЗС Републике Србије ([www.stat.gov.rs](http://www.stat.gov.rs))

<sup>71</sup> Детаљније видети *Извештај о ревизији Завршног рачуна Буџета Републике Србије за 2015. годину*, Државна ревизорска институција, Београд, децембар 2016.

Графикон 2: Висина, структура и учешће јавних расхода у БДП-у за период од 2005.-2015.

у милијардама динара



Извор: Обрада аутора према подацима Министарства финансија, Консолидовани биланс државе у периоду од 2005-2015 објављено на <http://www.mfin.gov.rs/pages/>

Република Србија има високо учешће јавних расхода у БДП-у. Међутим, потребно је се осврнути на узроке високог учешћа јавних расхода у БДП-у Републике Србије. Узроци таквог стања проистичу из неповољне демографске структуре (просечна старост становништва је 41,40 година,<sup>72</sup> неповољан је однос између броја запослених лица и корисника пензија<sup>73</sup>), застареле и необнављане инфраструктуре, исплата новчане социјалне помоћи и накнада, праксе учесталог давања субвенција и донација, непостојања јединственог правца деловања (честе промене циљева и приоритета) и др.

<sup>72</sup> Републички завод за статистику, Република Србија, Демографска статистика 2015, стр.37.

<sup>73</sup> Према подацима објављеним у Статистичком годишњем билтену Републичког фонда ПИО, страна 37. на дан 31.12.2015. број корисника пензија је био 1.735.942. Број запослених лица у истом периоду према подацима РЗС-а објављеним у Статистичком годишњаку 2016., страна 61. је био 1.989.617. (Статистички однос се своди на чињеницу да на једног корисника пензије имамо 1,15 односно једно запослено лице)

У структури јавних расхода значајно је учешће расхода за пензије (27%), запослене (23%), куповину роба и услуга (14%) и социјалне помоћи (12%).<sup>74</sup> Овако приказана структура јавних расхода је неповољна. Неадекватност структуре јавних расхода се одражава и кроз чињеницу да капитални расходи (учешће у јавним расходима 6%), којима се покрећу нови јавни пројекти и одржавају постојећи, чине мали део у односу на расходе за куповину роба и услуга, тј. у односу на расходе за текућу потрошњу јавног сектора. У структури јавних расхода није било значајних промена последњих година, што представља сигнал за озбиљну реформу.

На основу свега наведеног тешко је оценити величину јавног сектора Републике Србије. Прво, постоје различити извори података о броју запослених и ангажованих лица у јавном сектору, при чему ниједан не обезбеђује поуздане податке.<sup>75</sup> Друго, налази и препоруке уз извештаје Државне ревизорске институције указују на нетачно и непотпуно извештавање о јавним расходима.<sup>76</sup>

Дакле, у нашој земљи се суочавамо са значајним недостацима у прикупљању, обради, евидентирању и обелодањивању података о раду и пословању јавног сектора. Чињеница је да не постоји интегрални систем евиденције који би могао пружити потребне податке за утврђивање величине јавног сектора. Зато је неопходно:

- објавити списак свих ентитета који чине јавни сектор,
- израдити детаљан регистар запослених у јавном сектору који ће елиминисати недостатке постојећег регистра,<sup>77</sup>
- делегирати Министарству финансија обједињавање података о запосленим и ангажованим лицима у целокупном јавном сектору,

---

<sup>74</sup> Учешћа појединачних категорија расхода у укупним јавним расходима су утврђена на основу података Министарства финансија о јавним расходима Републике Србије у 2015. години.

<sup>75</sup> *Зараде у државном сектору: Стање и смернице за реформу*, Фискални савет, Република Србија, Београд, јун 2018., стр.64.

<sup>76</sup> <https://www.dri.rs/>

<sup>77</sup> Тренутно се улажу напори за израду Регистра запослених у јавном сектору Републике Србије. Предвиђено је да Министарство надлежно за послове државне управе преузме апликацију Регистра (постојећу базу) од Министарства финансија и убудуће води Регистар. Резултати учињених напора су усвојен Закон о Регистру запослених, изабраних, именованих, постављених и ангажованих лица код корисника јавних средстава и Уредба о шифарнику радних места. Будући да подаци о резултатима спроведених активности на изради Регистра нису транспарентни остаје непознаница, за сада, у којој је фази поступак.

- регистар објавити на званичном сајту Министарства финансија, тако да подаци буду јавно доступни и
- побољшати квалитет консолидованог биланса сектора државе како се не би дешавало да подаци о јавним приходима и расходима буду непоуздани.

## ***Глава II – Буџетско рачуноводство у функцији ефикасности буџетског система***

Рачуноводствени систем усмерен ка прикупљању, евидентирању, систематизовању и презентацији информација о пословним догађајима (транзакцијама) ентитета чије се активности финансирају из државног буџета, представља буџетско рачуноводство. Такав систем треба да интегрише податке о приходима, расходима, примањима, издавањима, имовини, обавезама, и новчаним токовима кроз адекватно вођење пословних књига, састављање, обелодањивање и достављање финансијских извештаја. Интегрисани подаци у буџетском рачуноводству представљају основу за праћење буџета, (не)остварених јавних прихода и (не)искоришћених одобрених апропријација.

Буџетско рачуноводство може бити засновано на обрачунској, готовинској или модификованој рачуноводственој основи, зависно од циља који се жели постићи финансијским извештавањем. Циљ мора бити усмерен ка задовољењу потреба корисника финансијских извештаја. Међутим, циљ може бити пружање информација о извршењу буџета, али и праћење финансијског положаја, успешности, новчаних токова, ефикасности и ефективности употребе поверених средстава и обавеза.

Уколико је опредељење ка пружању информација о извршењу буџета, односно о употреби и управљању токовима новчаних средстава, о томе како су се финансирале активности пословања и да ли су средства коришћена у складу са усвојеним буџетом (наменско трошење), примена све три основе може задовољити постављен циљ. Уколико је већи обим и врста информација који се жели обелоданити у финансијским извештајима неопходна је примена обрачунске или

неког облика модификоване рачуноводствене основе. Избор рачуноводствене основе утиче на правила признавања и вредновања билансних позиција, методологије и поступке утврђивања резултата пословања, садржину, форму и сет финансијских извештаја.

Адекватно организовано буџетско рачуноводство обезбеђује податке о основним елементима потребним за процес пословног управљања јавним финансијама. У том смислу оно је важан управљачки и контролни инструмент у одржавању буџетске одговорности, а тиме и ефикасности буџетског система.

Буџетски систем је неизоставни део економског, политичког и правног система, зато што се на основу његовог основног инструмента, тј. буџета може сагледати структура државе (политичка, економска и др). Буџетски систем треба да оствари одређене буџетске циљеве и „да обезбеди правилну расподелу ресурса, да доносиоци политичких одлука могу да заснивају своје одлуке на здравим институционалним и процедуралним основама“.<sup>78</sup>

Квалитет буџетског система је условљен регулаторним и институционалним оквиром, расположивим капацитетима, координацијом учесника у буџетском процесу, добром организацијом буџетског рачуноводства и постојањем независне провере, тј. ревизије. Функционисање и интегритет буџетског система је у надлежности министарства финансија, које је задужено и за уређење буџетског рачуноводства.

Квалитетне информације у финансијским извештајима буџетског рачуноводства једино могу указати на (не)ефикасност буџетског система, а тиме и дати допринос унапређењу квалитета процеса пословног одлучивања у националном систему.<sup>79</sup>

---

<sup>78</sup> Клингенстиерна, У., (2009), Контрола јавног новца: унутрашња јавна контрола и екстерна ревизија, *Конференција посвећена реформи јавне управе и европским интеграцијама*, Сигма, стр.3.

<sup>79</sup> Буџетски систем је усмерен ка буџетима ентитета чије се активности финансирају из националног буџета. Буџетски систем има одређене циљеве који се најчешће односе на фискалну одрживост и контролу, ефикасност у алокацији ресурса и ефикасност и ефективност употребе буџетских средстава. Његово функционисање се заснива на одређеним принципима и поступцима. У зависности од броја ентитета чије се пословање финансира из буџета, број учесника у буџетском систему може бити различит.

## 1. Улога буџета у остварењу макроекономске стабилности

Буџет представља преглед планираних активности ентитета и приказује приходе, примања, расходе и издатке националне владе у одређеном временском периоду, односно буџетској години.<sup>80</sup> Пружа одговор на питања шта национална влада планира да уради, на који начин ће спроводити планиране активности и у ком обиму ће финансирати планиране активности. Значајан је инструмент за превођење националне фискалне стратегије, нпр. смањење буџетског дефицита и јавног дуга, у оперативне и тактичке активности координацијом између учесника у буџетском процесу.

Буџет је и контролни инструмент јер омогућава континуирани надзор над обимом новчаних средствима и њиховом употребом, односно расподелом кроз јавне приходе и расходе. Из тог разлога, буџет је значајан за оцену одговорности националне владе, односно свих носиоца јавних функција.

Независно од основе на којој се саставља, буџет одражава финансијски карактер планираних активности и неизоставан је део процеса управљања новчаним токовима, финансијском успешношћу, имовином, обавезама и другим финансијским и нефинансијским перформансама. На пример, буџетом је планирано повећање прихода од пореза и повећање расхода за културу. У случају примене готовинске основе буџет ће представљати инструмент управљања новчаним токовима, односно приходом и расходом будући да они заправо чине приливе и одливе. У случају примене обрачунске основе буџет ће послужити као управљачки инструмент за: 1) управљање финансијским положајем (потраживања по основу пореза, обавезе по основу заштите културних добара), 2) управљање финансијском успешношћу (приходи од пореза, расходи за културу) и 3) управљање новчаним токовима (прилив од наплаћених пореза, одлив по основу плаћања обавеза за заштиту културних добара).

---

<sup>80</sup> Буџетска година се може подударати са календарском, као што је случај у нашој земљи, земљама у окружењу, већини земаља чланица ЕУ. Међутим, постоје земље у којима се календарска година разликује од буџетске. Такав је случај у Великој Британији у којој буџетска година почиње 01.априла текуће и траје до 31.марта наредне године, у САД-у буџетски период траје од 01.октобра текуће до 30.септембра наредне године.

Буџет представља и „израз јавне политике и политичких преференција, инструмент је фискалне политике о приходима и расходима за остварење макроекономских циљева. Пружа увид у показатеље перформанси из рачуноводственог система. С обзиром на њихову затворену везу, тешко је рећи где се завршава буџетирање и почиње рачуноводство.“<sup>81</sup>

Буџет је систематизован и интегралан плански документ националне владе, зато је важно успоставити добру комуникацију и координацију између учесника у буџетском процесу. Буџетски процес се спроводи између учесника према утврђеним принципима и правилима. Учесници буџетског процеса су влада, ресорна министарства, фондови, јавне агенције, јавна предузећа и остали ентитети чије се пословање финансира из јавних средстава.

У Републици Србији у буџетском процесу учествује преко 11 хиљада корисника.<sup>82</sup> Буџетски процес се спроводи у фазама. Прва фаза је спровођење планирања и припреме појединачних буџета у којој се идентификују приоритети трошења буџетских средстава. Затим се они обједињују у јединствени буџет који се разматра, допуњује, мења и доноси (одобрава) од стране законодавне власти. Прве две фазе се спроводе пре почетка буџетске године. Последња фаза подразумева праћење извршења буџета. У савременим или реформисаним буџетским системима процес укључује и ревизију буџета од стране независног органа. Будући да је започета реформа буџетског система Републике Србије, буџет је предмет независне ревизије.

Потребно је имати у виду да, данас, јавна потрошња представља значајну ставку у буџету већине земаља због све већих расхода и издатака усмерених ка остварењу економског развоја, социјалних циљева, циљева стабилизације и прерасподеле. Значајан део националне политике се спроводи кроз политику јавних финансија. На тај начин буџет преузима доминантну функцију у управљању јавним приходима и расходима, тиме и у функционисању буџетског система. Такође, буџет је значајан инструмент за континуирано преиспитивање појединих индикатора макроекономске стабилности и сигнал за предузимање корективних мера у случају

---

<sup>81</sup> Chan, J.L. (2003), Government accounting: An assessment of theory, purposes and standards, *Public money & management*, page 15.

<sup>82</sup> <http://www.trezor.gov.rs/registri-c.html>

одступања од пројекција.<sup>83</sup> Буџетом се директно утиче на неке од индикатора макроекономске стабилности, као што су обим и структура јавних прихода и јавних расхода, учешће јавних расхода у БДП-у, ниво капиталних инвестиција.

Да би се постигла макроекономска стабилност потребно је предвидети и размотрити заједно све приходе, расходе, примања и издавања по обиму, врсти и намени. Ове категорије је потребно усагласити и распоредити према динамици како би се обезбедио континуитет у финансирању активности буџетских корисника. У којој мери ће се унапредити макроекономски показатељи зависи од обима буџета. Обим буџета је условљен обухватом и подручјима деловања буџетских корисника. Такође, да ли и у којој мери буџет може обезбедити макроекономску стабилност зависи од развијености институционалног система, регулаторног оквира и политичких фактора.

Развијен институционални систем подразумева јасно дефинисање надлежности и делегирање овлашћења и одговорности за управљањем јавним средствима. Квалитет институционалног система је условљен квалитетом функционисања вертикалних и хоризонталних канала комуникације и координацијом између учесника у буџетском процесу.

У готово свим земљама, најзначајнија институција за организовање буџетског рачуноводства, буџетског извештавања, вођења фискалне политике и управљања новчаним средствима је министарство финансија. Министарство финансија је главни носилац активности: 1) планирања, припреме и доношења буџета на нивоу државе, 2) обједињавања буџета појединачних ентитета јавног сектора у буџет на нивоу државе, 3) праћења извршења буџета, 4) финансијског управљања и контроле и 5) финансијског извештавања. Како је оно одговорно и за вођење фискалне политике и остварење одређених макроекономских индикатора, важно је да има разрађене механизме за усаглашавање појединачних циљева и расположивих инструмената економске политике. Ово из разлога што циљеви корисника буџетских средстава, често, нису компатибилни са циљевима националне владе. Ентитети јавног сектора теже ка пројектовању већих расхода, због реализације постављених циљева или чињенице да већи износ додељених буџетских средстава

---

<sup>83</sup> Основни индикатори макроекономске стабилности су БДП, ниво јавног дуга, стабилност цена, стабилност девизног курса, стопа незапослености, девизне резерве, обим и структура јавних прихода и јавних расхода, учешће јавних расхода у БДП-у, ниво капиталних инвестиција и сл.



демонстрира већу моћ. На нивоу националне владе буџетом се жели постићи што мањи ниво јавних расхода и побољшање фискалног резултата.<sup>84</sup> Зато се истиче да је добра комуникација и међусобна сарадња предуслов за добро планирање и фискалну дисциплину.

Улога регулаторног оквира је важна за остварење макроекономске стабилности. На пример, регулативом се често предвиђа обавеза уравнотежености буџетских прихода и примања са буџетским расходима и издавањима. У Србији је до 2009. године постојало правило једнакости између буџетских примања и издавања, а не и правило једнакости између буџетских прихода и расхода, што је једним делом допринело повећању буџетског дефицита трошењем јавних средстава, без санкционисања. Отпочињањем реформи буџетског система и изменом регулаторног оквира установљено је и правило једнакости буџетских прихода и расхода. Данас, је овај принцип присутан у регулаторном оквиру што указује да се ограничењем трошења тежи ка очувању фискалне дисциплине и макроекономске стабилности.

Политички фактори могу у знатној мери утицати на обим и структуру буџета, посебно ако постоји већи број коалиционих партнера у влади. Наиме, различите политичке структуре имају различите приоритете. На пример, једни имају за циљ социјалну сигурност, смањење незапослености, док је другима у већем интересу стабилност цена.<sup>85</sup> У којој мери креатори и носиоци политике могу помирити конфликтне циљеве зависи од кретања макроекономских индикатора и (не)стабилности политичког система. Уколико макроекономски индикатори прате тенденцију побољшања одређени компромиси се могу направити. На пример, у Републици Србији где су до изражаја дошли висок ниво јавног дуга, јавне потрошње и неповољна структура јавних расхода, тешко да се може постићи компромис у приоритетима.

---

<sup>84</sup> Фискални резултат представља корекцију буџетског резултата за ефекте трансакција стицања кредита, пореске приходе (нето државни удели) и остала примања. Буџетски резултат представља разлику између прихода и примања, с једне стране и расхода и издавања, с друге стране. Детаљније видети: Dwivedi D.N, (2010), *Macroeconomics: Theory and Policy*, Third Edition, Tata McGraw-Hill Education, New Delhi, page 621.

<sup>85</sup> Детаљније видети: Прашчевић, А., (2008), Макроекономска кретања, политички фактори и значај институција, *Економика*, Вол.54, бр.3-4, стр.41-58.

С друге стране, нестабилност политичког система опредељује ток макроекономске политике у којој тешко да ико преузима одговорност за спроведене мере и (не)остварене резултате. Тако да се са правом истиче да је у Србији „буџетски дефицит стратешка варијабла, којом тренутна влада утиче на фискалну политику будуће владе, јер се манипулисањем тренутном фискалном политиком утиче на избор фискалне политике коју ће реализовати будући креатори економске политике, иако ће они можда имати другачије преференције.“<sup>86</sup>

Буџет наше земље обезбеђује информације о активностима буџетских корисника, укупним средствима разврстаних према разделу, глави, функцијама, програмима, пројектима, и економској класификацији.<sup>87</sup> Улога буџета је вишеструка, посебно у условима израженог буџетског дефицита. Кумулирани буџетски дефицит наше земље био је последица високих јавних расхода, посебно великог износа текуће потрошње наспрам капиталних инвестиција, с једне стране. Висок буџетски дефицит оптерећује привреду и представља „пореско оптерећење будућих генерација и међугенерациског преливања дохотка“, такође, „смањује расположиви капитал за инвестирање привреде и штедњу грађана, јер држава истискује привреду и грађане.“<sup>88</sup> С друге стране, стање јавних прихода одражавало је стања у привреди, њеној ликвидности, запослености, стабилности цена, атрактивности тржишта, агрегатне тражње и сл. Негативна консеквенца постојања

---

<sup>86</sup> Прашчевић, А., (2013), Домети економске политике у превазилажењу ефеката глобалне кризе на економију Србије, *Економски хоризонти*, Јануар-Април, стр. 25.

<sup>87</sup> Буџет Републике Србије као плански документ има прописану форму чији су неизоставни елементи подаци о разделу, глави, програму, функцији, програмској активности/пројекту, економској класификацији, опису и износу. Раздели се нумерички означавају а сваки број показује ко је корисник буџетских средстава (нпр. Законом о буџету Републике Србије за 2018. годину одређен је раздел 15. Министарство унутрашњих послова, раздел 16. Министарство финансија, раздел 17. Министарство спољних послова, раздел 18. Министарство за европске интеграције, раздел 19. Министарство одбране итд.). Главе су нумерички означене и дају одговор на питање ко је орган у саставу буџетског корисника (нпр. глава 15.1 се односи на Буџетски фонд за ванредне ситуације у оквиру МУП-а, глава 16.1. Управа царине, 16.2 Пореска управа, 16.3 Управа за трезор у оквиру Министарства финансија итд.). Програмима се приказују мере које буџетски корисник спроводи, такође исказане нумеричким шифрама. Програмске активности/пројекти ближе одређују подухвате буџетских корисника (нпр. у оквиру главе 15. раздела 15.1 дефинисан је пројекат заштита и спасавање грађана, добара, имовине и животне средине од ванредних ситуација). Економском класификацијом се одређује врста расхода или издатка. Опис даје тачан назив корисника буџетских средстава. Износ приказује вредност расхода и/или издатака планираних за коришћење.

<sup>88</sup> Јакшић, М., (2010), *Основи макроекономије*, Економски факултет, Београд, стр.337.

буџетског дефицита огледала се и у извору његовог финансирања, и то најчешће, кроз задуживање. Зато је било важно континуирано преиспитивати буџетом постављене циљне индикаторе појединачних ентитета и националне владе како би се унапредили макроекономски индикатори.

Дакле, да ли ће и којој мери буџет реализовати своје функције зависи од бројних фактора. Најважније је да учесници у буџетском процесу, поштујући правила и принципе, буџетирању приступе одговорно, разумно, флексибилно, неутрално, ефикасно и доследно дефинисаним стратешким циљем националне владе. Једино се на тај начин може очекивати успостављање фискалне дисциплине и реалне основе за постизање макроекономске стабилности.

## **2. Основни елементи буџетског рачуноводства**

Буџетско рачуноводство, традиционално, обезбеђује информације о извршењу буџета, односно укупно оствареним приходима и примањима и укупно извршеним расходима и издавањима. Међутим, важно је истаћи да оно обезбеђује и информације о расположивим средствима, обавезама, капиталу и новчаним токовима. Из тог разлога, може се сматрати значајним инструментом за оцену одговорности ентитета и националне владе којима су поверена јавна средства.

У суштини, буџетско рачуноводство пружа најважније информације, за управљање буџетским системом, путем својих елемената. Основни елементи буџетског рачуноводства су јавни расходи и јавни приходи.

Јавни расходи се могу дефинисати на различите начине, али можда најсвеобухватнија дефиниција је да су то издаци државе настали ради задовољења јавних потреба у јавном интересу.<sup>89</sup> Расходи се најчешће класификују према методологији Међународном монетарног фонда (IMF) и Организације за економску сарадњу и развој (ОЕЦД). Наша земља користи класификацију IMF-а.<sup>90</sup> Јавни расходи су специфични у односу на друге расходе који се јављају код

---

<sup>89</sup> Раичевић, Б., (2004), *Јавне финансије*, Економски факултет, Београд, страна 40.

<sup>90</sup> Детаљније видети: Правилник о стандардном класификационом оквиру и контном плану за буџетски систем, „Службени Гласник РС“, бр. 16/2016, 49/2016, 107/2016, 46/2017, 114/2017, 20/2018 и 36/2018.

ентитета приватног сектора и физичких лица, тзв. пословни и лични расходи, респективно.<sup>91</sup> Због тога је потребно располагати потпуним и поузданим информацијама о обиму и структури јавних расхода, уважавајући административне и економске функције. Административна функција пружа одговор на питање ко је носилац јавних расхода, а економска функција о којој врсти расхода је реч.

Други важан елемент су јавни приходи који служе за покриће јавних расхода. Јавни приходи представљају новчана средства која држава, принудним путем, прикупља ради финансирања јавних потреба.<sup>92</sup>

Јавни приходи и јавни расходи представљају основу управљања јавним финансијама зато је важно да информације о њима буду поуздане и потпуне јер се само на тај начин може сагледати ефикасност убирања јавних прихода, рационалност у јавној потрошњи, ефекти који се постижу прикупљањем и трошењем јавних средстава, одговорност за поверена новчана средства и намена коришћења. Транспарентност података је, такође, важна за све буџетске кориснике и јавност, и доприноси јачању концепта одговорности кроз полагање рачуна. Чињеница је да ће националне владе обелоданити обим информације који је у њиховом интересу.<sup>93</sup> С друге стране, истиче се да „недостатак информација може довести до злоупотребе извршне власти и пружити широки простор за корупцију и крађу значајних јавних средстава“.<sup>94</sup>

Поред података о јавним приходима и јавним расходима, битни су и подаци о имовини, обавезама и капиталу. Имовина коју корисници буџетских средстава и национална влада користи и контролише стицана је генерацијама, отуда обавеза и потреба да се обезбеде информације и о њеном обиму, структури, вредности и употреби. Проблеми у идентификовању и вредновању имовине често су ограничавајући фактор за њихово признавање у финансијским извештајима,

---

<sup>91</sup> Детаљније видети: Раичевић, Б., (2004), *Јавне финансије*, Економски факултет, Београд, стр.39-79.

<sup>92</sup> Раичевић, Б., Радичић, М., (2008), *Јавне финансије-теорија и пракса*, Економски факултет, Суботица, стр. 59.

<sup>93</sup> Chan, J.L., (2003), Government accounting: An assessment of theory, purposes and standards, *Public money & management*, page 13.

<sup>94</sup> Anwar Shah, *Budgeting and budgetary institutions*, The World Bank, Washington, 2007., page 56.

посебно ако је реч о наследној имовини и ретким природним ресурсима.<sup>95</sup> Такође, информације о обавезама су значајне посебно што је понекад јако тешко квантификовати и разврстати обавезе које су предузете у јавном интересу а проистичу из закона, уговора, политичке воље и друштвене одговорности.

Када је реч о јавном интересу потребно је бити обазрив са коришћењем овог термина, с обзиром да не постоји опште прихваћена дефиниција јавног интереса. Могло би се рећи да јавни интерес представља сваку добробит у којој удео има друштво као целина, односно свака предузета активност која је значајна за задовољење јавних потреба. Оно што је специфично за Републику Србију је коришћење термина јавни интерес. Наиме, у нашој земљи се често под окриљем јавног интереса сврставају бројна усвојена правна решења, активности политичких структура, деловања појединаца и интересних група. У контексту буџетског рачуноводства јавни интерес би подразумевао његову организацију на начин који ће обезбедити транспарентност свих елемената.<sup>96</sup>

Да би буџетско рачуноводство могло да пружи информације о свим елементима потребно је успоставити везу између главне књиге, основе за састављање финансијских извештаја и буџета и сета финансијских извештаја.

Важност главне књиге корисника буџетских средстава проистиче из чињенице да се у њој евидентирају све трансакције које тангирају билансне позиције, у одређеном временском периоду. Квалитетно вођење главне књиге омогућава квалитетно извештавање. Адекватно организована главна књига олакшава процес управљања.

Главну књигу треба до воде појединачно сви буџетски корисници. Централни ентитет би требало да води главну књигу за све ентитете чије се активности финансирају из буџета. Уобичајено, главна књига централног ентитета, односно министарства финансија-Трезора садржи обједињене податке свих ентитета који се

---

<sup>95</sup> Наследна имовина је имовина од историјског, културног, уметничког, етнолошког, геолошког, архитектурског значаја којом располажу и коју одржавају и чувају ентитети јавног сектора у циљу пружања доприноса науци и култури.

<sup>96</sup> Детаљније видети: Јосиповић Родић, Б., (2016), Буџетско рачуноводство у функцији заштите јавног интереса, 47. Симпозијум Савеза рачуновођа и ревизора Србије, *Рачуноводство*, бр.1, јануар-јун 2016., стр. 318-331.

финансирају из буџета.<sup>97</sup> Као таква, она представља полазну основу у поступку консолидовања финансијских извештаја и буџета. Да би подаци били објективни и истинити потребно је да главне књиге појединачних ентитета и централног ентитета буду усаглашене. Учесталост усаглашавања зависи од развијености рачуноводствених информационих система, људских и техничких капацитета, регулаторног оквира. Консолидација је важна јер без ње нема свеобухватне слике о активностима ентитета које се финансирају из буџета. Процес консолидације подразумева елиминисање последица интерних трансакција. Поступак елиминисања, чак и када је аутоматизован, може бити сложен. Из тог разлога је важно да главне књиге буду усаглашене и да пруже поуздане и упоредиве податке.

Садржина главне књиге буџетских корисника детерминисана је избором рачуноводствене основе за састављање финансијских извештаја. С друге стране, рачуноводствена основа би требало да буде усаглашена са основом за буџетирање. Дакле, уколико се пословне промене ентитета евидентирају применом једне рачуноводствене основе реално је очекивати да се буџет саставља применом исте. Међутим, нису ретки случајеви у којима се основе извештавања и буџета разликују, што ће бити детаљно објашњено у наредном делу. Избор рачуноводствене основе је важан и са аспекта садржине и сета финансијских извештаја.

Међусобна повезаност и усаглашеност наведених елемената буџетског рачуноводства важна је за квалитет буџетских извештаја, који омогућавају контролу над ентитетима чије се активности финансирају из буџета, и финансијских извештаја. У којој мери ће елементи буџетског рачуноводства бити усаглашени и повезани зависи од облика организовања буџетског рачуноводства.

---

<sup>97</sup> У неким земљама министарство финансија има организационе јединице (секторе) надлежне за послове организовања и вођења буџетског рачуноводства (на пример Босна и Херцеговина). Међутим, нису ретки случајеви организовања Управе за трезор (Трезор) при министарству финансија са надлежностима за поменуте послове. Такав је случај у Републици Србији, Републици Српској, Хрватској, Великој Британији, САД, Немачкој.

### **3. Утицај облика организовања буџетског рачуноводства на ефикасност управљања буџетским средствима**

Буџетско рачуноводство има за циљ адекватно финансијско управљање, заштиту јавних средстава од проневера и корупције и обезбеђење одговорности јавног менаџмента. У складу са тим, потребно је да буде организовано на начин који ће обезбедити интегралне податке релевантне за процес одлучивања и управљања.

Интегралност података се обезбеђује квалитетним дизајном инструмената организације буџетског рачуноводства и јасним позиционирањем буџетских и рачуноводствених извештаја.

Основни инструменти организације буџетског рачуноводства су контни оквир, контни план, пословне књиге, са посебним акцентом на главну књигу и помоћне евиденције, рачуноводствени информациони систем, технички и људски капацитети.

Облик организовања буџетског рачуноводства условљен је и начином управљања јавним финансијама. Како управљање јавним финансијама може бити централизовано и децентрализовано, тако и организација буџетског рачуноводства може имати неки од наведених облика. Информациону основу за управљање јавним финансијама обезбеђује буџетско рачуноводство, зато је потребно да информације буду интегрисане и квалитетне.

Опредељење националне владе, самим тим и корисника буџетских средстава за модел организовања подразумева јасно позиционирање буџетских и рачуноводствених извештаја у буџетском рачуноводству. У рачуноводственој пракси се срећу три модела организовања буџетског рачуноводства.

Први модел подразумева организовање буџетског рачуноводства на начин да се прикупљају, обрађују и евидентирају буџетске трансакције. Овим моделом се рачуноводство ограничава на буџетске трансакције. Овај модел је првобитно имплементиран у Немачкој.<sup>98</sup> Основни извештаји локалне владе су Извештај о

---

<sup>98</sup> Brusca, I., Condor, V., (2002), Towards the Harmonisation of Local Accounting Systems in the International Context, *Financial Accountability & Management*, Vol.18, No.2, page 129-162.

новчаним токовима са прегледом примања и издавања и Извештај о буџетском резултату.<sup>99</sup>

Други модел претпоставља подједнако позиционирање буџетских и рачуноводствених извештаја у смислу њихове међусобне повезаности и могућности да рачуноводство прати све трансакције неограничавајући се само на извршење буџета. Овај модел подразумева повезаност буџетског система и рачуноводственог система и карактеристичан је за Француску, Португал, Шпанију и Италију. У овом моделу организације најчешће се састављају извештај о буџетским приходима и расходима, биланс стања, биланс успеха и напомене уз финансијске извештаје у којима се обелодањују информације о токовима готовине, јавним тендерима, гаранцијама, јавним добрима и улагањима, обавезама према трећим лицима и сл.<sup>100</sup>

Трећи облик подразумева независно постојање буџетских и рачуноводствених извештаја, што значи да постоје два подсистема. Први подсистем је буџет, чији је циљ праћење извршења и давање сигнала за предузимање корективних мера. Такође, значајан је инструмент одговорности и задовољења регулаторних правила. Други подсистем је рачуноводство јавног сектора које прати финансијску позицију, успешност, новчане токове, промене на нето имовини, као и сваки други ентитет приватног сектора. Овај модел је успешно имплементиран у земљама који су допринеле развоју управљања новог јавног менаџмента, тј. САД-у, Канади, Новом Зеланду, Аустралији, Великој Британији.<sup>101</sup>

Организациони модел буџетског рачуноводства Србије највише одговара првом моделу.

Независно од степена и начина повезаности буџетских и рачуноводствених извештаја, све трансакције ентитета које доводе до одређених промена на

---

<sup>99</sup> Reginato, E., (2008), Local government accountability in European Continental and Anglo-Saxon countries: an international comparison, *Implementing reforms in Public Sector Accounting* edit by Susan Jorge, Portugal, page 35.

<sup>100</sup> Детаљније видети: Montesinos, V., (2002), Models of Public Budgeting and Accounting Reform, Government budgeting and accounting reform in Spain, *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 2, Supplement 1, pp. 333-354. и Jannelli, R., Tesone, C., (2013), The Accounting Harmonization Process: Italian Public Principles and International Accounting standards: Is it a cultural choice? *Open Journal of Accounting*, Vol. 2, No.4., page 115-121.

<sup>101</sup> Детаљније видети: 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.



извештајним позицијама, могу бити евидентирани у централном ентитету или појединачно код сваког корисника буџетских средстава.

У зависности од начина прикупљања, евидентирања и обраде пословних догађаја ентитета јавног сектора и од степена повезаности финансијских и рачуноводствених процеса разликују се:<sup>102</sup>

- 1) Централизовани приступ организовања буџетског рачуноводства
- 2) Децентрализовани приступ организовања буџетског рачуноводства
- 3) Мешовити приступ организовања буџетског рачуноводства

### **3.1. Централизовани приступ организовања буџетског рачуноводства**

Уколико је систем конципиран да се пословни догађаји прикупљају, евидентирају и обрађују у централном ентитету, што је најчешће министарство финансија, реч је о централизованом приступу. У том случају министарство финансија преузима обавезу да концентрише финансијске и рачуноводствене процесе. Односно, министарство финансија као централни ентитет је надлежно и одговорно за квалитет система извештавања и извршења буџета. Поставља се питање да ли преузимање централне улоге министарства финансија суштински значи одсуство одговорности осталих ентитета чије се пословање финансира из буџета. Као и, да ли овај приступ значи да остали ентитети немају обавезу евидентирања трансакција и извештавања о њима.

Одговорност осталих ентитета се не умањује с обзиром да они морају благовремено доставити податке о насталим пословним догађајима. Питање је само на који начин ће подаци бити достављени. У складу са тим, при избору централизоване организације буџетског рачуноводства потребно је да национална влада дефинише две ствари, и то:<sup>103</sup>

---

<sup>102</sup> Под термином финансијски процес подразумевају се следећи процеси: 1) планирање, односно утврђивање потреба за финансијским средствима, 2) организовање, тј. обезбеђење потребних финансијских средстава, 3) вођење, односно употреба финансијских средстава и 4) контрола финансијских средстава и праћење извршења буџета.

<sup>103</sup> Abdul Khan, Stephen Mayes, (2009), Transition to Accrual Accounting, *International Monetary Fund-Fiscal Affairs Department*, Technical Notes and Manuals 09/02

1) да ли ће ентитети развијати и одржавати сопствени финансијски и рачуноводствени систем, генерисати информације у њима и о томе, у одређеним роковима, обавештавати централни ентитет и

2) ако ентитети немају развијен сопствен систем потребно је да им се обезбеди приступ систему који одржава централни ентитет. Реч је најчешће о онлине приступу.

Да би се донела добра одлука, национална влада мора располагати информацијом о обиму и сложености трансакција коју обављају ентитети чије се пословање финансира из буџета. Располагање информацијама је неопходно због сагледавања користи од централизоване организације која би требало да буде већа од трошкова имплементације овог приступа. Такође, мора се размотрити расположивост и искоришћеност људских и техничких капацитета у смислу обезбеђења информација у разумном року. Наиме, уколико национална влада процени да су капацитети ограничени или недовољно развијени мора рачунати са ризиком неблаговремених информација, што се одражава на квалитет извештавања и управљања. Заправо, прикупљање података од више различитих ентитета захтева више времена, те у том смислу може доћи до кашњења у обради и обелодањивању информација.

Овим приступом се концентришу рачуноводствени и финансијски процеси у министарству финансија без умањења одговорности осталих ентитета јер они морају доставити информације о сопственим трансакцијама. Након добијених информација, министарство финансија приступа процесу интегрисања података и састављања консолидованих финансијских извештаја. Дакле, централизованим приступом централни ентитет интегрише податке свих корисника буџетских средстава и преузима одговорност за квалитет система извештавања, извршења буџета и финансијског управљања. Добро функционисање централизованог приступа организације претпоставља добро функционисање информационих система између корисника буџетских средстава и централног ентитета. Такође, централни ентитет је одговоран и за управљање укупним новчаним средствима, што има одређених предности јер се у сваком тренутку може вршити контрола најважнијих елемената буџетског рачуноводства. Међутим, недостаци се огледају

у погледу ефикасности управљања новчаним средствима с обзиром да буџетски корисници, најчешће, обавезе пријављују у тренутку када су доспеле на плаћање.

Централни приступ има одређених предности у погледу рационализације процеса и коришћења економије обима.<sup>104</sup> Наиме, овај приступ може утицати да се ефикасније обављају активности (финансијски и рачуноводствени процеси) појединачних ентитета у централном ентитету у односу на сваку активност (процес) у појединачном ентитету. Односно, овакав начин организације буџетског рачуноводства може допринети смањењу трошкова обављања активности.

С друге стране, ограничења су у делу обезбеђења потпуних и благовремених информација. Принцип потпуности и благовремености може бити угрожен у сваком приступу организације буџетског рачуноводства. Међутим, у условима централизације финансијских и рачуноводствених процеса идентификовани су додатни проблеми:

- 1) постојање великог броја корисника буџетских средстава, који достављају податке, може довести до кашњења у састављању извештаја од стране централног ентитета, или до изостављања, тј. „губитка“ података
- 2) уколико не постоје усаглашене политике и процедуре на нивоу корисника буџетских средстава, проблем може бити израженији, јер централни ентитет мора уложити додатне напоре како би проверио и ускладио информације из различитих извора ради интегрисања, чиме може бити угрожена благовременост.

Ограничења могу бити и политичке природе у смислу неспремности централног ентитета да обелодани већи обим информација у односу на прописане захтеве, што се одражава на квалитет информација.

Такође, централизовани приступ смањује степен мотивације буџетских корисника зато што немају овлашћења за доношење одлука јер је сва моћ концентрисана у централном ентитету. Овај приступ може утицати и на ниво корупције у смислу да централни ентитет, који има апсолутну надлежност и овлашћења над новчаним средствима, одлучује коме и када ће бити додељена новчана средства и извршена плаћања.

---

<sup>104</sup> Abdul Khan, Stephen Mayes, (2009), Transition to Accrual Accounting, *International Monetary Fund-Fiscal Affairs Department*, Technical Notes and Manuals 09/02, page 10-11.

Централизацијом финансијских процеса централни ентитет учествује активно у остварењу економске политике, што није случај са појединачним ентитетима.<sup>105</sup> Наиме, централизацијом финансијских процеса појединачни ентитети губе прилику да остварене јавне приходе троше у складу са сопственим потребама, зато што централни ентитет одлучује о обиму, структури и намени употребе буџетских средстава. Централизација рачуноводствених и финансијских процеса може утицати на одлуке централног ентитета које не морају бити усклађене са конкретним потребама појединачног ентитета.

Коначно, централизација финансијских и рачуноводствених процеса може утицати на буџетски систем и на основне индикаторе макроекономске стабилности. Већи степен централизације финансијских процеса у складу је са вођењем активне макроекономске политике, нарочито кроз утицај на стабилизациону и редистрибутивну функцију.<sup>106</sup>

Уважавајући претходно наведено може се закључити да централизовани приступ носи са собом одређене предности и недостатке које национална влада треба да уважи приликом избора модела организовања буџетског рачуноводства.

---

<sup>105</sup> Економска политика се може дефинисати као скуп правила, поступака, процедура и мера које спроводе државне институције. Основне врсте економске политике су фискална политика, монетарна политика, политика управљања јавним дугом и спољнотрговинска политика.

<sup>106</sup> Анђелић, М., Фискална децентрализација у Републици Србији, *Зборник радова Правног факултета у Нишу*, Ниш, број 51., стр.41-52

### 3.2. Децентрализовани приступ организовања буџетског рачуноводства

У јавном сектору постоје четири категорије децентрализације, и то политичка, административна, фискална и економска.<sup>107</sup> Постојање једне категорије не условљава, нужно, другу.

У контексту избора децентрализованог приступа организовања буџетског рачуноводства потребно је детаљно анализирати карактеристике и обухват јавног сектора, као и политички систем, институционалну сложеност, политичку и административну културу, финансијску одговорност појединих ентитета јавног сектора и степен аутоматизације рачуноводствених и финансијских процеса.

Децентрализован приступ организовања буџетског рачуноводства подразумева да буџетски корисници прикупљају, обрађују и евидентирају пословне догађаје у појединачном рачуноводственом систему.

На овај начин организовано буџетско рачуноводство подразумева преузимање одговорности за сопствене финансијске процесе, извршење буџета, финансијске извештаје и управљање расположивим ресурсима. Појединачни подаци буџетских корисника се у виду рачуноводствених и/или буџетских извештаја достављају министарству финансија, односно трезору.

Министарство финансија спроводи поступак консолидовања на основу јасно постављених критеријума за избор ентитета у том поступку и поштовањем

---

<sup>107</sup> У документима Светске банке појавни облици децентрализације у јавном сектору су дефинисани на следећи начин:

- Политичка децентрализација има за циљ да грађанима или од стране грађана изабраним представницима пружи више снаге у јавном одлучивању.
- Административна децентрализација има за циљ да прерасподели власт, одговорност и финансијске ресурсе за пружање јавних услуга између различитих нивоа власти. Ова категорија децентрализације представља пренос одговорности за планирање, финансирање и управљање одређеним јавним функцијама од стране централне владе или нижих нивоа власти.
- Фискална децентрализација регулише питања прикупљања и потрошње средстава на различитим нивоима власти. Може имати различите облике. Степен фискалне децентрализације се сагледава према томе колики се део средстава од укупне државне потрошње троши на нивоима испод централног.
- Економска децентрализација има два појавна облика, приватизација и дерегулација. Са аспекта националне владе најкомплетнији облик децентрализације су управо приватизација и дерегулације, с обзиром да се одговорност пребацује са националне владе, односно са јавног сектора на приватан сектор.

Детаљније видети: [http://www.ciesin.org/decentralization/English/General/Different\\_forms.html](http://www.ciesin.org/decentralization/English/General/Different_forms.html) World Bank Decentralization Thematic Team, What is Decentralization?, The online Source Book on Decentralization and local Development

одређених правила и методологија. Исказна моћ консолидованих финансијских извештаја условљена је са неколико фактора. Прво, као и код централизованог приступа организовања буџетског рачуноводства, круг консолидовања морају чинити сви ентитети чије се пословање финансира из буџета. Друго, рачуноводствени систем појединачних буџетских корисника и министарства финансија морају бити међусобно усаглашени и компатибилни са циљевима извештавања које је поставила национална влада. Усаглашени рачуноводствени системи обезбеђују упоредиве податке, што је посебно важно у поступку елиминисања последица међусобних пословних догађаја. Треће, систем координације између буџетских корисника мора бити добро развијен посебно у делу усаглашавања података о интерним трансакцијама. Четврто, информациони системи морају бити адекватни, тј. софистицирани и аутоматизовани како би се поступак поједноставио, посебно у условима када постоји велики број корисника буџетских средстава. На овај начин и запосленима се олакшава обављање поверених послова и смањује ризик од настанка грешака приликом консолидације. Из наведених разлога се и сматра да имплементација овог модела зависи од информационе опремљености.

Децентрализовани модел подстиче надметање између буџетских корисника у смислу боље организације пословања, веће дисциплине у намени и употреби додељених јавних средстава. Утиче позитивно на ефикасност управљања новчаним средствима појединачних буџетских корисника, посебно у делу алокације. Ово је и разумљиво, с обзиром да сваки буџетски корисник располаже информацијама које централном нивоу нису доступне. Дакле, појединачни буџетски корисници најадекватније могу сагледати приоритете у остварењу постављених циљева, обим, структуру и намену трошења поверених средстава, као и очекиване изворе новчаних средстава.

Могло би се закључити да децентрализовани модел представља бољу основу за управљање буџетским средствима у односу на централизовани модел. Чињеница да буџетски корисници немају висок степен концентрисане моћи и значајна новчана средстава указује да не могу, у великој мери, утицати на ниво јавне потрошње а тиме и макроекономску нестабилност. Као што истичу Нoyos-а и Uys-а, уколико се правилно спроведе, децентрализација може утицати на смањење

сиромаштва, стварање амбијента за развој и економски раст.<sup>108</sup> Правилно спровођење децентрализације се може посматрати у контексту одређивања степена децентрализације финансијских и рачуноводствених процеса.

Избор националне владе за децентрализованим приступом организовања буџетског рачуноводства подразумева уважавање конкретних карактеристика јавног сектора.

### **3.3. Мешовити приступ организовања буџетског рачуноводства**

Примена мешовитог приступа подразумева концентрацију појединих финансијских и рачуноводствених процеса у министарству финансија, тј. централизацију одређених активности, на пример евидентирање и обрачун зарада, плаћање одређених или свих обавеза, евидентирање и праћење процеса набавке, управљање новчаном имовином буџетских корисника.

Буџетски корисници имају развијене рачуноводствене системе помоћу којих прикупљају, обрађују и евидентирају пословне догађаје, које се не обрађују централизовано и састављају рачуноводствене и/или буџетске извештаје о свим насталим пословним догађајима у извештајном периоду. Наведени извештаји се достављају министарству финансија које проверава њихову исправност, најчешће само рачунску, и приступа консолидацији.

Овај приступ организовања буџетског рачуноводства има одређених недостатака у погледу ефикасности управљања буџетским средствима, што посебно долази до изражаја уколико су процеси набавке и плаћања обавезе централизовани. Ово из разлога што министарство финансија задржава дискреционо право одлучивања о приоритетима употребе буџетских средстава.

---

<sup>108</sup> Hoyos, A., Uys, F., (2008), Theoretical perspective to fiscal decentralisation in developing countries, *Journal of Public Administration*, Volume 43, page 26-43.

#### **4. Избор рачуноводствене основе у функцији унапређења финансијског извештавања буџетских корисника**

Финансијски извештаји буџетских корисника треба да обезбеде информације за континуирану анализу постигнутих резултата ради унапређења процеса финансијског управљања. Основни циљ извештавања је приказивање начина употребе поверених средстава.

Финансијски извештаји буџетских корисника су опште намене.<sup>109</sup> Припремају се и презентују за кориснике који нису у могућности да захтевају специфичне информације да би задовољили своје информационе потребе. То су углавном грађани, порески обвезници, гласачи, запослени, кредитори, инвеститори, стручна и друга јавност. Финансијски извештаји буџетских корисника се могу припремати и презентовати за кориснике који могу захтевати специфичне информације и најчешће су то национална влада, законодавна тела, управни органи и остали носиоци јавних функција. Буџетски корисници у већини земаља састављају и обелодањују финансијске извештаје опште намене.

Корисници финансијских извештаја начелно се могу поделити у две групе. Прву би чинили они којима се пружају јавна добра и услуге, тј. задовољавају јавне потребе (нпр. корисници здравствених услуга, пензија, образовног система и др.). Другу групу би чинили они који обезбеђују средства за обављање активности буџетских корисника (нпр. порески обвезници, кредитори, инвеститори). Најчешћи је случај да је корисник финансијских извештаја истовремено корисник јавног добра и услуге и финансијер активности буџетских корисника. Број корисника финансијских извештаја је знатан и свако од њих очекује полагање рачуна од стране буџетских корисника. У том смислу и транспарентност података о повереним средствима је важна. Транспарентност података демонстрира степен одговорности буџетских корисника.

Информационе потребе корисника су различите, али су суштински усмерене на финансијске и нефинансијске информације.

---

<sup>109</sup> Детаљније видети: IPSASB, *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*, Volume I, 2017., page 26-27., paragraph 1.4-1.7.



У финансијске информације могу се сврстати подаци о капиталним расходима, односно улагањима и текућој потрошњи. Податке о текућој потрошњи чине подаци о расходима за запослене (плате, накнаде и друга примања), пензијама, социјалној помоћи, субвенцијама, куповини роба и услуга које укључују расходе за електричне и комуналне услуге, стручне услуге, услуге образовања и усавршавања запослених, закуп, одржавање просторија и службених возила, репрезентација, утрошен канцеларијски материјал, службена одећа и др. Финансијске информације чине и информације о буџетским позајмицама, каматама, издатим и примљеним гаранцијама итд. Корисници финансијских извештаја су заинтересовани и за увид у висину, динамику и намену трошења других буџетских средстава, продуктивност, економичност, вредност и структуру имовине и висину и рокове доспећа обавеза.

Поред финансијских информација, нефинансијске информације завређују све већу пажњу. Пример нефинансијских информација био би план изградње обданишта, скраћење листе чекања у здравственим установама, образовна и старосна структура запослених у ентитетима чије се пословање финансира из буџета, квалитет образовног система, број нерешених судских предмета, број нелегалних грађевинских објеката, број запослених који обављају две или више јавних функција, број запослених који користи службене аутомобиле и имају право на трошкове одвојеног живота итд.

Такође, информациони захтеви корисника финансијских извештаја срачунати су на спознају активности које ће се спроводити у наредним периодима, критеријумима за избор пројеката који ће допринети задовољењу јавних потреба, рокова реализације тих пројеката, извора финансирања тих пројеката, оправданости и сврсисходности пројеката и друго.

Иако неке од наведених нефинансијских информација нису садржане у финансијским извештајима информационе потребе корисници могу задовољити увидом у друге извештаје или кроз друге изворе података. На пример, увидом у Извештај о пословању, Извештај о раду, у публикацијама или на званичном сајту ентитета јавног сектора.

Независно од врсте информација потребно је да оне задовоље опште прихваћене квалитативне карактеристике, као што су релевантност, веродостојна

презентација, упоредивост, проверљивост, разумљивост, благовременост, како би их корисници на прави начин перципирани.<sup>110</sup>

Утицај регулаторног оквира огледа се у одређивању рачуноводствене основе за припремање и презентовање финансијских извештаја, али и на поступке признавања и вредновања пословних догађаја. Постоје готовинска, обрачунска и различити облици модификоване рачуноводствене основе. Свака од њих одређује квалитет система финансијског извештавања у јавном сектору. Избор рачуноводствене основе срачунат је на задовољење циљева који се желе постићи финансијским извештавањем. Такође, њеним избором одређује се форма, садржина и врста финансијских извештаја.

Важно је истаћи да би рачуноводствена основа требало да буде усаглашена са основом на којој се израђује буџет корисника буџетских средстава у циљу ефикаснијег праћења остварених перформанси. У пракси постоје примери примене различитих основа за рачуноводствене и буџетске сврхе што је приказано у табелама које следе.

---

<sup>110</sup> Детаљније видети: *The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*, Charter 3-Qualitative characteristics, IPSASB, 2017., page 47-54.

Табела 3: Коришћење рачуноводствене основе у систему финансијског извештавања

Земље	обрачунска основа	готовинска основа	модификована основа
Аустралија	*		
Аустрија		*	
Белгија		*	
Канада	*		
Република Чешка		*	
Данска		*	
Финска	*		
Француска		*	
Немачка			*
Грчка			*
Мађарска		*	
Исланд			*
Ирска		*	
Италија	*	*	
Јапан		*	
Кореја			*
Луксембург		*	
Мексико			*
Холандија		*	
Норвешка		*	
Нови Зеланд	*		
Пољска			*
Португал			*
Словачка		*	
Шпанија			*
Шведска	*		
Швајцарска		*	
Турска		*	
Велика Британија	*		
САД	*		

Извор: Jon R. Blondal, Issues in Accrual Budgeting, OECD Journal on Budgeting, 2004., Vol. 4, No. 1, page 117, table 1.

Из табеле се уочава да су у већини земаља, до 2004. године, ентитети примењивали готовинску основу у систему финансијског извештавања. Изузетак су земље англосаксонског говорног подручја које су одавно отпочеле процес

реформи у рачуноводству јавног сектора што за резултат има примену обрачунске рачуноводствене основе.

Табела 4: Рачуноводствена основа примењена на законски усвојен буџет

Земља	обрачунска основа	готовинска основа	модификована основа
Аустралија	*		
Аустрија		*	
Белгија		*	
Канада			*
Република Чешка		*	
Данска			*
Финска			*
Француска		*	
Немачка		*	
Грчка		*	
Мађарска		*	
Исланд			*
Ирска		*	
Италија			*
Јапан		*	
Кореја		*	
Луксембург		*	
Мексико		*	
Холандија		*	
Норвешка		*	
Нови Зеланд	*		
Пољска		*	
Португал			*
Шпанија		*	
Шведска		*	
Швајцарска		*	
Турска		*	
Велика Британија	*		
САД			*

Извор: Richard Alen, Tommasi Daniel, Managing public expenditure: A reference book for transition countries, Paris, 2001., page 308., table 11.1.

Из табеле се може уочити да јачо мали број земаља примењује обрачунску основу на законски усвојен буџет, док већина примењује готовинску основу.

Према подацима из 2010. године „37% европских земаља користи обрачунску основу. Међу чланицама ОЕЦД, 23% примењује обрачунску основу, 30% комбинацију готовинске и обрачунске, а 47% у потпуности готовинску основу.“<sup>111</sup>

Анкета спроведена 2012. године од стране заједнице земаља чланица PEMPAL (Public Expenditure Management Peer-Assisted Learning), мреже за управљање јавним расходима и узајамно учење у сарадњи са колегама, обухватила је 14 земаља чланица.<sup>112</sup> Резултати анкете указују да само једна земља примењује обрачунску основу у систему финансијског извештавања и то Руска федерација; шест земаља примењује готовинску основу и то: Азербејџан, Таџикистан, Молдавија, Македонија, Белорусија и Србија; остале анкетирани земље међу којима су Албанија, Црна Гора, Босна и Херцеговина, Хрватска, Бугарска, Турска и Узбекистан примењују модификоване облике рачуноводствених основа.<sup>113</sup> Резултати спроведене анкете указали су да све земље чланице имају формиран рачуноводствени одбор или комисију за јавни сектор који би омогућио лакше и брже реформисање рачуноводства јавног сектора преласком на примену обрачунске основе, осим Републике Србије која нема ни план да успостави такав одбор или комисију.

Имајући у виду наведено неопходно је указати на последице примене различитих рачуноводствених основа на квалитет финансијских извештаја и квалитет информација презентованих у буџету (пословном плану) појединачних буџетских корисника.

---

<sup>111</sup> Међународни трендови у реформама рачуноводства у јавном сектору, Годишња конференција PEMPAL, 18-22. април 2011, Љубљана, Словенија, преузето са: [https://www.pempal.org/sites/pempal/files/attachments/public-sector-accounting-reforms\\_april-2011\\_summary-of-discussions-1srpski.pdf](https://www.pempal.org/sites/pempal/files/attachments/public-sector-accounting-reforms_april-2011_summary-of-discussions-1srpski.pdf)

<sup>112</sup> Земље чланице PEMPAL-а су: Јерменија, Азербејџан, Албанија, Белорусија, Босна и Херцеговина, Бугарска, Чешка, Хрватска, Грузија, Мађарска, Казахстан, Турска, Узбекистан, Киргистан, Македонија, Молдавија, Црна Гора, Румунија, Русија, Србија, Таџикистан, Украјина и тзв. држава Косово.

<sup>113</sup> Извор: PEMPAL, Анкета о рачуноводству и финансијском извештавању, преузето са: <https://www.pempal.org/hr/library/anket?page=1&lang=ENG>

#### 4.1. Готовинска основа у функцији финансијског извештавања буџетских корисника

Готовинска основа подразумева признавање и евидентирање пословних догађаја у тренутку прилива и одлива новчаних средстава. Резултат пословања се утврђује као разлика стања готовине и готовинских еквивалената на почетку и крају извештајног периода.

Примена готовинске основе је оправдана у случају када су буџетски корисници одговорни искључиво за управљање новчаним средствима у складу са усвојеним буџетом. Уважавајући потребу за континуираном провером новчаних средстава, основни циљ је обелодањивање информација о њиховом обиму ради контроле намене одобрених апропријација. Зато се истиче да буџетско рачуноводство засновано на готовинској основи (рачуноводство апропријација) „прати апропријације и њихово трошење у различитим фазама расходног циклуса, посебно у фази стварања уговорне обавезе.“<sup>114</sup>

У извештајном моделу према готовинској основи примарним се сматрају Извештај о новчаним токовима и Извештај о извршењу буџета.<sup>115</sup>

Извештај о новчаним токовима обезбеђује информације о укупним уплатама и исплатама ентитета у извештајном периоду.<sup>116</sup> Уплате су изједначене са приходима и примањима, а исплате са расходима и издацима. Класификација поменутих категорија се може вршити по различитим критеријумима. Према основном, уплате се могу разврстати по основу пореза, донација, продаје имовине, а исплате се могу класификовати по основу исплате запосленима, смањења дуга, набавке нематеријалне имовине, субвенција, социјалне помоћи и сл.

Извештај о извршењу буџета приказује податке о планираним и оствареним новчаним примањима и плаћањима. Позиције су разврстане, најчешће, на приходе,

---

<sup>114</sup> Premchand, A., (1993), *Effective government accounting*, International Monetary Fund, Washington, page 267.

<sup>115</sup> Могу се срести различити називи за поменуте извештаје. Тако се Извештај о новчаним токовима може срести под називом Извештај о укупним приливима и одливима, Извештај о токовима готовине или Извештај о готовинским наплатама и исплатама. Извештај о извршењу буџета се може срести под називом Извештај о буџетском резултату.

<sup>116</sup> Детаљније видети: IPSAS: *Financial reporting under the cash basis of accounting*

расходе, примања и издавања. Резултат се утврђује као разлика између збира прихода и примања од продаје имовине и расхода и издатака за стицање имовине.<sup>117</sup> Резултат се назива буџетски суфицит, односно дефицит.<sup>118</sup>

На основу презентованих информација корисници могу сагледати финансијске перформансе буџетског система, интегритет буџета и ефикасност система управљања и контроле. Из наведених извештаја се лако може закључити да ли су и у ком обиму апропријације прекорачене или неискоришћене; да ли су коришћене у складу са законом; да ли се резултат рада националне владе побољшава, стагнира или погоршава; које мере је национална влада предузела у извештајном периоду и које би могла и требала да предузме у наредним периодима; колики су издаци буџетских корисника и како су се финансирале активности.

Наиме, из појединачних извештаја се може стећи увид у висину и структуру прихода и расхода, може се сагледати да ли су редовне активности ентитета (које стварају расходе) финансиране из сопствених прихода или су коришћени додатни извори финансирања (задуживање, донација). С обзиром да се подаци из појединачних извештаја консолидују на нивоу државе може се стећи увид у тренд буџетског и фискалног резултата, може се поуздано утврдити и сагледати ефикасност и ефективност употребе новчаних средстава и економичност, и у том смислу оценити рад националне владе.

Осим у систему финансијског извештавања примена готовинске основе заступљена је и приликом састављања и презентовања буџета. Основе би требало да буду усаглашене, а ако нису потребно је обелоданити разлоге.

Финансијско извештавање засновано на готовинској основи не захтева вођење евиденције о имовини и обавезама чиме се онемогућава њихово праћење и управљање. То суштински умањује њихову исказну моћ, али и отежава креирање дугорочне економске политике.

Буџет заснован на готовинској основи омогућава прецизно мерење и праћење прихода и расхода на нивоу државног сектора. Макроекономски циљеви усмерени

---

<sup>117</sup> Приходи су јавни приходи, трансфери и помоћ у новцу. У примања од продаје имовине спадају примања од продаје некретнина, постројења, опреме, хартије од вредности, финансијски деривати, примања по основу задуживања итд. Расходи су јавни расходи, субвенције, донације, дотације, трансфери.

<sup>118</sup> Начин утврђивања буџетског суфицита (дефицита) Републике Србије конзистентан је са методологијом Статистике државних финансија IMF-а.

ка смањењу буџетског дефицита су директно везани са буџетским приходима и расходима. Зато се поспешује примена ове основе у земљама у транзицији, јер се тиме ојачава одговорност буџетских корисника према националној влади и макроекономским кретањима. Такође, често се истиче да је „строго имплементирана готовинска основа за буџетирање веома ефикасна метода елиминисања фискалног дефицита и одржања макроекономске стабилности.“<sup>119</sup> С друге стране, нерационално би било да се буџет, у условима слабо развијеног рачуноводственог система, саставља на обрачунској основи, јер постоје трансакције које по природи не доводе до одлива или прилива новчаних средстава. Типичан пример такве трансакције је обрачун трошкова амортизације.

Дакле, примена готовинске основе у систему финансијског извештавања јавног сектора не доприноси сагледавању свеобухватног пословања што доводи у питање релевантност података, задовољење информационих потреба корисника финансијских извештаја и могућност поуздане оцене ефикасности, ефективности и одговорности буџетских корисника.

#### **4.2. Обрачунска основа у функцији финансијског извештавања буџетских корисника**

Извештајни модел заснован на обрачунској (акруалној) основи подразумева признавање и евидентирање пословних догађаја у тренутку њиховог настанка, независно да ли је дошло до прилива или одлива новчаних средстава. Дакле, ефекти се приказују у финансијским извештајима периода на који се односе.

Примена ове основе пружа потпуне информације о пословању зато што се евидентирају и прате пословни догађаји који тангирају средства, обавезе, нето имовину, приходе, расходе и новчане токове. Примена обрачунске основе је сложенија у погледу методолошких поступака и правила признавања и вредновања наведених елемената у односу на примену готовинске основе.

---

<sup>119</sup> Tommasi, D., (2007), Budget Execution, Budgeting and budgetary institutions edit by Anwar Shah, The World Bank, Washington, page 294.



У извештајном моделу према обрачунској основи састављају се и презентују Биланс стања, Извештај о финансијским перформансама, Извештај о новчаним токовима и Извештај о променама на капиталу.<sup>120</sup> Наведени извештаји обезбеђују информације о финансијском положају, финансијској успешности, новчаним токовима, ефикасности, ефективности, економичности и одговорности буџетских корисника. Из тог разлога је важно да се заједно анализирају јер су њихови делови међусобно повезани, и то на начин којим се приказују исти пословни догађаји са различитих аспеката.

У појединима земљама се, тренутно, обрачунска основа примењује и приликом састављања и презентовања буџета. Наиме, реч је о Аустралији, Новом Зеланду, Канади и Великој Британији. Одређивање апропријација на обрачунској основи сложенији је и свеобухватнији поступак, у односу на одређивање апропријација на готовинској основи, јер се разматрају укупни трошкови и све промене на имовини и обавезама. На пример, поред уобичајених апропријација као што су зараде и пензије антиципирају се и трошкови амортизације што указује на утицај степена искоришћености средстава на квалитет јавних добара и услуга, промене у залихама, некретнинама, постројењу, опреми, наследној имовини, обавезама. На овај начин састављање буџета подразумева постојање посебног система за праћење новчаних токова што доприноси јаснијем сагледавању фискалне одрживости и макроекономских индикатора. Коначно, на овај начин се кроз квалитетне информације унапређује процес управљања.

Важно је истаћи да се извештаји припремљени на обрачунској основи лако могу превести у извештаје које продукује готовинска основа. Супротно је јако тешко извести.

Примена извештајног модела заснованог на обрачунској основи изазива доста дилема код националних влада иако у знатној мери побољшава исказну моћ и квалитет система финансијског извештавања. Дилеме националних влада у вези примене, односно преласка на примену, обрачунске основе се односе на начин превођења прокњижених пословних трансакција са готовинске на обрачунску основу посебно у условима када су евиденције непотпуне и непоуздане.

---

<sup>120</sup> У многим земљама наведени извештаји се могу срести под другачијим називима Извештај о финансијској позицији, Биланс успеха (Биланс прихода и расхода), Извештај о приливима и одливима новчаних средстава и Извештај о променама на нето имовини, респективно.

Извештајни модел заснован на обрачунској основи обезбеђује потпуније информације о одрживости и оцени фискалне позиције, омогућава сагледавање ефикасности, ефективности и економичности буџетских корисника у употреби поверених средстава.

#### **4.3. Модификована основа у функцији финансијског извештавања буџетских корисника**

За потребе финансијског извештавања се могу користити и одређени облици модификација рачуноводствених основа. Постоје два облика модификације, и то:

- Модификована обрачунска основа
- Модификована готовинска основа

Наведени облици модификације у поступку примене могу имати одређене варијације.

Најчешће, модификована обрачунска основа подразумева признавање пословних догађаја, које тангирају имовину и обавезе, у тренутку настанка. Расходи се, најчешће, признају у извештајном периоду када је настао одлив новчаних средстава, а приходи у периоду када је извесно да ће настати и када су мерљиви. У случајевима када нису приказане одређене позиције имовине и обавеза у финансијским извештајима, настаје проблем исказивања прихода и расхода, што није својствено само модификованој обрачунској основи. На пример, стечена имовина која није призната у тренутку стицања се третира као расход у износу набавне вредности, док у периоду када се користи нема обрачуна амортизације. На овај начин финансијски извештаји не пружају реалну слику пословања буџетских корисника.

Модификована готовинска основа подразумева признавање имовине када је извесно да ће се повећати економска корист или услужни потенцијал и када се вредност може поуздано утврдити. Обавезе се признају када је извесно да ће доћи до одлива средстава из извештајног ентитета и када се вредност и рок доспећа могу поуздано утврдити.<sup>121</sup> Приходи и расходи се признају у тренутку стварног прилива,

---

<sup>121</sup> IPSASB, Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2017 Edition, Volume I, The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities, page 76.

односно одлива готовине и готовинских еквивалената, респективно. Међутим, и у овом случају постоје варијације које се могу огледати у тзв. продужењу извештајног периода, у смислу да пословни догађаји настали у једном извештајном периоду утичу на промену новчаног тока у наредном периоду. На пример, обавезе за зараде настају у једном извештајном периоду (крај фискалне године) а готовинске исплате за зараде запослених у јавном сектору се врше у наредном извештајном периоду (почетак наредне фискалне године). Примена модификоване готовинске основе омогућава да се у периоду од тренутка настанка догађаја до тренутка новчаног одлива не закључују пословне књиге већ да се промене на новчаном току укључе у извештаје претходног извештајног периода.

Финансијски извештаји који се састављају у случају примене неког од облика модификоване рачуноводствене основе могу бити различити, али неизоставни део је Извештај о новчаним токовима.

Примена модификованих рачуноводствених основа, по правилу, представља прелазну фазу у процесу преласка од готовинске ка обрачунској основи, са циљем да се постигне примена обрачунске основе на све пословне догађаје.

## **5. Улога Управе за Трезор у састављању консолидованих финансијских извештаја буџетских корисника**

Између земаља постоје значајне разлике у организовању буџетског система и буџетског рачуноводства, али надлежност и одговорност за њихово функционисање припада министарству финансија, односно Трезору.

Трезор је обично у саставу ресорног министарства, мада може бити и потпуно независна институција што захтева добру координацију са министарством финансија.

Активности трезора усмерене су ка управљању новчаним средствима, имовином, обавезама, текућим рачунима националне владе и ресорних министарстава, финансијском планирању, праћењу извршења буџета, рачуноводству и извештавању. Трезор може имати улогу и у успостављању националних рачуноводствених стандарда у сарадњи са међународним професионалним организацијама, прописивању правилника о рачуноводству,

развоју и унапређењу рачуноводственог система националне владе, организовању главне књиге, успостављању одговорности за развој и одржавање контног плана и ефикасном управљању јединственим рачуном трезора.<sup>122</sup>

Да би трезор могао да обавља наведене активности потребно је да рачуноводствени систем буде интегралан. Основну улогу у томе има устројство главне књиге трезора, која мора обухватити ефекте трансакција свих буџетских корисника. Такође, требало би да обезбеди податке о структури и вредности имовине која је поверена на коришћење и употребу корисницима буџетских средстава. У том смислу Трезор треба да води регистар имовине и континуирано анализира податке садржане у регистру. То се, најчешће, остварује кроз размену информација са осталим буџетским корисницима или ентитетом надлежним за очување имовине у јавној својини.

Размена информација и усаглашавање података, тј. стања и салда на билансним позицијама, између Трезора и осталих буџетских корисника, условљено је бројним факторима. Најважнији су учесталост и обим трансакција, институционална и функционална сложеност буџетских корисника, број буџетских корисника и расположивост људским и техничким капацитетима. На пример, уколико су трансакције учестале (нпр. преко 50 трансакција дневно), уколико је висока вредност трансакције, ако постоји велики број буџетских корисника са сложеном организационом структуром требало би учесталије усаглашавати податке, како би се спречила могућност настанка и кумулирања грешака.<sup>123</sup> Усаглашавање се може спроводити дневно, недељно, месечно, квартално, полугодишње и годишње. У развијеним земљама се најчешће спроводи дневно, а у нашој земљи већина буџетских корисника квартално усаглашава стања и салда, што је и законска обавеза, а само 9% врши усаглашавање стања на дневном нивоу и 3% испитаника

---

<sup>122</sup> Јединствени рачун трезора је рачун или скуп рачуна преко кога се спроводе плаћања и наплате националне владе. У свим земљама трезор има јединствени (консолидовани) рачун у оквиру кога сви буџетски корисници имају сопствене подрачуне. На овај начин се обезбеђује тачан увид у стање и евиденцију коме и колика средства припадају. На подрачунима буџетских корисника се налазе све расположиве апропријације, као и приходи остварени из сопствених извора. Сопствени приход је приход који буџетски корисник остварује изван основне делатности, тј. активности које обавља. На пример, издавање у закуп простора које образовна установа не користи. Детаљније погледати: Sailendra Pattanayak, Israel Fainboim, Treasury single account: An essential tool for government cash management, IMF, 2011.

<sup>123</sup> Величина (висина) трансакције се своди на материјалну значајност трансакције. Праг материјалне значајност се разликује код буџетских корисника.

врши усаглашавање података недељно.<sup>124</sup> Независно од тога, у поступку истраживања је утврђено да је код 70% испитаника у погледу ажурности обезбеђен адекватан систем преноса података о приливима и одливима са појединачних рачуна на рачун Управе за Трезор.<sup>125</sup> Дакле, обезбеђен је адекватан систем преноса података о новчаним токовима.

Такође, Трезор мора располагати информацијама о укупним обавезама националне владе ради спречавања раста дуга, подстицања уштеда и учествовања у креирању монетарне и фискалне политике. Потребно је и да су подаци о одобреним зајмовима интегрисани како би се ефикасно пратила динамика и обим наплате истих. Како је главна књига основа за састављање консолидованих извештаја потребно је да се синтетизују подаци о ентитетима у којима национална влада по основу закона или управљачких права има контролу пословања. То значи да би Трезор требало да има приступ финансијским информацијама наведених ентитета ради провере потраживања и наплате дивиденди у корист националног буџета.

На основу података из главне књиге трезора састављају се консолидовани финансијски извештаји на основу којих се стиче увид у имовински, приносни и финансијски положај свих буџетских корисника као економског ентитета. Да би се то постигло потребно је да систем и процедуре за вођење главне књиге Трезора и осталих буџетских корисника буду усаглашене. Усаглашеност се постиже конзистентним и доследно примењеним рачуноводственим политикама од стране свих буџетских корисника. Неопходно је и да постоји неометана комуникација и добра координација свих учесника у процесу. Информациони системи морају бити софистицирани, системи евиденције једнообразни, критеријуми за избор ентитета у поступку консолидовања јасно дефинисани.

Консолидовани финансијски извештаји за разлику од буџета пружају увид у свеобухватне активности буџетских корисника. Засновани су на међународним

---

<sup>124</sup> Детаљније видети Прилог 2: Резултати истраживања добијени поступком анкетања запослених на финансијско-рачуноводственим пословима у јавном сектору, Табела 2б) Учесталост усаглашавања података са Управом за трезор

<sup>125</sup> Прилог 2: Резултати истраживања добијени поступком анкетања запослених на финансијско-рачуноводственим пословима у јавном сектору, Табела 2у) Да ли је у погледу ажурности обезбеђен адекватан систем преноса података о приливима и одливима са рачуна корисника јавних средстава (КЈС) на рачун Управе за Трезор (УТ)?

статистичким и рачуноводственим стандардима извештавања и подвргнути независној ревизији. Обезбеђују увид не само у текуће активности, тј. извршење буџета, већ у прошле трансакције са могућношћу предвиђања последица будућих трансакција. На пример, консолидовани биланс стања има посебан значај с обзиром да даје приказ будућих плаћања која произилазе из постојећих обавеза, као и приказ будућих наплата које произилазе из постојећих потраживања. Поуздана су основа и за анализу фискалне одрживости и оцену фискалне позиције.

Улога ентитета задуженог за послове трезора у организовању система финансијског извештавања у јавном сектору је неспорна. Поред организовања система извештавања улога и значај трезора се огледа и у састављању финансијских извештаја за јавни сектор, као и у преузимању одговорности за истинито и објективно приказивање информација.

### ***Глава III - Рачуноводство јавног сектора као детерминанта успешног управљања***

Уважавајући чињеницу да је учешће јавног сектора у функционисању националне економије све значајније, управљање ентитетима јавног сектора завређује све већу пажњу националних влада широм света.

У последње време све већа неефикасност јавног сектора праћена повећањем јавних расхода, предимензионираним људским ресурсима, неадекватним системима мотивације и санкционисања, непродуктивношћу ентитета јавног сектора, недовољном транспарентношћу података и одсуством одговорности представља претњу економском развоју већине земаља.

Да би се ефикасно и ефективно управљало јавним сектором потребно је успешно спроводити процес управљања. Међутим, намеће се питање шта је то успешно управљање? Дефиниције су бројне, али могла би се издвојити следећа „под успешним управљањем се подразумева корисничко усмерено, ефикасно и транспарентно управљање јавним пословима у јавном интересу“.<sup>126</sup>

---

<sup>126</sup> Вашичек, Д., (2009), Рачуноводство и финансијско извештавање у функцији финансијског управљања у јавном сектору, *Хрватска јавна управа*, Загреб, стр. 396.

Процес управљања спроводи јавни менаџмент који уједно и сноси одговорност за поверене активности. Јавни менаџмент чине представници одабрани од стране националне владе, односно министри, њихови помоћници, заменици директора, секретари, саветници, директори дирекција, завода, комисија, секретаријата, управа, агенција, фондова, комора, јавних предузећа, јавних финансијских и нефинансијских институција.

За оцену одговорности и успешности управљања јавног менаџмента неопходно је постојање адекватно организованог рачуноводства јавног сектора, које би требало да обезбеди поуздану информациону основу за процес управљања имовином, обавезама, капиталом, новчаним токовима, приходима и расходима јавног сектора.

## **1. Рачуноводство јавног сектора као инструмент поузданих финансијских извештаја**

На глобалном нивоу због улоге и значаја јавног сектора предузети су кораци у правцу регулисања система финансијског извештавања ентитета јавног сектора. Због тога рачуноводство јавног сектора завређује све већу пажњу научне и стручне јавности.

Рачуноводство јавног сектора подразумева прикупљање, синтетизовање, евидентирање, признавање, вредновање, извештавање и презентовање информација о пословним догађаја свих ентитета јавног сектора. Дакле, није усмерено само на кориснике буџетских средстава већ и остале ентитете у којима држава по основу уложеног капитала или на основу закона има управљачка права.

Циљ рачуноводства јавног сектора је да пружи потпуне информације о прошлим, текућим и будућим догађајима, обезбеди поуздане финансијске извештаје и постигне већи ниво транспарентности у односу на традиционално буџетско рачуноводство. Стога је битно да систем финансијског извештавања ентитета јавног сектора, изнад свега, буде свеобухватан и тачан. Свеобухватност приказивања пословних догађаја ентитета јавног сектора обезбеђује целовитост у приказивању свих билансних позиција и промена на тим позицијама. На тај начин се обезбеђује и реална основа за планирање и анализу на нивоу јавног сектора и

контролу обављених активности. Даље, то утиче на надзор над радом јавног сектора и процену утицаја ефеката свих трансакција на националну економију, као и на процену одрживости мера националне владе у наредним периодима.

Рачуноводство јавног сектора обезбеђује интегрисани приступ сагледавања пословања ентитета јавног сектора зато је важно да буде адекватно организовано са успешно имплементираним механизмима контроле система финансијског извештавања. Квалитетне рачуноводствене контроле доприносе заштити јавних средстава и представљају детерминанту поузданости финансијских извештаја.

Интегралност рачуноводства јавног сектора се огледа у полагању рачуна о финансијском аспекту пословања, кроз систем финансијског извештавања, и другим перформансама презентованим у извештају о пословању.

Спремност и компетентност јавног менаџмента доприноси настанку јасних и тачних информација о пословању ентитета јавног сектора. Наиме, јавни менаџмент је у позицији да не обелодањује већи обим информација од оног који је у њиховом интересу. Изостављање информација у напоменама уз финансијске извештаје умањује поузданост истих, што је посебно карактеристично за земље у транзицији, међу којима је и Република Србија.

Јасно дефинисани концепти рашчлањавања и обележавања билансних позиција, термилошко и методолошко раздвајање буџетских од рачуноводствених прихода и расхода, адекватно изабрани концепти вредновања билансних категорија уз прописане и доследно примењене рачуноводствене политике, такође, доприносе поузданости финансијских извештаја. Наведено постаје нарочито важно у условима када је за потребе статистичког извештавања потребно обезбедити релевантне информације о пословању јавног сектора према међународно признатим класификацијама.

Будући да се од рачуноводства јавног сектора захтева и обелодањивање информација о буџету ентитета јавног сектора може се очекивати целовитост података на нивоу јавног сектора. У појединим земљама у којима је буџетски систем засниван на готовинској основи рачуноводство јавног сектора је развијено са двојаким приступом. Први приступ који обезбеђује буџетске извештаје који „задовољавају потребе трошковне и макроекономске контроле, као и потребе



администрације буџета.<sup>127</sup> Други приступ који обезбеђује финансијске извештаје. Како се буџетски извештаји, углавном, састављају и обелодањују на принципима готовинске основе буџетски приходи и расходи, у оквиру економске класификације, морају бити јасно раздвојени од прихода и расхода заснованих на обрачунској основи, што подразумева адекватно конципирање контног плана.

Такође, концепти вредновања и принципи билансирања морају бити јасно дефинисани посебно за оне сегменте који нису детаљно уређени правном и професионалном регулативом, односно за које постоје алтернативни поступци. Типичан пример је наследна имовина и ретки природни ресурси којима ентитети јавног сектора располажу. Уважавајући специфичности ових ресурса ентитети могу прихватити приступ који ће на најбољи начин презентовати трансакције везане за ова средства.<sup>128</sup>

Рачуноводство јавног сектора засновано на примени пуног сета МРС ЈС је добра полазна основа, али не и гаранција, за поуздано финансијско извештавање. Зато је важно да се, уважавајући специфичности и обухват јавног сектора националне економије, одговорно и рационално приступи организацији рачуноводственог система коришћењем основних инструмената, као што су контни план, пословне евиденције, расположиви капацитети, рачуноводствени информациони систем, све у циљу пружања поузданих финансијских извештаја.

## **2. Финансијски извештаји ентитета јавног сектора као информациона основа финансијске анализе**

Ефекти спроведених активности ентитета јавног сектора приказани су у апсолутним износима у финансијским извештајима. Додатна сазнања о ефектима спроведених активности ентитета јавног сектора се стичу спровођењем финансијске анализе. Анализа у функцији оцене перформанси може се спроводити појединачно за сваки ентитет или за јавни сектор као целину.

---

<sup>127</sup> Alen, R., Tommasi, D., (2001), *Managing public expenditure: A reference book for transition countries*, Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD), Paris, page 113.

<sup>128</sup> Детаљније видети: Јосиповић, Б., (2012), Финансијско извештавање о наследној имовини у јавном сектору, *Рачуноводство*, Савез рачуновођа и ревизора Србије, бр.9-10., стр.101-113.

Корисници финансијских извештаја, посебно порески обвезници, заинтересовани су најчешће за оцену перформанси целокупног јавног сектора. На пример, јавност посебно у нашој земљи, интересује колико је јавни сектор задужен, да ли је и у ком обиму ликвидан, колико износи просечан период наплате потраживања од корисника јавних услуга а колико просечан период плаћања добара и услуга које јавни сектор користи, да ли има потенцијала за капиталне инвестиције и развојне пројекте, каква је структура и обим имовине, обавеза и капитала, да ли је и у ком обиму јавни сектор изложен ризицима, каква је продуктивност и економичност у целокупном јавном сектору, да ли се стање побољшава или погоршава и сл. Свакако да постоји велики број показатеља (не)финансијских перформанси, овде су наведени само они које сматрамо најзначајнијим.

Корисници финансијских извештаја, заинтересовани су и за увид у перформансе појединачних ентитета јавног сектора. На пример, у Републици Србији најављивана реформа пореске управе са додатним запошљавањем, у условима прекомерне запослености у јавном сектору и учешћем зарада са преко 50% у укупно одобреној апропријацији пореских органа, изазива подозрење јавности и потребу за увид у ефекте пословања пореске управе.<sup>129</sup> Ово посебно због тога што је све присутнија сива економија, пореска евазија услед одлагања плаћања пореза на добит и др.<sup>130</sup>

Сличан пример је са потребом корисника за увид у ефекте пословања ентитета који је надлежан за реформу државне управе и локалне самоуправе, будући да се више од једне деценије говори о реформи у овој области. Потреба за детаљнијим информацијама о ефектима пословања овог ентитета је израженија у условима у којима је исти надлежан за оптимизацију људских ресурса у јавном сектору, дефинисање система плата запослених у јавном сектору, управљање људским ресурсима кроз усавршавање запослених у ентитетима јавног сектора, вођење социјалног дијалога и сл.

---

<sup>129</sup> *Програм трансформације Пореске управе за период 2015-2020. године*, Министарство финансија Република Србија, Пореска управа, Београд и Закон о буџету Републике Србије за 2017. годину, „Службени гласник РС“ бр. 99/2016 и 113/2017, члан 8.

<sup>130</sup> *Програм економских реформи за период од 2018. до 2020. године*, Влада Републике Србије, стр.70-71.

У којој мери ће финансијски извештаји ентитета јавног сектора представљати квалитетну информациону основу за спровођење финансијске анализе зависи од рачуноводствене основе која се примењује.

Финансијски извештаји састављени на готовинској основи обезбеђују информације о новчаним приливима и одливима што оставља могућности за спровођење анализе новчаних токова, али не других врста финансијске анализе.

Финансијски извештаји састављени на обрачунској основи имају већу употребну вредност. Будући да ентитети приватног сектора, такође, састављају финансијске извештаје на обрачунској основи могло би се закључити да уобичајени инструменти финансијске анализе ентитета приватног сектора могу бити примењени и у јавном сектору. Међутим, уважавајући специфичности функционисања јавног сектора и разлике у циљевима приватног и јавног сектора, финансијска анализа ће се разликовати. У прилог овоме је и став Barton-а да је вредновање перформанси ентитета јавног сектора знатно комплексније у односу на вредновање перформанси приватног сектора.<sup>131</sup>

Финансијска анализа пословања јавног сектора се мора посматрати у контексту анализе, најпре, хомогених делова јавног сектора а потом и јавног сектора у целини. То значи да је неопходно да систем финансијског извештавања и презентовања буде добро организован како би се обезбедиле информације о пословању државног сектора, јавних предузећа, осталих јавних нефинансијских институција и јавних финансијских институција. Ово се чини посебно значајним у условима постојања разлика у активностима које обављају наведени ентитети и њиховог доприноса развоју националне економије.

Анализа финансијских извештаја државног сектора би омогућила увид у ефикасност, економичност и продуктивност рада државних органа. Спровођењем финансијске анализе стекао би се увид у економско стање и финансијску сигурност државног сектора. Такође, био би омогућен увид у ефикасност управљања имовином и обавезама појединачних државних органа, као и квалитет управљања дугом.

---

<sup>131</sup> Barton, A., (2004), How to Profit from Defence: A Study in the Misapplication of Business accounting to the Public Sector in Australia, *Financial Accountability & Management*, 20(3)

Анализа финансијских извештаја јавних предузећа би пружила одговор на питања колико су ликвидна, рентабилна, солвентна, колико су ефикасно обављала поверене активности, којим ризицима пословања су изложени и бројна друга питања.

Анализа финансијских извештаја осталих јавних нефинансијских институција (нпр. фондација, задужбина, удружења, добровољних верских заједница) обезбедила би информације о ефикасности пословних активности, начину финансирања, расположивим средствима, ефикасности употребе поверених средстава, успешности управљања дугом итд.

Анализа финансијских извештаја јавних финансијских институција би обезбедила информације о адекватности тржишта капитала, изложености ризицима пословања, успешности пословања, укупним приходима, учешћу појединих категорија прихода у укупним приходима-најчешће камата и премија, висини отписаних финансијских пласмана услед ненаплативости, тренду одобрених кредита, структури средстава и извора средстава итд.

За финансијску анализу пословања ентитета јавног сектора могу се користити уобичајени показатељи финансијског положаја, финансијске успешности и новчаних токова. Наиме, за ентитете јавног сектора релевантни су показатељи ликвидности, показатељи ефикасности управљања имовином (активности) и показатељи финансијске структуре (дуга).<sup>132</sup> За јавна предузећа и јавне финансијске институције, поред наведених, сматрају се важним и показатељи профитабилности (рентабилности) и показатељи тржишне вредности.

Јавни менаџмент би требало да комбинује наведене инструменте како би резултати финансијске анализе допринели бољем разумевању пословања појединачних ентитета јавног сектора и јавног сектора у целини.

Одговоран јавни менаџмент спроводи редовно анализу финансијских перформанси а у циљу превентивног и проактивног деловања. Надлежни ентитет тј. министарство финансија, би требало да детаљно приступа финансијској анализи пословања јавног сектора уважавајући све специфичности и околности настале у извештајном периоду и о томе извештава јавност.

---

<sup>132</sup> Јовић, Д., (2016), *Финансијско извештавање и вредновање перформанси ентитета јавног сектора*, докторска дисертација, Београд, стр.184.

### **3. Финансијски извештаји ентитета јавног сектора у функцији подизања степена јавне одговорности**

Јавна одговорност је фундаментални принцип функционисања јавног сектора. Представља одговорност националне владе према грађанима, гласачима, пореским обвезницима, медијима, научној и стручној јавности за поверене им материјалне, нематеријалне и финансијске ресурсе.

Концепт јавне одговорности може се посматрати са различитих аспеката. Обично се посматра у контексту политичке одговорности, тј. избора између различитих политичких одлука. Са становишта овог рада много је значајнији аспект економске одговорности.

У оквиру економске одговорности може се оцењивати одговорност за поштовање закона, посебно закона о буџету, где се сагледава намена трошења средстава и усклађеност са одобреним апропријацима. Дакле, јавна одговорност се посматра са аспекта сврсисходности употребе јавних средстава; одговорности за програме ентитета јавног сектора у смислу успостављања и реализације циљева програма, што подразумева оцену исхода, ефикасности, ефикасности и економичности програма; одговорности за перформансе и одговорности за пословне процесе планирања и одлучивања.

Да би се оцењивала јавна одговорност потребно је да:

- постоје рачуноводствене информације у финансијским извештајима,
- систем финансијског извештавања у јавном сектору буде квалитетан и правовремен. Односно, потребно је да финансијски извештаји буду састављени на обрачунској основи а презентовани у разумном року након извршене ревизије,<sup>133</sup>
- се припремају, састављају, анализирају и објављују извештаји о извршењу буџета појединачних ентитета јавног сектора и јавног сектора у целини (буџетски извештаји),
- буду јасно дефинисани и објашњени поступци и принципи финансијског управљања и контроле,

---

<sup>133</sup> Разумним, тј. благовременим роком се сматра период од 6 месеци након спроведене ревизије. Свакако, пожељно је да тај рок буде и краћи.

- се континуирано спроводи анализа финансијских и нефинансијских перформанси,
- информације буду транспарентне,
- ентитети јавног сектора, најпре, буду оријентисани ка корисницима јавних услуга,
- ентитети јавног сектора преузму одговорности за спроведене активности,
- постоје развијени механизми санкционисања и награђивања унутар самог јавног сектора, не ослањајући се искључиво на став гласача приликом избора.

Квалитетан систем финансијског извештавања у јавном сектору указује на јавну одговорност и пружа основу за њену оцену. Подразумева постојање адекватних информација на основу којих корисници финансијских и буџетских извештаја доносе одлуке (нпр. избор између различитих политичких актера) и јачају поверење у рад ентитета јавног сектора.

Указујући поверење ентитетима јавног сектора грађани очекују да се обезбеди економичност, ефикасност и ефективност употребе поверених средстава. Са колико успеха ће ентитети јавног сектора управљати јавним средствима, односно бити јавно одговорни према повереним средствима, требало би да прикажу информације садржане у финансијским и буџетским извештајима и напоменама уз финансијске извештаје.

У многим земљама концепт јавне одговорности је уткан у правну регулативу али и у професионалне и етичке кодексе. Када је реч о наведеном концепту ситуација у нашој земљи није на задовољавајућем нивоу. Основни проблем у нашој земљи је нетранспарентност извештаја појединих ентитета јавног сектора, њихова неупоредивост, нецеловитост података, одсуство полагања рачуна јавног менаџмента и неадекватно спровођење мера санкционисања и награђивања. У том смислу потребно је тежити ка интегрисању података буџетског рачуноводства са подацима из рачуноводства ентитета који припадају јавном сектору.

## ***Глава IV - Интегрисање буџетског рачуноводства у рачуноводство јавног сектора као претпоставка квалитетног финансијског извештавања***

Буџетско рачуноводство, организовано искључиво код корисника буџетских средстава у циљу праћења реализације одобрених апропријација, представља подсистем рачуноводства јавног сектора.

Рачуноводство јавног сектора има шири обухват јер поред буџетских корисника обухвата и јавне корпорације, фондове, коморе, комисије, агенције и сл. у којима држава спроводи контролу пословања по основу уложеног капитала или на основу закона.

Буџетско рачуноводство је традиционално засновано на готовинској или модификованој готовинској основи због прецизности у планирању и праћењу остварења буџета на нивоу буџетске године. Усмерено је првенствено на текуће активности и њихов утицај на ликвидност буџета.

Рачуноводство јавног сектора „користи интегрисан приступ проучавања рачуноводства у јавном сектору повезујући рачуноводствену теорију и праксе за сваку од главних области финансијског рачуноводства, финансијског извештавања, управљачког рачуноводства и ревизије.“<sup>134</sup> Дакле, на супрот буџетском рачуноводству чији је примаран циљ праћење јавних прихода и расхода у фази потрошње на нивоу државног сектора, рачуноводство јавног сектора подразумева и постојање рачуноводственог система који прати последице и ефекте пословних догађаја на нивоу целокупног јавног сектора, као и обрачуна трошкова ради утврђивања цена јавних услуга.

Рачуноводство јавног сектора засновано на обрачунској основи јавни сектор посматра као економски ентитет сходно било ком ентитету приватног сектора. Циљеви ентитета јавног сектора се у великој мери разликују од циљева ентитета приватног сектора.<sup>135</sup> Не залазећи детаљније у различитост циљева, за потребе овог

---

<sup>134</sup> Jones, R., Pendlebury, M., (2010), *Public sector accounting*, Sixth edition, Prentice Hall, Description of the book

<sup>135</sup> Детаљније о сличностима и разликама између ентитета приватног и јавног сектора видети: Rainey, H.G., Bozeman, B., (2000), Comparing Public and Private Organizations: Empirical Research and the Power of the A Priori, *Journal of Public Administration Research Theory*, Vol. 10 (2), page 447-469.

рада, важно је указати да управљање јавним средствима захтева исте компетенције и вештине као и управљање средствима у приватном сектору.

Рачуноводство јавног сектора континуирано прати све билансне категорије и промене на њима, уважавајући прописане методологије и поступке обрачунавања, правила вредновања, признавања и обелодањивања.

У циљу интегрисања података буџетског рачуноводственог система у рачуноводство јавног сектора неопходно је усаглашавање правила признавања и вредновања елемената финансијских извештаја, што се заправо постиже имплементацијом обрачунске основе у извештајни модел. О процесу интеграције буџетског у рачуноводство јавног сектора може се говорити искључиво у условима када је систем извештавања неразвијен или недовољно развијен, као што је случај у Републици Србији. Заправо, у таквим системима процес интегрисања се може спровести на различите начине али важно је изабрати модел код кога трошкови имплементације неће превазићи користи од изградње квалитетног рачуноводственог система јавног сектора. С друге стране, постоје земље које су са успехом спровеле или спроводе процес стандардизације и хармонизације рачуноводства јавног сектора, и у којима су подаци о имовини, обавезама, нето имовини, приходима, расходима, новчаним токовима и извршењу буџета већ интегрисани у јединствени рачуноводствени систем, а финансијски извештаји пружају увид у финансијски положај, финансијску успешност и новчане токове јавног сектора као економског ентитета.

## **1. Кохерентност буџетског рачуноводства и рачуноводства јавног сектора**

Рачуноводствени систем и процес израде буџета на нивоу националне владе су међусобно повезани, што отежава јасно успостављање границе где се, заправо, завршава буџетирање а почиње рачуноводство. Из тог разлога се, често, у научној литератури изрази буџетско рачуноводство, владино рачуноводство, рачуноводство јавног сектора користе за објашњење исте појаве.<sup>136</sup> Некритично

---

<sup>136</sup> Детаљније видети: Нервортх, Н., (2002), *Models of Public Budgeting and Accounting Reform*, Government budgeting and accounting reform in the United Kingdom, OECD Journal on Budgeting Volume 2, Supplement 1, page 115-161.



сагледавање наведених појмова и њихово поистовећивање, због међусобне повезаности, нарочито, је изражено у земљама које се суочавају са изазовима у развоју рачуноводства јавног сектора.<sup>137</sup>

Према Rowan-у и Lüder-у рачуноводство је традиционално у функцији буџетске контроле у смислу поређења потрошње са одобреним буџетом.<sup>138</sup>

Међутим, важно је истаћи и чињеницу да се рачуноводство јавног сектора развија са двојаким приступом:<sup>139</sup>

- буџетско рачуноводство и
- рачуноводство који јавни сектор посматра као економски ентитет интегрисући све податке о имовини, обавезама, нето имовини, приходима, расходима и новчаним токовима.

Буџетски рачуноводствени систем „прати употребу апропријација кроз различите фазе буџетског процеса, расподеле. Буџетско рачуноводство функционише као алат за извршење буџета. Прати, мери и контролише коришћење буџетских ресурса, као што је предвиђено законом.“<sup>140</sup> Дакле, неспорна је чињеница да је буџетско рачуноводство усмерено ка управљању буџетским средствима и стога засновано преваходно на буџетским правилима и принципима, односно прописима о буџету и буџетском систему. Као такво, буџетско рачуноводство, посебно у земљама које имају неразвијен или недовољно развијен систем извештавања, усмерено је ка буџетима националне, регионалне и локалне власти.

С друге стране рачуноводство јавног сектора је засновано на професионалној регулативи, тј. МРС ЈС и концептима и методологијама својственим оним који се примењују у приватном сектору. Разлог томе је све већа диверсификација

---

<sup>137</sup> Детаљније видети: Вашичек, В., Вашичек, Д., Летица, М., Ћорић, Ј., Шњегота, Д., Пољашевић, Ј., Чегар, Б., Јовановић, Т., Јосиповић Родић, Б., Роје, Г., (2016), *Рачуноводство, ревизија и контрола јавног сектора у одабраним државама југоисточне Европе*, Загреб

<sup>138</sup> Jones, R., Lüder, K., (2003), “The Diffusion of Accrual and Budgeting in European Countries – A Cross-country Analysis,” in *Reforming Governmental Accounting and Budgeting in Europe*, Frankfurt, Germany: Fachverlag Moderne Wirtschaft, page. 13-58.

<sup>139</sup> Детаљније видети: Вашичек, Д., (2009), *Рачуноводство и финансијско извештавање у функцији финансијског управљања у јавном сектору*, *Хрватска јавна управа*, Загреб, стр. 393-420.

<sup>140</sup> Chan, J.L., (1998), The Bases of Accounting for Budgeting and Financial Reporting, *Handbook of Government Budgeting*, edited by R.T. Meyers, San Francisco: Jossey-Bass, page 370.

активности у јавном сектору и већа заинтересованост за његово пословање и праћење перформанси, неограничавајући се на финансијске перформансе буџета.

Међутим, треба напоменути да се MPC JC примењују само на ниво владе, а не и на јавна предузећа. Поменута предузећа примењују стандарде релевантне за приватан сектор који су у великој мери усклађени са стандардима јавног сектора. Наведено не сме да угрози квалитет финансијских извештаја јавног сектора као економског ентитета, зато што су јавна предузећа саставни део јавног, а не приватног сектора.

Циљеви извештавања, информације које обезбеђују и методолошки концепти рачуноводства буџетских корисника и осталих ентитета јавног сектора су различити. Иако разлике постоје повезаност ова два система се остварује састављањем и обелодањивањем извештаја релевантних за процес одлучивања од стране јавног менаџмента. Наиме реч је о буџетским извештајима и финансијским извештајима.

Будући да буџетски извештаји дају делимичну слику о успешности јавног менаџмента, јер се најчешће ограничавају на информације о потрошњи додељених новчаних средстава, потребно их је анализирати заједно са финансијским извештајима. Информације из наведених извештаја требало би да обезбеде увид у целокупно пословање јавног сектора, односно у финансијски положај, финансијску успешност, новчане токове, економичност, ефикасност и ефективност употребе додељених средстава ентитетима јавног сектора.

Поред наведеног потребно је истаћи да се као заједнички елементи буџетског и рачуноводства јавног сектора могу издвојити:

- корисници финансијских извештаја чију су се информациони захтеви проширили од оних усмерених ка наменском трошењу новчаних средстава, до потребе за сагледавањем ефикасности, ефективности, економичности и одговорности јавног менаџмента,
- ентитети чије се пословање финансира из средстава буџета а који састављају и обелодањују буџетске и финансијске извештаје,
- рачуноводствена основа извештавања,
- циљ извештавања усмерен на контролу трошења средстава који су поверени националној влади и потреба за континуираним мерењем

финансијских перформанси, спровођењем финансијске анализе фискалних и макроекономских кретања и израда пројекција за наредне периоде,

- полагање рачуна о успешности рада националне владе кроз извршење буџета,
- ефикасно управљање јавним средствима које претпоставља располагање потпуним информацијама о финансијском положају, успешности, новчаним токовима и буџетским ограничењима,
- транспарентност буџета и транспарентност сета финансијских извештаја,
- билансне категорије прихода и расхода које углавном кореспондирају са буџетским приходима и расходима. Уколико се примењују различите рачуноводствене основе, за потребе извештавања, морају бити посебно обелодањене категорије рачуноводствених прихода и расхода од категорија буџетских прихода и расхода,
- извештајни период који је заправо истоветан са фискалном годином,
- контни оквир и контни план конципиран ради задовољења постављеног циља извештавања у јавном сектору,
- надзор над системом извештавања и
- ревизија буџетских и рачуноводствених извештаја.

Како је подручје израде буџета и праћење његовог извршења уско повезано са системом финансијског извештавања, земље са неразвијеном праксом рачуноводства јавног сектора морају тежити ка успостављању рачуноводног система који ће, поштујући принцип опортунитетног трошка, обезбедити потпуне и поуздане информације.

Да би се то остварило потребно је јавни сектор посматрати као економски ентитет. Затим, потребно је јасно дефинисати, односно одредити се за рачуноводствене концепте обухватања и вредновања пословних догађаја ентитета која припадају јавном сектору како би се обезбедила интегралност у извештавању.

## **2. Уједначавање правила признавања и вредновања елемената финансијских извештаја ентитета јавног сектора као предуслов процеса интеграције**

Разноврсност и специфичност активности коју спроводе ентитети јавног сектора не сме утицати на исказну моћ финансијских извештаја. У циљу обезбеђења квалитетних и упоредивих извештаја на нивоу јавног сектора потребно је уједначити правила признавања и вредновања билансних категорија и начин класификовања билансних позиција. Ради спровођења интеграције потребно је:

- имплементирати јединствену рачуноводствену основу,
- конципирати јединствени контни оквир,
- дефинисати и усвојити јединствене рачуноводствене политике,
- уједначити садржину сета финансијских извештаја и
- успоставити јединствене методолошке концепте признавања и вредновања билансних позиција.

За већину ентитета јавног сектора и већину пословних догађаја могуће је ускладити правила и принципе, са изузетком оних који обезбеђују специфичне информације у складу са делатношћу, као што су јавне финансијске институције, пензиони фондови и сл.

Усклађивање се обезбеђује јасним и једнообразним избором методолошких рачуноводствених концепата и доследном применом истих. Најпре је потребно ускладити тренутак признавања пословних догађаја, тако да сви ентитети јавног сектора приликом састављања и обелодањивања финансијских извештаја примењују исту рачуноводствену основу.

На пример, у Србији је прописано да корисници буџетских средстава примењују готовинску основу. Чисто готовинску основу примењује 36,4% испитаника а 15,1% примењује модификовану готовинску основу.<sup>141</sup> Јавна предузећа, јавне финансијске и нефинансијске институције примењују обрачунску основу. На овај начин нарушава се упоредивост на нивоу јавног сектора.

---

<sup>141</sup> Погледати Прилог 2: Резултати истраживања добијени поступком анкетања запослених на финансијско-рачуноводственим пословима у јавном сектору, Табела 2в) Примењене рачуноводствене основе приликом евидентирања пословних трансакција код корисника буџетских средстава

У циљу решавања наведеног проблема може се организовати јединствена главна књига буџетског рачуноводства на начин да се информације корисника буџетских средстава, засноване на готовинској основи, одвојено прате од оних заснованих на обрачунској основи. Ово је сложенији поступак али заправо представља један од начина за уједначавањем правила у циљу интеграције. Заправо, у овом случају постојала би два система извештавања, један за потребе припреме и праћење буџета у којем би се поштовали буџетски принципи и правила тзв. буџетско извештавање, и други за потребе финансијског извештавања у коме би се акценат ставио на рачуноводствене концепте и поступке усклађене са професионалном регулативом.

Поред наведеног, ентитети јавног сектора морају имати рачуноводствене политике међусобно усаглашене. На пример, потребно је усагласити, где је то могуће, обрачун излаза залиха (нпр. метод пондерисаних просечних цена), отпис основних средстава (на терет исправке вредности или извора средстава, тј. капитала), третман губитка у ентитету у коме постоји учешће (смањење резултата претходног периода или отпис учешћа у капиталу, тј. финансијском пласману) итд. Тешко је постићи безусловну јединственост рачуноводствених политика на нивоу јавног сектора због специфичности пословања ентитета који му припадају. Независно од тога, важно је тежити ка што већем степену усаглашености рачуноводствених правила и поступака.

Да би се постигла једнообразност потребно је усагласити и контне оквире, односно контне планове за све ентитете јавног сектора уз могућност рекласификације билансних рачуна за потребе састављања консолидованих финансијских извештаја. Наиме, контни план за буџетско рачуноводство детаљније прописује рачуне буџетских прихода и расхода, интерне трансфере и рачуне уговорених обавеза. Такође, прописује и класификацију рачуна имовине, капитала и обавеза. Контни планови осталих ентитета који нису у обавези да организују и воде буџетско рачуноводство имају прописане посебне рачуне, који се обично разликују од класификација рачуна контног плана за буџетско рачуноводство. Како је за сагледавање целокупних програма и активности на нивоу јавног сектора потребно располагати потпуним информацијама, потребно је конципирати јединствени контни план.

Рачуни у контном плану за буџетско рачуноводство прате буџетску класификацију (нпр. административну, функционалну, економску). Рачуни у контним плановима осталих ентитета који нису у обавези да организују и воде буџетско рачуноводство, најчешће, прате рачуноводствену класификацију. Соопер и Паттанаяк истичу да је добра пракса да буџетска класификација буде интегрисана у концептуалном смислу са рачуноводственом класификацијом.<sup>142</sup>

Важно је рачуноводствене политике јавног сектора одредити као збир рачуноводствених политика свих ентитета јавног сектора. Доследност у примени истих правила на сличне пословне догађаје је важна због упоредивости података у времену и између ентитета. Такође, када се уреди и прихвати одређени извештајни модел потребно га је без изузетка примењивати на све извештајне ентитете. Дакле, доследност у примени опште прихваћених рачуноводствених принципа признавања и вредновања билансних позиција, садржине и обухвата финансијских извештаја је неопходна како за јавни менаџмент тако и за остале кориснике финансијских извештаја.

Примена истих правила вредновања билансних категорија за све ентитете јавног сектора условљена је избором рачуноводствене основе али и спремношћу носиоца јавних функција да расположиве податке о билансним категоријама прикажу по вредностима прописаним у складу са захтевима МРС ЈС. Тамо где не постоје подаци о одређеним билансним категоријама, потребно је извршити детаљан попис и иницијално признати наведене категорије.

---

<sup>142</sup> Детаљније видети: Cooper, J., Pattanayak, S., (2011), Chart of Accounts: A Critical Element of the Public Financial Management Framework, Technical Notes and Manuals, *International Monetary Fund*, page 10.

### **3. Утицај процеса интеграције на обухват информација о ефектима пословања ентитета јавног сектора**

Ентитети јавног сектора обављају велики број разноврсних активности које се могу поделити на пословни тип активности и административни тип активности.<sup>143</sup>

Независно од врсте активности коју ентитети јавног сектора обављају, циљ финансијског извештавања је задовољење информационих потреба корисника финансијских извештаја. Информационе потребе корисника важно је задовољити ради стицања увида у ефекте обављања оба типа активности, оцене одговорности носиоца тих активности и за процес пословног одлучивања. Да би се циљ финансијског извештавања остварио потребно је да рачуноводствени систем буде интегрисан.

Интегрисање података из буџетског рачуноводственог система са подацима из рачуноводства осталих ентитета јавног сектора обезбедило би свеобухватан приказ ефеката пословања јавног сектора. Интегрисање података омогућило би и редовно полагање рачуна носилаца јавних функција кроз адекватно и ажурно извештавање. Процес интегрисања се остварује помоћу савремених рачуноводствених информационих система.

Такође, процес интегрисања ће извештаје учинити разумљивим за кориснике како се не би десило да садрже превише информација које је тешко протумачити.

Развијен информациони систем треба да генерише све расположиве информације како би се обезбедила основа за спровођење поступка консолидовања. Консолидовани извештаји на нивоу јавног сектора би обезбедили свеобухватну слику о пословању јавног сектора. На овај начин била би створена поуздана основа за процену:

- буџетске дисциплине,
- буџетских ограничења и овлашћења,
- прекомерних трошкова ентитета јавног сектора,
- макроекономске позиције, али и
- имовинског и финансијског положаја јавног сектора.

---

<sup>143</sup> Детаљније видети: Freeman, R., Shoulders, C., (2000), *Governmental and Nonprofit accounting*, Prentice Hall, New Jersey

Интегрисањем података из буџетског рачуноводства са подацима из рачуноводства осталих ентитета јавног сектора унапређује се систем финансијског извештавања, јер се од парцијалног посматрања и извештавања акценат ставља на извештавање, анализу и планирање у целокупном јавном сектору што отвара могућност за стабилност и унапређење националног система.

У којој мери ће рачуноводствени систем интегрисати податке о билансним категоријама свих ентитета јавног сектора зависи искључиво од спремности, намере и стручности националне владе, запослених у јавном сектору и заинтересованости јавности за потпуним и поузданим информацијама о пословању јавног сектора.

Неизоставан елемент у процесу интеграције је и рачуноводствена професија, као и правна и професионална регулатива. Наиме, интегрисани рачуноводствени систем сам по себи неће обезбедити квалитетне информације уколико се не ослања на добре праксе финансијског извештавања у јавном сектору. У том смислу националне владе, посебно земаља са неразвијеним системом извештавања, морају тежити процесу хармонизације и стандардизације кроз континуирано оспособљавање рачуноводствених кадрова, афирмисању рачуноводствене професије и унапређењу националних стандарда за предметну област.



## **Део други: Правна и професионална регулатива у функцији побољшања система финансијског извештавања ентитета јавног сектора**

Квалитет процеса финансијског извештавања ентитета јавног сектора претпоставља успешно изграђен регулаторни и институционални оквир. Регулаторни оквир подразумева скуп правних, професионалних и интерних норми и начела којим се уређује област рачуноводства јавног сектора.

Правну регулативу уређује национална влада, односно надлежни и овлашћени државни органи а чине је закони, правилници, уредбе и упутства.

Професионалну регулативу уређују и промовишу професионалне организације попут Међународне федерације рачуновођа (IFAC) на глобалном нивоу, односно институти, удружења, савези на регионалном тј. националном нивоу.

Поред наведених, постоји и интерна рачуноводствена регулатива, коју прописује појединачно сваки ентитет, која би требало да је усаглашена са правном и професионалном регулативом.

Како је процес финансијског извештавања веома сложен и условљен квалитетним системом евиденције о имовини, обавезама, нето имовини, приходима, расходима, приливима и одливима, начином вођења пословних књига и пописа, важно је да свака од наведених активности буде јасно и правилно дефинисана и уређена. Наиме, квалитетан оквир којим се регулишу активности које претходе систему финансијског извештавања, обезбедиће и квалитетан сет финансијских извештаја. Такође, регулаторни оквир мора бити адекватно и квалитетно уређен и за подручје састављања, обелодањивања и достављања финансијских извештаја. Прописивањем норми у вези састављања финансијских извештаја постављају се правила признавања и вредновања пословних догађаја, уз уважавање циљева финансијског извештавања.

Регулација у области рачуноводства јавног сектора завређује све већу пажњу јер има значајну улогу у дефинисању, спровођењу и праћењу економске политике савремених привредних система.

Све националне владе улажу напоре за унапређење система финансијског извештавања у јавном сектору кроз уређење регулаторног и институционалног

оквира. У том смислу, последњих деценија акценат се ставља на стандардизацију и хармонизацију регулативе ради постизања упоредивости.

## ***Глава I - Стандардизација и хармонизација финансијског извештавања у јавном сектору Републике Србије***

Предузимање активности ради хармонизације и стандардизације финансијских извештаја у јавном сектору условљено је развојем савремених привредних система и трендом глобализације. Стандардизација финансијског извештавања у јавном сектору последица је све веће заинтересованости међународних организација за пословање јавног сектора, посебно у случајевима када се појављују као инвеститори или повериоци. Међународне организације као што су Европска инвестициона банка (EIB), Европска банка за обнову и развој (EBRD), Међународна банка за обнову и развој (IBRD), Међународни монетарни фонд (IMF) најчешће се појављују као инвеститори у јавном сектору. Остале међународне организације као што су UNESCO, UN и Европска комисија, такође, су заинтересоване за пословање јавног сектора.

Основни инструмент хармонизације представљају MPC JC, као скуп правила и поступака признавања, вредновања, презентовања и обелодањивања елемената финансијских извештаја. Хармонизовано рачуноводство јавног сектора унапређује транспарентност и доприноси упоредивости.

Стандардизација и хармонизација рачуноводства јавног сектора отпочела је 2003. године на иницијативу Комитета за јавни сектор, односно Одбора при IFAC-у.<sup>144</sup> Како већина држава поред финансијских извештаја саставља и обелодањује статистичке извештаје, циљ је био идентификовање разлика у извештавању ентитета јавног сектора услед примене различитих методологија и стандарда SNA, ESA, GFS IMF и MPC JC.<sup>145</sup> Превазилажење разлика у систему финансијског

---

<sup>144</sup> Данас је Комитет преименован у Одбор за међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор (IPSASB)

<sup>145</sup> Детаљније видети: Јовић, Д., (2010), Стандардизација и хармонизација финансијског извештавања ентитета јавног сектора, *41. Симпозијум Савеза рачуновођа и ревизора Србије, Зборник радова*, Златибор, стр. 110-130.

извештавања постао је приоритет већине националних влада. Повезивање рачуноводствених система између националних влада ради лакшег комуницирања и поређења утицало је на уређење рачуноводства јавног сектора.

У Републици Србији почетком 2003. године Законом о буџетском систему се први пут званично помиње и уређује област буџетског рачуноводства и извештавања. До тада је буџетско књиговодство било регулисано Законом о рачуноводству из 1989. године.<sup>146</sup>

Иако је област буџетског рачуноводства правно регулисана, потреба за стандардизацијом и хармонизацијом рачуноводства јавног сектора није у потпуности схваћена и прихваћена. Наиме, надлежни државни органи Републике Србије нису прихватили најбоље праксе, нити су учили значај рачуноводствене професије која би својом компетентношћу, интегритетом, објективношћу и етичким понашањем унапредила предметну област. Изузимајући само декларативно прихватање МРС ЈС на готовинској основи, наша држава, суштински, ништа није учинила по питању стандардизације рачуноводства јавног сектора.

## **1. Ограничења и могућности стандардизације правила вредновања и признавања елемената финансијских извештаја ентитета јавног сектора**

На путу ка стандардизацији и хармонизацији финансијског извештавања у јавном сектору наша земља се суочава са бројним ограничењима и скромним могућностима.

Основна ограничења у поступку стандардизације финансијских извештаја у јавном сектору Републике Србије се могу сврстати у неколико група:

- економске и политичке прилике у држави,<sup>147</sup>

---

<sup>146</sup> Законом о рачуноводству из 1989. године систем буџетског (камералног) књиговодства био је усмерен на савезне органе и организације, органе и организације република чланица и јединица локалне самоуправе, установе, јавне службе, фондове и друга правна лица чије се пословање финансирао из буџета. Законом из 1993. године наведени систем био је усмерен на друштвено политичке заједнице, њихове органе и организације, фондове и друга правна лица која су се финансирао из средстава буџета.

<sup>147</sup> *Извештај о скринингу Србија, Поглавље 32.-Финансијски надзор*, Билатерални састанак 26. новембар 2013. (преузето са [www.eurokonvent-org](http://www.eurokonvent-org). 23.07.2017.)

- квалитет интерног окружења у ентитетима јавног сектора,<sup>148</sup>
- занемаривање улоге и значаја рачуновођа,
- одсуство јавног надзора и контроле квалитета у професији,
- неспремност јавног менаџмента да прихвати предлоге и сугестије националних професионалних организација,
- одсуство личног и професионалног интегритета запослених у надлежним органима,
- формална и селективна комуникација и недовољна координација између институција,<sup>149</sup>
- одсуство привржености етичким нормама, компетентности и квалитету,<sup>150</sup>
- неадекватна расподела надлежности и одговорности која је условила непостојање институције која би се суштински бавила питањем рачуноводства јавног сектора,
- нејасне и непрецизне одредбе правне регулативе које су често неусаглашене са подзаконским актима и
- неусаглашеност домаће регулативе са међународном регулативом у значајној мери су онемогућиле спровођење процеса стандардизације.<sup>151</sup>

У циљу отпочињања суштинских реформи у рачуноводству јавног сектора наведено се не сме сматрати несавладивим препрекама. Напротив, потребно је детаљно сагледати сваку компоненту ради њеног унапређења и отпочињања дуго најављиване реформе у овој области.

У том смислу, важно је прихватити обрачунску рачуноводствену основу, која је иначе била у примени све до 2003. године када је донет Закон о буџетском систему и Уредба о буџетском рачуноводству. Данас је у примена МРС ЈС Финансијско

<sup>148</sup> *Консолидовани годишњи Извештај за 2016. годину о стању интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Србији*, Министарство финансија, Сектор за интерну контролу и интерну ревизију, Београд, 2017., стр. 20.

<sup>149</sup> *Извештај о напретку Републике Србије у процесу Европских интеграција*, Европска комисија, Радни документ, Брисел, новембар 2016., стр. 10-14.

<sup>150</sup> Стојановић, Р., (2016), Дивергенција рачуноводствене регулативе у Србији у односу на глобалну регулативу, 47. Симпозијум Савеза рачуновођа и ревизора Србије, *Рачуноводство*, бр. 1, стр. 95.

<sup>151</sup> Јовић, Д., (2011), Детерминанте квалитета финансијског извештавања ентитета јавног сектора, 42. *Симпозијум Савеза рачуновођа и ревизора Србије, Зборник радова*, Златибор, стр.103.

извештавање на готовинској основи, што представља основно ограничење за стандардизацију правила признавања и вредновања билансних позиција. Разлози прихватања готовинске основе, од стране носиоца јавних функција у Републици Србији, су:

- опредељење националне владе да циљ финансијског извештавање буде праћење обима, структуре и намене трошења буџетских средстава, односно праћење обима и структуре буџетског суфицита (дефицита),
- једноставност примене која доприноси прецизном мерењу прихода и расхода и сталном праћењу извршења буџета на нивоу општег државног сектора,
- усклађеност основе за рачуноводство и буџет, што је функционално решење, чиме се олакшава процес припреме и презентовања финансијских извештаја и буџета и
- последњи разлог је срачунат на могућност будућих предвиђања, узимајући у обзир приходе, расходе, примања и издавања, у циљу превентивног деловања.

Важно је истаћи да би наведени циљеви могли бити испуњени и применом обрачунске основе, али су носиоци јавних функција, током 2002. године, без критичког сагледавања прихватили препоруке Светске банке да се рачуноводствени систем прилагоди готовинској основи.<sup>152</sup> Уједно ово је био тренутак када је савезни, интегрални, Закон о рачуноводству требало заменити новим сетом прописа како би се посебно регулисало рачуноводство и ревизија предузећа и буџетских организација.

Међутим, претходно наведени разлози за примену готовинске основе нису препрека процесу стандардизације. Напротив, треба их третирати као привремено решење до потпуне имплементације обрачунске основе, која обезбеђује потпуне информације о трансакцијама ентитета јавног сектора.

---

<sup>152</sup> Савезна Република Југославија Оцена финансијске одговорности земље, децембар 2002., документ Светске банке, стр. 48-50., преузето са <https://documents.worldbank.org/>

Важно је истаћи да примена прописане рачуноводствене основе у Републици Србији онемогућава признавање и вредновање билансних позиција у складу са добром праксом.

На пример, све чешће заступљен концепт фер вредности није могуће применити у условима када се трансакције признају у тренутку и у висини извршених уплата, односно исплата новца. Тако имамо примере складишта ентитета јавног сектора која се издају у закуп, класификују као основна средства и вреднују по набавној вредности. Ова имовина, имајући у виду њену основну намену, треба да буде класификована као инвестициона некретнина и вреднована по фер вредности. Међутим, у пракси нису забележени примери класификовања и вредновања ових средстава на описан начин.<sup>153</sup> Ово је разумљиво с обзиром да се не примењује пун сет МРС ЈС, па ни ентитети нису спремни да у финансијским извештајима пруже више информација од онога што је обавезујући минимум.

Може се навести и пример са финансијским обавезама и потраживањима која су годинама у пословним књигама исказана по вредностима које доводе у питање исказну моћ финансијских извештаја. На пример, материјално значајни износ потраживања државног органа егзистира у главној књизи више од деценије, зато што је тај ентитет преузео права и обавезе, као правни следбеник, једног савезног органа који је укинута 2003. године. Ако се томе дода чињеница да по истом основу други ентитет јавног сектора оспорава одређену висину обавезе зато што није спровођена ревалоризација, онда је јасно да финансијски извештаји оба ентитета јавног сектора не обезбеђују истините и тачне податке и да је потребно неодложно стандардизовање правила признавања и вредновања елемената финансијских извештаја.<sup>154</sup>

---

<sup>153</sup> *Извештај о ревизији финансијских извештаја и правилности пословања Републичке дирекције за робне резерве за 2015. годину*, Република Србија, Државна ревизорска институција, новембар 2016., стр.75.

<sup>154</sup> *Извештај о ревизији Завршног рачуна Буџета Републике Србије за 2015. годину*, Република Србија, Државна ревизорска институција, Београд, децембар 2016., стр.4-5,23. и *Извештај о ревизији финансијских извештаја и правилности пословања Републичке дирекције за робне резерве за 2015. годину*, Република Србија, Државна ревизорска институција, Београд, новембар 2016., стр.90-92.

Слична ситуација је и са примањима запослених, односно са калкулисањем отпремнина у случају престанка радног односа које се не спроводи у рачуноводству већине ентитета јавног сектора.

Не смеју се изоставити ни примери са некретнинама, постројењима и опремом чије вредности изазивају подозрење у смислу драстичног одступања од тржишне вредности сличних средстава. У вези са наведеним категоријама важно је напоменути да је и поузданост података о стању имовине у јавном сектору доведена у питање. Разлог томе су неуређени, непотпуни, дуплирани и неисправни системи евиденције. На пример, евиденције основних средстава воде појединачни ентитети јавног сектора у пословним књигама, евиденцију води Управа за Трезор и за јавни сектор у целини то чини Републичка дирекција за имовину. Забрињавајући је налаз ревизије који указује да подаци између наведених ентитета нису међусобно усаглашени. Према извештају ревизије Дирекција за имовину Управи доставља нетачне податке што је последица погрешно попуњених образаца од стране корисника буџетских средстава, малог броја корисника испод 10% који су доставили обрасце и неподељености јавних средстава.<sup>155</sup> Наведени пример заправо представља последицу нестандардизованих правила признавања и вредновања имовине. Међутим, описани примери из праксе представљају и ограничења за спровођење наведеног процеса у будућности.

Дакле, занемаривање концепта фер вредности доводи у питање економску реалност приказаних пословних догађаја, а тиме и успешност јавног менаџмента која се сагледава из биланса успеха који, у садашњим условима, не одражава промене фер вредности нето имовине из биланса стања.<sup>156</sup> Да би се могло постићи сагледавање економске реалности на основу тржишних цена неопходна је промена постојећег концепта признавања и вредновања елемената финансијских извештаја.

Последице нестандардизованих правила признавања и вредновања билансних категорија су бројне, за потребе овог истраживања биће издвојене неке од њих. На пример, одсуство стандардизације утицало је да евиденције ентитета јавног сектора

---

<sup>155</sup> *Извештај о ревизији Завршног рачуна Буџета Републике Србије за 2014. годину*, Република Србија, Државна ревизорска институција, Београд, децембар 2015., стр.63.

<sup>156</sup> Детаљније о фер вредности видети: Шкарић Јовановић, К., (2012), Импликације примене фер вредности на исказну моћ извештаја о резултату, 43. *Симпозијум Савеза рачуновођа и ревизора Србије, Зборник радова*, Златибор

буду непотпуне што отежава могућност стварног приказивања и вредновања билансних позиција. На пример, МУП Србије није водио евиденцију издавања неперсонализованих образаца путних исправа, возачких дозвола, таблица за регистрацију и сл. иако наведене категорије припадају залихама и имају тачно дефинисану вредност.<sup>157</sup> Слична ситуација је и са дивидендама које уплаћују ентитети у којим држава има право управљања по основу уложеног капитала или на основу закона. Наиме, држава не води евиденцију о потраживањима по основу дивиденди што је последица одсуства стандардизованих правила и поштовања општеприхваћених рачуноводствених принципа.

Такође, евиденције ентитета нису међусобно усаглашене. Суштински проблем је у чињеници да подаци нису усаглашени између ресорног министарства и ентитета у његовом саставу. На пример, у главној књизи Управе за трезор нису евидентирани уплате, по основу повраћаја гаранцијских депозита, на подрачун Министарства финансија. Неусаглашени подаци и различити приступ обухватања пословних догађаја један је од ограничавајућих фактора стандардизације, посебно што је таквих примера доста.<sup>158</sup>

Непоуздани подаци о пословању већине ентитета јавног сектора отежавају процес стандардизације, тако да признавање и вредновање билансних позиција постаје мање значајно у односу на потребу за утврђивањем стварног стања, односно адекватног пописа на нивоу јавног сектора. Целовити попис стања имовине и обавеза у свим ентитетима јавног сектора би представљао почетну тачку након којег би могла да се разматра и анализира могућност стандардизације.

Процес стандардизације је дуг и сложен и може се спровести кроз неколико фаза.

Прво, потребно је да Министарство финансија, преузме одговорност за финансијско извештавање у јавном сектору. Потребно је да ово ресорно министарство уложи више напора и компетенција и покаже више интересовања за сагледавање пословања целокупног јавног сектора.

---

<sup>157</sup> Према Извештају о ревизији саставних делова финансијских извештаја Министарства унутрашњих послова за 2012. годину, Државна ревизорска институција, Београд, децембар 2013., стр.31.

<sup>158</sup> Према извештајима о ревизији Државне ревизорске институције детаљније видети у архиви извештаја на сајту: <http://www.dri.rs/revizije/izvestaji-o-reviziji.136.html>



Друго, ресорно министарство би требало да предузима иницијативу и утиче на националну владу да схвати значај квалитетног и транспарентног финансијског извештавања у јавном сектору и у даљим корацима дефинише правац и оквир рачуноводственог система јавног сектора.

Треће, потребно је водити конструктивни дијалог са националним рачуноводственим организацијама ради унапређења и укључивања рачуноводствене професије у давању доприноса развоју рачуноводства јавног сектора.

Коначно, потребно је поспешити сарадњу са земљама које имају слична искуства а које су успешно спровеле процес стандардизације и хармонизације, ради размене искуства и примене добре праксе.

Дакле, процес стандардизације је неопходан посебно у савременим условима када јавни сектор постаје значајан носилац привредних активности.

У Републици Србији постоје бројна ограничења за стандардизацију правила признавања и вредновања елемената финансијских извештаја ентитета јавног сектора, али и одређене могућности које би требало искористити. У циљу наставка процеса придруживања Европској унији наша земља мора стандардизовати правила финансијског извештавања у јавном сектору.

## **2. Увођење нових финансијских извештаја ентитета јавног сектора**

С обзиром да се процесу стандардизације приступило декларативно, сет финансијских извештаја које састављају различити ентитета јавног сектора Републике Србије је различит, што се уочава из следећег приказа.

Слика 1: Сет прописаних финансијских извештаја за ентитете јавног сектора Републике Србије



Извор: Обрада аутора у складу са одредбама Уредбе о буџетском рачуноводству и Закона о рачуноводству

Буџетско рачуноводство у Републици Србији, сходно Уредби о буџетском рачуноводству, се односи на буџет Републике, буџет територијалне аутономије и локалних самоуправа, директне и индиректне кориснике буџетских средстава, Републички завод за здравствено осигурање, републичке фондове пензијског и инвалидског осигурања, републички фонд за запошљавање и кориснике средстава Републичког завода за здравствено осигурање.<sup>159</sup>

Корисници буџетских средстава, организације за обавезно социјално осигурање и њихови корисници и буџетски фондови састављају „Биланс стања, Биланс прихода и расхода, Извештај о новчаним токовима, Извештај о капиталним издацима и финансирању, Извештај о извршењу буџета и уз наведене извештаје

<sup>159</sup> Уредба о буџетском рачуноводству, Службени Гласник РС бр.125/2003 и 12/2006, члан 2.

достављају образложење значајних одступања између одобрених средстава и извршења, Извештај о гаранцијама датим у току фискалне године, Извештај о коришћењу средстава из текуће и сталне буџетске резерве и Преглед примљених донација и кредита, домаћих и страних, као и извршених отплата кредита, усаглашених са информацијама садржаним у извештајима о новчаним токовима<sup>160</sup>.

У складу са Законом о рачуноводству јавна предузећа, јавне финансијске и нефинансијске институције састављају и обелодањују Биланс стања, Биланс успеха, Извештај о токовима готовине, Извештај о променама на капиталу, Извештај о осталом резултату, Напомене уз финансијске извештаје, Статистички извештај за пословну годину и Извештај о пословању. Уважавајући специфичности одређених јавних финансијских институција, као што су инвестициони фондови или државни пензиони фондови, прописана су додатна обелодањивања од стране надлежних институција, и то Комисије за хартије од вредности и Народне банке Србије.

Разноврсност финансијских извештаја и примена различитих рачуноводствених политика у знатној мери отежава сагледавање реалних перформанси у јавном сектору као целини. У циљу решавања наведеног проблема важно је ускладити правну регулативу са европским тековинама и прихватити пун сет MPC JC.

Прихватањем MPC JC сет финансијских извештаја био би усаглашен скоро за све ентитете јавног сектора, са изузетком обелодањивања финансијских информација о општем сектору државе које би састављао надлежни ентитет, односно Министарство финансија.

Извештај о општем сектору државе пружио би корисницима финансијских извештаја информације о целокупној имовини, обавезама, нето имовини (капиталу), променама на нето имовини, приходима, расходима, новчаним токовима из пословних активности, активности инвестирања и финансирања, буџетском суфициту (дефициту) на нивоу целокупног државног сектора.<sup>161</sup> Важно је истаћи да је обелодањивање финансијских информација о општем сектору

---

<sup>160</sup> Уредба о буџетском рачуноводству, Службени Гласник РС бр.125/2003 и 12/2006, члан 7.

<sup>161</sup> Детаљније видети: IPSAS 22-Disclosure of Financial Information about the General Government Sector, IPSASB, 2017., page 711., paragraph 35.

државе опционо, али да би Извештај његовим корисницима омогућио боље разумевање активности националне владе и начина пословања осталих ентитета над којима држава има контролу пословања. Информације обелодањене у извештају би омогућиле оцену перформанси националне владе, односно државног сектора и анализу и процену фискалне политике. Извештај би могао да обезбеди и информације о сегментима пословања државног сектора. Међутим, чини се да пракса сегментног извештавања није ни у приватном сектору развијена тако да се не може очекивати потпуно и благовремено извештавање о сегментима државног сектора.

Извештај о пословању ентитета јавног сектора, чије састављање није прописано као обавезно, пружио би додатне информације о дефинисаној стратегији, циљним и оствареним перформансама, оперативним активностима, броју запослених, квалификационој и старосној структури запослених, активностима ентитета јавног сектора на унапређењу стандарда грађана и заштити грађана, заштити животне средине, корисницима услуга, квалитету пружених услуга, цени услуге, окружењу, ризицима са којим се суочава ентитет јавног сектора и сл.

Тренутно у Републици Србији мали број ентитета јавног сектора саставља и обелодањује наведени извештај. Добар пример транспарентног Извештаја о раду пружа МУП Србије који детаљно наводи стратегију развоја и унапређења; активности и проценат реализације спроведених акција у делу сузбијања организованог криминала, кријумчарења и трговине наркотицима и људима; заштити и спасавању људи од пожара, поплава и других ванредних ситуација и сл. Детаљно даје приказ броја запослених по управама и станицама са подацима о старосној и квалификационој структури. Међутим, обим и квалитет информација у овом извештају може бити унапређен. На пример, у Извештају се обелодањују подаци о броју издатих путних исправа, саобраћајних и возачких дозвола, а не обелодањују се подаци о броју регистрованих возила што би пружило информације о оствареним приходима, приливима МУП-а по том основу. Међутим, у условима када ретко који ентитет транспарентно приказује информације о свом пословању, може се рећи да Извештај МУП-а представља добру праксу. Поред МУП-а требало би истаћи и Министарство здравља, Министарство финансија, Министарство привреде, Министарство просвете, Министарство правде који имају устаљену

праксу обелодањивања информација о раду. Генерално, извештаји министарстава су донекле уређени и транспарентни у мери у којој надлежни министар одреди.

Ситуација је у знатној мери другачија код органа у саставу министарстава, посебних организација и других ентитета државног сектора. Наиме, наведени ентитети углавном немају систематизоване информације о пословању, мада има и примера где се извештај саставља али не обелодањује. Такви примери су извештаји обавештајних служби, служби безбедности, нуклеарни објекти и сл., што је разумљиво с обзиром на природу активности које наведени ентитети обављају.

Састављање извештаја о пословању и његово обелодањивање унапредило би јавну одговорност али би и пружило одговоре на бројна питања и решило бројне недоумице са којима се јавност а пре свега грађани сусрећу.

Састављање Извештаја о општем државном сектору и Извештаја о пословању ентитета јавног сектора не мора нужно пратити усвајање МРС ЈС. Надлежни органи у Републици Србији би могли регулисати обавезу састављања ових извештаја. На тај начин би оправдали целисходност задовољена информационих потреба широког круга корисника. Међутим, за то је неопходна измена постојеће правне регулативе, конкретно, Уредбе о буџетском рачуноводству и других подзаконских аката који ближе уређују форму и садржину извештаја ентитета јавног сектора.

## ***Глава II - Регулатива Републике Србије у области рачуноводства и ревизије ентитета јавног сектора***

У Републици Србији систем финансијског извештавања у јавном сектору регулисан је правном и професионалном регулативом.

Правну регулативу чине: Закон о рачуноводству, Закон о ревизији, Закон о буџету<sup>162</sup>, Закон о буџетском систему, Закон о јавним предузећима, Закон о јавној својини, Уредба о буџетском рачуноводству, Уредба о примени Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор, Правилник о начину припреме, састављања и подношења финансијских извештаја корисника буџетских средстава, корисника средстава организација за обавезно социјално осигурање и буџетских

---

<sup>162</sup> Усваја се посебно за сваку фискалну, односно буџетску годину

фондова, Правилник о начину утврђивања и евидентирања корисника јавних средстава, Правилник о стандардном класификационом оквиру и контном плану за буџетски систем, Правилник о начину вршења пописа и усклађивања књиговодственог стања са стварним стањем, Правилник о условима, начину и поступку полагања испита за стицање звања овлашћени интерни ревизор у јавном сектору.

Свакако да је правна регулатива којом се регулише процес финансијског извештавања знатно бројнија, али је наведена она коју сматрамо најважнијом за рачуноводствени систем јавног сектора.

Под професионалном регулативом се подразумевају МРС и МСФИ коју примењују јавна предузећа и јавне нефинансијске и финансијске институције, МРС ЈС, Кодекс етике за професионалне рачуновође, као и Међународни стандарди ревизије (МСР).

Као што је наведено, квалитет постојеће регулативе утиче на квалитет рачуноводственог система зато је важно приступити анализи постојећег стања и предузети мере за унапређење области финансијског извештавања у јавном сектору. Креирање адекватног регулаторног оквира је први корак у побољшању постојећег рачуноводственог система јавног сектора Србије.

## **1. Постојећа правна регулатива у делу финансијског извештавања ентитета јавног сектора**

Правном регулативом дефинисана су и прописана бројна питања везана за обухват и функционисање јавног сектора, планирање, припремање, доношење и извршење буџета, вођење пословних књига, поступак и начин вршења пописа и усаглашавања стварног са књиговодственим стањем, надлежност и функционисање система финансијског извештавања, примену рачуноводствене основе приликом признавања и евидентирања пословних догађаја, учесталост и ниво извештавања, сет финансијских извештаја, фискалне принципе и правила и сл.

На први поглед могло би се учинити да су поменутом правном регулативом кључна подручја рачуноводственог система обухваћена и дефинисана. Међутим, постојећа регулатива Републике Србије не обезбеђује решавање бројних питања и

проблема везаних за финансијско извештавање, првенствено буџетских корисника, а потом и целокупног јавног сектора.

Наиме, не постоји интегралан регулаторни оквир за финансијско извештавање у јавном сектору већ се за потребе вођења пословних књига, састављање, достављање и објављивање финансијских извештаја ентитета који припадају јавном сектору примењују одредбе више законских и подзаконских аката. У поступку истраживања је утврђено да 89% корисника јавних средстава примењује одредбе буџетског рачуноводства, док одредбе својствене привредним друштвима, тј. Закон о рачуноводству примењује 11% осталих корисника јавних средстава.<sup>163</sup>

Са аспекта предмета регулисања ова два правна акта су веома слична. Међутим, и поред тога на различите начине приступају дефинисању појединих питања иако се Уредба о буџетском рачуноводству у потпуности односи на ентитете јавног сектора а Закон о рачуноводству на један део ентитета јавног сектора. Разлике су посебно видљиве у делу регулисања правила признавања и вредновања елемената финансијских извештаја. Уредба не дефинише на јасан начин правила вредновања док Закон недвосмислено указује на потребу поштовања општих рачуноводствених начела јасно наводећи која су то начела.

Суштински проблем постојеће регулативе представља нејасно дефинисање обухвата јавног сектора и рачуноводствених елемената и појмова.

Непрецизно дефинисање обухвата јавног сектора је карактеристично за већину законских норми. На пример:

1. Законом о буџетском систему јавни сектор је дефинисан као неизоставни део националне економије који се састоји од општег државног сектора и нефинансијских предузећа под контролом државе (јавна предузећа).<sup>164</sup>

---

<sup>163</sup> Термин корисник јавних средстава у Републици Србији кореспондира термину ентитет јавног сектора. Релативно учешће је утврђено према броју корисника јавних средстава из постојећег списка корисника јавних средстава Министарства финансија на дан 30.04.2016., преузетог са сајта министарства, датог у Прилогу 1а).

<sup>164</sup> Закон о буџетском систему, „Службени гласник РС“ број 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013, 108/2013, 142/2014, 68/2015, 103/2015, 99/2016 и 113/2017., члан 2., став 13.

2. Законом о јавним предузећима иста су дефинисана „као предузећа која обављају делатност од општег интереса, а које оснива Република Србија, аутономна покрајина или јединица локалне самоуправе“.<sup>165</sup>
3. Законом о начину одређивања максималног броја запослених у јавном сектору, јавни сектор се дефинише као општи ниво државе изузимајући јавна предузећа.<sup>166</sup>
4. Законом о систему плата запослених у јавном сектору исти обухвата „државне органе; органе аутономне покрајине, органе јединица локалне самоуправе; друге органе и организације које је основала Република Србија, аутономна покрајина или јединица локалне самоуправе; јавне агенције и организације на које се примењују прописи о јавним агенцијама; јавне службе које се финансирају из буџета Републике Србије, аутономне покрајине и јединице локалне самоуправе, односно из доприноса за обавезно социјално осигурање и организације обавезног социјалног осигурања“.<sup>167</sup>

Непрецизност, непотпуност и неусаглашеност у законским нормама присутна је и у делу дефинисања рачуноводствених елемената и појмова.

На пример, Законом о буџетском систему прописано је да завршни рачун чини:

- „Годишњи финансијски извештај о извршењу буџета, који садржи годишњи извештај о учинку програма, укључујући и учинак на унапређењу родне равноправности, са додатним напоменама, објашњењима и образложењима;
- Годишњи финансијски извештај о извршењу плана организација за обавезно социјално осигурање, као и годишњи консолидовани финансијски извештај Републичког фонда за здравствено осигурање, са додатним напоменама, објашњењима и образложењима и

---

<sup>165</sup> Закон о јавним предузећима, „Службени гласник РС“, бр. 15/2016., члан 3.

<sup>166</sup> Закон о начину одређивања максималног броја запослених у јавном сектору, „Службени гласник РС“ број 68/2015 и 81/2016, члан 1., став 2.

<sup>167</sup> Закон о систему плата запослених у јавном сектору, „Службени гласник РС“ број 18/2016, 108/2016 и 113/2017, члан 1., став 2.



- Извештај екстерне ревизије<sup>168</sup>, с тим да се финансијски резултат утврђује сагласно МРС ЈС-финансијско извештавање на готовинској основи.

С друге стране, Уредбом о буџетском рачуноводству прописано је да финансијске извештаје чине:<sup>169</sup>

- Извештаји на готовинској основи (Извештај о новчаним токовима и Извештај о капиталним издацима и финансирању) и
- Извештаји састављени на основу усвојених рачуноводствених политика.

Правилником о начину припреме, састављања и подношења финансијских извештаја корисника буџетских средстава прописано је да финансијске извештаје чине „завршни рачун, годишњи финансијски извештај, периодични финансијски извештаји, консолидовани периодични и консолидовани годишњи финансијски извештаји“<sup>170</sup>, који се достављају у форми биланса стања, биланса прихода и расхода, извештаја о капиталним издацима и примањима, извештаја о новчаним токовима и извештаја о извршењу буџета. Усвајањем овог правилника нејасноће у дефинисању и садржини финансијских извештаја нису изостале. У складу са тим може се поставити неколико питања.

Прво питање које се може поставити тиче се јасног појмовног разграничења завршног рачуна, односно финансијских извештаја а потом и њихове садржине. Дакле, нејасно је зашто се негде користи термин завршни рачун, а негде финансијски извештај, и зашто је садржина различито дефинисана у поменутиим законским и подзаконским актима.

Друго, Законом о буџетском систему је дефинисано да се на готовинској основи саставља Извештај о извршењу буџета, док је Уредбом прописано да те извештаје чине Извештај о капиталним издацима и финансирању и Извештај о новчаним токовима. На основу овога уочава се потпуна неусаглашеност законског и подзаконског акта.

<sup>168</sup> Закон о буџетском систему, „Службени гласник РС“ број 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013, 108/2013, 142/2014, 68/2015, 103/2015, 99/2016 и 113/2017., члан 79.

<sup>169</sup> Уредба о буџетском рачуноводству, „Службени гласник РС“ број 125/2003 и 12/2006, члан 7.

<sup>170</sup> Правилник о начину припреме, састављања и подношења финансијских извештаја корисника буџетских средстава, корисника средстава организација за обавезно социјално осигурање и буџетских фондова, „Службени гласник РС“ број 18/2015, члан 2.

Треће, исти извештаји се могу срести под различитим називима у регулаторном оквиру. На пример, у складу са одредбама Уредбе постоји Извештај о капиталним издацима и финансирању а у складу са одредбама Правилника исти извештај носи назив Извештај о капиталним издацима и примањима. Постојање недоследности и непрецизности у називима извештаја представља сигнал за предузимање мера за унапређење постојећег стања.

Четврто, Уредбом је прописано да буџетски корисници састављају и извештаје у складу са усвојеним рачуноводственим политикама. Како не постоји прописана обавеза усвајања рачуноводствених политика, могло би се закључити да буџетски корисници који немају усвојене рачуноводствене политике и не састављају наведене извештаје. Број буџетских корисника који нема усвојене рачуноводствене политике није незнатан. На пример, одређени број судова и градских управа, већина општина и месних заједница нема прописане рачуноводствене политике.<sup>171</sup> Од укупног броја анкетираних испитаника који припадају јавном сектору 42% има рачуноводствене политике које нису ажуриране, односно које су застареле.<sup>172</sup> Интересантан пример у рачуноводственој политици једног ентитета је дефинисање FIFO (first in first out) методе код обрачуна излаза залиха, при чему се наведена трансакција евидентира применом пондерисане просечне цене. Такође, детаљно описивање поступка издавања бонова за бензин при употреби службених возила, при чему се издавање и правдање бонова не спроводи у ентитету, већ у Управи за заједничке послове републичких органа. Прописивање ових рачуноводствених политика био је подстакнут моделом који није уважавао специфичности конкретног ентитета.

Пето, Законом о буџетском систему је консолидација дефинисана као поступак исказивања прихода, расхода, примања и издавања различитих буџета и ванбуџетских фондова као да се ради о јединственом ентитету. Наиме, консолидација у складу са Законом подразумева елиминисање прихода, расхода, примања и издавања између истих и различитих нивоа власти. Ово значи да се

---

<sup>171</sup> Детаљније видети Извештаје Државне ревизорске институције на [www.dri.rs](http://www.dri.rs)

<sup>172</sup> Детаљније видети Прилог 2: Резултати истраживања добијени поступком анкетирања запослених на финансијско-рачуноводственим пословима у јавном сектору, Табела 2з) Адекватност прописаних рачуноводствених политика

консолидовани извештај о финансијском положају буџетских корисника на нивоу Републике Србије не саставља. Ситуација је још неповољнија ако се посматра целокупан јавни сектор, што је разумљиво с обзиром да нема консолидованих података на нивоу државног сектора.

Шесто, што се надовезује на претходно је чињеница да се Законом о рачуноводству, кога примењују јавна предузећа, јавне финансијске и нефинансијске институције, прописује примена МРС И МСФИ који консолидовање дефинишу као поступак елиминисања последица свих интерних пословних догађаја не ограничавајући се само на приходе и расходе.

Седмо, Уредбом се прописује да „вођење пословних књига, припрему, подношење и објављивање финансијских извештаја корисника буџетских средстава и организација обавезног социјалног осигурања као и корисника средстава Републичког завода за здравствено осигурање, обавља стручно лице које није кажњавано за кривична дела која га чине неподобним за обављање послова из области рачуноводства. Услови за оспособљавање стручних лица и стицање стручних знања уређују се националним стандардом“.<sup>173</sup> Непотпуност овог члана огледа се у недоречености ко прописује национални стандард и где треба да буде објављен, као и то која организација је надлежна за оспособљавање лица и стицање стручних знања.

Осмо, неконзистентност Уредбе огледа се и у редоследу дефинисања процеса финансијског извештавања, односно редоследа регулисања одређених питања, што није од пресудне важности. Наиме, најпре се дефинише систем извештавања а потом начин вођења пословних књига, иако се из члана 1. Уредбе јасно уочава да је на првом месту вођење пословних књига. Ова примедба је чисто формалног карактера, али указује на степен посвећености законодавне власти у јасном дефинисању одредби.

Девето, Законом о буџетском систему дефинисано је да кориснике јавних средстава чине корисници буџетских средстава а то су директни и индиректни корисници, корисници средстава обавезног социјалног осигурања, јавна предузећа,

---

<sup>173</sup> Уредба о буџетском рачуноводству, „Службени гласник РС“, број 125/2003 и 12/2006, члан 19.

јавне агенције и организације.<sup>174</sup> Јавна средства у складу са Законом су она средства која су на располагању и под контролом Републике Србије, локалне власти и организација за обавезно социјално осигурање. Поменути Закон обухват корисника јавних средстава је јасно дефинисан. Међутим, одредбе других подзаконских аката нису усаглашене са текстом Закона а требало би да ближе уреде његове поједине одредбе. На пример, Правилник о стандардном класификационом оквиру и контном плану за буџетски систем могу примењивати искључиво корисници буџетских средстава и корисници средстава организација за обавезно социјално осигурање, не и сви корисници јавних средстава. Дакле, Правилник се не односи на јавна предузећа, јавне агенције и друге организације. У Правилнику у почетном ставу је назначено да су и Република и локалне власти обавезне да примењују одредбе. Међутим, законодавац је морао прецизирати термине који се односе на Републику и локалну власт како би се избегла могућност погрешног тумачења одредби и/или спречило избегавање примене одредби Правилника.

Десето, контни план за буџетски систем, регулисан претходно поменути правилником, има и одређених недостатака који се огледају у садржини и карактеристикама конта што у знатној мери отежава контирање и књижење у пословним књигама буџетских корисника. На пример, у оквиру групе рачуна прихода од продаје добара и услуга садржан је конто импутиране продаје за који не постоји образложење шта је то инпутирана продаја и која књижења се спроводе на наведеном конту. Као последица тога, буџетски корисници и не користе прописани конто. Такође, постоје конта која нису развијена по аналитици као на пример импутирани социјални доприноси, једнократни порези по различитим основама и сл. С друге стране, нису развијени поступци укидања постојећих конта. На пример расходи који се финансирају из средстава за реализацију националног инвестиционог плана (НИП) и даље постоје у контном плану, иако је концепт НИП-а укинут паралелно са укидањем Министарства за национални инвестициони план још 2012. године. Такође, у контном плану за буџетски систем нису уграђени механизми за увођење нових конта.

---

<sup>174</sup> Закон о буџетском систему, „Службени гласник РС“ број 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013, 108/2013, 142/2014, 68/2015, 103/2015, 99/2016 и 113/2017., члан 2.

Уважавајући до сада наведено учача се неповољно регулаторно окружење које у знатној мери умањује квалитет рачуноводственог система јавног сектора, што заправо указује на потребу његовог неодложног унапређења. Дакле, како би се створили услови за разјашњење спорних питања потребно је изменити правну регулативу, усвојити акте и креирати амбијент кроз континуирано усавршавање и координацију рачуноводствене професије који ће обезбедити њихову имплементацију у пракси и хармонизацију са МРС ЈС.

Званична примена МРС ЈС на обрачунској основи у Републици Србији још није почела, иако је Уредба о примени Међународних рачуноводствених стандарда усвојена 2010. године. Разлог томе су нејасне одредбе, као и неусаглашеност са Законом о буџетском систему. Наиме, Уредбом се прописује примена стандарда „на вођење пословних књига и састављање, приказивање, достављање и објављивање финансијских извештаја директних и индиректних корисника буџетских средстава, корисника средстава организација обавезног социјалног осигурања, буџетских фондова Републике Србије и буџетских фондова аутономних покрајина и јединица локалне самоуправе, почев од 1. јануара 2011. године.“<sup>175</sup> Како стандарди не регулишу питање вођења пословних књига, нити достављања финансијских извештаја, учача се грешка при дефинисању прве, и најважније одредбе. Такође, Уредба прописује примену стандарда али не прецизира којих. Нејасно је да ли се примењују сви стандарди или само одређени број. Уколико се осврнемо на назив Уредбе можемо стећи утисак да се одредбе односе на примену Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор на обрачунској основи. Уколико се прописује примена свих стандарда, поставља се питање оправданости дефинисаних законских и подзаконских одредби о примени готовинске основе, зато што примена свих стандарда претпоставља имплементацију обрачунске рачуноводствене основе. Можда је законодавац мислио само на примену једног стандарда и то Међународног рачуноводственог стандарда за јавни сектор- Финансијско извештавање на готовинској основи, међутим у том случају у називу Уредбе не би била коришћена множина. Суштински проблем је што се у одредбама Уредбе не истиче разлика између Међународних рачуноводствених стандарда за

---

<sup>175</sup> Уредба о примени Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор, „Службени гласник РС“ број 49/2010 и 63/2016, члан 1.

јавни сектор на обрачунској основи и Међународног рачуноводственог стандарда за јавни сектор на готовинској основи. Дакле, присутна непрецизност у дефинисању одредби се мора елиминисати уколико желимо да унапредимо постојећи систем финансијског извештавања у јавном сектору.

Такође, постоје и друга подручја која нису довољно или нису уопште регулисана. На пример, није дефинисано ко је надлежан за званични превод МРС ЈС, за давање мишљења о спорним питањима у вези примене стандарда и др. Дакле, надлежни ентитет, тј. Министарство финансија има обавезу и одговорност за благовремени превод стандарда. Правном регулативом морају бити прописана адекватна решења чија би примена обезбедила, најпре, благовремен, а потом и квалитетан превод МРС ЈС.<sup>176</sup>

На овом месту треба навести и оне одредбе које су дефинисане у циљу унапређења извештавања, а које се у пракси не поштују. Један такав пример се односи на јавност у раду дефинисан Законом о јавним предузећима. Овај правни акт прописује обавезу јавном предузећу да обелодани, на интернет страници, усвојене годишње програме, тромесечне извештаје о реализацији програма, ревидиране финансијске извештаје са мишљењем ревизора, састав надзорног одбора и директора и друга релевантна подручја важна за јавност.<sup>177</sup> У поступку истраживања је утврђено да од 36 јавних предузећа на републичком нивоу чак 42% обелодањује делимичне информације и то, најчешће, о саставу надзорног одбора и директора, ревидиране финансијске извештаје и извештај о пословању. Од наведеног броја 11% уопште не обелодањује информације у складу са одредбама поменутог Закона. Дакле, мање од половине јавних предузећа на републичком нивоу обелодањује информације у складу са Законом. Ситуација је значајно неповољнија код обелодањивања информација о јавним предузећима на локалном нивоу.

Из претходно наведеног се може закључити да постојећа регулатива, у нашој земљи, знатно отежава и нарушава квалитет система финансијског извештавања у

---

<sup>176</sup> Превод МРС ЈС је обезбедио Савез рачуновођа и ревизора Србије као међународно призната професионална организација. Међутим, стандарди до сада нису, од стране Министарства финансија, званично преведени нити објављени у Службеном гласнику

<sup>177</sup> Закон о јавним предузећима „Службени гласник РС“ број 15/2016, члан 71.

јавном сектору, и из тог разлога неопходно је тежити ка унапређењу постојећег стања. Процес унапређења би требало да се одвија следећим редоследом:

- започети процес стандардизације и хармонизације прописа спровести до краја, најпре кроз прецизно прописивање обавезе примене МРС ЈС и обезбеђење услова за имплементацију стандарда што подразумева давање подршке рачуноводственој професији у смислу обуке и припреме буџетских рачуновођа да састављају финансијске извештаје на обрачунској основи,
- укључивање рачуноводствене професије у креирање регулаторног оквира кроз конструктивни дијалог,
- спроводити континуирану едукацију рачуновођа у јавном сектору,
- примењивати прописе у пракси уз помоћ и подршку надлежних ентитета,
- спроводити стриктну проверу примене прописа уз спровођење одређених мера санкционисања,
- смањити број подзаконских аката који само указују на степен некавалитета закона,
- укинути поједине подзаконске акате, као на пример Уредбу о буџетском рачуноводству. Уместо Уредбе дефинисати прецизан и квалитетан Закон о рачуноводству јавног сектора који би детаљно регулисао сва питања која су данас дефинисана, бројним правилницима и уредбама,
- међусобно усагласити прописе који се односе на ентитете јавног сектора у мери у којој дозвољава специфичност њиховог пословања и
- побољшати комуникацију и координацију између ентитета јавног сектора.

Релевантна правна регулатива представља основу квалитетног система финансијског извештавања ентитета јавног сектора. Улога регулативе је вишеструка, с обзиром да се њоме уређује рачуноводствени систем, одређује примена рачуноводствене основе, а тиме и форма и садржина финансијских

извештаја. У креирању регулаторног оквира важну улогу има рачуноводствена професија.

## **2. Утицај професионалне регулативе на унапређење рачуноводства јавног сектора**

Рачуноводствена професија, на међународном и националном нивоу, значајан је инструмент за унапређење система финансијског извештавања. Поред регулаторног оквира, државе, система образовања и институција које врше надзор над финансијским извештавањем, рачуноводствена професија одређује квалитет финансијског извештавања.

Због све већег значаја и улоге јавног сектора у функционисању привредних система, рачуноводствена професија се суочава са изазовима континуираног преиспитивања и унапређења рачуноводствених принципа и методологија, а све у циљу унапређења процеса финансијског извештавања и заштити јавних интереса у том процесу. Из тог разлога, подршка рачуноводствене професије од стране националне владе, односно државе је неопходна и неизбежна. Све је присутније схватање да подстицање и унапређење рачуноводствене професије представља дугорочну инвестицију која ће донети користи у погледу економског развоја на националном, регионалном и глобалном нивоу.

Рачуноводствена професија у Републици Србији је потпуно маргинализована у смислу одсуства институционалног и регулаторног статуса рачуновођа, како у приватном тако и у јавном сектору. Наиме, Законом о рачуноводству нису регулисана основна питања везана за рачуноводствену професију, односно рачуновође. На пример, Законом није дефинисано професионално тело, иако је Савез рачуновођа и ревизора Србије (СРРС) пуноправни члан Међународне федерације рачуновођа и спроводи организовање активности за стицање звања у рачуноводству, нису дефинисани услови, начини и ниво звања у рачуноводственој професији, није дефинисан професионални и стручни ниво знања, није регулисано питање тестирања, сертификавања, едуковања нити лиценцирања рачуновођа и сл. Дакле, надлежни ентитет (Министарство финансија) још увек не препознаје или не



жели да препозна улогу и значај рачуноводствене професије и њеног ангажовања и утицаја на национални систем.

Као последица таквог стања имамо ситуацију да финансијске извештаје у државном сектору може састављати лице које не зна основне рачуноводствене принципе, не разликује приходе и приливе и др. Непостојање адекватне селекције кадрова за рачуноводствене послове буџетских корисника, па и осталих ентитета јавног сектора, отвара велики простор за стварање непоузданих, непотпуних и непрегледних извештаја. Рачуноводствени кадрови у процесу финансијског извештавања имају велики значај и улогу, зато је неопходно предузети мере за унапређење њиховог положаја.

За Републику Србију је битно да се организује систем који ће подржати рачуновође, с обзиром да је положај рачуноводствене професије забрињавајући. Чини се да је ситуација у рачуноводству јавног сектора још алармантнија јер буџетске рачуновође, независно од (не)квалитета регулаторног оквира, нису у прилици да се професионално усавршавају и да се укључе у напоре за унапређењем сопственог положаја на радном месу на коме су ангажовани. Разлог томе су приоритети у решавању питања стручног усавршавања,<sup>178</sup> недостатак новчаних средстава за плаћање обука коју организују екстерни предавачи, изостанак организације интерних обука из области рачуноводства јавног сектора и неразумевање потребе за континуираном едукацијом. Одсуство интереса за унапређење положаја буџетских рачуновођа отежава имплементацију MPC JC, онемогућава унапређење квалитета постојеће правне регулативе, отежава сарадњу са другим земљама сличног рачуноводственог наслеђа у јавном сектору, ради размене и прихватања искуства.<sup>179</sup>

Важно је истаћи и улогу и значај државних ревизора, чија је надлежност спровођење независне провере и ревизије финансијских извештаја свих ентитета јавног сектора, а у циљу давања мишљења. Државна ревизорска институција (ДРИ) је независна институција која спроводи ревизију буџета републике, државних

---

<sup>178</sup> Детаљније видети: *Стратегија стручног усавршавања државних службеника у Републици Србији*, Влада Републике Србије, "Службени гласник РС", 56/2011 и 51/2013.

<sup>179</sup> Детаљније о улози и значају рачуноводствене професије у систему финансијског извештавања видети: Шкарић Јовановић, К., (2003), Улога рачуновођа у процесу финансијског извештавања, *34. Симпозијум Савеза рачуновођа и ревизора Србије, Зборник радова*, Златибор, стр. 39-51.

управа, локалних самоуправа, министарства, органа и организација у саставу министарстава, посебних организација и јавних предузећа. Иако је релативно скоро основана и још увек је у фази јачања, првенствено просторне и кадровске опремљености, допринос ове институције је вишеструк. Исказивањем мишљења и указивањем на основне пропусте, односно неправилности у трошењу буџетских средстава ДРИ је у одређеној мери утицала на ниво транспарентности финансијских извештаја ентитета јавног сектора. Такође, све присутније мишљење са резервом наводи кориснике финансијских извештаја на закључак да резултат пословања појединих ентитета није онакав каквим се представља. Анализирајући извештаје ДРИ углавном се, за податке, срећу констатације „непоуздани“, „непотпуни“ и сл.<sup>180</sup> Дакле, указивање на пропусте и неправилности у систему извештавања ентитета јавног сектора представља шансу да се рачуноводствени систем јавног сектора унапреди. У том смислу јако је важно подржати и ревизорску професију.

За разлику од рачуноводствене, ревизорска професија је врло прецизно и детаљно регулисана Законом о ревизији, што указује на њену јачу, а можда и бољу, организованост. С друге стране, ова чињеница указује и на већу заинтересованост, надлежног ентитета, за подручје ревизије и ревидираних финансијских извештаја. Рачуноводствена и ревизорска професија поштују Етички кодекс у поступку обављања праксе. Кодексом се прописују норме којих се рачуновође и ревизори морају придржавати. Свакако да постојање кодекса етике није гаранција квалитета финансијских извештаја, али је његова претпоставка.<sup>181</sup>

Ради организовања рачуноводственог система јавног сектора који ће обезбедити информације о ефикасности, ефективности и економичности јавног сектора потребно је најпре подржати а затим и ојачати рачуноводствену професију.

---

<sup>180</sup> *Извештај о ревизији Завршног рачуна Буџета Републике Србије за 2015. годину*, Република Србија, Државна ревизорска институција, Београд, децембар 2016.

<sup>181</sup> О утицају етике на квалитет финансијског извештавања детаљније видети: Малинић, Д., (2011), Етичка димензија квалитета финансијског извештавања, *Економика предузећа*, бр. 5-6, Вол. 59, стр. 243-261., Београд

## 2.1. Перспективе унапређења рачуноводствене професије у јавном сектору

Како би се унапредила рачуноводствена професија у Републици Србији важно је анализирати шта је довело до потпуног урушавања статуса рачуновођа и у том правцу уложити напоре да се поврати углед који су некада уживали. У складу са тим, као главни узрок маргинализовања рачуноводствене професије може се издвојити искључивање из регулаторног оквира.

Рачуноводствена професија је све до 1996. године имала подршку законодавних органа. На пример, Законом о рачуноводству из 1993. године јасно је дефинисана обавеза да само стручно лице може водити пословне књиге и састављати финансијске извештаје. Законом из 1996. учињен је корак унапред када су делегиране професионалне организације и органи за доношење националних стандарда, програма за полагање испита за стицање стручних звања, организовање испита, издавање сертификата и вођење регистра стручних звања.<sup>182</sup> У тренутку када се стиче утисак да рачуноводствена професија постаје неизоставан фактор развоја и уливања поверења у финансијске извештаје, долази до усвајања Закона о рачуноводству и ревизији 2002. године. Овај Закон у потпуности умањује значај рачуновођа, тако да се стиче утисак да је започети талас реформи у правцу унапређења рачуноводствене професије прекинут. Да би се превазишли наведени проблеми потребно је неодложно побољшање регулаторног оквира који би подржао и заштитио рачуноводствену професију у целини, тиме и у јавном сектору.

Одсуство професионалне заштите рачуновођа и контроле њиховог рада захтева уређење предметне области у складу са релевантном професионалном регулативом, као што је на пример Етички кодекс за професионалне рачуновође.

У циљу унапређења рачуноводствене професије у јавном сектору, тиме и побољшања квалитета финансијских извештаја ентитета јавног сектора, неопходно је детаљно преиспитати квалификациону структуру запослених и ангажованих лица на финансијско рачуноводственим пословима.

На основу спроведене анкете, у одређеном броју ентитета јавног сектора Републике Србије, утврђено је да од укупног броја испитаника 24% има средњу

---

<sup>182</sup> Закон о рачуноводству, „Сл. лист СРЈ“, бр.46/1996, члан 66.

стручну спрему, 15% вишу стручну спрему, 45% високу стручну спрему а остали испитаници су специјалисти, мастер или магистри.<sup>183</sup> Од испитаника само 10% има сертификат рачуновође, односно овлашћеног рачуновође. С обзиром на добијене резултате путем анкетања, важно је критички сагледати ко и како води пословне књиге и саставља финансијске извештаје. У складу са тим потребно је тежити да у том правцу дође до унапређења. Ово је јако важно јер је у поступку истраживања, интервјуисањем испитаника, утврђено да постоје ентитети јавног сектора у којима се постављени шеф рачуноводства „обучава“ за рачуноводствене послове јер не зна шта је актива и пасива, нити зна да мора постојати равнотежа у налогу за књижење и др., с обзиром на то поставља се питање поверења у рад ентитета јавног сектора који би требало да обављају активности у јавном интересу а и да заштите јавни интерес.

Унапређење постојеће кадровске структуре може се извршити адекватном селекцијом кадрова и континуираном провером знања. Поред квалификационе структуре, важно је истаћи и да, старосна структура запослених и ангажованих лица на финансијско-рачуноводственим пословима у ентитетима јавног сектора није на завидном нивоу. Од укупног броја испитаника 45% је старости преко 50 година, 42% је старости до 50 година, а 12% испитаника је старости до 40 година.<sup>184</sup> Узрок оваквог стања су једним делом последица незаинтересованости младих кадрова да раде на рачуноводственим пословима и другим делом, немогућношћу да они који имају знања, воље и буду ангажовани на рачуноводственим пословима, као и неатрактивношћу посла због ниских зарада. Ово свакако не значи да је квалитет пословних евиденција и финансијских извештаја нарушен због неповољне квалификационе и старосне структуре, али значи да одсуство критичног сагледавања и занемаривања значаја квалитетног рачуновође и занемаривања одговорности рачуновође у обављању рачуноводствених послова све више урушава систем извештавања у јавном сектору.

---

<sup>183</sup> Видети Прилог 2: Резултати истраживања добијени поступком анкетања запослених на финансијско-рачуноводственим пословима у јавном сектору, Табела 2ђ) Квалификациона структура запослених

<sup>184</sup> Видети Прилог 2: Резултати истраживања добијени поступком анкетања запослених на финансијско-рачуноводственим пословима у јавном сектору, Табела 2е) Старосна структура запослених

С друге стране, дефинисање професионалних звања, професионалног оспособљавања и развијање модела компетенција мора постати приоритет и обавеза надлежног ентитета ради унапређења квалитета постојећих евиденција. Из тог разлога неопходна је обука и континуирана едукација рачуновођа у јавном сектору, која се може спроводити од стране Министарства финансија. Будући да у министарству већ постоји Одељење за људске ресурсе које је надлежно за организовање стручних обука и других видова едукације државних службеника и намештеника<sup>185</sup>, надлежност за едукацију рачуновођа у јавном сектору може бити додељена овом организационом делу. Међутим, поставља се питање компетенција кадрова запослених у наведеном Одељењу.

Министарство финансија Републике Србије је заједно са Центром за финансијску изузетност из Љубљане отпочело процес имплементације Програма обуке за стицање сертификата рачуновође у јавном сектору са циљем унапређења рачуноводствене професије. Програм се састоји од три модула, један национални и два међународна (управљачко и финансијско рачуноводство) и развијен је од стране британског Института за јавне финансије и рачуноводство (CIPFA).<sup>186</sup> Програм полазницима обезбеђује међународно признату стручну квалификацију (сертификат). Програмом је обухваћено 25 рачуновођа из јавног сектора Републике Србије што се чини недовољним имајући у виду број ентитета јавног сектора.

Министарство финансија би требало да делегира националну професионалну организацију која ће да унапређује знања и стечена искуства рачуновођа у јавном сектору кроз континуиране обуке и оспособљавање. Свакако да се оспособљавање може спроводити и међусобним координирањем надлежног ентитета, тј. Министарства и професионалне организације.

Поред наведеног, потребно је регулаторним оквиром створити амбијент у којем ће професионална организација оспособити рачуновође у јавном сектору да примењује МРС ЈС.

Постојање свести и воље надлежних ентитета да унапреде рачуноводствену професију у јавном сектору би побољшало систем евидентирања и извештавања. У

---

<sup>185</sup> Информатор о раду Министарства финансија, Београд, децембар 2016., стр. 26

<sup>186</sup> Преузето са [http://www.trezor.gov.rs/src/services/ostaliservisi/obuka\\_za\\_racunovodje/](http://www.trezor.gov.rs/src/services/ostaliservisi/obuka_za_racunovodje/) (01.04.2018.)

крајњем случају без додатних материјалних улагања, а са мало напора, могу се искористити искуства земаља са добром праксом, кроз међусобну сарадњу.

Држава мора да подстакне и подржи институционалну реформу. Институционална реформа кроз реформу законодавног оквира представља механизам за отклањање недостатака у систему финансијског извештавања у јавном сектору Републике Србије.

## Део трећи: Трендови у развоју рачуноводства јавног сектора

Предимензионираност јавног сектора која је условила повећање јавне потрошње и јавног дуга, крајем двадесетог века, довела је до покретања процеса реформи у већини земаља. Циљ реформских процеса био је унапређење ефикасности, ефективности, економичности, одговорности, процеса припреме и праћења буџета, као и полагање рачуна пореским обвезницима, грађанима, стручној и другој јавности. Започети реформски процеси, у наведеном периоду, још увек трају.

Спровођење реформи у јавном сектору било је праћено и реформама рачуноводственог система. Уместо традиционалног рачуноводственог приступа у јавном сектору, који је акценат стављао на проверу намене, висине и законитости трошења буџетских средстава, развијен је нови приступ у коме се поред праћења извршења буџета акценат ставља и на праћење стања и извора средстава, ефикасности употребе и очувања поверених средстава и перформанси.

Највећи допринос развоју новог приступа рачуноводству јавног сектора дале су земље англосаксонског говорног подручја Канада, Велика Британија, Нови Зеланд, Аустралија и Америка. Суштина реформских процеса, у рачуноводству јавног сектора, се заснивала на проширењу циљева финансијског извештавања, самим тим и на преласку са готовинске на обрачунску рачуноводствену основу, као и на јачању управљачког рачуноводства.

Промена до тада важећих принципа признавања и вредновања пословних догађаја, као и методологија утврђивања резултата јавног сектора изазвала је бројне расправе које су у појединим земљама и данас присутне.

Реформама се приступило систематски кроз развијање новог концепта управљања, тзв. нови јавни менаџмент. Тренд развоја и унапређења рачуноводства јавног сектора пратиле су многе земље. Мали је број оних земаља, међу њима је и Република Србија, које је талас суштинских реформи у јавном сектору заобишао, односно које су својим инертним понашањем избегле да се прилагоде новонасталим околностима.

## ***Глава I - Развијеност рачуноводства јавног сектора***

Значајне промене у обухвату и функционисању јавног сектора утицале су на развој рачуноводства јавног сектора који се огледао у промени модела финансијског извештавања и унапређењу управљачких инструмената.

Развој рачуноводства јавног сектора одвијао се различитим интензитетом између земаља што је и очекивано имајући у виду различитости у економским, социјалним, културним, институционалним, регулаторним, политичким и другим факторима.

Ради стицања увида у развој рачуноводствене праксе и професије у јавном сектору спровођена су бројна истраживања.

Ослањајући се на постулате Грамшијевог концепта хегемоније у свом раду Goddard истиче да постоје три периода хегемоније и развоја рачуноводства.<sup>187</sup> Први период карактерише раздобље приближно од 30-тих до 80-тих година деветнаестог века, тзв. период либерално-буржоаске хегемоније у коме је доминирао принцип *laissez-fair*. Други период карактерише раздобље приближно од 80-тих година деветнаестог века до 70-тих година двадесетог века, тзв. период корпоратистичке хегемоније. У овом раздобљу значајно је ојачала позиција државе, а јавни сектор постао је неизоставни део економских активности.<sup>188</sup> Трећи период карактерише раздобље од 70-тих година двадесетог века до данас, тзв. период неолибералне хегемоније у коме је покренут талас иновација у рачуноводству јавног сектора.<sup>189</sup>

Значајно истраживање којим се указује на разлике у моделима реформских процеса дато је од стране Kettl-а који је извршио класификовање на Амерички и Westminstersk-и стил реформи у јавном сектору.<sup>190</sup> Овај аутор указује да је Westminstersk-и стил карактеристичан за Нови Зеланд, Велику Британију,

---

<sup>187</sup> 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, page 655-688.

<sup>188</sup> Разматрања изложена у Првом делу, Глава I, тачка 2.1. меродавна су и за овај део излагања.

<sup>189</sup> Јовић, Д., (2009), Савремена достигнућа и трендови у финансијском извештавању ентитета јавног сектора, *40. Симпозијум Савеза рачуновођа и ревизора Србије, Зборник радова*, Златибор, стр.131-145.

<sup>190</sup> Kettl, F.D., (2005), *The Global Public Management Revolution*, Brookings Institution Press, Washington, page 9.



Аустралију и Канаду. Најинтензивније реформе у јавном сектору су покренуте у Новом Зеланду 70-тих година двадесетог века. Амерички стил карактеристичан је за земље са председничким системом власти, односно за Америку и Латинску Америку.<sup>191</sup> Амерички стил реформи спроводио се нешто касније у односу на Westminster-ск-и стил. Наведени стилови се разликују по динамици и начину спровођења реформи, суштинских разлика нема јер су оба усмерена ка унапређењу перформанси у јавном сектору.

Истраживање спроведено 1990. године, од стране Lüder-а, резултирало је формирању модела контингенције који даје објашњење како одређене варијабле утичу на карактер и степен развијености рачуноводства јавног сектора, динамику и резултате реформских процеса у систему финансијског извештавања ентитета јавног сектора.

У основном моделу контингенције издвајају се четири кључна модула:<sup>192</sup>

- Модул стимуланса,
- Структурне варијабле модул креатор информација,
- Структурне варијабле модул корисник информација и
- Модул имплементације баријера.

Основни модел временом се проширивао укључивањем додатних варијабли као што су утицај ефеката иновација у јавном сектору; промене у процесу управљања; утицај међународних организација, донаторских агенција и др. На тај начин конципиран је детаљнији Модел контингенције иновација у рачуноводству јавног сектора, који је шематски приказан у наставку, а чије су варијабле:

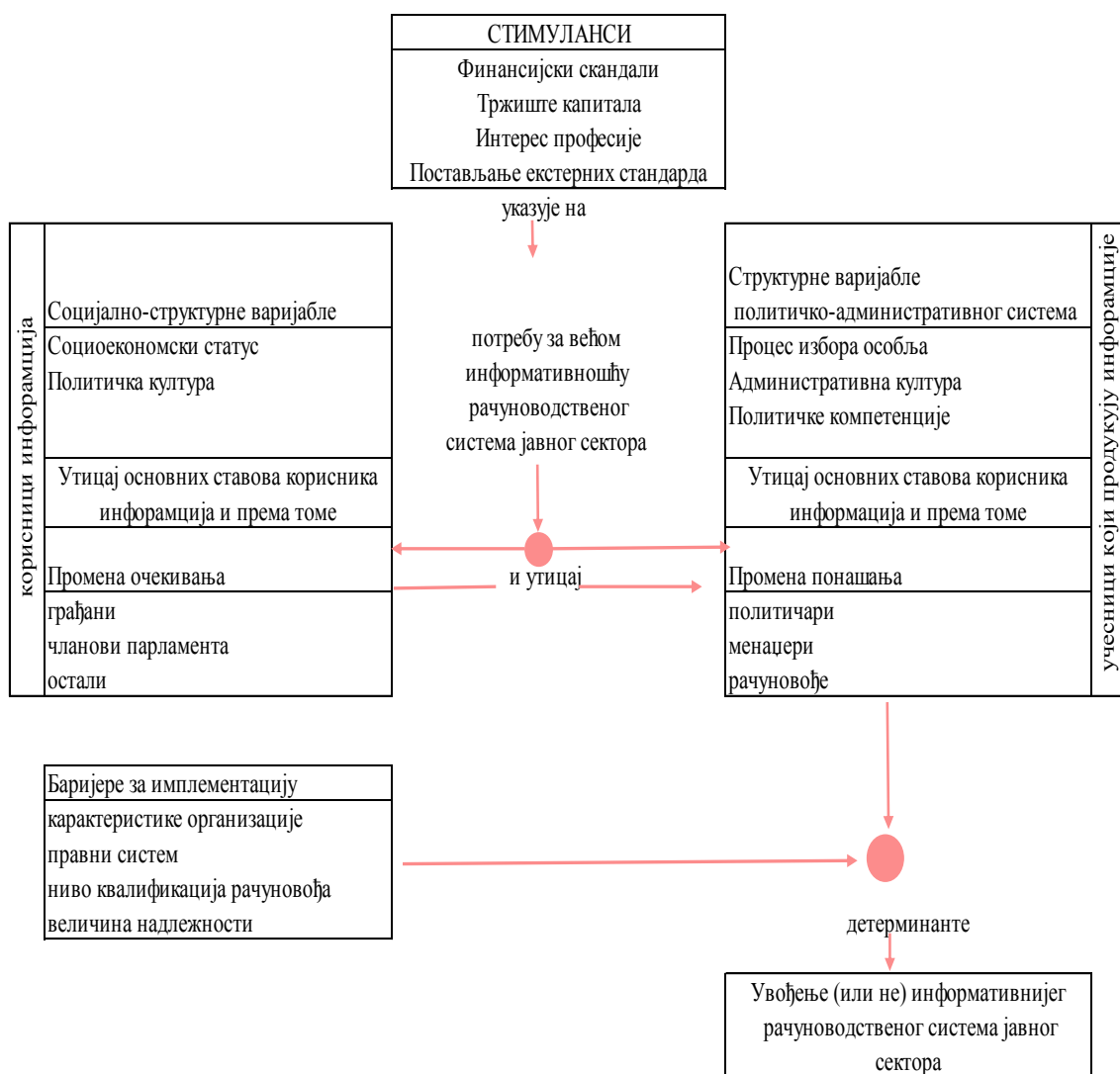
- Социјално-структуралне варијабле које карактеришу земљу,
- Политичко-административни систем,
- Подстицајни механизми реформских процеса и
- Баријере за спровођење реформских процеса.

---

<sup>191</sup> Председнички систем власти је систем у коме је председник државе истовремено и председник владе. У оваквим системима председник је носилац извршне власти.

<sup>192</sup> Lüder, K. G., (1992), A contingency model of Governmental accounting innovations in the political administrative environment, *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, JAI Press Inc., Vol. 7, page 109.

Приказ 3: Модел контингенције иновација у рачуноводству јавног сектора



Извор: Klaus G. Lüder, A contingency model of Governmental accounting innovations in the political administrative environment, *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, 1992, JAI Press Inc., Vol. 7, page 111.

Суштина приказаног модела је објашњење како су стимуланси, односно покретачи реформских процеса, као егзогене варијабле, потпуно независне од финансијских скандала, кризе, фискалних притисака и сл. Наведени стимуланси утичу на понашање и очекивања учесника у процесу финансијског извештавања и то на интерне и екстерне кориснике, политичаре који уједно користе и продукују информације и административне учеснике који припремају и презентују финансијске извештаје ентитета јавног сектора. Понашање и очекивања учесника

у процесу финансијског извештавања условљена су нивоом културе, развијеношћу тржишта капитала, постојањем јаких лобистичких група, карактера политичког и правног система, степена корупције, политичке културе, одговорности административних радника, развијености и постојања тела за стандардизацију рачуноводствених прописа, развијености рачуноводствене професије, активности професионалних организација.<sup>193</sup>

Уважавајући све наведено, модел контингенције заправо указује да је развој рачуноводства јавног сектора условљен искључиво ендогеним варијаблама, што су заправо сам обухват и специфичност функционисања јавног сектора једне националне економије, као и рачуноводствени систем и развијеност и подршка рачуноводствене професије.

Даља проширења модела контингенције иновација у рачуноводственом систему јавног сектора била су спровођена и од стране других истраживача. На пример, Годфри и његови сарадници уградили су две нове варијабле у постојећи модел контингенције. Прво, они су открили да однос народа према власти утиче на лојалност, сходно томе и на државне финансије. Друго, открили су да међународне организације играју кључну улогу у захтевима за реформом и информацијама.<sup>194</sup> Допунска истраживања упућују на постојање треће генерације модела контингенције у који се уграђују иновације у свету зато што могу утицати на понашање осталих варијабли у моделу.<sup>195</sup>

Независно од модела, реформе у рачуноводству јавног сектора подразумевају сагледавање трошкова и користи у економском и политичком смислу.<sup>196</sup> Носиоци промена у рачуноводственом систему морају рачунати са чињеницом да „рачуноводствене реформе имају политичке последице“ због евентуалног губитка

---

<sup>193</sup> Детаљније видети: Lüder, K.G., (1992), A Contingency Model of Governmental Accounting Innovations in the Political-Administrative Environment, *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, JAI Press Inc., Vol. 7, page 99-127.

<sup>194</sup> Детаљније видети: Chan, J. L., Jones, R. H., Lüder, K.G., (1996), Modeling Governmental Accounting Innovations: An Assessment and Future Research Directions, *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, Jai Press Inc, Volume 9, page 147-174.

<sup>195</sup> Chan, J. L., Jones, R. H., Lüder, K.G., (1996), Modeling Governmental Accounting Innovations: An Assessment and Future Research Directions, *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, Jai Press Inc, Volume 9, page 155.

<sup>196</sup> Исто

„информационог монопола финансијских стручњака и извршне власти, који обично контролишу рачуноводство.“<sup>197</sup>

Последњих неколико деценија рачуноводство јавног сектора се у значајној мери развијало што је допринело већој транспарентности и нагласку на одговорности према јавности. Националне владе, њихови званичници, носиоци јавних функција, развијеност и подршка рачуноводственој професији одређивале су динамику и правац развоја рачуноводства јавног сектора чија се суштина огледала у преласку извештајног модела са готовинске на обрачунску рачуноводствену основу, унапређењу буџетског планирања, финансијског управљања и вредновања перформанси.

## **1. Пракса финансијског извештавања ентитета јавног сектора у англосаксонским земљама**

У другој половини прошлог века развој информационих технологија, значајна доминација нових инструмената управљања, начин мерења учинака, развој нових рачуноводствених поступака утицао је на преиспитивање постојећег рачуноводственог система, истовремено и на развој рачуноводства јавног сектора. У том развоју доминантну улогу су имале земље англосаксонског говорног подручја, посебно Нови Зеланд, Велика Британија, Аустралија, Канада и Америка, које су процесу реформи рачуноводства јавног сектора приступиле рационално, систематски и постепено.

Рачуноводственој реформи претходили су реформа у јавном управљању,<sup>198</sup> јачање улоге ревизије и спремности државног руководства, националних влада и професионалних тела да се прихвате промене у погледу вредновања билансних

---

<sup>197</sup> Исто

<sup>198</sup> Израз јавно управљање има широк распон употребе. Често се за појам јавног управљања везују и изрази попут демократско управљање, добро управљање, управљање јавним средствима и сл. Најшире схваћено јавно управљање представља одређивање приоритетних државних циљева, постизање кохерентности у функционисању различитих политика и координирање између ентитета у циљу спровођења дефинисаних политика, обезбеђење управљачких капацитета ради реализације постављених циљева и успостављање захтева за одговорношћу у обезбеђењу јавних услуга на ефикасан, ефективан и економичан начин. Детаљније видети: Здравко Петак, (2008), Димензије јавних политика и јавно управљање, *Политичка мисао*, Вол. 45, стр. 9-26.

позиција, начина утврђивања резултата ентитета јавног сектора, унапређења процеса планирања и одлучивања, као и јачања одговорности јавног менаџмента. На овај начин акценат се са традиционалне контроле новчаних средстава усмерава ка праћењу и анализи укупних средстава, што се манифестовало афирмисањем обрачунске рачуноводствене основе.<sup>199</sup> Напуштање готовинске основе довело је до ефикаснијег процеса буџетирања, а тиме и побољшања буџетског система у целини. Дакле, рачуноводствене реформе у поменутиим земљама биле су праћене и реформом буџета, односно реформом припреме буџета ради расподеле буџетских средстава на приоритетне активности тј. програме у циљу спречавања проневера, злоупотреба и корупције, реформом извршења буџета ради спречавања прекомерног трошења буџетских средстава и реформом институција и процеса.

Када је реч о промени модела управљања границе су се померале од класичног модела, који је подразумевао уравнотежење буџета, рационалну употребу апропријација владиних ентитета и усклађеност за законом одобрених средстава, до концепта новог јавног управљања. Технике и инструменти новог модела управљања у јавном сектору усмерени су ка мерењу и праћењу ефикасности и ефективности.

Талас реформи у рачуноводству јавног сектора подразумевао је и померање граница у систему извештавања, стављајући већи акценат на свеобухватне информације на основу којих се може разматрати ефикасност, ефективност, економичност и одговорност у пружању јавних услуга и управљању јавним финансијама, али и могућност унапређења истих. Такође, развој система финансијског извештавања подразумевао је обезбеђење боље информационе основе за унапређење система финансијске контроле активности ентитета јавног сектора.

У наведеним земљама егзистира систем извршења буџета који пружа информације о перформансама буџета и рачуноводствени систем који генерише информације за финансијске извештаје.

Ентитети јавног сектора се третирају као било који ентитет из приватног сектора, иако им није примарни циљ остварење профита, али уочена потреба за

---

<sup>199</sup> Abdul Khan, Stephen Mayes, (2009), Transition to Accrual Accounting, *International Monetary Fund-Fiscal Affairs Department*, Technical Notes and Manuals 09/02, page 2.

континуираном провером ефикасности и ефективности довела је до уједначавања правила признавања и вредновања билансних позиција, рачуноводствених инструмената и техника управљања.

Концепти признавања и вредновања билансних позиција ентитета јавног сектора континуирано су се унапређивали са незнатним разликама између наведених земаља. На пример, концепт фер вредности у великој мери је заступљен у Великој Британији. У Америци концепт историјског трошка још увек има доминантну улогу при вредновању билансних позиција. Поједине категорије имовине ентитета јавног сектора имају посебан рачуноводствени третман у рачуноводственим системима ових земаља, због своје природе и специфичности. Тако се на пример, на Новом Зеланду инсистира на признавању аутопутева и других инфраструктурних средстава у билансу стања што је омогућило ефикасније праћење њихове употребе и одржавања.<sup>200</sup>

Систем финансијског извештавања је адекватно организован и уређен, тачно се зна ко је зашта надлежан. Наиме, трезор је надлежан за послове управљања јавним финансијама и финансијско извештавање. Извештајне јединице, односно ентитети јавног сектора надлежни су и одговорни за појединачне финансијске извештаје и извршење буџета. Такође, јасно су дефинисани критеријуму за припадност ентитета јавног сектора, а то су могућност контроле и утицај на пословање ентитета јавног сектора од стране националне владе и локалне државе (савезне државе). С обзиром да постоји регистар ентитета јавног сектора и да су јасно постављене границе припадности јавном сектору процес финансијског извештавања, у смислу консолидовања података, одвија се неометано.

Тако на пример, у Аустралији постоји систем управљања акруалним информацијама за буџетирање и финансијско извештавање.<sup>201</sup> Ентитети јавног сектора имају развијене сопствене системе управљања, што омогућава да месечно, министарству финансија, достављају информације о свом пословању.

---

<sup>200</sup> Matheson, A., (2002), *Models of Public Budgeting and Accounting Reform, Better Public Sector Governance: The Rationale for Budgeting and Accounting Reform in Western Nations, OECD Journal on Budgeting, Volume2, page 44.*

<sup>201</sup> Alen, R., Tommasi D., (2001), *Managing public expenditure: A reference book for transition countries, Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD), Paris, page 343.*

У Америци је развијен систем јединствене главне књиге у којој су обједињени подаци свих ентитета јавног сектора, који трансакције и догађаје евидентирају у својим пословним књигама а према опште прихваћеним стандардима за ентитете јавног сектора. Поред система јединствене главне књиге из кога се генеришу финансијски извештаји, у Америци је развијен посебан систем за буџет и праћење његове реализације.<sup>202</sup>

Иако рачуноводствени системи у англосаксонским земљама почивају на сличним претпоставкама, разлике између поменутих земаља постоје због специфичности државног уређења. На пример, разлика постоји између „државног рачуноводства САД и државног рачуноводства Велике Британије.“<sup>203</sup> Наиме, САД је федерална држава коју чине 50 савезних држава док је Велика Британија парламентарна монархија. Свака савезна америчка држава има своју владу и по два представника у Сенату Конгреса, у коме су организовани Одбори који имају значајну улогу у буџетском процесу, додељивању апропријација и управљању финансијама.<sup>204</sup> Доњи дом британског Парламента (House of Commons) има важну улогу у управљању јавним финансијама. Реформе јавног сектора у Великој Британији отпочеле су раније у односу на реформе јавног сектора у САД-у, што је у одређеној мери допринело и постојању разлика у државном рачуноводству. Реформски процеси у Британији се везују за мандат Margaret Thatcher, односно 70-те године прошлог века, док се у САД-у везују за 90-те године двадесетог века, односно за владу Bill Clinton-а.

Ревизија финансијских извештаја је обавезна и спроводи се од стране независних ревизорских институција. Јачање улоге ревизије и транспарентног извештавања било је подстакнуто кумулираним буџетским дефицитом, првенствено у Америци, крајем осамдесетих година прошлог века. Како је у то време изостало поверење у поузданост и истинитост финансијских извештаја националне владе, све више се акценат стављао на ревизију усклађености буџета са законском регулативом. Касније су развијени нови концепти ревизије који акценат

---

<sup>202</sup> Детаљније видети: <http://www.fms.treas.gov/>

<sup>203</sup> Jones, R., (2007), The functions of governmental accounting in Europe, *Revista de Estudos Politécnicos, Polytechnical Studies Review*, Volume 4, No.7, page 91.

<sup>204</sup> Детаљније видети: <http://www.finance.senate.gov/about/membership>

стављају на ревизију финансијских извештаја, а потом и ревизију ефикасности и ефективности јавног сектора.

У англосаксонским земљама рачуноводствена професија је веома развијена и институционализована. На пример, Одбор за међународне рачуноводствене стандарде утемељен је у Лондону. Међу девет земаља оснивача нашле су се Велика Британија, Америка, Канада и Аустралија. У наведеним земљама организација рачуноводствене професије је на високом нивоу, врло је цењена и укључена у дефинисање и креирање рачуноводствене праксе. С обзиром на висок степен развијености рачуноводствене професије и професионална регулатива одише квалитетом. Свака од наведених земаља има развијене националне стандарде који представљају основне смернице у састављању финансијских извештаја, и који на детаљан начин уређују рачуноводство јавног сектора. Велика Британија је морала као чланица Европске уније (ЕУ) систем финансијског извештавања да прилагоди рачуноводственој пракси осталих земаља чланица ЕУ.

Функционисање јавног сектора у поменутим земљама, почива на сарадњи заинтересованих страна у креирању политике буџета и рачуноводства. Сарадња између заинтересованих страна је условљена високим степеном поделе власти, која је најизраженија у САД-у и Аустралији. Такође, професионалне рачуновође и ентитети јавног сектора који се у посматраним земљама дефинишу као извештајне јединице, у координацији са владајућом политичком структуром, у знатној мери одређују квалитет поменутих политика.

Када је реч о фискалном управљању оно се првенствено ослања на неколико закона који уређују област буџета и рачуноводства, а не само на један закон о буџету. Такав је случај у САД-у.<sup>205</sup> Буџетски процес у САД-у је строго формализован и заснован је на Закону о буџету и рачуноводству из 1921. године, Конгресном закону о буџету и контроли буџетских издвајања из 1974. године и другим буџетским прописима. С друге стране, у Великој Британији постоји сет прописа и процедура којима се уређује предметна област. Не сме се занемарити и чињеница да се буџетска правила у Великој Британији, углавном, ослањају на установљене процедуре и праксу коју спроводи парламент те земље, што је

---

<sup>205</sup> Детаљније видети: <http://budget.house.gov/budgetprocess/>



последица наслеђене законске традиције (обичајно право). У Аустралији закон о буџету има посебну улогу, с обзиром да се строго води рачуна о обиму и намени трошења апропријација, уз помоћ система управљања акруалним информацијама. Слична је ситуација и у Канади и Новом Зеланду.

Израда буџета у поменутих земљама праћена је добро координираним активностима свих учесника и процени заснованој на претходном искуству, сагледавању резултата из претходног периода, идентификовању, сумирању и сагледавању финансијских и нефинансијских информација, анализи, процени и пројекцији сваке планиране активности. Углавном се примењује модел буџетирања заснован на перформансама.<sup>206</sup> Овакав начин припреме и праћења буџета је добар инструмент планирања и управљања јавним средствима, зато што се приказује начин и сврха трошења према приоритетима националне владе и приказују остварени резултати, односно ефекти спроведених активности (перформанси).

С обзиром да англосаксонске земље имају развијен и добро уређен и организован буџетски систем, квалитетне и уређене институције, кадрове и информационе системе, имплементација и примена модела буџетирања заснованог на перформансама није наишла на баријере, тако да се успешно примењује у све више земаља.

Што се тиче основе за састављање буџета заступљена је обрачунска основа, једино у Америци егзистира модификовани облик са претежним карактером готовинске основе.

Дакле, заједничко за све англосаксонске земље је добро координисан процес реформи рачуноводства јавног сектора који се огледао у:

---

<sup>206</sup> Поред модела буџетирања на бази перформанси у англосаксонским земљама су најпре били у примени други модели. На пример, још у 19. веку развијен је традиционални линијски модел буџета који је био једноставан за процес планирања и разумевања. Буџетирање по линијским ставкама је подразумевало утврђивање врсте трошка, места трошења новчаних средстава и разврставање јавних прихода и расхода по врстама. Потом се развијају модели буџетирања са нултом полазном основом, модел циклочног буџетирања, компензациони буџети, стабилизациони буџети и програмски модел буџета. Програмски модел буџетирања подразумева планирање расхода према програмима активности ентитета јавног сектора, а у оквиру програма и планирање расхода према пројектима и пројектним активностима. Због уочених недостатака програмског модела буџетирања исти се брзо напустио. У САД-у се половином 20. века развија модел буџетирања на бази учинака са циљем праћења остварења спроведених активности. Модел буџета на бази учинака се може срести и под називом буџетирање засновано на перформансама.

- јачању улоге професионалних организација које су развијале националне стандарде за јавни сектор у сарадњи са заинтересованим странама,
- стављању акцента на облик и садржај финансијских извештаја у циљу задовољења информационих потреба широког круга корисника финансијских извештаја и јавних услуга,
- осамостаљивању финансијског извештавања од буџетског извештавања, у смислу развијања рачуноводствених принципа и правила независно од буџетских,
- транспарентном извештавању ради јачања одговорности, што је последица значајних буџетских дефицита и налаза да финансијски извештаји генерисани из рачуноводственог система нису били потпуни и поуздани,
- афирмисању обрачунске рачуноводствене основе у систему финансијског извештавања, чија се примена касније проширила на припрему и праћење извршења буџета,
- унапређењу система интерних контрола и јачању улоге ревизије и
- детаљном обелодањивању финансијских перформанси националне владе.

Важно је истаћи да је развоју система финансијског извештавања, у наведеним земљама, претходила детаљна анализа постојећег стања која је довела до покретања и економских, социјалних, политичких и институционалних реформи.

Дизајн и начин организовања рачуноводства јавног сектора у англосаксонским земљама је специфичан, најпре због политичког и државног уређења и као такав није подобан за компарацију са рачуноводственим системима европских земаља. Међутим, чињеница да је доста напора уложено у унапређење рачуноводственог система, посебно у делу интегрисања поузданих финансијских извештаја, јасном одређивању припадности ентитета јавном сектору и давању подршке професионалним телима, може послужити као добра пракса за имплементацију.

## 2. Унапређење рачуноводства јавног сектора у земљама у региону

Рачуноводство јавног сектора земаља у региону, међу којима су Република Српска, Црна Гора, Македонија, Република Хрватска и Република Словенија, није прилагођено међународним трендовима. Суштинске реформе и уређење јавног сектора поменутих земаља су изостале, што се одразило и на транспарентност, квалитет, ефикасност и ефективност пословања ентитета у јавном сектору.

Непостојање јасног правног оквира о појединим организационим облицима који суштински припадају јавном сектору, као што су јавне агенције, комисије, фондови и друге организације које спроводе активности од јавног интереса, отежава јасно дефинисање обухвата јавног сектора у поменутих земљама. Такође, то утиче на упоредивост величине јавног сектора и финансијских извештаја ентитета на регионалном и на међународном нивоу.

Одсуство стратегије развоја и унапређења јавног сектора је праћено и одсуством развоја рачуноводства у овом сегменту. Из тог разлога се покрећу бројне студије и пројекти за земље бивше СФР Југославије како би се идентификовало постојеће стање рачуноводства јавног сектора и предузеле мере за унапређење.

Основне дилеме које се јављају у процесу унапређења рачуноводства јавног сектора земаља у региону су:

- да ли реформе рачуноводства јавног сектора спровести радикално или постепено,
- на који начин регулисати предимензионираност јавног сектора мерен бројем запослених и расходима за зараде,
- како имплементирати потпуну примену МРС ЈС,
- како обезбедити интегралне и транспарентне информације о ефикасности и ефективности јавне потрошње,
- како развити инструменте трошковног рачуноводства и управљачког рачуноводства у јавном сектору,
- на који начин дефинисати мере перформанси ентитета јавног сектора у циљу унапређења квалитета јавних услуга,
- како ојачати концепт одговорности јавног менаџмента и сл.

Земље у региону се суочавају са наведеним дилемама и проблемима, али независно од тога улажу доста напора у правцу хармонизације и стандардизације процеса финансијског извештавања.

У табели која следи дат је кратак приказ организације рачуноводства јавног сектора земаља у региону.

Приказ 4: Рачуноводство јавног сектора земаља у региону

Опис	Република Српска	Република Хрватска	Република Словенија	Македонија	Црна Гора
Правна регулатива	Закон о рачуноводству и ревизији Закон о буџетском систему Закон о трезору	Закон о буџету Правилни о прорачунском рачуноводству и рачунском плану	Закон о рачуноводству Закон о јавним финансијама	Закон о рачуноводству за носиоце буџета и кориснике буџетских средстава	Закон о буџету и фискалној одговорности
	Правилници, упутства, инструкције и др.				
Професионална регулатива	МРС ЈС				
Статистички стандарди извештавања	Методологија GFS	ESA 2010		SNA 2008	ESA 2010
Обухват јавног сектора	Општи ниво државе Јединице локалне самоуправе Јавна предузећа Друге организације у којима република има учешће или чији је оснивач република	Општи ниво државе Јединице локалне самоуправе Јавна предузећа Друге организације у којима република има учешће или чији је оснивач република		Општи ниво државе Јед. локалне самоуправе Фондови	Државни органи Јединице локалне самоуправе Независна регулаторна тела Правна лица, јавна тела и привредна друштва у којима држава има већински власнички удео
Рачуноводствена основа	обрачунска основа	модификована обрачунска основа	готовинска и обрачунска основа	модификована готовинска основа	
Основа за састављање буџета	модификована обрачунска основа	готовинска основа			
Надлежност за рачуноводство јавног сектора	Министарство финансија и Трезор	Министарство финансија и Трезор (Државна ризница)	Министарство финансија Директорат за јавно рачуноводство Директорат за буџет	Министарство финансија Сектор за послове трезора	Министарство финансија, Директорат за буџет и Директорат за трезор
Управљање јавним издацима	Јединствени рачун трезора				
Врсте ревизије	Ревизија усклађености са законом Ревизија финансијских извештаја				
	Ревизија економичности, ефикасности и ефикасности				-

Извор: Аутор у складу са регулативом и извештајима земаља у региону

Земље у региону правном регулативом дефинишу обухват и функционисање јавног сектора, буџетског система, управљање јавним финансијама и систем финансијског извештавања.

Професионална регулатива се односи на рачуноводствене стандарде извештавања, односно на примену МРС ЈС. Процес стандардизације и хармонизације рачуноводства јавног сектора кроз примену рачуноводствених

стандарда за јавни сектор заснованих на обрачунској основи отпочет је у свим бившим републикама Југославије осим у Републици Србији и Црној Гори.<sup>207</sup> Република Србија и Црна Гора примењују Међународни рачуноводствени стандард за јавни сектор на готовинској основи.

Статистички стандарди извештавања за Хрватску и Словенију, као земље чланице Европске уније су ESA 2010. Црна Гора је потписивањем Споразума о сарадњи у области статистике националних рачуна сектора опште државе усвојила методологију ESA 2010, како би ускладила статистички систем са европским законодавним оквиром. Методологија GFS је релевантна за Републику Српску.<sup>208</sup> У Македонији се примењује SNA 2008.<sup>209</sup>

Обухват јавног сектора је дефинисан једнообразно тако да га чине општи ниво државе, односно државни органи, јединице локалне самоуправе, фондови, јавне установе, независна владина регулаторна тела и јавна предузећа. Једино је у Македонији обухват јавног сектора уже дефинисан. Већина земаља бивше Југославије има сачињен Регистар ентитета јавног сектора.

Управљање јавним финансијама се спроводи од стране Трезора, који организационо представља саставни део министарства финансија. Управљање јавним финансијама се спроводи помоћу јединственог рачуна трезора који обезбеђује тачан увид у стање и евиденцију коме и колико средстава се расподељују. У надлежности трезора је и рачуноводствени систем јавног сектора.

Рачуноводство јавног сектора посматраних земаља обезбеђује податке о финансијском положају, финансијској успешности и новчаним токовима ентитета јавног сектора. Рачуноводствена основа меродавна за признавање и евидентирање пословних трансакција и састављање финансијских извештаја, у посматраним земљама, варира од чисто готовинске до модификованих облика, што онемогућава

---

<sup>207</sup> У Републици Хрватској, Републици Српској, Словенији и Македонији организују се бројне радионице у циљу размене искуства везаних за имплементацију обрачунске рачуноводствене основе у јавном сектору и примену постојећих МРС ЈС. Регионална конференција „Прелазак на обрачунско рачуноводство“, одржана 30-31. јануара 2018. године у Подгорици, окупила је представнике Министарства финансија Републике Србије и Црне Горе, рачуновође јавног сектора и остале заинтересоване стране у циљу размене искуства о изазовима у реформи рачуноводства јавног сектора.

<sup>208</sup> Информације у систему рачуноводства јавног сектора Републике Српске су у великом мери усаглашене и са захтевима ESA методологије статистичког извештавања.

<sup>209</sup> [http://www.stat.gov.mk/Metodologii\\_en.aspx](http://www.stat.gov.mk/Metodologii_en.aspx) (14.09.2018.)

поређење података о пословању јавног сектора између земаља. Управо је избор рачуноводствене основе предмет дискусија и анализа, зато се и тежи ка изналажењу начина за имплементацију обрачунске основе у посматраним земљама.

У посматраним земљама, сваки ентитет који припада јавном сектору саставља сет финансијских извештаја у складу са професионалном и правном регулативом. На основу појединачних финансијских извештаја састављају се консолидовани извештаји на нивоу јавног сектора. У Републици Српској, Словенији и Хрватској су идентификовани ентитети јавног сектора који су укључени у поступак консолидације.

За потребе припреме буџета и праћења извршења примењује се, претежно, готовинска основа. Буџетска година се подудара са календарском. Модел израде буџета је програмски, углавном, за све ентитете јавног сектора. Постоје случајеви у којима се буџети јединица локалних самоуправа припремају у складу са правилима линијског модела буџета.

Финансијско извештавање и извештаји о буџету се ревидирају једном годишње од стране независног ревизијског тела. Пракса ревизије у посматраним земљама се разликује. Ревизија усклађености са законом и ревизија финансијских извештаја, тзв. финансијска ревизија се спроводи у свим земљама, док се ревизија економичности, ефикасности и ефективности са успехом развија у Републици Српској, Хрватској и Словенији.

Можемо закључити, на основу приказаних и описаних карактеристика, да је динамика развоја рачуноводства и ревизије у јавном сектору земаља у региону различита. Заједничко за све посматране земље су изазови у будућем унапређењу рачуноводства јавног сектора. Главни изазови су:

- постојање политичке воље за унапређење предметне области,
- унапређење регулаторног оквира,
- развијање позитивног става о променама у систему финансијског извештавања ентитета јавног сектора,
- указивање на значај унапређења рачуноводства јавног сектора и процеса хармонизације и стандардизације,
- афирмисање улоге рачуноводствених кадрова и подстицање обука запослених у ентитетима јавног сектора,

- потпуна и доследна примена MPC JC која би унапредила квалитет финансијских извештаја,
- финансијски и људски ресурси за спровођење реформе рачуноводства јавног сектора,
- јачање транспарентности финансијског извештавања,
- развијени информациони системи који би обезбедили интегралне и поуздане информације и
- јасно дефинисање правца развоја рачуноводства јавног сектора.

Имајући у виду сличности у рачуноводственој традицији, наша земља би за унапређење система финансијског извештавања могла искористити искуства земаља у региону.

## ***Глава II - Компаративна анализа система финансијског извештавања ентитета јавног сектора***

У циљу унапређења рачуноводства јавног сектора Србије потребно је сагледати искуства других земаља. Иако су правила на којима почива финансијско извештавање јавног сектора неких англосаксонских земаља детаљнија, због специфичности њиховог државног уређења и буџетског система, изабрана је Велика Британија. На избор Велике Британије је нарочито утицала околност што је систем финансијског извештавања у Великој Британији организован на јединствен начин. Та јединственост се огледа у постојању јединственог рачуноводственог система јавног сектора у коме се прате елементи буџета и рачуноводства. Поред тога, јасно су дефинисане надлежности Трезора, посебно у делу који се односи на утврђивање критеријума за избор ентитета у поступку консолидовања и обелодањивања података у финансијским извештајима.

С друге стране, упоредна анализа рачуноводственог система јавног сектора Републике Србије и Републике Српске је усмерена на разматрање нужних претпоставки за изградњу рачуноводства јавног сектора који је усклађен са потребама корисника финансијских извештаја. Овакав рачуноводствени систем је,

полазећи од Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор, применом на њима заснованих јединствених рачуноводствених политика и обрачунске основе са успехом изградила Република Српска, у релативно кратком року, што представља добру основу за имплементацију у Републици Србији.

## **1. Компаративна анализа система финансијског извештавања ентитета јавног сектора Републике Србије и Велике Британије**

Развој рачуноводства јавног сектора и буџетског система Велике Британије праћен је реформама у оквиру обухвата и функционисања јавног сектора, које су наступиле непосредно након другог светског рата као последица обнове инфраструктуре, привреде, побољшања здравственог и образовног система. Како приватни сектор није би у прилици да нагомилане проблеме сам реши, дошло је до повећања услуга које су пружали ентитети јавног сектора. У то време висока инфлација, висок ниво задужености и слабљење економског положаја Велике Британије представљали су притисак за националну владу да побољша квалитет јавних услуга и унапреди планирање јавне потрошње.

Свеобухватни систем управљања јавним издацима који је подразумевао дугорочно стратешко планирање и увођење финансијске контроле основних покретача трошкова, пре свега зарада у јавном сектору, развија се 1960-тих.<sup>210</sup> Нешто касније иницирано је развијање процеса ревизије. Почетком седамдесетих година све активности су усмерене на елиминисање прекомерних и непотребних активности јавног сектора, јасно дефинисање надлежности и одговорности, јасно дефинисање циљева и приоритета, повећање ефикасности и ефективности што је

---

<sup>210</sup> Смањење трошкова било је срачунато на померање граница јавног сектора у смислу смањења његовог обухвата. Рационализација броја запослених у јавном сектору био је први корак у процесу реформи. Према подацима Статистике државних финансија Енглеске број запослених у државним службама се временом смањивао. И данас се велики акценат ставља на управљање бројем запослених у јавном сектору и расходима за финансирање њихових зарада. Детаљније погледати: Local Government Statistics England, No.24, June 2014.



резултирало напуштању традиционалног и прихватању новог концепта управљања јавним сектором.<sup>211</sup>

С обзиром да је јавни сектор био погођен структурним реформама јавила се потреба за усвајањем техника и инструмената својствених приватном сектору. Акцент се ставља на афирмисање контроле остварених перформанси, јачању дисциплине и одговорности, постављање основних правила и принципа задуживања, дефинисање прихватљивог нивоа инфлације, развој јавно-приватних партнерстава и сл. што је представљало претечу изградњи квалитетног система извештавања.

У англосаксонском систему „буџетско рачуноводство се појављује као мање формална функција која нужно не утиче на основу рачуноводства. У неким континенталним земљама Европе буџетско рачуноводство је веома формално и доминира у односу на све остале аспекте.“<sup>212</sup>

У Републици Србији организовање и уређење буџетског рачуноводства је строго формализовано, за разлику од земље изабране за поређење.

Систем финансијског извештавања у Великој Британији заснован је на принципима обрачунске рачуноводствене основе. Имплементација обрачунске основе везује се за период од касних 80-тих до раних 2000-тих година, што значи да је промена извештајног модела са готовинске на обрачунску основу дугорочан процес. Према подацима Канцеларије за ревизију Велике Британије (National Audit Office) и данас постоји мали број ентитета јавног сектора који процес управљања заснивају на подацима о готовини и готовинским еквивалентима.

У периоду од 1989. године до 2003. године оспособљавање рачуноводствених кадрова у јавном сектору Велике Британије се развијало брзим темпом, што указује на напоре који су уложени како би се унапредила информациона основа за процес управљања јавним средствима.<sup>213</sup>

---

<sup>211</sup> Детаљније видети: Herworth, N., (2002), *Models of Public Budgeting and Accounting Reform, Government budgeting and accounting reform in the United Kingdom*, OECD Journal on Budgeting Volume 2, Supplement 1, page 115-161.

<sup>212</sup> Jones, R., (2007), The functions of governmental accounting in Europe, *Revista de Estudos Politécnicos, Polytechnical Studies Review*, Volume 4, No.7, page 91.

<sup>213</sup> Према подацима преузетих са <http://www.mf.gov.si/> број рачуновођа у јавном сектору Велике Британије у периоду од 1989. до 2003. године се повећао са 660 на 2200 рачуновођа.

У Републици Србији би требало афирмисати развој рачуноводствене професије у јавном сектору, кроз оспособљавање кадрова ангажованих на финансијско-рачуноводственим пословима кроз континуиране едукације, обуке, семинаре.

Основне смернице за састављање финансијских извештаја у јавном сектору Велике Британије су национални стандарди развијени од стране Саветодавног одбора који у координацији са Трезором континуирано прати, унапређује и развија стандарде. Национални стандарди су компатибилни са MPC JC.

У Србији би требало афирмисати реформу рачуноводства јавног сектора формирањем националне комисије (одбора) који би се бавио суштинским питањима функционисања процеса финансијског извештавања у јавном сектору, унапређењем истинитости, поузданости и потпуности финансијским извештајима, стандардизацијом и хармонизацијом прописа.

За разлику од наше земље у Великој Британији јасно је дефинисан обухват јавног сектора.<sup>214</sup> Ентитете јавног сектора чине „централна влада, јединице локалне самоуправе, јавна предузећа контролисана од стране централне владе, болнице и друге релевантне организације које су контролисане и финансиране од стране владе али које имају слободу одлучивања, агенције контролисане и углавном финансиране од стране владе са слободом одлучивања и департмани владе коју су под директном контролом ресорних министара“.<sup>215</sup>

Поменути ентитети имају организовано самостално рачуноводство у коме се из система генеришу информације о спроведеним пословним догађајима, а на основу којих се на нивоу националне владе састављају Извештај о финансијском положају, Извештај о приходима и расходима<sup>216</sup>, Извештај о новчаним токовима, Извештај о

---

<sup>214</sup> Јавни сектор Велике Британије обухвата 25 Министарстава, 20 Департман, 392 Јавне агенције и других јавних тела, 3 Администрације, 12 јавних корпорација, 80 осталих ентитета јавног сектора у које се убрајају канцеларије, службе, кабинети, национални центри итд. и бројне друге контролисане ентитете јавног сектора. Преузето са <https://www.gov.uk/government/organisations> (28.09.2018.)

<sup>215</sup> Непвортх, Н., (2002), *Models of Public Budgeting and Accounting Reform*, Government budgeting and accounting reform in the United Kingdom, OECD Journal on Budgeting Volume 2, Supplement 1, page 116.

<sup>216</sup> Финансијски извештај чини и Извештај о свеобухватним приходима и расходима у коме се даје приказ нето расхода коригован за ефекат ревалоризације некретнина, постројења и опреме, нематеријалних улагања, финансијских средстава расположих за продају и др.

променама на капиталу, Напомене уз финансијске извештаје и остали упоредни подаци у складу са националним стандардима.

Правила признавање и вредновања пословних догађаја за ентитете јавног сектора Велике Британије дефинисана су рачуноводственим политикама. Рачуноводствене политике су јединствене за ентитете јавног сектора у мери у којој то дозвољава специфичност њиховог пословања, и углавном су заједничке и за рачуноводствени и буџетски систем.<sup>217</sup> На овај начин олакшано је праћене рачуноводствених и буџетских информација, као и поређење података између ентитета и на нивоу целокупног јавног сектора. Важно је истаћи да ентитети не могу самостално мењати рачуноводствене политике, већ морају имати одобрење од надлежних органа посебно у случајевима када би промена утицала на буџет и националне рачуне.<sup>218</sup> Ово је од посебног значаја јер је у поступак консолидације, на нивоу владе Велике Британије, укључено преко 7 хиљада ентитета јавног сектора.<sup>219</sup>

Наша земља се суочава са проблемом неусклађених правила признавања и вредновања пословних догађаја између појединачних ентитета јавног сектора, што утиче на упоредивост података. У циљу унапређења постојећег стања а користећи искуства Велике Британије требало би преиспитати и ажурирати рачуноводствене политике ентитета јавног сектора у циљу дефинисања рачуноводствених политика заједничких за јавни сектор као целину.

Контни оквир је јединствен, док је разуђеност рачуна у контним плановима прилагођена специфичностима пословања појединачних ентитета јавног сектора Велике Британије. На овај начин обезбеђена је једнообразност у евидентирању пословних догађаја и упоредивост података, поједностављен је и олакшан поступак анализе и контроле обављених активности, тј. пружања јавних услуга. Такође, олакшана је комуникација између ентитета јавног сектора.

У Републици Србији постоји већи број контних оквира намењених ентитетима јавног сектора, што утиче на једнообразност у систему евидентирања и отежава

---

<sup>217</sup> Детаљније видети: *The Government Financial Reporting Manual 2017-18*, HM Treasury, December 2017., page 2., paragraph 1.3.1.-1.3.5. <http://www.gov.uk/>

<sup>218</sup> Детаљније видети: *Whole of Government Accounts: Central Government Guidance*, HM Treasury, May 2018, page 2, paragraph 1.2. <https://www.gov.uk/>

<sup>219</sup> <https://www.gov.uk/government/publications/whole-of-government-accounts-2016-to-2017>

размену информација између ентитета и онемогућава адекватну анализу финансијских извештаја јавног сектора услед неупоредивих података.

Појединачни финансијски извештаји подлежу ревизији од стране независне институције. У Великој Британији се спроводи ревизија финансијских извештаја, ревизија усклађености и ревизија учинака, тј. ревизија економичности, ефикасности и ефикасности.

Република Србија би требало да унапреди рад ревизорске институције у смислу увођења ревизије економичности, ефикасности и ефикасности ентитета јавног сектора.

У Великој Британији подаци из појединачних финансијских извештаја се достављају Трезору који је надлежан за поступак консолидације. Консолидација се спроводи на основу јасно постављеног критеријума за избор ентитета јавног сектора у том поступку. Наиме, основни критеријум је контрола пословања ентитета од стране централне владе. Ентитети свих нивоа власти као и предузећа, агенције, тела, фондови и друге институције које су контролисане и финансиране од стране државе укључују се у поступак консолидације. На овај начин се интегришу подаци целокупног јавног сектора што побољшава исказну моћ извештаја, али и унапређује процес управљања јавним сектором. Финансијски извештаји су транспарентни што указује на висок степен одговорности.

У нашој земљи постоји проблем јасног дефинисања обухвата јавног сектора и јасног дефинисања критеријума за избор ентитета јавног сектора у поступку консолидовања. Круг консолидовања се своди на кориснике буџетских средстава, при чему се не саставља пун сет консолидованих финансијских извештаја што онемогућава процес управљања јавним средствима. У Великој Британији круг консолидовања обухвата, углавном, све ентитете јавног сектора. Незнатан број ентитета јавног сектора није укључен у поступак консолидације.<sup>220</sup>

Карактеристика рачуноводства јавног сектора Велике Британије огледа се у развијености не само финансијског рачуноводства, већ и трошковног и управљачког рачуноводства. За јавни сектор као целину важно је континуирано

---

<sup>220</sup> Детаљније видети на <https://www.gov.uk/government/publications/whole-of-government-accounts-2016-to-2017> Annex 1: List of entities consolidated in the Whole of Government Accounts, Annex 2: Entities that are not consolidated in the WGA, Annex 3: Minor bodies excluded from the consolidated

праћење и преиспитивање перформанси, што претпоставља неометано и квалитетно функционисање наведених делова рачуноводственог система.

За Републику Србију коју карактерише буџетско рачуноводство (усмерено на одређени број ентитета јавног сектора) увођење управљачког приступа, који би се заснивао на рачуноводству трошкова у јавном сектору, представља изазов.

У Британији ентитети јавног сектора имају развијене кључне индикаторе перформанси који морају бити усаглашени са индикаторима перформанси ресорних министарстава, односно надлежних органа. На овај начин постиже се усаглашеност појединачних циљева ентитета са основним циљевима централне владе. Ефекти остварења већине индикатора сагледавају се на основу информација из финансијских извештаја. Међутим, један део индикатора, који се односе на буџетски систем, се прати и анализира преко система националних рачуна. Систем националних рачуна сачињен је у складу са методологијом статистичког извештавања ESA 2010.

У нашој земљи већина ентитета јавног сектора нема развијене кључне индикаторе перформанси. Оцена перформанси буџетског система (нпр. ниво јавне потрошње, висина јавног дуга) оцењује се применом GFS методологије.

Рачуноводство јавног сектора Велике Британије је интегрисано, односно „буџет и рачуноводство нису одвојени“.<sup>221</sup> Међутим, процес финансијског извештавања и буџетирања се одвија кроз одвојене подсистеме. На овај начин одвојени су елементи буџета од елемената рачуноводства. Основни елементи буџета су расходи, приходи, поклони, трансфери и подршка јавним предузећима и осталим институцијама у виду донација и кредита. Поред наведених рачуноводствене елементе чине имовина, обавезе и капитал. Имајући у виду да се рачуноводствени и буџетски систем Велике Британије односи на јавни сектор као целину, и да се елементи међусобно подудару као и да су рачуноводствене политике за већину елемената ових система усаглашене, обједињавање података се врши кроз јединствени систем. То значи да рачуноводство јавног сектора продукује рачуноводствене извештаје а да се из подсистема за буџет генеришу информације

---

<sup>221</sup> Jones, R., Lande, E., Lüder, K., Portal, M., (2011), Towards a comparative-international understanding of budgeting and accounting reforms in national governments: France, Germany, the UK and the US, *13th Biennial CIGAR Conference*, Ghent, June 9-10

о вредности и променама вредности елемената буџета и на тај начин прати његова реализација.

У нашој земљи елементи буџета и рачуноводства су међусобно повезани али без јасног разграничења буџетских прихода и расхода од рачуноводствених прихода и расхода, што је последица примене готовинске основе. Како наведено утиче на разумљивост и поузданост података неопходно је, користећи модел рачуноводства јавног сектора Велике Британије, одвојити елементе рачуноводства од процеса израде и праћења реализације буџета.

У Великој Британије се примењује модел буџетирања заснован на перформансама, а у Републици Србији програмски модел буџета. У циљу имплементирања савременијег модела неопходно је у нашој земљи:

- унапредити систем евиденција како би се добио потпун увид у финансијски положај, финансијску успешност и новчане токове на нивоу јавног сектора, а не само увид у извршење буџета,
- унапредити систем финансијског извештавања у јавном сектору кроз суштинску примену MPC JC,
- ојачати концепт одговорности јавног менаџмента посебно у делу припреме финансијских извештаја, с обзиром да финансијски извештаји представљају полазну основу за израду буџета. У Великој Британији приликом састављања финансијских извештаја одговорно лице за састављање мора дати Изјаву о одговорности за припрему финансијских извештаја. Такође, и приликом спровођења процеса пословног управљања одговорно лице попуњава изјаву одговорности,
- дефинисати јасно циљеве појединих ентитета јавног сектора и усмерити се ка резултатима појединачних ентитета јавног сектора и јавног сектора у целини, што је дугорочан процес посебно што у нашој земљи не постоје или нису доступне основне информације о јавном сектору (нпр. број запослених, стање средстава),
- идентификовати и јасно дефинисати перформансе на нивоу појединачних ентитета јавног сектора, а потом и на нивоу целокупног јавног сектора, континуирано пратити, преиспитивати и пружати информације о оствареним перформансама. У случајевима значајнијих

одступања планираних од остварених перформанси неопходно је навести разлоге и мере за смањење и/или елиминисање одступања и

- унапредити процес планирања, организовања, управљања и контроле како на нивоу појединачних ентитета тако и на нивоу јавног сектора у целини.

У нашој земљи подаци у финансијским извештајима појединачних ентитета нису поуздани и транспарентни, зато је потребно унапредити постојеће стање користећи искуства реформских процеса упоредне земље.

Постојање јединственог рачуноводственог система олакшава процес финансијског планирања, који се у Великој Британији спроводи за две године са дугорочним пројекцијама, за разлику од Србије у којој се пројекције спроводе за три године. Фискална година у Великој Британији траје од 01.априла до 31.марта, док се у нашој земљи везује за календарску годину.

Рачуноводство јавног сектора Велике Британије је организовано на начин који одражава одговорност националне владе у погледу транспарентности извештавања и поузданости извештаја.

Будући да је национална влада посматране земље орјентисана ка аупутима буџета, циљ је адекватно управљање активностима ентитета јавног сектора ради повраћаја укупних трошкова и постизања уштеда, односно ефикасног, економичног и ефикасног пословања. За разлику од Републике Србије где се акценат ставља на уравнотежење буџета и усклађеност са законом, односно на класичан модел управљања, у Великој Британији је, са успехом деценијама у примени нови модел јавног управљања.

Користећи искуства Велике Британије наша земља би требало да усмери све напоре ка реформи јавног сектора кроз јасно дефинисање надлежности и одговорности, јасно дефинисање циљева појединачних ентитета јавног сектора и јавног сектора у целини и елиминисање неефикасних, неефективних и неекономичних активности. У циљу праћења ефикасности, ефикасности и економичности потребно је унапредити систем финансијског извештавања у јавном сектору кроз изградњу модела рачуноводственог система по узору на Велику Британију уз уважавање специфичности државног уређења, политичког система, рачуноводствене традиције и наслеђа Републике Србије.

## 2. Компаративна анализа система финансијског извештавања Републике Србије и Републике Српске

Република Српска је релативно скоро отпочела процес реформи, али је са успехом изградила институционални и правни оквир за наставак процеса унапређења система финансијског извештавања у јавном сектору.

Избор Републике Српске за спровођење упоредне анализе срачунат је на постојање сличности у дефинисању обухвата јавног сектора, као и у постојању проблема у одређивању величине јавног сектора изражен бројем запослених.<sup>222</sup>

Разлике у систему финансијског извештавања у јавном сектору Републике Српске у односу на Републику Србију су бројне, док су сличности ретке и односе се на обухват јавног сектора, извештајни период и начин функционисања буџетског система.

Ентитете јавног сектора Републике Српске чине:

- ентитети државног сектора као што су министарства, институције у саставу министарства, посебне институције, јавне агенције, фондови, стручне службе Владе,
- јавна предузећа и
- други ентитети јавног сектора у којима држава има учешће у власништву.

На републичком нивоу, број ентитета државног сектора у Републици Српској је приближан броју ентитета државног сектора Републике Србије. Разлике се појављују у броју ентитета јавног сектора на локалном нивоу (јединице локалних самоуправа), због разлика у територијалној организацији. Република Српска има 7

---

<sup>222</sup> Према подацима Републичког завода за статистику Републике Српске, Статистички билтен, 2015., Бања Лука у 2014. години број запослених у јавном сектору према међународној класификацији износи 62.012, од тога у државној управи, одбрани и социјалном осигурању 23.842, образовању 21.498 и здравству и социјалној заштити 16.672, што представља 25,7% у односу на укупан број запослених. У Србији је учешће броја запослених у јавном сектору, према међународној класификацији, у укупном броју запослених 25,5%. Међутим, обе земље се суочавају са проблемом утврђивања броја запослених у целокупном јавном сектору, тако да званичних података из регистра о броју запослених нема.



градова и 57 општина,<sup>223</sup> док Република Србија има 30 области, 29 округа, 24 града, 198 општина, 6158 насеља и 193 градска насеља.<sup>224</sup>

Сличности између посматраних земаља су уочене и у функционисању буџетског система. У обе земље буџетски систем чине буџет Републике, градова, општина и финансијски планови. Буџетски систем се уређује правном регулативом, односно Законом о буџетском систему. У обе земље буџет представља одраз процењених буџетских средстава и издатака у фискалној година, која кореспондира календарској години.

Управљање јавним издацима у обе земље се врши преко јединственог рачуна трезора, чиме се обезбеђује тачан увид у стање и евиденцију коме и колика новчана средства припадају. Министарство финансија је у обе земље надлежно и одговорно за креирање и вођење јавних финансија.

Разлике се јављају у систему финансијског извештавања у јавном сектору који се у Републици Српској развија са успехом, док је у Републици Србији неразвијен.

Суштинске разлике се огледају у организацији рачуноводственог система јавног сектора и позиционирању буџетских и финансијских извештаја у том систему.

Република Српска је са успехом интегрисала извештавање о реализацији буџета и финансијско извештавање. Процес интегрисања је отпочео још 2005. године када је прописана примена МРС ЈС, с тим да је потпуна имплементација спроведена 2011. године изменом контног плана за ентитете јавног сектора.<sup>225</sup>

У 2009. години извршене су измене Закона о буџетском систему Републике Српске „са основним циљем стварања неопходних законских претпоставки за примену контног оквира за буџетске кориснике који би у целини требало да буду усаглашени са захтевима садржаним у МРС ЈС и GFS методологијом.“<sup>226</sup>

---

<sup>223</sup> Закон о територијалног организацији, „Сл. гласник Републике Српске“, бр. 69/09,70/12 и 83/14.

<sup>224</sup> Статистички годишњак Републике Србије, Републички завод за статистику, Београд, 2016., стр. 415-420.

<sup>225</sup> Ентитети јавног сектора Републике Српске 2006. године први пут почињу са применом МРС ЈС

<sup>226</sup> Шњегота, Д., (2010), Рачуноводствена професија као фактор стабилизације финансијског тржишта и прикључења Европској унији, *41. Симпозијум Савеза рачуновођа и ревизора Србије, Зборник радова*, Златибор, стр. 45.

Измена правне регулативе и примена МРС ЈС представљали су прве кораке ка изградњи рачуноводственог система у јавном сектору Републике Српске који обезбеђује информације о финансијском положају, финансијској успешности, новчаним токовима, променама на нето имовини и извршењу буџета на нивоу јавног сектора.

У Републици Србији је уведен у примену МРС ЈС на готовинској основи и делимично је промењена правна регулатива. Међутим, суштинско унапређење је изостало и остављено је доста простора за додатна побољшања. Евидентан проблем наше земље се огледа у примени рачуноводствене основе и нејасном дефинисању сета финансијских извештаја које ентитети јавног сектора треба да састављају.

До 2013. године у Републици Српској у примени је била модификована обрачунска основа приликом евидентирања пословних трансакција, што је омогућавало признавање имовине, обавеза, прихода и расхода у складу са правилима признавања релевантних са МРС ЈС. Међутим, примени модификоване обрачунске основе претходило је усвајање јединствених рачуноводствених политика ентитета јавног сектора, а у циљу обезбеђења једнообразних и систематских евиденција, односно упоредивих финансијских извештаја.

У нашој земљи, иако је формално прописана примена готовинске основе, постоје ентитети јавног сектора који примењују модификовану готовинску основу или обрачунску основу, што може бити искоришћено за убрзање процеса преласка на модификовану обрачунску основу.<sup>227</sup>

Поред наведеног, Република Српска је са успехом извршила јасно појмовно и функционално разграничење буџетских прихода и расхода, у односу на рачуноводствене приходе и расходе. На овај начин, јасно је постављен критеријум билансирања буџетског резултата, односно дефицита или суфицита, који се утврђује као разлика између буџетских прихода и расхода. Како су у Републици Српској разграничени рачуноводствени приходи и расходи од буџетских, тако је до 2013. године примена модификоване обрачунске основе подразумевала да се буџетски приходи признају у тренутку стварног прилива, а буџетски расходу у

---

<sup>227</sup> Погледати Прилог 2: Резултати истраживања добијени поступком анкетања запослених на финансијско-рачуноводственим пословима у јавном сектору, Табела 2в) Примењене рачуноводствене основе приликом евидентирања пословних трансакција код корисника буџетских средстава

извештајном периоду када је настала обавеза независно да ли је плаћање извршено. На овај начин, била је обезбеђена реалнија слика пословања, с једне стране и пружен основ за потпуну имплементацију обрачунске основе, с друге стране.

Будући да у нашој земљи није извршено појмовно и функционално разграничење буџетских и рачуноводствених прихода и расхода, требало би кроз међусобну сарадњу искористити искуства упоредне земље.

Суштина разграничења наведених категорија подразумева јасно одређивање конта, односно класа у контном плану која ће се односити на биланс стања, биланс успеха и извештај о извршењу буџета. Класе прихода и расхода које имају рачуноводствени аспект морају бити јасно одвојене од класа прихода и расхода са буџетским карактером. Уколико у оквиру једне класе постоје групе рачуноводствених и буџетских прихода и расхода, потребно их је посебним рачунима раздвојити како би се разликовали приходи и расходи са обрачунским карактером од прихода и расхода који подразумевају прилив, тј. захтевају одлив новчаних средстава.

2013. године буџетски корисници у Републици Српској прелазе на потпуну примену обрачунске основе, што значи да је извештајни модел промењен и да се средства, извори средстава, приходи и расходи, за потребе обелодањивања у финансијским извештајима, признају и вреднују у складу са захтевима МРС ЈС.

Ентитети јавног сектора Републике Српске, у односу на Србију, учесталије састављају и обелодањују финансијске извештаје. Наиме, пракса је да се у Републици Српској извештаји састављају на месечном нивоу, да се детаљнији извештаји састављају квартално, док се сет финансијских извештаја, како појединачних тако и консолидованих, саставља на годишњем нивоу. У складу са Правилником о финансијском извештавању за кориснике прихода буџета Републике Српске, општина, градова и фондова месечне фискалне извештаје чине Преглед прихода, расхода, примања и издавања (осим прихода и расхода обрачунског карактера) и Преглед финансијске имовине, обавеза, прихода и расхода. Квартални фискални извештаји, дефинисани Правилником, су извештаји о извршењу буџета и о извршењу по рачуноводственим фондовима, Преглед прихода, примања, расхода и издавања и Извештај о броју и структури запослених.

Сет годишњих (појединачних и консолидованих) финансијских извештаја ентитета јавног сектора у Републици Српској чине:<sup>228</sup>

- Биланс стања,
- Биланс успеха,
- Извештај о новчаним токовима,
- Извештај о променама на нето имовини,
- Периодични извештај о извршењу буџета,
- Периодични извештај о извршењу по рачуноводственим фондовима и
- Напомене уз финансијске извештаје.

Сет финансијских извештаја у јавном сектору Републике Србије у знатној мери одступа од сета финансијских извештаја упоредне земље, што утиче на упоредивост података.

Годишњи финансијски извештаји ентитета јавног сектора Републике Српске подлежу ревизији од стране независне институције. Ревидирани извештаји се обелодањују, што упућује на одређени ниво транспарентности.

У Републици Србији се извештавање спроводи квартално и годишње, а обим информација у наведеним извештајима је далеко мањи у односу на упоредну земљу.<sup>229</sup>

Прихватањем GFS методологије за признавање, класификовање и вредновање буџетских прихода и расхода у Републици Српској створен је оквир за континуирану анализу, праћење и преиспитивање фискалне политике. Буџетски резултат се обелодањује у Извештају о извршењу буџета, дакле, потпуно независно од Биланса успеха. Наиме, висина буџетског и рачуноводственог резултата се најчешће разликује. Сходно томе, у Републици Српској, је потребно спроводити детаљну анализу промена на имовини и обавезама у извештајном периоду како би се утврдио имовински и финансијски положај ентитета јавног сектора и реалност висине оствареног буџетског резултата.

---

<sup>228</sup> Правилник о финансијском извештавању за кориснике прихода буџета Републике, општина, градова и фондова, „Службени гласник Републике Српске“, бр.16/2011 и 126/2011, члан 61.

<sup>229</sup> Детаљније видети Прилог 2: Резултати истраживања добијени поступком анкетаирања запослених на финансијско-рачуноводственим пословима у јавном сектору, Табела 2г) Учесталост састављања финансијских извештаја

У Републици Србији буџетски резултат се обелодањује у Извештају о извршењу буџета. С обзиром да се резултат пословања у јавном сектору утврђује на основу стања готовине и готовинских еквивалената, буџетски резултат је уједно и резултат у Билансу прихода и расхода. На овај начин је онемогућено поуздано сагледавање финансијске успешности јавног сектора.

Буџетски извештај у Републици Српској се саставља применом модификоване обрачунске основе, док се у нашој земљи примењује готовинска основа за састављање истог извештаја.

Такође, у Републици Српској је на врло јасан начин дефинисан критеријум за консолидацију финансијских извештаја ентитета јавног сектора. Као основни критеријум изабрана је контрола ентитета јавног сектора од стране националне владе у складу са МРС ЈС. У Републици Србији је кључни критеријум за консолидацију начин финансирања ентитета јавног сектора, а не и контрола пословања.

Рачуноводство јавног сектора Републике Српске је организовано на начин да прати систем буџетског извештавања, као и систем финансијског извештавања. Посебно организовани системи буџетског и финансијског извештавања обезбеђују квалитетне и свеобухватне извештаје, што утиче позитивно на унапређење квалитета извештавања целокупног јавног сектора. Дакле, рачуноводство јавног сектора Републике Српске је интегрално и организовано је кроз јединствену главну књигу тако да се унутар ње информације засноване на модификованој обрачунској основи јасно одвоје од информација заснованих на обрачунској основи.<sup>230</sup> Процес финансијског извештавања, као и форма и садржина финансијских и буџетских извештаја прецизно је дефинисана правном регулативом.

Имајући у виду сличности Републике Србије и Републике Српске по питању обухвата ентитета јавног сектора, уређења буџетског система, националне, политичке, организационе, социјалне и рачуноводствене културе потребно је искористити искуства суседа и кроз међусобну сарадњу унапредити систем финансијског извештавања у јавном сектору Републике Србије.

---

<sup>230</sup> Шњегота, Д., (2011), Информациона подршка функцији управљања јавним средствима, 42. Симпозијум Савеза рачуновођа и ревизора Србије, Зборник радова, Златибор, стр. 62.

## **Део четврти: Организациони аспекти процеса изградње рачуноводственог система ентитета јавног сектора**

Рачуноводствени систем ентитета јавног сектора треба изградити на начин који ће обезбедити квалитетне финансијске извештаје уз поштовање основних захтева, односно начела. Наиме, у процесу организационог устројства рачуноводства потребно је поштовати начела законитости, документованости, свеобухватности, објективности, благовремености, прегледности, уредности, економичности, рационалне поделе послова и задатака.

За изградњу рачуноводственог система јавног сектора, поред наведеног, потребно је сагледати организациони положај буџетског рачуноводства и у складу са тим се одредити за правце развоја рачуноводства јавног сектора. Такође, неопходно је идентификовати специфичности ентитета јавног сектора како би основни инструменти организације рачуноводства били креирани на конзистентан начин.

У циљу адекватног организационог устројства рачуноводства јавног сектора у Републици Србији потребно је указати на постојеће проблеме, што подразумева утврђивање узрока и последица квалитета постојећег система финансијског извештавања у јавном сектору и предузимање иницијативе за промене.

У процесу изградње потребно је одредити токове активности, односно неопходно је усвојити план којим ће јасно бити дефинисани носиоци и инструменти процеса изградње рачуноводственог система, начин на који ће се тај процес спровести, као и потребно време за реализацију тог процеса. У складу са планом потребно је континуирано спроводити, пратити и контролисати изградњу рачуноводственог система јавног сектора и дефинисати стратегију његовог развоја и унапређења.

Будући да организационе промене могу бити различитог обухвата и динамике потребно је одредити се за одређену врсту промена и у складу са тим предузимати активности за њено спровођење.

За потребе прикупљања података о степену развијености рачуноводства јавног сектора у Републици Србији и сагледавању организационих аспеката процеса изградње рачуноводственог система ентитета јавног сектора коришћене су методе

анкетирања упитником и интервјуисање у јединицама посматрања, односно у ентитетима јавног сектора.

Анкетирање је спроведено само једном у поступку истраживања код више јединица посматрања. Прикупљање података, који су послужили као основа за извођење закључака у овом раду, започето је 2014. године а завршено 2016. године. Прикупљени подаци обрађени су методама дескриптивне статистике.

Избор испитаника вршен је случајним избором на основу радног ангажовања у секторима (одељењима, службама) који се баве рачуноводствено-финансијским пословима у јавном сектору Републике Србије. У интервју су били укључени руководиоци рачуноводствено-финансијских послова, док су упитнике попуњавали руководиоци и други запослени у секторима (одељењима, службама) ентитета јавног сектора.

Према списку који сачињава Министарство финансија број корисника јавних средстава је 11.479.<sup>231</sup> Користећи податке из списка, а за потребе извођења закључака у поступку истраживања, извршена је класификација према групама корисника јавних средстава (ентитета јавног сектора), и то:

- министарства,
- органи у саставу министарства,
- посебне организације,
- јавне агенције,
- јавна предузећа и
- остали ентитети јавног сектора.

Органе у саставу министарстава чине органи управе (полицијска, пореска, трезор и др.), инспекторати и дерекције. Посебне организације чине секретаријати и заводи. У групу осталих ентитета јавног сектора сврстана су друштва капитала, месне заједнице, општине, општинске управе, градске општине, основне школе, средње школе, предшколске установе, факултети, универзитети, судови, тужилаштва, правобранилаштва, канцеларије и остали корисници јавних средстава.

Планирани узорак је 100 јединица посматрања, односно ентитета јавног сектора Републике Србије, а број обрађеног узорка је 33.

---

<sup>231</sup> Списак корисника јавних средстава дат је у Прилогу 1а)

Табела 5: Приказ планираног узорка и укупног броја корисника јавних средстава (КЈС)

Групе корисника јавних средстава	Број	Учешће	Планирани узорак	Учешће у укупном броју КЈС
Министарства	16	0%	16	100%
Органи у саставу министарства	225	2%	24	11%
Посебне организације	146	1%	14	10%
Јавне агенције	84	1%	10	12%
Јавна предузећа	727	6%	21	3%
Остали ентитети јавног сектора	10.281	90%	15	0%
<b>Укупно</b>	<b>11.479</b>	<b>100%</b>	<b>100</b>	<b>1%</b>

Извор: Аутор

На основу података из табеле намеће се питање репрезентативности и адекватности узорка.<sup>232</sup> У вези са тим потребно је истаћи да од 11.479 корисника јавних средстава преко 1.100 није укључено у консолидовани рачун Управе за трезор Републике Србије, 4.000 корисника јавних средстава су месне заједнице које немају организовано рачуноводство јер је рачуноводствени систем, односно систем финансијског извештавања у надлежности општина. Иста је ситуација са општинским управама којих има 592. Друштва капитала има 356 и она имају организоване самосталне рачуноводствене системе устројене у складу са правилима релевантним за приватни сектор. 200 органа у саставу министарства (полицијске управе, пореске управе, инспекторати и др.) има рачуноводствени систем централизован у надлежним министарствима (Министарство унутрашњих послова, Министарство финансија, Министарство за рад, запошљавање, борачка и социјална питања, респективно). Једнообразан рачуноводствени систем контролисан од стране надлежног министарства, Министарства просвете, има 1.935 корисника јавних средстава којих чине основне школе, средње школе укључујући предшколске установе. Затвора, завода, домова здравља, судова, правобранилаштва, тужилаштва има 670. Рачуноводствени систем за наведене

<sup>232</sup> Узорак се сматра репрезентативним када верно одражава структуру популације. Адекватан узорак је онај узорак који је довољно велики да омогућава остварење постављеног задатка у истраживању.



ентитете је централизован у надлежним ентитетима, односно ресорним министарствима или управама, тј. органима у саставу министарстава.

Дакле, уколико се од укупног броја ентитета јавног сектора 11.479, због чињенице да је надлежност за организовање рачуноводственог система на ресорном министарству или органу у саставу министарства, изузму наведене категорије долази се до броја од 2.551 ентитета чији је рачуноводствени систем релевантан за поступак истраживања.

Табела 6: Преглед планираног и обрађеног узорка у поступку истраживања

Групе корисника јавних средстава	Број	Учешће	Планирани узорак	Учешће у укупном броју КЈС	Обрађени узорак	Учешће
Министарства	16	1%	16	100%	6	38%
Органи у саставу министарства	25	1%	24	96%	4	17%
Посебне организације	146	6%	14	10%	5	36%
Јавне агенције	84	3%	10	12%	1	10%
Јавна предузећа	727	28%	21	3%	9	43%
Остали ентитети јавног сектора	1.553	61%	15	1%	8	53%
<b>Укупно</b>	<b>2.551</b>	<b>100%</b>	<b>100</b>	<b>4%</b>	<b>33</b>	<b>33%</b>

Извор: Аутор

Укупан број ентитета јавног сектора може представљати ограничење у поступку истраживања. Међутим, важна је чињеница да се планирани узорак од 100 јединица посматрања односи на ентитете јавног сектора којима припада 92% одобрених средстава из Буџета Републике Србије, дефинисаних Законом о буџету. Од укупно послатих упитника попуњено је и обрађено 33%. Обрађени узорак чине ентитети јавног сектора којима припада 81% буџетских средстава предвиђених Законом о буџету Републике Србије. Управо ова чињеница указује на репрезентативност обрађеног узорка.

Табела 7: Учешће одобрених буџетских средстава анкетираним ентитетима јавног сектора у укупним буџетским средствима на нивоу јавног сектора

Елементи	Број ентитета јавног сектора	Буџетска средства одобрена Законом о буџету РС (у хиљадама динара)	Учешће одобрених средстава ентитетима јавног сектора у узорку у укупним буџетским средствима РС
Планиран узорак	100	1.493.194.047	92%
Обрађен узорак	33	1.320.590.099	81%
Укупно	11.497	1.627.644.691	100%

Извор: Аутор

Узимајући у обзир примењену методологију у наставку се указује на добијене резултате.

### ***Глава I - Организациони положај буџетског рачуноводства у оквиру рачуноводства јавног сектора***

Буџетско рачуноводство регулише вођење пословних књига, припрему, састављање, достављање и обелодањивање финансијских извештаја ентитета чије се пословање финансира из државног буџета.

Буџетско рачуноводство Републике Србије усмерено је само ка корисницима буџетских средстава, организацијама обавезног социјалног осигурања и фондовима. Организовано је потпуно самостално и издвојено од рачуноводства осталих ентитета јавног сектора.

Надлежност за организовање, уређење и вођење буџетског рачуноводства је на појединачним буџетским корисницима. Резултат оваквог начина организационог устројства су неједнообразне евиденције, неконзистентност у примени рачуноводствених политика и разноврсност при састављању финансијских извештаја. Све наведено је проузроковало проблеме у сагледавању финансијског положаја, успешности, економичности, ефективности и ефикасности и у знатној мери нарушило квалитет финансијских извештаја.

На овај начин организовано буџетско рачуноводство ограничава исказну моћ финансијских извештаја. У циљу унапређења постојећег стања неопходно је сагледати: 1) могућности побољшања квалитета финансијских извештаја буџетских корисника, 2) утицај примене готовинске рачуноводствене основе, 3) перспективе имплементације обрачунске основе, 4) могућности интегрисања система извештавања осталих ентитета јавног сектора у рачуноводствени систем и 5) начин позиционирања рачуноводства јавног сектора у рачуноводственом систему Републике Србије.

У овом делу рада посебна пажња биће посвећена позиционирању буџетског рачуноводства ради интегрисања података на нивоу јавног сектора. Наиме, у оквиру излагања биће указано да је потребно буџетско рачуноводство позиционирати као саставни део рачуноводства јавног сектора ради интеграције података о обављеним активностима буџетских корисника и осталих ентитета јавног сектора. На овај начин, данашњи облик организовања буџетског рачуноводства био би усмерен на праћење реализације буџетом одобрених средстава, предузимање корективних активности, указивању на потреби за алокацијом средстава и ребалансом буџета, указивању на прекомерно трошење и спровођење анализа у домену буџетских информација, на нивоу јавног сектора.

## **1. Финансијски извештаји буџетских корисника у функцији праћења извршења буџета**

### **1.1. Карактеристике финансијског извештавања буџетских корисника**

Финансијски извештаји корисника буџетских средстава припремају се на готовинској основи и садрже информације о изворима средстава који су прикупљени и намени за коју су расположива средства искоришћена у извештајном периоду.<sup>233</sup> Правном регулативом прописана је садржина, форма и учесталост финансијског извештавања, што је детаљно описано у другом делу.

---

<sup>233</sup> Уредба о буџетском рачуноводству, „Службени Гласник РС“, бр. 125/2003 и 12/2005., члан 5., став 3.

Систем извештавања у буџетском рачуноводству је организован тако да сваки корисник буџетских средстава саставља и доставља, Управи за трезор, квартално Извештај о извршењу буџета и годишњи сет финансијских извештаја.

Управа за трезор у главној књизи обједињује податке корисника буџетских средстава и продукује збирне извештаје. У главној књизи Управе води се посебна евиденција за сваког директног и индиректног корисника буџетских средстава, што значи да трансакције евидентирание у пословним књигама буџетских корисника морају бити у складу са евидентираним трансакцијама у главној књизи трезора.<sup>234</sup> Међутим, управо се у том сегменту јављају проблеми и бројни разлози због којих циљеви финансијског извештавања практично нису реализовани.

1. МРС ЈС се суштински не примењују приликом признавања, вредновања и обелодањивања елемената финансијских извештаја. У поступку истраживања, већина испитаника, које су чинила запослена и одговорна лица на финансијско-рачуноводственим пословима код буџетских корисника, се изјаснило да примењује стандарде приликом састављања финансијских извештаја. Међутим, приликом интервјуисања је уочено да се начин рачуноводственог евидентирања и извештавања, углавном, заснива на националној рачуноводственој регулативи. Различитост одговора произилази из замисли испитаника да Уредбом прописану примену МРС ЈС морају поштовати, иако нису предузете активности за њихову стварну примену. С друге стране, одређени број корисника јавних средстава 67% примењује стандарде, при чему јавна предузећа и јавне агенције примењују МРС и МСФИ док министарства, органи у саставу министарстава и посебне организације примењују МРС ЈС-Финансијско извештавање на готовинској основи. Од укупног броја испитаника 18% не примењује стандарде, 3% иницијално уводи стандарде у примену, а 12% испитаника примењује стандарде у одређеним деловима посла.<sup>235</sup> Важно је истаћи да суштински највећи недостатак није у одсуству примене МРС ЈС и обрачунске основе, већ у томе што се прописана готовинска основа недоследно и

---

<sup>234</sup> Разматрања у дефинисању буџетских корисника Републике Србије изложена су у тачки 1.3. првог дела рада. Дефиниције изнете у том делу меродавне су и за овај део излагања.

<sup>235</sup> Резултати истраживања дати су у Прилогу 2: Резултати истраживања добијени поступком анкетирања запослених на финансијско-рачуноводственим пословима у јавном сектору, Табела 2ж) Примена МРС ЈС приликом састављања финансијских извештаја

делимично примењује, што отежава процес преласка на модификовану обрачунску или обрачунску основу у неком наредном периоду.

2. Из претходног следи да 15% буџетских корисника примењује модификовану готовинску основу, док 36% испитаних буџетских корисника пословне трансакције признаје у складу са принципом готовинске основе.<sup>236</sup> То значи да већина у финансијским извештајима приказује само стање готовине и готовинских еквивалената, као и разлику између одобрених и искоришћених апроприација. Односно, већина испитаника саставља Извештај о извршењу буџета.<sup>237</sup> На овај начин, корисницима се пружа увид у стање новчаних токова, али не и увид у структуру и динамику трошења, ефикасност, економичност, ефективност и успешност. Међутим, чињеница је и да одређени број испитаника није знало разлику између наведених основа, позивајући се на постојећу правну регулативу која, такође, не разграничава ове основе. У том смислу, поред већ поменуте потребе за унапређењем квалитета постојеће правне регулативе, потребно је интензивирати обуке и едукације запослених како би се елементарне ствари могле разликовати. Разлог непознавања суштине наведених основа садржан је и у честим покушајима спровођења реформе рачуноводства јавног сектора. Тако су, на пример, буџетски корисници, до 2003. године примењивали обрачунску основу да би у тежњи за што радикалнијим реформама иста била укинута. Ово је изазвало доста конфузије, посебно по питању признавања и вредновања имовине и обавеза корисника буџетских средстава. С обзиром на недоследност и непотпуност у евидентирању, признавању и вредновању наведених билансних позиција, закључујемо да конфузија и данас траје.

3. Примена готовинске основе одређује и садржину финансијских извештаја, па тако сви испитаници квартално састављају Извештај о извршењу буџета. Извештај се, ни у једном од испитаних корисника буџетских средстава, не саставља на дневном, недељном или месечном нивоу. Ово свакако не значи да не постоји

---

<sup>236</sup> Резултати истраживања дати су у Прилогу 2: Резултати истраживања добијени поступком анкетања запослених на финансијско-рачуноводственим пословима у јавном сектору, Табела 2в) Примењене рачуноводствене основе приликом евидентирања пословних трансакција код корисника буџетских средстава

<sup>237</sup> Резултати истраживања дати су у Прилогу 2: Резултати истраживања добијени поступком анкетања запослених на финансијско-рачуноводственим пословима у јавном сектору, Табела 2д) Садржина сета финансијских извештаја корисника буџетских средстава

усаглашавање података по питању прихода, расхода, примања, издавања, прилива и одлива, већ представља сигнал да се мала пажња посвећује праћењу и анализи наведених категорија као важним инструментима за предузимање корективних активности. Извештај о извршењу буџета саставља 64% од укупног броја испитаника. Јавна предузећа као корисници јавних средстава немају обавезу да састављају поменути Извештај. Корисницима буџетских средстава наведени извештај се сматра примарним, тако да га сви испитаници састављају.<sup>238</sup>

4. Одређени број испитаника за потребе извештавања саставља поред наведеног Извештаја још само Биланс стања. Ту се углавном ради о индиректним корисницима буџетских средстава, што се може правдати чињеницом да пун сет извештаја састављају директни корисници, као и чињеницом да су Извештајем о извршењу буџета обухваћене категорије прихода, расхода, примања и издавања. С обзиром на наведено могло би се сматрати да нема потребе састављати Биланс успеха као приказ прихода и расхода, нити Извештај о капиталним издацима и примањима који пружа информације о примањима и издавањима. Међутим, овде се питање не може свести на оправданост одређеног поступка већ на одговорност за поштовање законитости у извештавању индиректних корисника. Такође, само половина анкетираних буџетских корисника саставља пун сет извештаја прописан законском регулативом.

5. Контни план за буџетски систем поред буџетских корисника примењују и други корисници јавних средстава, чији је оснивач Република, који припадају јавном сектору и који су укључени у консолидовани рачун трезора. Наиме, ради се о одређеном броју јавних предузећа и зависним друштвима чији су оснивачи јавна предузећа, као и другим друштвима капитала чији је оснивач Република, аутономна покрајина или јединица локалне самоуправе. Примена контног плана за буџетски систем за све наведене ентитете изазива доста дилема у пракси по питању састављања финансијских извештаја. Прво, прописан сет финансијских извештаја за буџетске кориснике заснован је на контном плану за буџетски систем. Друго, тако прописан сет извештаја разликује се од сета финансијских извештаја за јавна предузећа и друга друштва капитала и њихова зависна друштва. Сет извештаја за

---

<sup>238</sup> Резултати истраживања дати су у Прилогу 2: Резултати истраживања добијени поступком анкетања запослених на финансијско-рачуноводственим пословима у јавном сектору, Табела 2д) Садржина сета финансијских извештаја корисника буџетских средстава

наведене ентитете је прилагођен Контном оквиру за привредна друштва. Треће, као последица нестандардизованих финансијских извештаја ентитета који су укључени у консолидовани рачун трезора јављају се проблеми у интегрисању података на нивоу јавног сектора што утиче и на квалитет информација презентованих у извештајима.

6. Једнообразност и упоредивост финансијских извештаја је угрожена због чињенице да постоје буџетски корисници који састављају два или више истих извештаја из прописаног сета финансијских извештаја. На пример, дешава се да због постојања више подрачуна буџетског корисника код Трезора, корисник састави више Биланса стања или Биланса успеха. На пример, Републичка дирекција за имовину је у једном завршном рачуну саставила пет биланса стања, посебно за сваки рачун и подрачун отворен код Управе за трезор, уместо једног консолидованог.<sup>239</sup> Управа такве извештаје преузима, без давања инструкција, сугестија или спровођења корекција, и аутоматски их уноси у главну књигу. Како би главна књига Трезора требало да буде основа за поступак консолидовања, онда не треба да чуди чињеница да консолидовани извештај о финансијском положају, тј. консолидовани биланс стања на нивоу буџетских корисника и данас не постоји. Разлози оваквог стања се могу свести на неразумевање суштине постојања подрачуна и чињенице да ентитет може саставити само један извештај о стању и оствареном резултату. То значи да ентитети који на овај начин састављају извештаје заправо ни сами немају слику о ефектима предузетих активности.

7. Помоћне евиденције о залихама, зарадама, издатим гаранцијама банака, враћеним гаранцијским депозитима, обавезама по основу кредита, кредитима датих физичким лицима за потребе становања, осталим потраживањима и основним средствима, су непотпуне. Разлози непотпуних евиденција најчешће су садржани у чињеници да се пословни догађаји не прокњиже благовремено, нетачно прокњиже, не искажу као расход јер нису плаћене преко консолидованог рачуна трезора. Непотпуне помоћне евиденције појединачних буџетских корисника додатно урушавају квалитет финансијских извештаја, а ефекат се мултипликује на нивоу

---

<sup>239</sup> Извор <https://www.dri.rs/revizije/izvestaji-o-reviziji/arhiva-2013.165.html>

збирних финансијских извештаја које генерише буџетско рачуноводство. Изостанак благовременог књижења појединих пословних догађаја услед недостатка документације или „креативности“ рачуновођа доводе до непоузданих евиденција чији се ефекти, са аспекта процеса одлучивања, протицањем времена кумулирају.

8. Одсуство усаглашених евиденција, најчешће, између Управе за трезор и корисника буџетских средстава због дуплирања система евиденција, одсуства благовременог евидентирања пословних догађаја, нејасног дефинисања надлежности у систему евидентирања, непостојања инструкција у вези рачуноводственог обухватања пословних догађаја утичу на интегритет финансијских извештаја буџетских корисника. Типичан пример неусаглашених евиденција је код непокретности у јавној својини. Републичка дирекција за имовину на основу података које достављају корисници буџетских средстава о врсти и вредности непокретности води евиденцију. Збирну евиденцију о непокретностима у јавној својини води и Управа за трезор. Међутим, подаци у наведеним евиденцијама свих поменутих ентитета нису усаглашени на шта, већ неколико година, упозорава и Државна ревизорска институција.<sup>240</sup> Разлог оваквог стања су непотпуни подаци о имовини, неадекватни обрасци у које се уносе подаци о врсти и вредности непокретности, нејасно дефинисање надлежности за стицање, очување, обнављање, одржавање, евидентирање и управљање непокретностима у јавној својини.<sup>241</sup> Последице наведеног се огледају у неадекватном и непотпуном регистру јавне имовине, што утиче на релевантност финансијских информација у буџетском рачуноводству. С друге стране, непоуздане информације о укупној имовини ентитета чије се пословање финансира из буџета доводи до неадекватног коришћења имовине, злоупотреба у коришћењу, издавању непокретности у закуп по нејасно дефинисаним критеријумима, нефактурисању закупнине, изостанку наплате закупа и сл. Такође, нису ретки случајеви у којима корисници буџетских средстава главну књигу и помоћне књиге воде у форми коју су сами одредили.

---

<sup>240</sup> *Извештај о ревизији Завршног рачуна Буџета Републике Србије за 2015. годину*, Државна ревизорска институција, Београд, децембар 2016., стр. 153-155.

<sup>241</sup> *Извештај о ревизији Завршног рачуна Буџета Републике Србије за 2016. годину*, Државна ревизорска институција, Београд, децембар 2017., стр. 165.



Одсуство стандардизоване форме, облика, садржине, уноса података и евидентирања у помоћним књигама и евиденцијама отежава процес усаглашавања података буџетских корисника и трезора.<sup>242</sup> С обзиром да је један од циљева буџетског рачуноводства консолидација на нивоу корисника буџетских средстава и других корисника укључених у консолидовани рачун трезора потребно је континуирано проверавати и усаглашавати податке између наведених учесника.

9. Недоследност у извештавању и неупоредивост података присутна је међу буџетским корисницима, што је последица или одсуства постојања рачуноводствених политика или неадекватних и застарелих рачуноводствених политика. Од укупног броја испитаника чак 12% нема формулисане рачуноводствене политике.<sup>243</sup> Најчешћи проблеми се јављају при обрачуну амортизације основних средстава и нематеријалних улагања чија се набавна вредност не може потврдити због начина признавања и вредновања који би требало да буде предмет рачуноводствене политике, а углавном није. Слична ситуација је са опремом која је предмет закупа или откупа, као и са користима и трошковима у вези са закупом. Такође, забележени су примери где буџетски корисник врши улагање у друго правно лице а нема прописан начин обухватања тог пласмана у финансијским извештајима. Односно, не постоји рачуноводствена политика која ће, на пример, прописати примену методе удела (Equity метода). Такође, јављају се и случајеви где није дефинисан начин отписа краткорочних потраживања и пласмана код којих постоји вероватноћа ненаплативости, ко и када даје предлог и доноси одлуку о отпису, у којој висини се потраживања могу отписати и какав је рачуноводствени третман отписа. Забележени су и примери где је политиком прописана примена ЛИФО методе при обрачуну излаза залиха, а ентитет примењује метод пондерисане просечне вредности. У вези с тим идентификована су два проблема: 1) рачуноводствена политика је ажурирана у периоду када је примена ЛИФО методе увелико забрањена и 2) ентитет примењује метод пондерисане просечне вредности који није прописан рачуноводственом

---

<sup>242</sup> *Извештај о ревизији Завршног рачуна Буџета Републике Србије за 2014. годину*, Државна ревизорска институција, Београд, децембар 2015., стр. 50.

<sup>243</sup> Резултати истраживања дати су у Прилогу 2: Резултати истраживања добијени поступком анкетања запослених на финансијско-рачуноводственим пословима у јавном сектору, Табела 2з) Адекватност прописаних рачуноводствених политика

политиком. Примери који су наведени најчешће се јављају у пракси, зато је потребно усвојити јединствену рачуноводствену политику за све буџетске кориснике а коју би рачуновође појединачних ентитета ускладиле са специфичностима свога пословања.

10. Буџетски корисници примењују различите рачуноводствене софтвере што утиче на поузданост, употребљивост, ефикасност и пренос података у буџетском рачуноводству. У пракси је присутна тенденција да се набављају различите софтверске апликације по жељи и избору одговорних лица у појединачном ентитету. Критеријум за избор одређеног добављача софтвера најчешће је компететивност, али нису ретки случајеви у којима се избор своди на примену неког другог критеријума. Одсуство постојања јединственог рачуноводственог софтвера за све буџетске кориснике доводи у питање ауторизацију процеса и трансакција, интегритет података, контролу приступа подацима, толеранцију грешке при књижењу, прегледност података, учесталост прекида у рада апликација, повезаност буџетских корисника у смислу комуникације и сл. Сходно наведеном, дешава се да код појединих буџетских корисника не постоји формална и логична контрола при књижењу налога, па тако постоје случајеви да апликација дозвољава књижење смањења залиха услед продаје а да залиха уопше нема на стању. Слично, у појединим ентитетима софтвер дозвољава да се прокњижени налози исправљају док код појединих ентитета софтвер даје забрану исправке налога осим уколико је реч о сторнирању истог.<sup>244</sup> Дешава се да се одређени налози прокњиже под датумом који је већи од текућег датума. Такође, дешавало се да налог нема своју ознаку па се не зна да ли је реч о почетном стању, фактури, изводу и др. Забележени су случајеви нефлексибилности софтвера у случајевима измене прописа што је у многоме отежавало процес књижења, а након измена софтверских решења савладивост од стране запослених је била тежа.<sup>245</sup> Све наведено утиче на квалитет података, али и указује на одсуство одговорности носиоца јавних функција. Постојање јединственог рачуноводственог софтвера кога би користили

---

<sup>244</sup> *Извештај о ревизији финансијских извештаја и правилности пословања Републичке дирекције за робне резерве за 2015. годину*, Република Србија, Државна ревизорска институција, Београд, новембар 2016., стр. 44.

<sup>245</sup> *Извештај о ревизији делова финансијског извештаја и правилности пословања Канцеларије за помоћ и обнову поплављених подручја за 2015. годину*, Република Србија, Државна ревизорска институција, Београд, новембар 2016., стр. 18.

сви корисници буџетских средстава утицало би на поузданост података и повећање трошковне ефикасности кроз смањење трошкова одржавања и заштите података.

11. Финансијски извештаји буџетских корисника нису транспарентни. Поједини буџетски корисници обелодањују Извештај о раду, са недовољном информативном основом, и Извештај о извршењу буџета али ретко који корисник буџетских средстава обелодањује пун сет извештаја, на својој интернет страници. Низак ниво транспарентности не улива поверење јавности зато је важно, где год постоји могућност, да се информације обелодањују. За поједине ентитете постоји забрана обелодањивања информација о имовини, такав је случај са министарством одбране, информативно-безбедносним службама, министарством унутрашњих послова, робним резервама, нуклеарним објектима и сл. Уважавајући специфичности поменутих ентитета разумљиво је зашто се информације о пословању не обелодањују. Ово су свакако изузеци, тако да одсуство транспарентних извештаја већине корисника буџетских средстава се не сме правдати чињеницом о тајности пословања, јер све њихове активности финансирају порески обвезници, односно грађани који желе и имају право да знају ко, колико, чега, када и како троши.

12. Не постоји регистар финансијских извештаја буџетских корисника у виду централне базе података која је јавно доступна. У суштини ни у једном законском акту није прописана обавеза вођења регистра нити има назнака да ли ће, када и ко то прописати. Независно од наведеног потребно је да постоји јавни регистар који би обезбедио увид у резултате пословања буџетских корисника за које је заинтересована шира јавност.

13. Прописана обавеза постојања интерне ревизије има више формални него суштински карактер. Наиме, циљ интерне ревизије је да се унапреди пословање и омогући остварење постављених циљева. Прво, ретко који буџетски корисник има јасно дефинисан циљ. Друго, ретко који буџетски корисник тежи ка унапређењу пословања с обзиром да су додељене апропријације све мање а потребе за службеним путовањима, семинарима, одвојеном животу и сл., све веће. У таквом амбијенту, чак, иако интерни ревизор смогне храбрости да укаже или укаже на неправилности ненаменске употребе расположивих средстава, питање је да ли ће

ико спровести инструкције.<sup>246</sup> Још су забрињавајући случајеви у којима буџетски корисник има систематизовано али не и попуњено радно место интерног ревизора. Све наведено указује на потребу за јачањем индивидуалне одговорности али и улоге и заштите интерних ревизора.

14. Надзор над радом у смислу провере исправности евидентирања пословних промена у пословним књигама и законитости пословања спроводи буџетска инспекција и пореска управа у оквиру Министарства финансија и Државна ревизорска институција. Основни проблем је у селективном избору буџетских корисника који су предмет провере. Наиме, постоје примери буџетских корисника код којих је буџетска инспекција присутна из године у годину због индиција о постојању неправилности, док с друге стране постоје буџетски корисници код којих буџетска инспекција није спроводила проверу, минимум једну деценију. Разлози су најчешће политичке природе, ривалства и коалиционог партнерства. Да би се унапредила ефикасност и ефективност рада наведених институција неопходно је дефинисати јасне и транспарентне критеријуме за проверу исправности евиденција и делегирати кадрове са личним и професионалним интегритетом за спровођење тог процеса.

15. Запослене задужене за процес финансијског извештавања углавном карактерише одсуство професионалне оспособљености. У већини буџетских корисника финансијско-рачуноводствени послови препуштени су лицима која нису сертификоване рачуновође. Забрињавајући су примери у ентитетима јавног сектора у којима некомпетентни кадрови састављају финансијске извештаје а при томе не носе никакве последице за некавалитетне инфорамције.<sup>247</sup> Дакле, овакви примери се морају елиминисати. У јавном интересу је да финансијске извештаје корисника буџетских средстава састављају стручна лица. Апсурдна је ситуација да корисници буџетских средстава који треба да штите интерес грађана, пореских обвезника обелодањују непотпуне, неистините и нетачне финансијске извештаје због некомпетентности кадрова. У том смислу, потребно је афирмисати

---

<sup>246</sup> Детаљније видети: *Консолидовани годишњи Извештај за 2016. годину о стању интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Србији*, Министарство финансија, Сектор за интерну контролу и интерну ревизију, Београд, 2017., стр.29. и стр.39-40.

<sup>247</sup> Детаљније видети: *Извештај о ревизији финансијских извештаја и правилности пословања Републичке дирекције за робне резерве за 2015. годину*, Република Србија, Државна ревизорска институција, Београд, новембар 2016.

рачуноводствену професију, извршити департизацију код корисника буџетских средстава, поставити јасне и транспарентне критеријуме запошљавања, извршити непристрасну и професионалну селекцију кадрова и континуирано спроводити надзор над радом буџетских рачуновођа.

Уважавајући до сада наведено потребно је тежити ка побољшању квалитета финансијског извештавања корисника буџетских средстава. Правац деловања искључиво мора бити усмерен ка:

- стандардизацији и хармонизацији финансијског извештавања у јавном сектору,
- уређењу пословних књига у смислу прегледности, потпуности и тачности података,
- подизању нивоа одговорности за непотпуне и непоуздане извештаје,
- поштравању мера санкционисања за необелодањивање информација о пословању корисника буџетских средстава од значаја за јавност и
- независној и непристрасној провери и ревизији финансијских извештаја буџетских корисника.

Наведене мере допринеле би уређењу система финансијског извештавања буџетских корисника и јачању одговорности носиоца јавних функција за поверена средства.

## **1.2. Извештај о извршењу буџета у функцији оцене одговорности буџетских корисника**

Одговорност буџетских корисника у Републици Србији, искључиво, се своди на употребу новчаних средстава у складу са усвојеним буџетом. Сходно томе, основни циљ финансијског извештавања је контрола намене одобренних апропријација. Управљање и оцена одговорности, уважавајући потребу за континуираном провером стања готовине и готовинских еквивалената, своди се на податке презентоване и обелодањене у Извештају о извршењу буџета.

Систем извршења буџета Републике Србије дефинисан је законом као „део система управљања јавним финансијама“, који „обухвата процесе и поступке који се спроводе електронском комуникацијом са Управом за трезор, а којима се

извршавају расходи и издаци корисника средстава буџета Републике Србије, односно локалне власти, утврђени законом о буџету, односно одлуком о буџету, као и расходи и издаци тих корисника у периоду привременог финансирања.<sup>248</sup>

Извршење буџета треба да обезбеди контролу јавне потрошње, смањење трошкова задуживања, минимизирање свих других расхода и издатака, као и ефикасно и наменско коришћење средстава у складу са дефинисаним приоритетима у буџету.

У Републици Србији је извршење буџета засновано на традиционалном приступу који је усмерен ка контроли прилива и одлива новчаних средстава од стране Управе за трезор. Међутим, приликом праћења извршења буџета не постоји могућност флексибилног деловања. Ово посебно потврђује чињеница да се корективне активности не спроводе и услед учених прекорачења у извршењу. Разлог су загушени канали комуникације између буџетских корисника и трезора, инертно понашање буџетских корисника, нејасно дефинисање надлежности и одговорности, одсуство спровођења мера санкционисања и сл.<sup>249</sup>

Присуство контроле од стране Управе за трезор није гаранција одржавања фискалне дисциплине, тако да се понекад дешава да расходи и/или издаци буду прекорачени. Најчешћи разлози прекорачења су:

- непоштовање дозвољених апропријација услед пробијања квота,
- коришћење квота са једне одобрене апропријације уместо са друге,
- недостаци у процесу припреме и израде буџета и
- плаћања са посебних рачуна корисника јавних средстава.

Одговорност за извршење појединачних буџета је у надлежности буџетских корисника и Владе Републике Србије. Буџетски корисници одговарају Министарству финансија, тј. Управи за трезор. Министарство финансија за извршење буџета одговара Влади, а одговорност за извршење буџета на нивоу државе је на Влади која одговара Народној скупштини.

---

<sup>248</sup> Закон о буџетском систему, „Службени гласник РС“ број 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013, 108/2013, 142/2014, 68/2015, 103/2015, 99/2016 и 113/2017., члан 2., став 51.

<sup>249</sup> *Извештај о ревизији Завршног рачуна Буџета Републике Србије за 2015. годину*, Државна ревизорска институција, Београд, децембар 2016., стр. 7.

Одговорности учесника за извршења буџета су везане за:<sup>250</sup>

- додељивање и одобравање буџетских средстава,
- проверу новчаних токова и контролу намене коришћења буџетских средстава,
- алокацију буџетских средстава на ниже организационе јединице (нпр. алокација одобрених новчаних средстава директног буџетског корисника-Министарство просвете на индиректног-школа ради обнове или реконструкције просторија),
- прерасподелу буџетских средстава између раздела и/или између програма у оквиру истог раздела,
- стварање уговорених обавеза,
- одобравање и проверу захтева за плаћање,
- вођење евиденција,
- усаглашавање података,
- састављање извештаја и
- координацију између учесника у извршењу буџета.

Извештај о извршењу буџета пружа детаљне податке о:<sup>251</sup> називу корисника буџетских средстава; јединственом броју корисника; пореском идентификационом броју; матичном броју; седишту; броју подрачуна; називу надлежног директног корисника; седишту управе за трезор; периоду за који се извештај саставља; износу планираних прихода из буџета; износу остварених прихода и примања из Републике, Аутономне покрајине, општина, града; донација и осталих извора; износу одобрених апропријација; износу извршених расхода и издатака на терет

---

<sup>250</sup> Дефинисано Законом о буџетском систему, „Службени гласник РС“ број 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013, 108/2013, 142/2014, 68/2015, 103/2015, 99/2016 и 113/2017.

<sup>251</sup> Правилник о начину припреме, састављања и подношења финансијских извештаја корисника буџетских средстава, корисника средстава организација за обавезно социјално осигурање и буџетских фондова, „Службени гласник РС“, бр. 18/2015.

буџета; вишку/мању новчаних прилива; датуму састављања извештаја; потпис одговорног лица и наредбодавца.<sup>252</sup>

Извештај о извршењу буџета је значајан са више аспеката али се посебно издвајају финансијско извештавање, финансијска анализа и вођење економске политике.

Извештај о извршењу буџета је у релацији са завршним рачуном Републике Србије, због чињенице да завршни рачун представља преглед извршења у претходном периоду консолидован на нивоу државе. Будући да су у Извештају садржане информације о планираним и извршеним приходима, примањима, издацима, расходима и буџетском суфициту (дефициту), сагледавање и детаљна анализа висине, структуре и динамике наведених категорија је од велике важности за доношење и спровођење одлука. Извештај је практично и инструмент за оцену одговорности буџетских корисника. Међутим, основни проблем је што се наведени извештај сматра, априори, јединим показатељем одговорности, што није исправно. Ово из разлога што Извештај показује само степен извршења и као такав не може бити основа за оцену ефикасности, ефективности, економичности и одговорности буџетских корисника.

На пример, ако су планирани трошкови путовања у износу од 17 милиона динара а извршење је 80%, на први поглед би се могло учинити да је економичност на задовољавајућем нивоу. Међутим, будући да извештај не пружа додатне информације могло би се поставити питање да ли је планирани износ од 17 милиона стварна потреба корисника, а тиме и да ли је трошак од 13,6 милиона динара (80% од 17 милиона) непотребан и прекомеран.

На пример, Законом о буџету може бити предвиђено да извори финансирања Владе и служби који су у њеном саставу износе 5 милијарди динара на годишњем нивоу. Извештајем о извршењу буџета је обелодањено искоришћење апропријације за 95%, углавном услед искоришћења апропријације за услуге по уговорима. Да ли је ово премало или превише тешко да се може утврдити без сазнања о томе какав

---

<sup>252</sup> У зависности од функције коју корисници буџетских средстава обављају могу имати улогу наредбодавца и рачунополагача. Наредбодавац има овлашћења да располаже средствима буџета доносећи наредбу за распоређивање остварених прихода и примања. Рачунополагачи су поједини корисници буџетских средстава, углавном органи у саставу министарства финансија, који прикупљају средства, извршавају расходе и управљају новчаним средствима.



је стратешки план Владе, чиме Влада Републике Србије располаже, кога Влада планира да ангажује за вршење услуга по уговорима, да ли је то неопходно, које су то услуге, када ће те услуге бити реализоване и сл.

Такође, рад носиоца јавне функције се не може оцењивати ни у случају када располажемо информацијом да је планирано примање од продаје нефинансијске имовине у износу од, на пример, 300 милиона динара а реализовано 95%, односно 285 милиона динара. Ово из разлога што се не зна која је врста и структура нефинансијске имовине, да ли је нефинансијска имовина призната у пословним књигама и како је вреднована. Једино што се може закључити је висок степен реализације што је резултат квалитетно сачињеног плана.

Сличан пример је са праћењем извршења буџета за примања од иностраног задуживања. На пример, планирано је да се корисник буџетских средстава задужи и по том основу оствари примање од 4,3 милијарде динара. На крају извештајног периода реализација наведене буџетске ставке износила је 70%. Овај податак сам по себи не говори много будући да није познат разлог задуживања, на пример да ли се буџетски корисник задужио ради покрића раније преузетих обавеза, изградње инфраструктурних објеката, обезбеђења националне безбедности или из неког другог разлога, нису познати рок и услов отплате позајмљеног износа, није познат поверилац итд.

Дакле, информације садржане у Извештају о извршењу буџета нису довољне за квалитетно одлучивање и оцену успешности пословања носилаца јавних функција појединачних корисника буџетских средстава. Самим тим информације из поменутог извештају нису довољне ни за оцену пословања буџетских корисника као економског ентитета.

У ситуацији када су подаци нетранспарентни и планирање неадекватно, често претенциозно, Извештај о извршењу буџета се мора посматрати интегрално са осталим извештајима.

Наиме, само међусобним сучељавањем и праћењем односа, између позиција исказаних у финансијским и буџетским извештајима, се може оценити рад буџетског корисника. Дакле, баш као што извршење буџета и остали извештаји морају бити анализирани као међусобно повезане целине, тако и оцена

одговорности носиоца функција буџетских корисника мора бити интегрално анализирана.

Будући да је систем финансијског извештавања у буџетском рачуноводству у највећој мери ослоњен на Извештај о извршењу буџета потребно је унапредити постојећу праксу. На овај начин постављен концепт финансијског извештавања је оправдан за буџетске кориснике којима је готовина једини ресурс стављен на располагање, контролу и управљање. У сваком другом случају када постоје и други ресурсу за које је буџетски корисник одговоран извештавање засновано на извршењу буџета није релевантно и довољно. Будући да већина корисника буџетских средстава у Републици Србији поред новчаних располаже и другим средствима, неопходно је досадашњи модел финансијског извештавања заснован на извршењу буџета унапредити, односно проширити.

У циљу унапређења постојећег стања и померања фокуса са извештаја о извршењу буџета и на друге извештаје потребно је предузети бројне мере, од којих је прихватање обрачунске основе прва, мада не и најлакша за имплементацију.

## **2. Прихватање обрачунске основе финансијског извештавања и реперкусије на процес буџетирања и квалитет финансијских извештаја**

Унапређење постојећег извештајног модела корисника буџетских средстава подразумева креирање амбијента погодног за увођење у примену обрачунске рачуноводствене основе. Међутим, увођење обрачунске основе финансијског извештавања подразумева пружање одговора на следећа питања:

- шта утиче на прихватање обрачунске основе,
- на који начин ће се приступити прихватању обрачунске основе,
- ко је носилац процеса,
- који буџетски корисници ће прихвати обрачунску основу,
- како ће процес бити спроведен,
- које су припремне радње за имплементацију обрачунске основе,
- када је очекивани рок имплементације обрачунске основе,
- да ли обрачунску основу имплементирати и у процес буџетирања,

- колики су трошкови имплементације и
- какве су користи од прихватања обрачунске основе.

Прихватање обрачунске основе финансијског извештавања зависи од бројних фактора. Фактори, који одређују природу и брзину процеса имплементације обрачунске основе, су:<sup>253</sup>

- политички систем и политичко окружење,
- ниво политичке посвећености процесу имплементације,
- обухват промена у смислу да ли су промене усмерене само на подручје финансијског извештавања или шире,
- правац промена од појединачних ентитета ка Влади или обрнуто,
- компетенција носиоца промена,
- заступљена рачуноводствена основа,
- развијеност постојећих информационих система,
- квалитет постојећих евиденција и информација, посебно о активи и пасиви,
- примењена основа за састављање буџета и
- расположивост материјалним и нематеријалним ресурсима.

Уважавајући наведене факторе и прилике у буџетском рачуноводству Републике Србије, прихватање обрачунске основе може се спровести на два начина:

- 1) принудни, односно обавезујући и
- 2) добровољни кроз иницирање промена од стране појединачних корисника буџетских средстава.

Независно од начина који би се прихватио потребно је донети, односно изменити правну регулативу и прихватити смернице професионалне регулативе. Будући да је присутан висок степен бирократије и инерције код буџетских корисника, обавезујући начин увођења обрачунске основе је сврсисходан у

---

<sup>253</sup> Детаљније видети: IFAC Public Sector Committee, (2003), *Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities*, Study 14, page 19., paragraph 2.2.

Републици Србији.<sup>254</sup> Такође, у условима одсуства мотивације, запослених и ангажованих лица код корисника буџетских средстава, тешко да ће појединачни корисници иницирати било какве промене. Под претпоставком да се и догоди иницирање промена, од стране појединачних буџетских корисника, тешко је очекивати да би самостално могли да спроведу наведени процес. Такође, добровољно прихватање обрачунске основе би довео до проблема у поступку консолидовања података на нивоу свих буџетских корисника, мада би било могуће кроз „Пилот пројекте“ сагледати резултате прихватања обрачунске основе. У том случају процес би трајао дуже, што би додатно утицало на (не)квалитет система финансијског извештавања у јавном сектору.

У вези са начином прихватања обрачунске основе надовезује се и обухват ентитета у процесу имплементације. Обухват би могао бити ужи уколико се изабери поједини корисници (пилот министарства) или шири уколико процес отпочне код свих корисника буџетских средстава.<sup>255</sup>

Носиоци процеса имплементације требало би да буду Министарство финансија, ресорна министарства, органи у саставу министарстава и посебне организације. Наведени ентитети морају имати добру сарадњу и слободне канале комуникације како би деловали у правцу увођења обрачунске основе и њене практичне примене. Поред тога, потребно је да носиоци процеса имплементације заједно сачине план рада (активности) са динамиком, изврше поделу надлежности и одговорности, дају јасне и детаљне смернице како би запосленима било јасно шта да раде, на који начин и у ком временском оквиру, усагласе рачуноводствене политике, размотре адекватност контног оквира, размотре начине за праћење процеса имплементације и спроводе евалуацију процеса.

Начин спровођења имплементације није једноставан и подразумевао би:

---

<sup>254</sup> Израз бирократија је кованица две речи *bîro* (фран.= канцеларија, сто) и *kratos* (грч.= владавина). Првобитно се израз употребљавао да значи владавину чиновника, данас се односи и на велике системе у којима су пословни процеси и задаци јасно и прецизно прописани и дефинисани правилима и процедурама. У овом раду израз бирократија означава јасно дефинисање хијерархије ауторитета, висок степен администрације, поштовање правила чак и када би друга решења била ефикаснија.

<sup>255</sup> Пракса пилот пројеката-министарстава у претходним деценијама у нашој земљи није дала очекиване резултате по бројним питањима. На пример, програмски модел буџетирања, ревизија сврсисходности, децентрализација локалне самоуправе.

- 1) утврђивање броја буџетских корисника који примењују чисту готовинску основу или неки облик модификоване основе,
- 2) проверу поузданости и тачности евиденција. За почетак би требало обезбедити примену обрачунске основе за позиције краткорочних средстава и обавеза, а потом и за позиције остале материјалне и нематеријалне имовине и обавеза. Да би се то постигло потребно је извршити детаљан попис имовине и обавеза на нивоу свих корисника буџетских средстава и спровести процену вредности пописаних категорија,
- 3) усаглашавање рачуноводствених политика и дефинисање третмана пословних догађаја ради постизања упоредивости и
- 4) едукацију запослених како би се пословни догађаји евидентирани применом готовинске основе прекњижили у складу са начелом настанка пословног догађаја. Будући да је прелазак на обрачунску основу са неког облика модификоване основе једноставнији, него прелазак са чисто готовинске, потребно је да носиоци процеса дају детаљне инструкције и мишљења код недоумица у процесу имплементације.

У зависности од расположивих капацитета, пре свега људских и финансијских, зависиће динамика и брзина имплементације. Људи морају бити спремни за промене, морају бити обучени и мотивисани. Технички капацитети, попут рачунарске опреме, лиценци и софтвера, морају бити доступни, стабилни и флексибилни. Уколико људски и технички капацитети нису адекватни потребно је додатно ангажовање новчаних средстава, којих, чине се, у Србији за наведене потребе нема. Не мање значајан фактор за брзину и динамику прихватања обрачунске основе је и политичка воља, односно посвећеност политичке елите за таквом врстом промена, као и утицај међународних фактора, односно институција које давањем препорука и инструкција могу утицати на динамику процеса имплементације.

Услед дејства наведених фактора може се очекивати прихватање обрачунске основе у кратком року од годину дана, средњем року до 5 година и дугом року преко 5 година. Уважавајући одсуство воље политичких структура, неадекватност техничких капацитета и неспремност људи за промене у нашој земљи, очекивани рок за прихватање је дугорочног карактера. Међутим, научна јавност мора утицати

на указивање значаја процеса имплементације обрачунске основе како би се исти спровео, ако не у кратком, бар у средњем року.

Основна дилема у процесу имплементације обрачунске основе садржана је у питању да ли је применити и на процес буџетирања. Ако је одговор потврдан намеће се питање на који начин, док се у случају одричног одговора намеће дилема како пратити процес извршења буџета. Прилике у Републици Србији су такве да би најпре требало имплементирати обрачунску основу у рачуноводствени систем, па тек у наредним фазама тежити ка проширењу примене на буџетски систем.

Било би идеално да се информације из финансијских извештаја на обрачунској основи уврсте у буџетске извештаје. Међутим, ретке су земље које су успеле да прихвате обрачунску основу и у рачуноводственом и буџетском систему.

Буџет заснован на обрачунској основи се дефинише „као спецификација ограничења за будућа трошења и процене прихода у смислу обрачунске рачуноводствене основе, тј. мера које су специфичне за обрачунски систем рачуноводства. То значи да примена обрачунског концепта буџета прецизира контролу укупних износа.“<sup>256</sup>

Будући да обрачунско буџетирање подразумева планирање категорија независно од тога да ли утичу или не на смањење/повећање новчаних средстава, неопходно је да постоје квалитетни људски и технички ресурси, како би процес имплементације био успешан. На пример, обрачунско буџетирање би захтевало добру процену трошка амортизације као и процену промена у овој категорији трошкова на одобрену апропријацију.

У Републици Србији би најпре требало прихвати обрачунску основу за финансијске извештаје а задржати примену готовинске основе за буџетске извештаје. Да би се то остварило потребно је на нивоу буџетских корисника организовати јединствену главну књигу у којој би били обједињени подаци на готовинској основи и подаци на обрачунској основи. Тиме би се створиле претпоставке за имплементацију обрачунске основе у систему финансијског извештавања и то у складу са МРС ЈС, с једне стране и праћење буџетских извештаја на основу салда готовине, с друге стране. За организацију јединствене

---

<sup>256</sup> Robinson, M., (2009), Accrual Budgeting and Fiscal Policy, *International Monetary Fund, Working paper*, April, page 4.

главне књиге која би подржала захтеве финансијског и буџетског извештавања требало би да буде надлежно Министарство финансија. Трошкови организовања не би били високи будући да тренутно постоји јединствена књига трезора која обухвата трансакције на готовинској основи.

Дакле, за потребе финансијског извештавања и оцене финансијског положаја, успешности, новчаних токова, ефикасности, ефективности, економичности и сврсисходности пословања примењивала би се обрачунска основа. На овај начин би поред интегрисања података о имовини и обавезама била побољшана и информациона основа за процес доношења и спровођења одлука носиоца јавних функција. У циљу праћења извршења одобрених апропријација, структуре, намене и динамике трошења поверених новчаних средстава примењивала би се готовинска основа.

Поступак имплементације обрачунске основе у систем финансијског извештавања подразумева сагледавање односа трошкова и користи. Утисак је да трошкови превазилазе користи, али је потребно истаћи да би трошкови имали једнократан а користи дугорочан карактер.

У наставку је дат илустративан приказ елемената калкулације трошкова имплементације обрачунске основе.

Табела 8: Илустративни приказ елемената калкулације трошкова имплементације обрачунске основе

Број	Елементи калкулације
<b>1.</b>	<b>Измена правне регулативе</b>
1.1.	иницијатива за измену правне регулативе
1.1.1.	<i>активности предлагача за измену правне регулативе</i>
1.1.2.	<i>анализа иницијативе од стране запослених у Републичком секретаријату за јавне политике</i>
1.1.3.	<i>унос у базу иницијатива у Републичком секретаријату за јавне политике</i>
1.1.4.	<i>издавање мишљења и предлога Републичког секретаријата за јавне политике</i>
1.2.	измена текста правне регулативе (закона, нацрта закона) са образложењима
1.3.	давање мишљења о измењеном тексту закона (нацрт закона) од стране Републичког секретаријата за законодавство
1.4.	достављање текста закона Народној скупштини
1.4.1.	<i>достављање текста закона народним посланицима, надлежном одбору и Влади</i>
1.4.2.	<i>разматрање од стране надлежног одбора (ако није предлагач надлежни одбор)</i>
1.4.3.	<i>начелни претрес и претрес у појединостима</i>
1.5.	заседање Народне скупштине
1.6.	амандмани (подношење, образложење, разматрање, одлучивање)
1.7.	гласање народних посланика
1.8.	усвајање измена правне регулативе
1.9.	доношење одлуке о усвајању измена
1.10.	надзор над објављивањем и старање о објављивању измена од стране Републичког секретаријата за законодавство
1.11.	штампање и објављивање у Службеном гласнику Републике Србије
<b>2.</b>	<b>Примена МРС ЈС</b>
2.1.	превод и објављивање МРС ЈС, у Службеном гласнику Републике Србије, од стране Министарства финансија
2.2.	формирање Националне комисије за рачуноводство јавног сектора
2.3.	оспособљавање запослених за примену МРС ЈС
2.3.1.	<i>едукација од стране интерних предавача (нпр. компетентни кадрови у Министарству финансија)</i>
2.3.2.	<i>едукације од стране екстерних предавача (нпр. професионална организација CPPC или други консултант)</i>
2.4.	имплементација у пракси
2.4.1.	<i>састанци, консултације и др. (опортунитетни трошак-процена)</i>
<b>3.</b>	<b>Попис имовине и обавеза*</b>
3.1.	припремне активности
3.1.1.	<i>усклађивање евиденција и стања главне књиге са дневником и помоћним књигама</i>
3.2.	одређивање пописне комисије
3.2.1.	<i>избор чланова пописне комисије</i>
3.2.2.	<i>именовање Централне пописне комисије</i>
3.2.3.	<i>доношење решења о именовану</i>
3.2.4.	<i>обављање састанака</i>
3.3.	доношење плана рада пописне комисије (активности, динамика и сл.)
3.4.	преглед имовине и обавеза које су предмет пописа
3.5.	утврђивање стварног стања на пописним местима (мерење, бројање и др.)
3.6.	попуњавање пописних листа (унос инвентарног броја, номенклатуре, књиговодствене вредности и др.)
3.7.	састављање извештаја о попису
3.8.	доношење одлуке о резултатима извршеног пописа
3.9.	други трошкови проузроковани пописом (комуналне услуге, електрична енергија, одржавање возног парка, превоз итд.)
*	попис имовине и обавеза највећим делом ће условити трошкове зарада и накнада зарада чланова пописне комисије, трошкова дневница и службених путовања, трошкова горива, смештаја, канцеларијског материјала, штампања, одржавања
<b>4.</b>	<b>Ангажовање екстерних тимова (консултаната) за имплементацију обрачунске основе</b>
<b>5.</b>	<b>Побољшање техничких капацитета</b>
5.1.	замена застареле опреме
5.2.	унапређење информационих система, софтвера
5.3.	стицање лиценци
<b>6.</b>	<b>Остали трошкови</b> (нпр. негативне курсне разлике, амортизација итд.)
<b>7.</b>	<b>УКУПНО ТРОШАК ИМПЛЕМЕНТАЦИЈЕ</b> ( $\Sigma$ од 1 до 6)

Извор: Аутор



Приликом утврђивања трошкова имплементације обрачунске основе било би потребно уважити следеће претпоставке:

- 1) свака активност у поступку имплементације изазива трошкове,
- 2) у почетној фази имплементације требало би више времена и новца уложити у попис имовине и обавеза, процену њихове вредности што би утицало на повећање трошкова ангажовања тимова, расхода за запослене, трошкова путовања, дневница, горива и енергије, канцеларијског материјала и др.,
- 3) потребно је додатно уложити новчана средства у унапређење људских и техничких капацитета који би подржали наведени процес,
- 4) постојање „скривених“ трошкова (нпр. трошак амортизација) и
- 5) количинску компоненту би представљао број ентитета јавног сектора који имплементира обрачунску основу; број запослених који ће бити ангажовани на активностима имплементације и др. зависно од елемента калкулације, док би ценовна компонента била заснована на цени рада и ценама других добара и услуга ангажованих у процесу.

Користи од процеса имплементације не би изостале посебно имајући у виду да би се:

- утврдило којим средствима буџетски корисници располажу и колика је њихова вредност,
- систем евиденције побољшао у погледу потпуности,
- квалитет система финансијског извештавања унапредио што би утицало на повећање репутације и поверења у рад Владе,
- побољшала информациону основу за процес управљања,
- омогућило предвиђање економских активности и
- олакшало креирање одрживе економске политике у дугом року.

Носиоци власти би требало што пре да отпочну процес прихватања обрачунске рачуноводствене основе, уважавајући све препреке и користи, како због грађана Републике Србије тако и због међународне заједнице и процеса стандардизације и хармонизације.

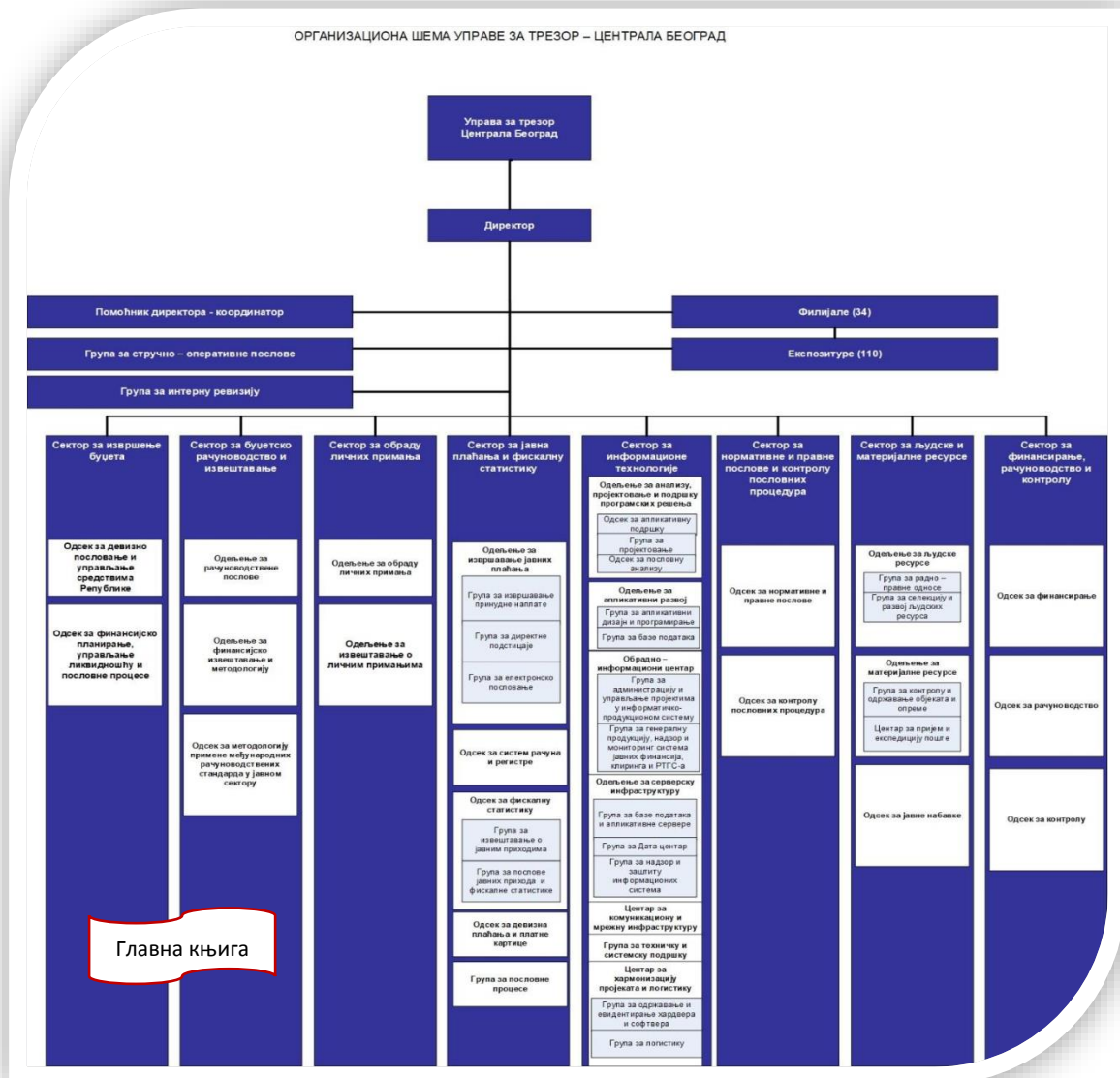
### **3. Утицај облика организовања буџетског рачуноводства на устројство главне књиге трезора**

Постојећи облик организовања буџетског рачуноводства у нашој земљи одговара мешовитом приступу, са напоменом да Управа за трезор у саставу Министарства финансија поступак консолидовања спроводи само у делу прихода, расхода, примања и издавања. Дакле, консолидовање средстава и обавеза се не спроводи. О овим позицијама се даје само збирни преглед за кориснике буџетских средстава.

Важно је напоменути да рачуноводствени системи корисника нису усаглашени што отежава поступак консолидације. Тако, на пример, ентитети примењују различите рачуноводствене основе, неки не воде главну књигу, неки достављају по неколико извештаја о финансијској позицији за сваки наменски рачун отворен код Управе, неки не достављају извештаје и сл. Такође, Управа спроводи обрачун зарада за све буџетске кориснике, што значи да располаже подацима о броју запослених и ангажованих лица у државном сектору. Ово упућује на закључак да постојећи регистар запослених може бити уређен и допуњен расположивим подацима, о чему је било више речи у претходном поглављу.

У условима прихватања обрачунске рачуноводствене основе би требало дизајнирати и интегрисати главну књигу трезора на одговарајући начин. Међутим, редизајну система главне књиге би требало приступити систематски како би се постигла одговарајућа поузданост, тачност и благовременост размене информација између Управе за трезор и осталих корисника буџетских средстава.

Слика 2: Приказ постојеће организационе структуре Управе за трезор



Извор: Информатор о раду Управе за трезор, Министарство финансија, Република Србија, Београд, 2005-2018., страна 36.

Из приказа се види да је Управа за трезор надлежна за финансијско планирање, управљање ликвидношћу, извршење буџета, обраду личних примања, буџетско рачуноводство и извештавање, јавна плаћања и фискалну статистику, нормативне послове у надлежности Управе, развој и одржавање информационих технологија, финансирање и контролу расхода и одобравање плаћања на терет буџета. Један од значајнијих процеса у раду Управе за трезор је вођење и одржавање система главне

књиге, зато што је задужена за вођење главне књиге и помоћних евиденција за све приходе и расходе по корисницима буџетских средстава.

Постојећи систем главне књиге обједињује евиденцију плаћања и примања новчаних средстава, евиденцију за све расходе и приходе, податке о позицијама из биланса стања, биланса успеха, извештаја о капиталним издацима и примањима, извештаја о новчаним токовима и извештаја о извршењу буџета директних и индиректних корисника и организација обавезног социјалног осигурања. Као резултат генерише Завршни рачун на нивоу Републике Србије, прецизније Консолидовани извештај Републике Србије.

Као што је наведено у другом делу рада, Законом о буџетском систему је прописано да се консолидацијом искључују међусобни трансфери између истих и различитих нивоа власти што значи да је избегнута могућност погрешног рачунања, односно утврђивања вишка (мањка) примања и вишка (мањка) новчаних средстава.<sup>257</sup> Сходно наведеном можемо закључити да се у консолидованим извештајима исказују приходи, расходи, примања и издавања више међусобно повезаних ентитета (корисника јавних средстава) на истом, као и на различитом нивоу власти као да се ради о јединственом ентитету.

Завршни рачун на нивоу Републике Србије тренутно укључује директне кориснике буџетских средстава а додатни напори се улажу ка проширењу обухвата и на остале кориснике буџетских средстава и организације обавезног социјалног осигурања.<sup>258</sup>

Међутим, у Републици Србији би требало интегрисати податке о пословању свих корисника јавних средстава у систем главне књиге, тако што ће главна књига Управе за Трезор бити допуњена подацима оних ентитета јавног сектора који, тренутно, нису у систему.<sup>259</sup> Интегрисање података треба поставити као приоритет првог реда.

---

<sup>257</sup> Вишак (мањак) примања настаје као разлика примања од задужења и продаје финансијске имовине и издатака за отплату главнице и набавку финансијске имовине. Вишак (мањак) новчаних прилива сходно готовинској основи представља разлику укупних прихода и примања и укупних расхода и издавања.

<sup>258</sup> Детаљније видети: *Програм реформе управљања јавним финансијама 2016-2020*, Министарство финансија, Београд, 2015., стр. 38.

<sup>259</sup> Дефиниција корисника јавних средстава изнета у првом делу рада тачка 1.3. меродавна је и у овом делу излагања.

Друго, потребно је ускладити класификације рачуна (конта) зато што се на нивоу корисника јавних средстава примењују различити контни оквири. Директни и индиректни корисници и организације социјалног осигурања примењују контни оквир за буџетски систем. Јавна предузећа, агенције, институти, акционарска и деоничарска друштва примењују контни оквир за привредна друштва, задруге и предузетнике.

Треће, неопходно је стандардизовати извештаје који корисници достављају трезору ради постизања упоредивости у времену и између ентитета јавног сектора.

За редизајн постојећег система главне књиге потребно је одређено време. Редизајну треба приступити на модуларан начин, при чему би један модул био усмерен на буџетско извештавање а други на финансијско извештавање.

У склопу овог излагања биће презентован начин редизајнирања постојећег рачуноводственог система ентитета јавног сектора Републике Србије, односно приказан поступак развијања модула буџетског извештавања и модула финансијског извештавања.

### **3.1. Модул буџетског извештавање**

Модул буџетског извештавања би се базирао на постојећој организационој структури и надлежностима Управе за трезор и систему главне књиге са незнатним модификацијама.

Модул би се развијао искључиво код ентитета јавног сектора чије се пословање финансира из државног буџета, тзв. корисника јавних средстава. Поменути ентитети би били у обавези да трезору периодично достављају извештај о извршењу буџета припремљен на готовинској основи. Дакле, било би потребно све пословне догађаје корисника јавних средстава укључити у систем главне књиге трезора, како би модул буџетског извештавања пружио потпуне, тачне и објективне информације.

Трезор би био надлежан за унос података о извршењу буџета у систем главне књиге, контролу, усаглашавање стања са корисницима јавних средстава, састављање консолидованих извештаја о извршењу буџета на нивоу државе и послове анализе. Послови везани за управљање новчаним средствима,

ликвидношћу и пословним процесима, обраду личних примања, информационе технологије, нормативне и правне послове остали би у надлежности Управе за трезор.

Резултат модула буџетског извештавања био би буџетски извештај који би обезбедио интегрисане информације о буџетској и фискалној одговорности јавног сектора. Наиме, из овог модула били би обезбеђени буџетски извештаји на нивоу појединачних корисника јавних средстава и јавног сектора у целини.

Буџетски извештаји би омогућили праћење извршења буџета у смислу усклађености употребе одобрених апропријација са законским и уговорним одредбама, као и проверу намене трошења додељених апропријација. Такође, буџетски извештаји би обезбедили увид у буџетски резултат и фискални резултат.<sup>260</sup>

Буџетски извештаји би се састављали поштујући принципе готовинске основе. У каснијем етапама би се могла размотрити могућност примене обрачунске основе приликом израде и праћења реализације буџета.

Модул буџетског извештавања би по природи обједињавао податке из појединачних буџета, што значи да би основу чиниле планиране вредности. У том смислу, било би неопходно унапредити процес планирања који се спроводи стихијски и несистематично.<sup>261</sup>

Наиме, процес планирања већине испитаника се заснива на анализи, процени и пројекцији сваке потенцијалне активности; идентификовању, сумирању и сагледавању финансијских и нефинансијских перформанси. Око 27% испитаника процес израде буџета заснива на резултатима из претходног периода.<sup>262</sup> Међутим,

---

<sup>260</sup> Буџетски резултат представља разлику збира укупних буџетских прихода и примања и укупних буџетских расхода и издавања. Фискални резултат је шира категорија и утврђује се за јавни сектор у целини. Буџетски резултат се може утврђивати на нивоу јавног сектора, али и на нивоу појединачних ентитета јавног сектора.

У складу са Законом о буџетском систему члан. 2 став 25. фискални резултат обухвата буџетски резултат коригован за трансакције везане за имовину и обавезе предузете у циљу спровођења политике јавног сектора, примања остварених у поступку приватизације, субвенције дате у форми кредита и стицања финансијских средстава од домаћих и/или међународних организација.

<sup>261</sup> Детаљније видети: *Буџетски процес у Републици Србији: недостаци и препоруке*, Фискални савет, Република Србија, Београд, децембар 2014. и *Оцена предлога Закона о буџету за 2018. годину-Резиме*, Фискални савет, Република Србија, Београд, децембар 2017.

<sup>262</sup> Резултати истраживања дати су у Прилогу 2: Резултати истраживања добијени поступком анкетања запослених на финансијско-рачуноводственим пословима у јавном сектору, Табела 2њ) Процес израде планова

планови се углавном односе на период од једне године, што указује на одсуство стратешке оријентације ентитета јавног сектора. Наиме, 55% испитаника израду планова спроводи на годишњем нивоу, 42% испитаника планове израђује за период од 1 до 5 година, а само 3% испитаника израђује планове за период дужи од 5 година.<sup>263</sup>

Како буџетски извештаји садрже информације о планираним буџетским позицијама и остварењима, потребно је што реалније поставити планове. Само поређењем реално пројектованих величина и остварења се може реално оценити употреба поверених средстава од стране појединачних ентитета јавног сектора и јавних менаџера.

### **3.2. Модул финансијског извештавања**

Модул финансијског извештавања би се развијао по етапама.

Прва етапа би подразумевала превођење салда трансакција Управе за трезор на обрачунску основу. Спровођење ове етапе подразумева постојање:

- 1) квалитетног система финансијског извештавања на готовинској основи,
- 2) компетентних кадрова који ће опрезно приступити имплементацији обрачунске рачуноводствене основе кроз превођење салда трансакција признатих у главној књизи.

За реализацију прве етапе неопходно је најпре идентификовати све рачуне са салдима. У принципу, финансијску а нарочито нефинансијску имовину треба пописати и признати у пословним књигама уколико то није учињено. Превођење салда трансакција на обрачунску рачуноводствену основу је дугорочан процес који мора бити подржан од стране државних функционера, односно носиоца јавних функција.

У табели која следи дат је приказ начина превођења салда трансакција на обрачунску рачуноводствену основу.

---

<sup>263</sup> Резултати истраживања дати су у Прилогу 2: Резултати истраживања добијени поступком анкетирања запослених на финансијско-рачуноводственим пословима у јавном сектору, Табела 2о) Период израде планова

Табела 9: Превођење салда трансакција на обрачунску рачуноводствену основу

Елементи финансијских извештаја	Начин превођења на обрачунску рачуноводствену основу
Некретнине, постројења и опрема	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. преиспитати стање и вредност</li> <li>2. утврдити стање и структуру наследне имовине</li> <li>3. умањити вредност за припадајући трошак амортизације</li> <li>4. трошак амортизације признати у билансу успеха</li> </ol>
Залихе	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. преиспитати стање и вредност</li> <li>2. за сва повећања залиха теретити рачуне обавеза из пословања, донација, дотација, поклона, субвенција, трансфера и сл.</li> <li>3. признати свако смањење залиха било да се ради о давању без накнаде или продаји, трошак кало, растур, лом, квар, мањак</li> </ol>
Готовина и готовински еквиваленти	1. преиспитати стање и вредност
Потраживања	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. преиспитати стање и вредност</li> <li>2. извршити декомпоновање салда купаца како би се извршио пренос на одговарајуће рачуне прихода или примања</li> </ol>
Обавезе	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. преиспитати стање и вредност</li> <li>2. извршити декомпоновање салда добављача како би се извршио пренос на одговарајуће рачуне расхода или издавања</li> </ol>
Капитал	Након превођења салда рачуна имовине и обавеза ентитета на обрачунску рачуноводствену основу, капитал (нето имовина) ће се утврдити као разлика вредности наведених двеју величина.
Приходи и примања	Салда на наведеним рачунима се затварају на крају пословне године преносом на рачун резултата. У циљу обезбеђења упоредивости финансијских информација у финансијским извештајима неопходно је извршити усклађивање стања ових елемената за период који претходи периоду имплементације обрачунске основе.
Расходи и издавања	

Извор: Аутор

Друга етапа би обухватала све кориснике буџетских средстава и подразумевала би превођење салда књиговодствених рачуна на обрачунску основу и достављање података трезору. У овој етапи било би неопходно постићи усаглашеност стања у главној књизи трезора и главним књигама појединачник буџетских корисника. У случају постојања разлика у салдима на рачунима било би потребно извршити међусобна усклађивања. Такође, у овој етапи би требало ускладити процедуре и рачуноводствене политике. Потребно је обезбедити конзистентност информатичких система ради размене података. За спровођење ове етапе нерационално би било укључити све буџетске кориснике одједном. За почетак би требало обухватити минимум четвртину буџетских корисника. У каснијим фазама ове етапе би се повећавао број ентитета у којима би се имплементирао модул финансијског извештавања.



Трећа етапа би подразумевала унос података из појединачних финансијских извештаја буџетских корисника у главну књигу Управе за трезор. Базу података би пунили запослени у Управи. Одговорност за поузданост података била би на ентитету који је податке доставио, осим у случају када су подаци из извештаја погрешно унети у систем.

У четвртој етапи било би потребно укључити и остале кориснике јавних средстава који нису никада били укључени у систем главне књиге трезора. Ово је неопходно ради обезбеђења целовитости података. У циљу јасног и недвосмисленог укључивања осталих ентитета у модул финансијског извештавања потребно је пратити списак ентитета који припадају јавном сектору.

Коначно, у петој етапи би требало укључити и остале ентитете који припадају јавном сектору, а нису корисници буџетских средстава.

Базу података у модулу финансијског извештавања би чиниле информације о билансним позицијама, а сви други подаци били би у главним књигама и помоћним евиденцијама ентитета јавног сектора. Због поштовања принципа рационалности и економичности није сходно да све трансакције буду евидентирани у систему главне књиге Управе. Из тог разлога се препоручује само унос података о билансним позицијама у базу података Управе за трезор.

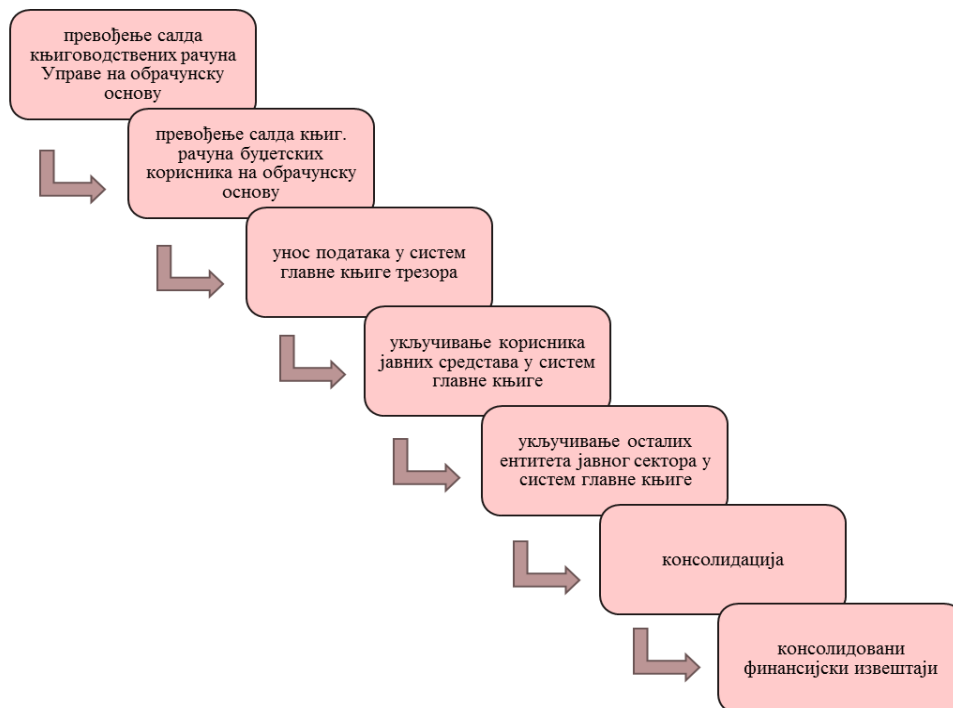
С обзиром, да данас одређени број буџетских корисника нема устројене главне књиге нити пословне евиденције, било би потребно да се у тим ентитетима уреди систем евидентирања и вођења пословних књига уз спречавање могућности слободног креирања њихове форме и садржине.

У завршној етапи би се одређивали критеријуми за консолидацију и спроводио поступак консолидовања. Ово би значило јасно одређивање права управљања и контроле код корисника средстава и израду регистра контролисаних ентитета јавног сектора Републике Србије.

Завршна фаза би представљала израду консолидованих финансијских извештаја. Сет финансијских извештаја био би усклађен са захтевима МРС ЈС.

Резултат модула финансијско извештавања били би финансијски извештаји који би обезбедили истините и објективне информације о активностима националне владе, појединачних ентитета јавног сектора и јавног сектора као економског ентитета.

Графички приказ 3: Етапе развоја модула финансијског извештавања



Извор: Аутор

С обзиром да би модул финансијско извештавања генерисао рачуноводствене податке из пословних евиденција било би неопходно доследно поштовање усаглашених општеприхваћених рачуноводствених принципа, на нивоу јавног сектора.

Очекивања од модула финансијског извештавања првенствено су усмерена ка поузданим, потпуним и транспарентним подацима, посебно о средствима, обавезама, приходима, расходима и новчаним токовима. Дакле, овај модул би требало да обезбеди податке релевантне за оцену финансијског положаја, финансијске успешности, новчаних токова, променама на нето имовини, економичности, ефикасности и ефективности јавног сектора.

### 3.3. Интегрисани систем главне књиге

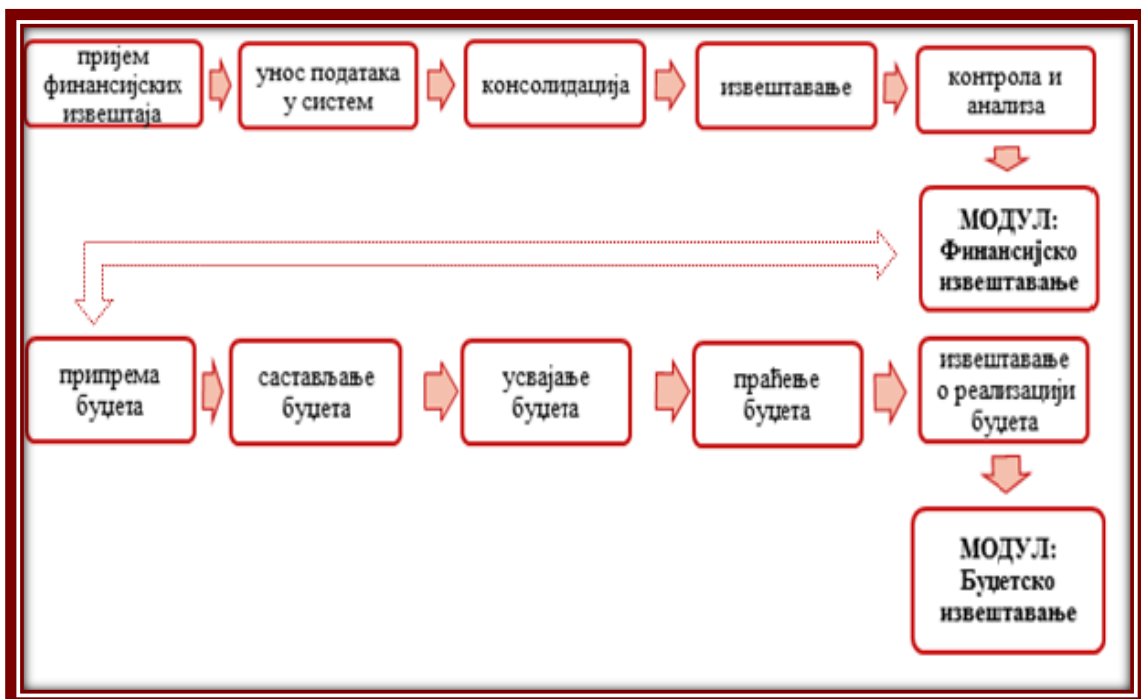
Постепеним развијањем модула буџетског и финансијског извештавања постигла би се интеграција података најпре на нивоу државног сектора, а потом и на нивоу целокупног јавног сектора. На овај начин процес припреме и састављања

бюдета био би олакшан јер би се заснивао на сету финансијских извештаја у складу са MPC JC уз планирање буџетских позиција на готовинској основи.

Корисници финансијских извештаја имали би увид у финансијску успешност и положај јавног сектора. Такође, информациона основа за пословно одлучивање би била унапређена будући да би организациони редизајн буџетског рачуноводства и система главне књиге омогућио извештавање и праћење перформанси на нивоу државног сектора. Даље, могло би се очекивати и унапређење економског положаја државе кроз побољшање управљања јавним средствима. Проширењем обухвата ентитета који би били укључени у систем главне књиге створиле би се претпоставке за интегрисање података. На овај начин би се омогућило извештавање о перформансама јавног сектора што би могло допринети унапређењу економичности, ефикасности и ефективности.

Интегрисање података у систем главне књиге надлежног ентитета би подразумевао спровођење активности које су приказане на следећем графикону.

Графикон 4: Приказ интегрисања података ентитета јавног сектора у главну књигу Управе за Трезора



Извор: Аутор

Из графикона се јасно уочава нераскидива веза између елемената модула буџетског и финансијског извештавања.

Будући да интегрисани систем главне књиге обухвата елементе оба модула у коме се приходи и расходи разликују, потребно је извршити адекватну класификацију. Класификација рачуна је неопходна како би се извршило јасно разграничење између буџетских прихода и расхода и рачуноводствених прихода и расхода. Буџетски приходи и расходи се везују за приливе и одливе новчаних средстава, што је својствено примени готовинске основе. С друге стране, за рачуноводствене приходе и расходе је меродавно повећање или смањење економских користи и могућност поузданог мерења, што је карактеристично обрачунској основи.

Постојање два модула са различитим рачуноводственим основама утицаће на упоредивост података. Стога је потребно извештај о извршењу буџета које генерише модул буџетског извештавања исказати применом готовинске основе, а у финансијском извештају који прати употребу новчаних средстава из буџета исказати разлике између информација тог извештаја и финансијског извештаја, указујући на примену различитих основа. На описани начин се једино може обезбедити упоредивост и поузданост информација.

Интегрисање модула буџетског и финансијског извештавања у јединствени систем претпоставља постојање софистицираних информационих система. Рачуноводствени информациони систем треба да буде адекватан како би обезбедио квалитетне податке о рачуноводственим и буџетским позицијама и омогућио ефикасну контролу.

Организовање рачуноводства ентитета јавног сектора и устројство главне књиге морају се спроводити на систематичан начин. Резултати интеграције се могу очекивати у кратком року након имплементације. У постојећим условима за имплементацију је потребно више времена, али то не би требало да обесхрабри политичку структуру и носиоце јавних функција у намери да се започне процес изградње интегрисаног рачуноводственог система.

#### 4. Проблеми у мерењу перформанси буџетских корисника

За разлику од реалног сектора где је основни индикатор успешности пословања остварена добит, успешност носиоца јавних функција, односно јавних менаџера се мора посматрати у контексту обезбеђења квалитета и квантитета јавних добара и услуга и задовољења општих јавних интереса. То значи да се успешност оцењује сагледавањем како финансијских, тако и нефинансијских показатеља.

Циљ финансијског извештавања буџетских корисника у Републици Србији, као што је наведено, је праћење извршења буџета и намене коришћења одобрених буџетских средстава. То је утицало да мерење перформанси буде уско дефинисано и усмерено искључиво на поштовање релевантних закона, подзаконских аката и стандарда којима се дефинишу ограничења у коришћењу новчаних средстава. Не умањујући значај поштовања правне регулативе, шира јавност је све више заинтересована за праћење осталих финансијских и нефинансијских перформанси буџетских корисника.

Квалитетан систем мерења перформанси је условљен квалитетним и транспарентним буџетским системом и извештавањем. С друге стране, буџетски систем и буџет као резултат тог система су неизоставни део управљања перформансама.

Подаци у финансијским извештајима буџетских корисника Републике Србије су непотпуни и непоздани па је и систем мерења перформанси недовољно развијен. Такође, и буџетски систем није у потпуности поуздан што потврђују и неке од студија.

На пример, индекс који одражава ниво поузданости и транспарентности буџета ОБИ (ОВИ-Open budget index) се утврђује од стране међународне организације The International Budget Partnership (IBP) и представља компаративну меру транспарентности буџета у коју је укључено 115 земаља из целог света.<sup>264</sup> Мери три аспекта буџетске одговорности националне владе и за Републику Србију је у 2017. износио 43. То значи да буџет наше земље пружа неке основне информације о буџету и реализацији буџета. Исти индекс у 2008. години је износио 45., у 2010.

---

<sup>264</sup> Детаљније видети на <http://www.internationalbudget.org>

години 54., у 2012. години 39. и у 2015. години 47. Дакле, оцена за Србију је смањена у односу на претходно мерење. Међутим, истраживање ИВР-а показује и просечан пад индекса транспарентности за 102 земље, са 45. у 2015. години на 43. у 2017. години. У циљу јаснијег сагледавања индекса, у табели која следи, дат је приказ интервала и значења индекса.

Табела 10: Индекс поузданости и транспарентности буџета<sup>265</sup>

Квалитет информације	Интервали	Земље учеснице у анкети
Детаљне информације	ОВИ 81-100	Нови Зеланд, Јужна Африка, Шведска, Норвешка...
Значајне информације	ОВИ 61-80	Бразил, САД, Уједињено Краљевство, Француска, Аустралија, Италија, Русија, Словенија, Немачка ...
Неке информације	ОВИ 41-60	Јапан, Јужна Кореја, Турска, Хрватска, Албанија, Индија, Мађарска, Србија...
Минималне информације	ОВИ 21-40	Македонија, Либериа, БиХ....
Оскудне (нема) информације	ОВИ 0-20	Камбоџа, Кина, Замбија, Алжир...

Извор: Прилагођено извештају Open Budget Survey 2017., International Budget Partnership, January 2018., page 5.

Буџетски систем Србије као и буџети на нивоу појединачних буџетских корисника краткорочно су оријентисани, без успостављене везе са стратегијом зато што она не постоји или је нејасно дефинисана. Буџети појединачних буџетских корисника нису прилагодљиви и мотивациони већ су усмерени на финансијске перформансе, искључиво, у смислу стопе реализације одобрених апроприација. Неумањујући значај финансијских показатеља, за мерење и праћење перформанси у јавном сектору неопходно је користити комбиноване мере.

<sup>265</sup> <http://www.internationalbudget.org>

Поред недовољно квалитетног буџетског система и извештавања, разлози за неадекватно мерење перформанси на нивоу појединачних буџетских корисника у Републици Србији су:

- непоуздани и непотпуни подаци,<sup>266</sup>
- нејасно дефинисани циљеви,
- непостојање критеријума за идентификовање приоритетних циљева,
- непостојање стратегије,
- недовољно добро и детаљно разумевање пословних активности,
- изостанак оријентације ка резултату,
- изостанак идентификације материјалне и нематеријалне имовине код појединих активности,
- одсуство одговорности за остварене резултате,
- специфичност активности коју обављају буџетски корисници,
- непостојање адекватног система мотивације,
- неизвесност у погледу расположивости новчаних средстава,
- нефлексибилно управљање новчаним средствима,
- оријентисаност на краткорочну димензију (најчешће годину дана) и
- одсуство воље за мерењем, праћењем и извештавањем о перформансама.<sup>267</sup>

Иако су проблеми очигледни, потребно је истаћи да постоје буџетски корисници који на доследан начин мере, прате и извештавају о перформансама. Стандардизовани извештај о перформансама не постоји. Из тог разлога се подаци о кључним индикаторима перформанси обелодањују најчешће у Информатору о раду ресорног министарства. Неки од примера дати су у табели која следи.

---

<sup>266</sup> Детаљније видети *Извештај о ревизији Завршног рачуна Буџета Републике Србије за 2015. годину*, Државна ревизорска институција, Београд, децембар 2016.

<sup>267</sup> Прилог 2: Резултати истраживања добијени поступком анкетирања запослених на финансијско-рачуноводственим пословима у јавном сектору, Табела 2х) Да ли се прати остварење циљева и перформанси ентитета?

Табела 11: Приказ циљева и перформанси буџетских корисника у Републици Србији

Буџетски корисник	Циљ	Перформансе
Министарство унутрашњих послова <sup>268</sup>	Сузбијање и смањење трговине људима	Број ухапшених лица Број поднетих кривичних пријава
	Повећање безбедности полицијских службеника приликом вршења дужности	Број повређених полицијских службеника
	Унапређење полицијске сарадње кроз потписивање билатералних споразума	Број потписаних билатералних споразума
Министарство здравља <sup>269</sup>	Унапређење квалитета и услова лечења	Скраћење рока чекања на лечење Број стечене савремене опреме
Министарство просвете, науке и технолошког развоја <sup>270</sup>	Унапређење студија и смањење степена напуштања високог образовања	Број лица која не завршавају студије
Министарство правде	Унапређење поступка решавања предмета у спору	Број решених предмета
Министарство финансија <sup>271</sup>	Смањење фискалног дефицита	Ниво дефицита од 1,8% БДП

Извор: Аутора према подацима из извештаја ресорних министарстава

Као што је приказано један број буџетских корисника има јасно дефинисане циљеве и индикаторе перформанси. Међутим, осим Министарства финансија ниједан ентитет нема дефинисане циљне вредности што отежава праћење и поређење перформанси у времену и са добрим праксама у свету. Из тог разлога, циљне вредности би требало дефинисати на нивоу буџетских корисника кроз дијалог са надлежним ентитетима и Владом Републике Србије ради усаглашавања циљева и деловања у правцу њиховог испуњења.

Одређивање циљних вредности индикатора перформанси у појединим случајевима је јако тешко или немогуће. На пример, Министарство одбране тежи

<sup>268</sup> Детаљније видети [http://www.mup.gov.rs/cms\\_cir/sadrzaj.nsf/izvestaji.h](http://www.mup.gov.rs/cms_cir/sadrzaj.nsf/izvestaji.h)

<sup>269</sup> Детаљније видети <http://www.zdravlje.gov.rs/downloads/2016/Januar/Januar2016Informator.pdf>

<sup>270</sup> Детаљније видети [http://www.mpn.gov.rs/wp-content/uploads/2015/08/Akcioni\\_plan.pdf](http://www.mpn.gov.rs/wp-content/uploads/2015/08/Akcioni_plan.pdf)

<sup>271</sup> [http://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/dokumenti/2015/Fiskalna%20strategija%20za%202016\\_%20godinu%20sa%20projekcijama%20za%202017\\_%20i%202018\\_%20godinu.pdf](http://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/dokumenti/2015/Fiskalna%20strategija%20za%202016_%20godinu%20sa%20projekcijama%20za%202017_%20i%202018_%20godinu.pdf)



ка очувању суверенитета и територијалног интегритета земље, односно ка очувању националне безбедности. За овај индикатор готово је немогуће одредити циљну вредност. Слична је ситуација и са безбедносно информативним и војно-обавештајним агенцијама.

Тамо где је могуће одредити циљну вредност перформанси, мерила би требало да буду усклађена са критеријумима поузданости, релевантности, транспарентности, лакшег разумевања, тачности, ажурности, упоредивости, емпатије, једноставности, употребљивости и повезаности са циљевима.<sup>272</sup>

Можда би Министарство финансија могло да одреди циљне вредности за поједине буџетске кориснике, али би у том случају централизација могла довести до:

- механичког усвајања вредности услед недовољног познавања рада и активности буџетског корисника,
- потенцијалног урушавања квалитета јавних добара и услуга,
- демонстрације моћи у делу расподеле новчаних средстава и
- повећања дискреционе контроле што може утицати на повећање политичких утицаја.

Постојећи систем мерења перформанси у Србији карактерише одсуство јасно дефинисаних програма активности, недостатак динамике и плана реализације програма, нејасно успостављене везе између ресурса које треба ангажовати и начина претварања у резултате што доводи до одступања између планираних резултата и остварења.

Разлог таквог стања је доскоро примењен модел линијског буџета према коме је буџет био структуриран према врсти расхода, односно прихода. На овај начин, праћење буџетских прихода и расхода је било олакшано, али је била отежана анализа обима, структуре и токова јавних средстава, и оцена успешности реализације активности буџетских корисника. До 2015. године акценат је био на расходима, тако да је линијски модел буџета обезбеђивао, на пример, информације о томе колико је новца потрошено за зараде запослених у једном делу јавног

---

<sup>272</sup> Вујовић, Д., (2012), УСАИД Пројекат за боље услове пословања, Студија о делотворном коришћењу индикатора перформанси у процесу израде буџета и планова у јавном сектору, *Креирање индикатора перформанси у циљу унапређења учинка програмских буџета у Србији*, стр.38.

сектора, али не и податке колико је запослених лица било ангажовано на појединим пословима, шта су радили, какви су конкретни резултати обављених активности и сл.

Данас се примењује програмски модел буџетирања чији је процес имплементације отпочео још 2006. године.<sup>273</sup> Реч је о моделу који подразумева да се припрема буџета спроводи на основу унапред одређеног програма активности, а не категоријама расхода и прихода. Намера је да се јасније дефинишу циљеви буџетских корисника, створи основа за ефикасним и ефективним коришћењем новчаних средстава, обезбеде услови за успостављање везе између постављених циљева и остварења и реше практични проблеми мерења перформанси.

Међутим, анализирајући стање у пракси уочавају се проблеми у процесу дефинисања програма, одређења новчаних средстава на подгрупе програма и сл. Неки од проблема су стихијско и несистематично приступање изради програма, неразумевање или непознавање саставних делова програма, одсуство аналитичког приступа у процесу дефинисања динамике и плана реализације, одсуство мотивације, недовољно стручни кадрови, неадекватни почетни подаци, занемаривање макроекономских кретања, коришћење података из претходне године коригованих за планирану стопу инфлације, примена готовинске основе на основу које се не може пратити реализација и ефекат реализације програма који се односи на период дужи од једне године и др.<sup>274</sup> Дакле, основни циљ програмског буџетирања, срачунат на унапређење мерења перформанси, није испуњен. Али учињени напори за креирање базе података о извршењу буџета свих буџетских корисника, од стране Генералног секретаријата Владе Србије, представљају искорак у правцу креирања стабилног и потпуног система мерења перформанси и континуираног праћења.

---

<sup>273</sup> Учесници у Пилот пројекту „Програмско буџетирање“ 2006. године били су Министарство правде и државне управе, Министарство здравља, Министарство просвете, Републичка дирекција за робне резерве као орган у саставу Министарства спољне и унутрашње трговине и телекомуникација. Пројекат није заживео у пракси па се убрзо одустало од њега. Почетком 2014. године поново је постало актуелно програмско буџетирање што је довело до иницирања и усвајања законских аката о обавезном преласку на програмски модел.

<sup>274</sup> Детаљније видети: *Преглед програмског буџетирања у прве две године примене, резултати, научне лекције*, Министарство финансија, Стална конференција градова и општина, Београд, 2016. преузето са [www.skgo.org](http://www.skgo.org)

Мерење перформанси на нивоу свих буџетских корисника је лакше, будући да Влада Републике Србије дефинише шта и у којој мери жели да оствари за време повереног мандата. На пример, повећање БДП-а за 1%, привредни раст за 3%, смањење јавног дуга на ниво испод 60% БДП-а, смањење фискалног дефицита на 1,8% БДП-а, стопа инфлације у оквирима 1,5% до 2,5%, смањење јавних расхода за 10% уз задржавање обима и квалитета јавних добара и услуга и др. Дакле, на нивоу државе акценат се ставља на индикаторе и мерила на макро нивоу, што се може видети и из стратешких докумената државе. Стратешка документа Републике Србије су разврстана према областима на привреду и финансије; пољопривреду, шумарство и животну средину; инфраструктуру; запошљавање, социјална питања и здравље; просвету и науку; јавну управу; судство; људска права; одбрану и спољну политику.<sup>275</sup>

Документа садрже дефинисане перформансе разврстане у неколико група. За сваку групу јасно су дефинисани стандардни индикатори као што је приказано у наредној табели.<sup>276</sup>

Табела 12: Приказ дефинисаних циљева и перформанси за Републику Србију

Циљ	Перформанса
Повећање броја запослених	са 49% запослене популације од 20-64 године на 65%
Унапређење људског капитала	повећање издвајања за образовање на 6% БДП
Инвестирање у знање и технологију	повећање улагања у науку и развој са 0,3% БДП-а на 2% БДП-а
Повећање заснованости на извозу и рационалној употреби енергије	стабилизација раста цена на око 3% годишње, учешће извоза роба и услуга у БДП се у посматраном периоду удвостручује, са 33% на 65% и др.
Социјално укључивање и смањење сиромаштва	смањење стопе релативног сиромаштва на 14%
Привредни раст и развој	просечна годишња стопа раста БДП (2011-2020) од 5-6% тако да крајем 2020. достиже око 55 млрд ЕУР или око 8.000 ЕУР по становнику

Извор: Обрада аутора у складу са дефинисаним циљевима Концепта развоја Републике Србије до 2020. године

<sup>275</sup> Детаљније о стратешким документима видети на <http://www.gs.gov.rs/lat/strategije-vs.html>

<sup>276</sup> Детаљније видети: Србија 2020. година - Концепт развоја Републике Србије до 2020. године [http://www.srbija.gov.rs/extfile/sr/145381/koncept\\_razvoja\\_srbije\\_do\\_2020.pdf](http://www.srbija.gov.rs/extfile/sr/145381/koncept_razvoja_srbije_do_2020.pdf),

Влада Републике Србије требало би да дефинише и индикаторе опортунитета који би одражавали ниво корупције, квалитет рада правосудних органа, сиву економију, стопу одласка младих и образовних кадрова из земље, ниво политизације јавних функција, степен непотизма у јавном сектору и сл.<sup>277</sup>

Међутим, да би се постигле циљне вредности перформанси потребно је да постоји усаглашеност стратегије, циљева и инструмената управљања на нивоу свих буџетских корисника. Ово из разлога што је „циљ мерења перформанси оцена рада државног органа, контрола подређених, алокација ресурса, мотивација људи, признање за остварене резултате и побољшања, промовисање квалитетног рада појединца, учење и побољшање перформанси.“<sup>278</sup>

Постојећи систем мерења перформанси у Републици Србији срачунат је на праћење и контролу употребе новчаних средстава, од стране Министарства финансија и Државне ревизорске институције, и делом на смањење јавних расхода. Међутим, да би се остварио примарни циљ мерења перформанси, а то је унапређење ефикасности и ефективности, потребно је предузети одређене мере.

#### **4.1. Унапређење система мерења перформанси буџетских корисника у Републици Србији**

Унапређење система мерења перформанси буџетских корисника подразумева побољшање буџетског система и квалитета извештавања.

Мада су ове компоненте међусобно повезане, важно је најпре побољшати информациону основу за квалитетно одлучивање и оцену рада буџетских корисника, кроз редизајн организације рачуноводства ентитета јавног сектора као што је описано у претходном делу. Такође, неопходно је повећати транспарентност извештаја и буџетски систем креирати на начин да буде усмерен на резултате Владе и појединачних буџетских корисника. Буџетски систем оријентисан на резултате има

---

<sup>277</sup> Детаљније о индикаторима опортунитета видети: Afonso, A., Schuknecht, L., Tanzi, V., (2006), *Public sector efficiency Evidence for new EU member states and emerging markets*, European Central Bank, No 581, page 17-30.

<sup>278</sup> Behn, R.D., (2003), Why Measure Performance? Different Purposes Require Different Measures, *Public Administration Review*, September/October, Vol.63, No.5, page 588.

четири категорије:<sup>279</sup> буџетирање на основу извештаја перформанси (Performance-reported budgeting PRB), буџетирање информисано индикаторима перформанси (Performance-informed budgeting PIB), буџетирање засновано на перформансама (Performance-based budgeting PBB) и буџетирање условљено перформансама (Performance-determined budgeting PDB).

У Републици Србији је присутно буџетирање на основу информација из прошлости. У циљу развијања буџетирања на бази перформанси потребно је предузети следеће мере, односно требало би да се:

1. побољшају буџетске процедуре, односно буџетске политике које би требало да буду усаглашене са могућностима појединачних буџетских корисника и државом у целини,
2. побољша припрема буџета у смислу укључивања јавности ради давања коментара и предлога за програме који су неопходни грађанима (нпр. финансирање тумача знаковног језика у јединицама локалне самоуправе), што би утицало и на спремност пореских обвезника да редовно измирују обавезе и тиме финансирају програме,
3. побољша систем извршења буџета путем одређивања динамике и рокова реализације прихода и расхода појединих буџетских корисника, по могућству на недељном или месечном нивоу,
4. побољша контрола буџета кроз афирмисање улоге буџетске инспекције, што је објашњено у претходном делу,
5. ојачају институције система, првенствено Министарства финансија и осталих ресорних министарстава, кроз јачање концепта одговорности, увођења јасних критеријума за подстицаје и санкционисање појединаца, елиминисање или бар смањење корупције, изостајање политичког и страначког утицаја на рад институција,
6. ојача улога Фискалног савета и Државне ревизорске институције кроз афирмисање њихових извештаја, анализа, препорука и мишљења,
7. искористи предност програмског модела буџетирања кроз континуиране едукације запослених и повећање капацитета буџетских корисника,

---

<sup>279</sup> Детаљније видети: Shah, A., Shen C., (2007), A primer on Performance Budgeting, Public Sector Governance and Accountability series-*Budgeting and Budgetary Institutions*, The World Bank, page 153.

8. настави започети процес децентрализације управљања новчаним средствима како би носиоци функција буџетског корисника имали простора да реализују дефинисане циљеве и сnose одговорност за њихову реализацију и
9. уведе обавеза да сви буџетски корисници одреде индикаторе перформанси, њихове циљне вредности и редовно достављају извештаје о остварењима перформанси.

Било би идеално да се изврши „оплемењивање буџетског процеса једним мултидимензионалним и у погледу избора мера пажљиво избалансираним приступом мерења перформанси, што би унапредило ефикасност процеса буџетирања. На тај начин значајну улогу добијају интегрални системи мерења перформанси који могу да повежу стратегију са оперативним активностима, обезбеде баланс између финансијских и нефинансијских мера и предупреду краткорочно на рачун дугорочног понашања.“<sup>280</sup>

Република Србија сигурно неће моћи да реши све практичне проблеме мерења перформанси на нивоу појединачних буџетских корисника у кратком року. Из тог разлога је важно да се као прелазно решење одреди скуп перформанси, који би објединио ресурсе, програме и резултате на нивоу Владе, што је делимично већ заступљено у нашој земљи. Међутим, креирање система мерења перформанси на овај начин претпоставља постојање јасно дефинисаних стратешких и оперативних циљева, идентификовање подручја у којима се јавља највећа неефикасност и одређивање активности буџетских корисника које би могле бити унапређене кроз обезбеђење квалитетнијих услуга и добара. У супротном, систем мерења перформанси не може представљати основу за оцену одговорности појединачних ентитета јавног сектора, а тиме ни Владе Републике Србије.

Унапређење система мерења перформанси предузимањем наведених мера може побољшати рад буџетских корисника, што директно и индиректно може унапредити перформансе националне економије.

---

<sup>280</sup> Малинић, Д., (2011), Унапређење система буџетирања као извор стицања конкурентске предности, *Економске идеје и пракса*, бр.2, Економски факултет, Београд, стр. 72-73.

## ***Глава II - Правци развоја рачуноводства јавног сектора***

Приоритет Владе Републике Србије би требало да буде усмерен на процес интеграције рачуноводствених података на нивоу целокупног јавног сектора.

Развој рачуноводства јавног сектора подразумева сагледавање потенцијала и препрека за развој, сагледавање специфичности финансијског извештавања ентитета јавног сектора, одређивање граница јавног сектора како би се одредили критеријуми за избор ентитета у поступку консолидовања, унапређење финансијског управљања и контроле и афирмисање ревизије пословања ентитета јавног сектора.

Сагледавање правца развоја рачуноводства јавног сектора срачунато је на изналажење могућности за изградњу јединственог рачуноводственог система јавног сектора који би пружио свеобухватне информације неопходне за процес пословног одлучивања и оцену ефикасности, ефективности и економичности јавног менаџмента.

### **1. Организациони положај рачуноводства јавног сектора - SWOT анализа**

У циљу изградње јединственог рачуноводственог система ентитета јавног сектора у Републици Србији неопходно је идентификовати интерне и екстерне факторе. Наиме, потребно је сагледати могућности за процес изградње јединственог рачуноводственог система јавног сектора, детаљно анализирати снаге, слабости и претње процесу изградње, уважајући све специфичности постојећег система финансијског извештавања ентитета који по дефиницији припадају јавном сектору.

Анализа се може спровести применом SWOT методе која подразумева идентификовање интерних и екстерних својстава, односно утврђивање садашњих и будућих снага и могућности, као и слабости и претњи.<sup>281</sup>

---

<sup>281</sup> SWOT анализе је метод који се све чешће примењује у пракси приликом утврђивања, тј. избора стратегије ентитета за обављање одређених активности и пословних процеса, односно за реализацију постављених циљева. Назив SWOT методе је изведен из четири речи: Strengths-снага, Weaknesses-слабост, Oppostunities-могућност, Threats-претње.

Графикон 5: SWOT анализа постојећег стања у функцији изградње јединственог рачуноводственог система јавног сектора Србије



Извор: Аутор

На графикону су приказани идентификовани интерни и екстерни фактори који карактеришу постојеће стање рачуноводственог система.

Интерна својства карактерише скромна снага и бројне слабости.

Скромна снага садржана је у централизацији процедура. Идентификована скромна снага би у боље организованим системима представљала слабост. За прилике у Републици Србији где је административна култура заснована на високом степену формализације, централизација процедура представља снагу зато што би олакшала процес изградње рачуноводственог система кроз обавезујућу примену за све ентитете јавног сектора.



Насупрот скромне снаге, идентификоване су бројне слабости које у знатној мери отежавају процес изградње интегралног система. Најизраженије слабости су предимензионираност јавног сектора, недостатак техничких капацитета, нестандардизоване апликације и софтвери, као и неефективност и неефикасност ентитета јавног сектора. Решавањем и заједничким деловањем носиоца јавних функција слабости временом могу бити смањене или у потпуности елиминисане.

Насупрот снага и слабости које су искључиво у домену самих буџетских корисника, постоје и претње које су најчешће условљене деловањем Владе Републике Србије. Посебно изражена претња је нерегулисано подручје јавног сектора у смислу обухвата, надлежности и одговорности. Такође, изражене претње су висок степен бирократије која може „угушити“ сваку тежњу ка променама у рачуноводственом систему. Претњу представља и функционална оријентација ентитета која у знатној мери одступа од концепта програмског буџетирања и праћења реализације програма.<sup>282</sup> Поред поменутих, претњу процесу изградње рачуноводственог система ентитета јавног сектора у Србији представљају и висок степен зависности од одлука националне Владе, честе промена састава Владе<sup>283</sup> и постојање коруптивних афера.<sup>284</sup>

Као могућност се издваја све већа потреба јавности за информацијама о раду јавног сектора које национална Влада мора да задовољи кроз пружање транспарентних и поузданих информација. Сарадња са међународним професионалним и другим организацијама путем приступних фондова и пројеката може унапредити постојећи систем уз адекватно ангажовање компетентних кадрова. Такође, и процес придруживања ЕУ који ће обавезати спровођење процеса стандардизације финансијског извештавања у јавном сектору, представља подстицај за унапређење.

---

<sup>282</sup> У овом раду термин функционална оријентација ентитета јавног сектора означава организациону структуру у којој се подела рада, као и систематизовање послова и повезивање пословних процеса врши искључиво према одговарајућим пословним функцијама у ентитету јавног сектора. На пример, администрација, општи и правни послови, финансије, набавка и др.

<sup>283</sup> У периоду 2000.-2016. година у Републици Србији организовани су и одржани парламентарни избори седам пута. 2007. године и 2012. године одржани су редовни парламентарни избори, док су ванредни парламентарни избори одржани 2000., 2003., 2008., 2014. и 2016. године.

<sup>284</sup> Детаљније видети: Извештаје Савета за борбу против корупције, Влада Републике Србије (<http://www.antikorupcija-savet.gov.rs>)

Идентификовање интерних и екстерних фактора представља први корак ка процесу изградње јединственог рачуноводственог система јавног сектора. У циљу адекватне организације тог система потребно је утврдити и специфичности финансијског извештавања ентитета који припадају јавном сектору.

## **2. Специфичности финансијског извештавања ентитета јавног сектора**

Систем финансијског извештавања ентитета јавног сектора у нашој земљи није интегралан. Наиме, он је посебно организован за сваку групу ентитета која припада јавном сектору. Групе ентитета јавног сектора се могу разврстати на: кориснике буџетских средстава, организације обавезног социјалног осигурања, јавна предузећа, јавне агенције, јавне организације и остале ентитете јавног сектора.

Претпоставке и циљеви на којима почивају рачуноводствени системи наведених ентитета се међусобно разликују, што утиче на разлике у форми и садржини финансијских извештаја, правилима признавања, евидентирања и вредновања билансних позиција, примењеним методологијама и поступцима утврђивања резултата пословања, као и на разлике у начину презентовања информација ентитета који се финансирају из буџета Републике и осталих ентитета јавног сектора.

Имајући у виду резултате до којих се дошло у поступку истраживања утврђено је да се специфичности финансијског извештавања у јавном сектору огледају у:

- постојању великог броја ентитета јавног сектора,
- постојању великог броја законских и подзаконских аката који регулишу област рачуноводства ентитета који припадају јавном сектору,
- постојању више контних оквира које примењују ентитети јавног сектора,
- различитим обрасцима који представљају саставни део финансијских извештаја,
- различитим роковима за достављање финансијских извештаја,
- ентитету коме се достављају финансијски извештаји,
- јавном објављивању финансијских извештаја и
- достављању података за статистичке и друге потребе.

У наредној табели дат је приказ наведених специфичности према групама ентитета јавног сектора.

Табела 13: Приказ специфичности финансијског извештавања у јавном сектору Србије

Обухват ентитета јавног сектора	Индиректни буџетски корисници	Директни буџетски корисници	Организације обавезног социјалног осигурања	Јавна предузећа	Друштва капитала чији је оснивач Република	Јавне финансијске институције
Регулатива	Закон о буџетском систему Уредба о буџетском рачуноводству			Закон о рачуноводству Закон о ревизији Закон о банкама		
Контни оквир	Контни план за буџетски систем			Контни план за буџетски систем	-	Контни план за банке и сличне финансијске организације
Сет финансијских извештаја	Биланс стања Извештај о извршењу буџета	Биланс стања, Биланс прихода и расхода, Извештај о новчаним токовима, Извештај о извршењу буџета, Извештај о капиталним издацима и примањима, Напомене		Биланс стања, Биланс успеха, Извештај о осталом резултату, Извештај о токовима готовине, Извештај о променама на капиталу, Напомене уз финансијске извештаје		
Рокови достављања финансијских извештаја	28. фебруар	31. март	30. април	30. јун (појединачни извештаји) 31. јул (консолидовани извештаји)		
Ентитет коме се достављају финансијски извештаји	Директни буџетски корисник Управа за трезор	Републички фонд Управа за трезор		Агенција за привредне регистре (АПР)		НБС АПР
Јавно објављивање	не			да	да	да
Достављање података за статистичке и друге потребе	статистика материјалне и нематеријалне имовине у својини Републике Србије			статистички анекс		монетарна статистика, статистика каматних стопа на кредите и депозите, платног биланса, хартија од вредности, сектора осигурања, факторинга и форфетинг компанија, давалаца финансијског лизинга.

Извор: Аутор

Разлози постојања наведених специфичности су:

- недоследност у дефинисању обухвата јавног сектора што утиче на поузданост података у завршном рачуну Републике Србије, односно

различно дефинисање корисника јавних средстава (ентитета јавног сектора) у законским и подзаконским актима,<sup>285</sup>

- примена различитих стандарда и правила признавања и вредновања елемената финансијских извештаја.

Последице наведених специфичности у финансијском извештавању ентитета који припадају јавном сектору су:

- неупоредиве информације,
- непотпуне евиденције,
- немогућност анализе ефеката спроведених активности на нивоу јавног сектора,
- немогућност адекватног финансијског управљања и контроле и
- начин пословног одлучивања, које се само код 21,2% испитаника у потпуности заснива на информацијама из финансијских извештаја.<sup>286</sup>

Будући да не постоји рачуноводствени систем на нивоу јавног сектора који би обезбедио јединствену и свеобухватну евиденцију о финансијским трансакцијама, и тиме пружио увид у пословање целине, најпре је потребно схватити значај посматрања јавног сектора као економског ентитета.

### **3. Идентификовање критеријума за избор ентитета јавног сектора у поступку консолидовања и реперкусије на исказну моћ консолидованих финансијских извештаја**

Ентитети јавног сектора се морају посматрати у контексту групе будући да су или основани од стране Републике Србије или је њихово пословање контролисано од стране државе. Имајући у виду да постоји велики број ентитета јавног сектора

---

<sup>285</sup> Излагања изнета у другом делу Глава II, тачка 1. меродавна су и у овом делу рада.

<sup>286</sup> Резултати истраживања дати су у Прилогу 2: Резултати истраживања добијени поступком анкетања запослених на финансијско-рачуноводственим пословима у јавном сектору, Табела 2п) Да ли се процес пословног одлучивања заснива на информацијама презентованим у финансијским извештајима?

неопходно је опрезно приступити одређивању круга консолидовања, односно идентификовању критеријума за избор ентитета у поступку консолидовања.

Критеријуми за избор ентитета јавног сектора заснивају се на постојању контроле. У складу са МРС ЈС 35-Консолидовани финансијски извештаји контрола постоји, само када су испуњена три услова истовремено, и то када: 1) постоји моћ утицај над другим ентитетом, 2) постоји изложеност или право на промењиве користи од другог ентитета и 3) постоји способност коришћења моћи како би се утицало на природу и величину користи.<sup>287</sup>

Контрола се обезбеђује оснивањем ентитета и улагањима, тј. инвестирањем у други ентитет.

Уважавајући чињеницу да постоји више од 11 хиљада корисника јавних средстава Републике Србије, може се поставити питање оправданости и економичности одређивања круга консолидовања. Из тог разлога је важно да се одређивању круга консолидовања приступи опрезно и са доста пажње.

Уважавајући наведену дефиницију контроле и захтеве МРС ЈС, потребно је најпре одредити над којим ентитетима држава има контролу. Дакле, за Републику Србију је важно да одреди ентитете у којима држава има:

1. директну контролу засновану на законским одредбама или уложеном капиталу,
2. индиректну контролу, што се јавља у случајевима када директно контролисани ентитет има контролу над неким другим ентитетом,
3. више од половине гласачких права,
4. моћ именована или опозива чланова управљачких органа и
5. моћ већинског гласања на састанцима управљачких органа.

Првој групи припадају сва ресорна министарства, посебне организације, секретаријати, јединице локалне самоуправе, управни окрузи класификовани по групама у складу са територијалним принципом, јавне агенције, фондови, заводи, одређени број јавних предузећа, дипломатско конзуларна представништва, акредитациона тела, универзитети и управе изван састава ресорних министарстава.

---

<sup>287</sup> IPSASB, *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*, IPSAS 35-Consolidated Financial Statements, 2017 Edition, Vol.II, page 1661-1665., paragraph 18-37.

Другој групи припадају органи у саставу министарства и то управе, дирекције на републичком и покрајинском нивоу, заводи, основне и средње школе, домови ученика, студенски домови, студенски центри, културни центри, предшколске установе, као и организације које су под директном контролом ентитета из прве групе. Такође, овој групи ентитета припадају и факултети, установе културе (музеји, библиотеке, архиви, позоришта, галерије, филхармонија) контролисане од стране ресорног министарства, академије, центри за социјалну и здравствену заштиту, месне заједнице, правосудни органи (судови, тужилаштво), затвори и остали органи управе основани од стране државе.

Последње три групе, респективно, чине јавна предузећа чији је оснивач јавно предузеће под директном контролом државе, друштва капитала, јавне финансијске институције, спорски центри основани и контролисани од стране државе, као и други ентитети јавног сектора који нису укључени у претходне две групе.

Најизраженија специфичност у пракси се уочава код друштава капитала и финансијских институција. Код друштава капитала постоји велики број ентитета који су оснивачи других ентитета или су кроз појединачна и заједничка улагања стекли право управљања над другим ентитетима. На пример, Електропривреда Србије контролише 14 ентитета надлежних за производњу, дистрибуцију и снабдевање електричне енергије. Контролисане ентитете чине руднички басени, хидроелектране, термоелектране и др.<sup>288</sup> Слична ситуација је са Телекомом Србија који контролише 10 ентитета из области телекомуникација, банкарства, дистрибуције ТВ програма и услуга одржавања,<sup>289</sup> Србија шуме контролише 17 шумских газдинстава итд.

Јавне финансијске институције чине банке, друштва за осигурање, инвестициони фондови, лизинг компаније над чијим радом надзор врше НБС и Комисија за хартије од вредности. И код ових институција постоји контрола над другим ентитетима што утиче на одређивање критеријума за избор у поступку

---

<sup>288</sup> Детаљније видети: Консолидовани финансијски извештај Електропривреде Србије за 2016. годину стр.9, [www.eps.rs](http://www.eps.rs)

<sup>289</sup> Консолидовани финансијски извештај Предузећа за телекомуникације „Телеком Србија“ са мишљењем ревизора за 2017. годину, стр. 26, [www.mts.rs](http://www.mts.rs)

консолидовања. На пример, Дунав осигурање као ентитет јавног сектора контролише 7 ентитета<sup>290</sup>, Комерцијална банка има три зависна правна лица.<sup>291</sup>

У циљу поузданих података о ентитетима јавног сектора и броју ентитета коју они контролишу неопходно је формирати регистар контролисаних ентитета. Регистар би био основни путоказ у поступку консолидовања. Регистар би могао да садржи основне информације, и то:

- назив ентитета,
- величина изражена бројем запослених,
- врста контроле,
- начин финансирања пословања,
- величина буџета и
- допринос остварењу буџетских прихода.

Сви ентитети над којима држава врши доминантни утицај, би требали да буду укључени у круг консолидовања зато што се једино на тај начин може стећи увид у пословање целокупног јавног сектора. На овај начин биће испоштован један од основних принципа консолидовања, принцип потпуности.

За израду консолидованих финансијских извештаја поред тачног одређивања круга консолидовања, важно је поштовање претпоставки формалног и материјалног јединства. Обезбеђење формалног и материјалног јединства, појединачних ентитета која улазе у круг консолидовања, се постиже јединственим контним планом и билансним шемама, јединственим датумом биланса, јединственим правилима вредновања и признавања и јединственом рачунском јединицом.<sup>292</sup> Ово су највећи проблеми који, свакако, нису нерешиви.

За постизање формалног и материјалног јединства потребно је:

- усвојити један интегралан Закон о рачуноводству јавног сектора чиме би предметна област била дефинисана подједнако за све ентитете,

---

<sup>290</sup> Детаљније видети: Годишњи консолидовани финансијски извештај Компаније Дунав Осигурање а.д.о за 2016. годину стр.3, [http://www.dunav.com/wp-content/uploads/2017/04/God\\_izvestaj\\_2016\\_konsolidovani.pdf](http://www.dunav.com/wp-content/uploads/2017/04/God_izvestaj_2016_konsolidovani.pdf)

<sup>291</sup> Детаљније видети: Консолидовани финансијски извештај за 2017. годину Комерцијалне банке стр.10, [http://www.kombank.com/pdf/konsolidovani\\_revizorski\\_izvestaj17\\_srp.pdf](http://www.kombank.com/pdf/konsolidovani_revizorski_izvestaj17_srp.pdf)

<sup>292</sup> Детаљније о циљевима, начелима и претпоставкама консолидовања видети: Ранковић, Ј., (1994), *Консолидовани годишњи закључак*, Економски факултет, Београд, стр. 58-69.

- конципирати јединствени контни оквир и
- дефинисати јединствене рачуноводствене политике за исте пословне трансакције.

Приликом конципирања јединственог контног оквира морају се уважити специфичности пословања буџетских корисника, јавних нефинансијских институција и јавних финансијских институција. Такође, потребно је имати у виду обавезу буџетских корисника да буџете припремају и извршавају према систему јединствене буџетске класификације. Односно, потребно је у условима креирања јединственог контног оквира на нивоу јавног сектора уважити: економску класификацију прихода, примања, расхода и издатака; организациону класификацију; функционалну класификацију; програмску класификацију и класификацију према изворима финансирања. Важно је истаћи да је тешко обезбедити потпуно јединство због специфичности и разноврсности активности које обављају ентитети јавног сектора. У случајевима примене различитих контних планова, предлаже се рекласификација конта за потребе консолидације.

Креирањем јединствених рачуноводствених политика била би дефинисана јединствена правила вредновања и признавања пословних догађаја. Да би се могле донети јединствене рачуноводствене политике потребно је унапредити постојећу правну регулативу и отпочети процес стандардизације применом МРС ЈС, као што је објашњено у другом делу рада.

Предузимањем предложених мера постиже се задовољење још једног важног принципа консолидовања и то принципа доследности. На овај начин се постиже и упоредивост која је условљена још и стабилношћу, односно сталношћу састава јавног сектора као економског ентитета.

Поред наведеног важно је водити рачуна о трошковима консолидовања и користима. У случајевима када су трошкови консолидовања високи, у складу за захтевима МРС ЈС, та чињеница се обелодањује у напоменама уз консолидоване финансијске извештаје.

Будући да је и принцип економског јединства важна претпоставка консолидовања потребно је нагласити да његово поштовање подразумева занемаривање правне самосталности контролисаних ентитета чланица групе и третирање групе као економске и правне целине. То значи да се последице



међусобних трансакција, односно интерних односа, између ентитета чланица групе морају елиминисати.

У Републици Србији поступак елиминисања последица интерних трансакција се спроводи за одређени број ентитета и за одређене врсте трансакција. На овај начин се онемогућава увид у финансијски положај, финансијску успешност, новчане токове и промене на нето имовини јавног сектора као економске целине, али и умањује исказна моћ консолидованог извештаја о извршењу буџета.

По питању консолидовања стање је уређеније код јавних предузећа и друштава капитала чије је оснивач Република или јединица локалне самоуправе и у којима држава има контролу пословања.

Ради побољшања исказне моћи консолидованих извештаја потребно је да сваки ентитет располаже информацијама о стању средстава и извора средстава, што подразумева спровођење детаљног пописа, што је објашњено у претходном делу рада. На тај начин би се створила основа за састављање консолидованог биланса стања. Друго, правилан начин обухватања прихода и расхода у појединачним извештајима, који утиче на квалитет консолидованог биланса успеха, мора бити заснован на подацима о вредности имовине и обавеза у консолидованом билансу стања матичног ентитета, тј. државе. Овим се опет враћамо на значај поузданости података о средствима и њиховим изворима. Треће, важно је да се интерне трансакције обухватају на јединствени начин. Потребно је и постојање добре координације и размене информација између ентитета посебно у делу обухватања прилива и одлива новчаних средстава, како се не би дешавало, као сада, да постоје непоуздане и непотпуне евиденције о новчаним токовима између ентитета јавног сектора. На овај начин би била унапређена информациона основа за поступак консолидације.

Поступак консолидације требало би да се спроводи у Министарству финансија, Управи за трезор, с обзиром да је овај ентитет већ надлежан за систем финансијског извештавања једног дела јавног сектора. Надлежности, за извештавање и рад јавних предузећа и друштава капитала над којима држава има контролу, потребно је пренети са Министарства привреде на Министарство финансија, као што је било до 2013. године.

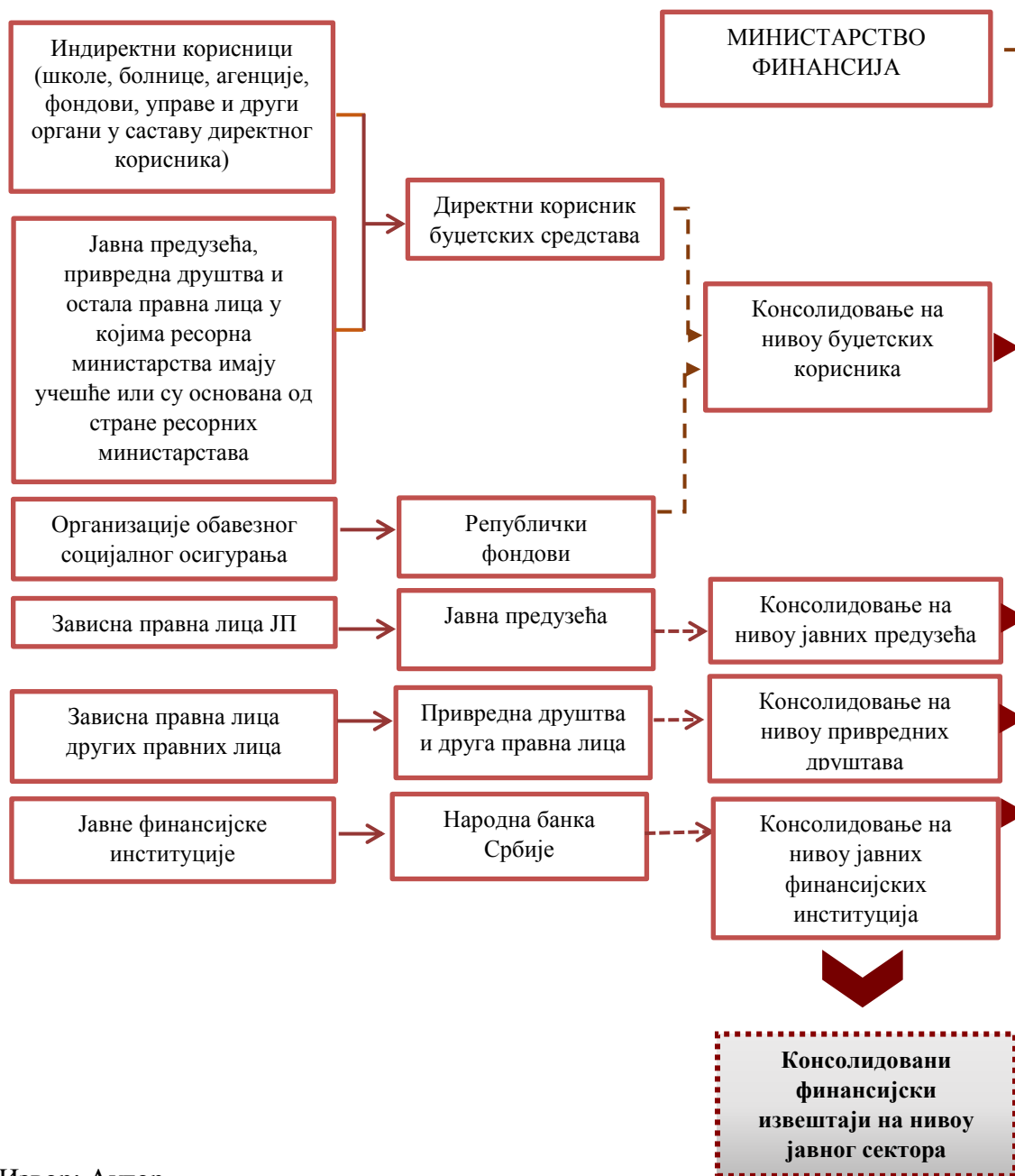
Такође, извештаји које јавна предузећа и друштва капитала достављају АПР-у потребно је достављати и Министарству финансија. АПР врши само пријем финансијских извештаја без додатних анализа и могућности увида у перформансе пословања јавних предузећа на консолидованом нивоу. Дакле, збирни извештаји ових ентитета се могу сагледати али не и извештај за групу као целину. Зато је важно да појединачни извештаји ентитета који су контролисани од стране државе буду достављени и Министарству финансија, без обзира што се њихово пословање, можда не финансира из буџета државе. У том смислу, у министарству би требало формирати организациони део надлежан за систем финансијског извештавања јавних предузећа и других друштава капитала у којима држава врши утицај на пословну и финансијску политику. Наведено би се могло постићи по организационом моделу Државне ревизорске институције која има секторе ревизије посебно за сваку групу корисника јавних средстава.<sup>293</sup>

Поступак консолидације би се могао спроводити користећи ток следећег графичког приказа.

---

<sup>293</sup> Детаљније видети Информатор о раду Државне ревизорске институције, 2009-2018, стр. 5. <https://www.dri.rs/upload/documents/Informator/informator30042018.pdf>

Графикон 6: Ток консолидације у јавном сектору Републике Србије



Извор: Аутор

Дакле, ентитети који су контролисани, од стране директних корисника буџетских средстава, фондова, јавних предузећа, НБС-а, привредних друштава и других правних лица која су у власништву државе или над чијим пословањем држава има контролу, достављају појединачне финансијске извештаје ентитету који врши контролу. Тај ентитет би требало да састави консолидовани сет финансијских извештаја и да га достави Министарству финансија.

На пример, основне и средње школе биланс стања и извештај о извршењу буџета достављају Министарству просвете које контролише, анализира и консолидује (обједињује) податке на нивоу образовних институција и консолидовани (збирни) финансијски извештај доставља Министарству финансија, Управи за трезор. Слична је ситуација са судовима који извештаје достављају Министарству правде. Здравствене установе, болнице, клинички центри финансијске извештаје достављају надлежном ентитету, односно фонду за здравствено осигурање. За потребе консолидовања Фонд извештаје за област здравствене заштите и осигурања доставља Управи за трезор. За разлику од ових здравствених установа Управа за биомедицину финансијске извештаје доставља Министарству здравља, које спроводи поступак консолидације, након чега се пун сет извештаја доставља Управи за трезор. Полицијске управе и војне касарне извештаје достављају ресорним министарствима, Министарству унутрашњих послова и Министарству одбране, респективно.

Ток консолидације ће бити нешто другачији код јавних предузећа и друштава капитала. На пример, Влада Републике Србије има учешће у Телекому Србија. Телеком Србија контролише 10 ентитета, који имају интерне односе унутар групе али и односе са другима ентитетима јавног сектора. Привредно друштво Телеком ће састављати консолидовани сет финансијских извештаја као матично предузеће.

Сличан је пример са Електропривредом Србије (ЕПС). ЕПС има велики број зависних правних лица која имају интерне односе са осталим ентитетима јавног сектора, и то најчешће са државним органима и другим јавним предузећима.

Поставља се питање како у овим случајевима спровести консолидацију а да се не наруши принцип економичности. Решење је у евидентирању интерних односа ентитета јавног сектора на следећим контима:

- повезана правна лица- јавна предузећа,
- повезана правна лица- државни органи и
- повезана правна лица- остали ентитети јавног сектора.

Дакле, последице интерних односа контролисаних ентитета и матичног ентитета, у наведеним случајевима, се морају елиминисати. За потребе консолидовања, на нивоу јавног сектора, Министарство финансија, односно Управа за трезор мора искључити последице интерних трансакција које су

евидентирани на поменутим контима повезаних правних лица, а у циљу добијања увида у ефекте пословања јавног сектора, као економског ентитета.

У почетној фази требало би створити амбијент у коме ће се вршити консолидовање на нивоу буџетских корисника и јавних предузећа. Тек у наредним фазама, када се правном регулативом дефиниција обухвата јавног сектора Републике Србије прошири и на јавне финансијске институције, треба предузети мере за консолидацију и на нивоу тих ентитета.

Управи за трезор је потребно дати овлашћења да може да искључи ентитете из поступка консолидовања уколико спадају у групу мањих ентитета, у случајевима када би трошкови консолидације превазилазиле користи. Величина ентитета би се одређивала према обиму буџета и материјалној значајности билансних позиција.<sup>294</sup>

Такође, Управа би могла да има дискреционо право да искључи из консолидовања ентитет чије су активности у тој мери специфичне да би трошкови консолидовања превазилазиле користи. Ентитети који би били искључени из консолидовања у текућем извештајном периоду морали би бити у наредном периоду укључени у поступак консолидације. До укључивања ентитета у поступак консолидовања било би потребно извршити додатна обелодањивања информација о специфичностима пословања, у складу са захтевима МРС ЈС на обрачунској основи.

Спровођење консолидовања на овај начин је захтеван и обиман посао. Могло би се помислити да трошкови од спровођења консолидације превазилазе користи.<sup>295</sup> Међутим, неумањујући значај принципа економичности, једино се на описан начин може стећи увид у финансијски положај и успешност, новчане токове, економичност, ефикасност, ефективност и сврсисходност пословања хомогених делова јавног сектора и јавног сектора као целине. Тиме би се створиле

---

<sup>294</sup> Поступак елиминисања ентитета јавног сектора из консолидовања спроводи се код одређеног броја националних влада. Један од примера је национална влада Велике Британије. Детаљније видети: *Whole of Government Accounts*, HM Treasury, May 2016., page 195-197.

<sup>295</sup> На пример Walker Rober Graham је веровао у могућност консолидовања на нивоу јавног сектора. Ослањајући се на основна теоријска упоришта, у вези консолидовања, истицао је значај консолидовања на нивоу јавног сектора, разматрајући пример Аустралије. Консолидовани финансијски извештаји састављани су на нивоу владе и за целокупну државну управу. Нешто касније идентификовао је проблеме у поступку консолидовања у јавном сектору и дао предлоге за решавање истих. Детаљније видети: Walker, R.G., (2009), *Public Sector Consolidated Statements-an Assessment*, *Abacus*, 45(2), page 171-220.

претпоставке за адекватно финансијско управљање и контролу, процес пословног одлучивања и оцене одговорности носиоца јавних функција.

#### **4. Улога и значај унапређења финансијског управљања и контроле у јавном сектору**

Успостављање и функционисање система финансијског управљања и контроле представља обавезу корисника јавних средстава у складу са одредбама Закона о буџетском систему.

Поменути Закон дефинише систем финансијског управљања и контроле као „систем политика, процедура, и активности које успоставља, одржава и редовно ажурира руководилац организације, а којим се управљајући ризицима обезбеђују уверења у разумној мери да ће се циљеви организација остварити на правилан, економичан, ефикасан и ефективан начин.“<sup>296</sup>

Законом је прописано да интерна финансијска контрола у јавном сектору обухвата финансијско управљање и контролу код корисника јавних средстава, интерну ревизију код корисника јавних средстава и хармонизацију и координацију тог система коју обавља Централна јединица за хармонизацију.<sup>297</sup>

Централна јединица за хармонизацију, у оквиру Министарства финансија, надлежна је за послове израде методологија у области финансијског управљања и контроле у складу са међународним стандардима и праксом. У свом саставу има два одсека, један за хармонизацију финансијског управљања и контроле и други одсек за хармонизацију интерне ревизије. Централна јединица за хармонизацију је успостављена у циљу обезбеђења квалитета и подршке свих функција финансијског управљања, контроле и интерне ревизије у јавном сектору.

У складу са законодавним оквиром сматра се да је систем финансијског управљања и контроле успостављен уколико је формирана радна група за увођење

---

<sup>296</sup> Закон о буџетском систему, „Службени гласник РС“ број 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013, 108/2013, 142/2014, 68/2015, 103/2015, 99/2016 и 113/2017., члан 2 став 51в.

<sup>297</sup> Закон о буџетском систему, „Службени гласник РС“ број 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013, 108/2013, 142/2014, 68/2015, 103/2015, 99/2016 и 113/2017., члан 80.

и развој система, када су донете писане процедуре и именован руководиоцац за финансијско управљање и контролу.

#### **4.1. Постојећи систем финансијског управљања и контроле у јавном сектору**

Систем финансијског управљања и контроле у јавном сектору Републике Србије има мали број квалитетних компоненти и бројне слабости.

У поступку истраживања 58% испитаника се изјаснило да је систем интерне контроле имплементиран у ентитету у коме су запослени, код 9% испитаника систем је имплементиран за већину послова, 12% испитаника има имплементиран систем интерних контрола за одређене делове посла, док код 21% испитаника систем није имплементиран или се тек предузимају активности за иницијално увођење.<sup>298</sup>

Једна од значајних квалитетних компоненти система финансијског управљања и контроле је физичка контрола и раздвајање дужности при обављању рачуноводствених послова. У поступку истраживања утврђено је да постоји обезбеђена контрола приступа пословној евиденцији.<sup>299</sup> Такође, утврђено је да су јасно раздвојене дужности тако да једно лице не обавља две или више од следећих дужности: одобравање, извршавање и евидентирање пословних промена.<sup>300</sup> Коначно, утврђено је да у већини случајева информациони системи омогућавају праћење система финансијског управљања и контроле.<sup>301</sup>

---

<sup>298</sup> Резултати истраживања дати су у Прилогу 2: Резултати истраживања добијени поступком анкетања запослених на финансијско-рачуноводственим пословима у јавном сектору, Табела 2и) Систем интерне контроле је имплементиран у ентитету у коме сте запослени

<sup>299</sup> Резултати истраживања дати су у Прилогу 2: Резултати истраживања добијени поступком анкетања запослених на финансијско-рачуноводственим пословима у јавном сектору, Табела 2ј) Да ли је обезбеђена контрола приступа пословној евиденцији ентитета?

<sup>300</sup> Резултати истраживања дати су у Прилогу 2: Резултати истраживања добијени поступком анкетања запослених на финансијско-рачуноводственим пословима у јавном сектору, Табела 2к) Да ли је извршена подела дужности тако да једно лице не обавља две или више од следећих дужности: одобрава, евидентира и извршава пословне промене

<sup>301</sup> Резултати истраживања дати су у Прилогу 2: Резултати истраживања добијени поступком анкетања запослених на финансијско-рачуноводственим пословима у јавном сектору, Табела 2р) Да ли информациони системи омогућавају праћење система финансијске контроле?

Најзначајније слабости идентификоване у поступку истраживања су:

1. Неквалитетно контролно окружење које карактерише:
  - одсуство привржености компетентности и квалитету,
  - одсуство професионалног интегритета,
  - неквалитетна кадровска политика праћена одсуством критеријума за утврђивање ефикасности,<sup>302</sup>
  - нејасно дефинисана надлежност и одговорност носиоца функција корисника јавних средстава. У поступку истраживања је утврђено да више од половине испитаника нема у потпуности дефинисане или нема јасно дефинисане и подељене надлежности и одговорности руководства<sup>303</sup> и
  - одсуство дефинисања, развоја, усвајања и имплементације стратегије пословања корисника јавних средстава до свакодневних активности.
2. Корисници јавних средстава дужни су да доставе извештаје о адекватности функционисања финансијског управљања и контроле Министарству финансија, не и ресорном министарству.<sup>304</sup> То значи да индиректни корисници јавних средстава немају обавезу да извештавају хијерархијски надређени ентитет што је са аспекта квалитета рачуноводственог система неадекватно. Дакле, дешава се да ентитети који контролишу пословање индиректних корисника немају сазнања о функционисању система финансијског управљања и контроле,
3. Велики број корисника јавних средстава није одредило руководиоца задуженог за послове финансијског управљања и контроле,<sup>305</sup>

---

<sup>302</sup> Детаљније видети Прилог 2, Табела 2н) Да ли постоје критеријуми за утврђивање ефикасности кадровске политике?

<sup>303</sup> Резултати истраживања дати су у Прилогу 2: Резултати истраживања добијени поступком анкетања запослених на финансијско-рачуноводственим пословима у јавном сектору, Табела 2љ) Да ли је извршена јасна подела надлежности и одговорности руководства ентитета у којем се радно ангажовани?

<sup>304</sup> Правилник о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање, функционисање и извештавање о систему финансијског управљања и контроле у јавном сектору, „Службени гласник РС“ број 99/2011 и 106/2013, члан 13.

<sup>305</sup> Према извештајима о ревизији Државне ревизорске институције детаљније видети у архиви извештаја на сајту: <http://www.dri.rs/revizije/izvestaji-o-reviziji.136.html>



4. Велики број корисника јавних средстава нема утврђене политике и процедуре за функционисање наведеног система,<sup>306</sup>
5. Одржане обуке из области финансијског управљања, контроле и интерне ревизије нису решиле проблеме неразумевања и имплементације тог система,
6. Иако су биле организоване обуке од стране Министарства финансија, незнатан број руководилаца на највишим хијерархијским нивоима (нпр. директори и помоћници директора јавних предузећа, организација у саставу министарстава, посебних организација; начелници у државним органима и сл.) је присуствовало тим обукама,<sup>307</sup>
7. Код већине корисника јавних средстава постојећи систем финансијског управљања и контроле је усмерен на законитост пословања. Мали број корисника јавних средстава, код којих систем функционише, разматра питања економичности, ефикасности и ефективности пословања, као што је Законом о буџетском систему дефинисано,
8. Већина корисника јавних средстава има систематизована радна места за послове интерне ревизије али у одређеном броју ентитета та радна места нису попуњена. Овакво стање указује да одређени број корисника јавних средстава нема успостављену интерну ревизију,
9. Корисници јавних средстава у којима је успостављена интерна ревизија имају мало кадровског потенцијала, што утиче на број спроведених ревизија, квалитет поступака ревизије и налаза до којих се долази у том поступку,
10. Корисници јавних средстава немају изграђене регистре ризика нити усвојену стратегију управљања ризицима, последица овога је непостојање,

---

<sup>306</sup> Према извештајима о ревизији Државне ревизорске институције детаљније видети у архиви извештаја на сајту: <http://www.dri.rs/revizije/izvestaji-o-reviziji.136.html>

<sup>307</sup> Консолидовани годишњи Извештај за 2016. годину о стању интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Србији, Министарство финансија, Сектор за интерну контролу и интерну ревизију, Београд, 2017., страна 30.

код одређеног броја корисника, јасно дефинисаних циљева и инструмената за њихову реализацију,<sup>308</sup>

11. Одсуство системског надзора, тзв. унутрашњег надзора над системом финансијског управљања и контроле од стране руководиоца корисника јавних средстава и других државних органа,<sup>309</sup>
12. Одсуство информација о функционисању система финансијског управљања и контроле одређеног броја ентитета јавног сектора, углавном индиректних буџетских корисника и корисника јавних средстава чији је оснивач Република или локална власт,
13. Одсуство интегрисаног система финансијског управљања и контроле на нивоу јавног сектора,
14. Неадекватно функционисање одређеног броја система управљања који се користе за посебне намене, као што је систем управљања дугом, јавним приходима, пензијама, праћења пореских обвезника и др., што је од велике важности за фискалну контролу. На пример, и поред израженог степена сиве економије која за последицу има избегавање плаћања пореза, систем праћења пореских обвезника није довољно добро развијен нити је систем финансијског управљања и контроле пореских органа адекватан. Систем управљања потраживањима, због непотпуних и непоузданих евиденција код буџетских корисника који прикупљају пореске или непореске приходе, је такође неадекватно развијен. Ово последично делује и на систем евидентирања и прикупљања јавних прихода. Слична је ситуација и са системом управљања пензијама који је у надлежности пензионог фонда. Бројне неправилности у раду пензионог фонда биле су и предмет јавних расправа и судских процеса због лоше успостављеног и неквалитетног функционисања контрола. Неадекватно функционисање финансијског управљања и контроле у овим сегментима се одражава и на остале системе

---

<sup>308</sup> Детаљније видети Прилог 2: Резултати истраживања добијени поступком анкетирања запослених на финансијско-рачуноводственим пословима у јавном сектору, Табела 2ф) Да ли су дефинисани циљеви и перформансе ентитета у коме сте радно ангажовани?

<sup>309</sup> У складу са одредбама Закона о државној управи унутрашњи надзор је дефинисан као надзор који орган државне управе врши над другим органима државне управе или носиоцем јавних овлашћења у вршењу поверених послова државне управе.

што има мултипликативни ефекат на ефикасност, ефективност и економичност јавног сектора,

15. Недовољно квалитетно финансијско управљање и контрола обрачунавања зарада запослених у државним органима, посебним организацијама и организацијама обавезног социјалног осигурања. Управа за трезор је једина надлежна за обраду и евидентирање примања запослених у наведеним ентитетима. Управа на основу достављених стандардизованих евиденција буџетских корисника о именима, презименима, степенима образовања и јединственим матичним бројевима запослених, присутности на раду, коефицијентима за обрачун примања, врсти запослења, платној групи, врши исплату зарада, накнада зарада и осталих личних расхода. Изостанак контроле у делу присутности на раду (на пример, евидентирање запосленог да је присутан а данима не долази на посао; одсуство због привремене спречености за рад које се правда „фиктивним“ данима; уписивање у евиденцију непостојећег прековременог рада или исплата прековременог рада када у евиденцији присутности није уписан ни један прековремени сат итд.) у знатној мери утиче на поузданост података и што је најважније на законитост и економичност пословања,

16. Изостанак правовремене реакције на уочене неправилности у евидентирању пословних промена и пословању, што се одражава на квалитет функционисања целокупног система финансијског управљања и контроле. Већина испитаника се изјаснила да у ентитетима у којима су запослени постоји могућност пријављивања неправилности у систему евидентирања. Значајан је податак да се 18% испитаника изјаснило да запослени не могу у потпуности пријавити неправилности у рачуноводственом евидентирању<sup>310</sup> и

17. Неадекватни канали комуникације који утичу на степен координације између корисника јавних средстава.

Наведене слабости указују на потребу за неодложним побољшањем успостављања и функционисања система финансијског управљања и контроле,

---

<sup>310</sup> Резултати истраживања дати су у Прилогу 2: Резултати истраживања добијени поступком анкетирања запослених на финансијско-рачуноводственим пословима у јавном сектору, Табела 2л) Могућност пријаве неправилности у систему евидентирања од стране запослених

најпре на нивоу појединачних ентитета јавног сектора, а потом и јавног сектора као целине. Сет мера за унапређење постојећег система је широк. Потребно је да Министарство финансија са осталим ентитетима предузме мере и отпочне активности у правцу побољшања.

#### **4.2. Мере за унапређење система финансијског управљања и контроле у јавном сектору**

У поступку истраживања идентификоване слабости постојећег система финансијског управљања и контроле у јавном сектору се могу отклонити предузимањем следећих мера:

1. Побољшати квалитет контролног окружења кроз:
  - јасно и транспарентно дефинисање надлежности и одговорности,
  - дефинисање критеријума за утврђивање ефикасности кадрове политике,
  - постављање јасних критеријумима за запошљавање у јавном сектору и јачању транспарентности у поступку избора кандидата,
  - непристрасно преиспитивање етичких вредности,
  - проверу компетентности запослених,
  - јасно дефинисање пословних циљева на недељном, месечном, кварталном, годишњем и вишегодишњем нивоу и
  - усвајање појединачних стратегија корисника јавних средстава,
2. Омогућити да контролисани ентитети достављају надлежним ентитетима извештаје о функционисању система финансијског управљања и контроле, у циљу њиховог праћења, правовременог реаговања и побољшања,
3. Формирати радне групе, именовати руководиоце за систем финансијског управљања и контроле, као што је већ дефинисано Законом о буџетском систему, и спровести мере санкционисања за свако надлежно лице корисника јавних средстава уколико то не учини. Мера санкционисања би могла бити у виду плаћања новчане казне и престанку вршења поверене функције. Мера санкционисања би требало да се односи на физичко лице а

не ентитет јер би у том случају порески обвезници сносили крајњи терет санкције,

4. Ојачати улогу Централне јединице за хармонизацију,
5. Повећати број обука уз истовремено мотивисање запослених у јавном сектору да присуствују обукама,
6. Прописати обавезу за руководиоце на вишим хијерархијским нивоима да присуствују обукама,
7. Ојачати кадровски потенцијал у смислу броја и квалитета,
8. Ускладити постојеће систематизације радних места са бројем запослених и стварним потребама ентитета,
9. Афирмисати улогу интерног ревизора кроз квалитетнији систем награђивања и подстицаја,
10. Дефинисати учесталост интерне ревизије код корисника јавних средстава,
11. Усмерити се на управљање и контролу не само законитости пословања, већ и сврсисходности пословања корисника јавних средстава,
12. Ојачати људске и техничке капацитете институција система,
13. Побољшати систем надзора од стране Владе Републике Србије,
14. Унапредити институционални и законодавни оквир посебно у сегменту предузимања мера санкционисања за нерационално, неефикасно, неефективно и неекономично поступање носиоца јавних функција.

Иницирање и спровођење наведених мера је неопходно спровести у што краћем року. Требало би имати у виду да одређене мере нису популарне, што може довести до одлагања њиховог прихватања.

Потребно је да носиоци јавних функција постану свесни одговорности према корисницима финансијских извештаја, преваходно пореским обвезницима, и коначно дају свој допринос правилности пословања ентитета јавног сектора, кроз афирмисање квалитетног спровођења финансијског управља и контроле.

## **5. Ревизија финансијских извештаја ентитета јавног сектора у функцији оцене правилности пословања ентитета јавног сектора**

Ревизију финансијских извештаја ентитета јавног сектора спроводи независна и самостална институција, Државна ревизорска институција (ДРИ). Пракса ревизије у Републици Србији је новијег датума. Функционисање ДРИ датира од 2005. године, за разлику од других европских земаља где пракса независне ревизије има традицију дужу од сто година.

Ревизијом су обухваћени буџетски корисници на републичком и локалном нивоу, организације обавезног социјалног осигурања, јавна предузећа, привредна друштва и друга правна лица које је основао или има учешће у капиталу или управљању корисника јавних средстава, НБС, јавне агенције и други корисници јавних средстава.

Рад ДРИ је усмерен на ревизију финансијских извештаја и ревизију усклађености.

Ревизија финансијских извештаја подразумева изражавање мишљења о истинитости и тачности података презентованих у финансијским извештајима и усклађености са постојећим законодавним оквиром који регулише финансијско извештавање ентитета јавног сектора.

Ревизија усклађености подразумева проверу усклађености презентованих информација у финансијским извештајима са релевантним законима, подзаконским актима, уговорима, споразумима, уредбама и одлукама националне владе.<sup>311</sup> Ревизија усклађености се може срести и под називом ревизија правилности пословања.

Поред ових врста ревизије, у земљама са дужом ревизијском праксом, спроводи се и ревизија учинака тзв. ревизија „3Е“. Ревизија учинака подразумева ревизију економичности пословања ентитета јавног сектора, ревизију ефикасности употребе

---

<sup>311</sup> Детаљније видети: International Organisation of Supreme Audit Institutions, (2016), *ISSAI 4000-Compliance Audit Standard*, INTOSAI Professional Standards Committee, page 3., paragraph 23.

ресурса који су стављени на располагање ентитетима јавног сектора и ревизију ефективности ентитета јавног сектора у односу на дефинисане циљеве.<sup>312</sup>

Давање приоритета ревизији финансијских извештаја и ревизији усклађености, од стране ДРИ, је потпуно оправдано имајући у виду кадровске и финансијске ресурсе који су стављени на располагање овом ентитету јавног сектора. Намера је да се у наредним периодима унапређује и промовише рад ове институције како би се разумела улога ревизије учинка и тиме створиле претпоставке за њену примену.

Рад ДРИ под будном је пажњом научне и друге јавности. Из тог разлога налази до којих се долази у поступку ревизије се обелодањују на званичној интернати страници ове институције. Транспарентност рада ове институције је одраз одговорности према корисницима финансијских извештаја.

Суштински проблем ревизије у јавном сектору у Републици Србији везан је за:

- учесталост спровођења ревизије,
- сарадњу ревизорске институције и ентитета јавног сектора код којих се спроводи ревизија,
- прихватање препорука, од стране ентитета јавног сектора, за отклањање неправилности уочених у поступку ревизије и
- нерационално трошење новчаних јавних средстава због чињенице да поједини ентитети јавног сектора, првенствено јавна предузећа и друга друштва капитала чији је оснивач Република, због неусаглашене правне регулативе, подлежу ревизији двоструко од стране ДРИ и од стране комерцијалних друштава за ревизију.

Због ограничених капацитета ревизорске институције а великог броја ентитета јавног сектора, није могуће спроводити годишњу ревизију на нивоу целокупног јавног сектора. Из тог разлога ДРИ кроз годишње програме врши избор ентитета, код којих ће спроводити ревизију, тако да поступком независне провере у неком одређеном периоду буде обухваћено што више ентитета.

Положај државних ревизора је на задовољавајућем нивоу када је реч о репутацији, али по питању поверења ситуација није ни изблиза задовољавајућа.

---

<sup>312</sup> Детаљније видети: International Organisation of Supreme Audit Institutions, (2016), *ISSAI 3000- Standards for Performance Auditing*, INTOSAI Professional Standards Committee, page 5., paragraph 17-20.

Наиме, у поступку ревизије на државне ревизоре се „гледа“ као на супервизоре који спроводе процес ревизије у циљу „претенциозног“ уочавања неправилности. Поједини испитаници су имали став да су државни ревизори незахвалнији за сарадњу у односу на буџетске или пореске инспекторе. С једне стране, овакво стање указује на потребу за јаснијим позиционирањем и објашњавањем улоге државног ревизора. Док с друге стране, описана ситуација може навести на закључак да државни ревизори одговорно и савесно, у складу са професионалним кодексом, обављају поверени посао.

Што се тиче исправљања неправилности уочених у поступку ревизије, одређени број ентитета не поступа по препорукама државних ревизора. Узроци таквог стања и понашања су организационе природе, надлежности и степена овлашћења ентитета да поступи по препорукама, али најчешће су узроци везани за неусаглашеност законских и подзаконских аката и неадекватност регулаторног оквира.

На пример, ревизијом завршног рачуна за 2012. годину утврђене су неправилности у делу евидентирања структуре и вредности нефинансијске имовине, услед непостојања аката који би регулисали предметну област. У 2013. години усвојени су правилници и уредбе који ближе уређују поступак евиденције непокретности у јавној својини, садржај извештаја о нефинансијској имовини, њеној структури и вредности. Ревизијом завршног рачуна за 2013. и 2014. годину утврђено је да су подаци о нефинансијској имовини непотпуни и непоуздани. У складу са тим налазима дата је препорука Министарству финансија да у сарадњи са Дирекцијом за имовину настави започете активности у делу устројства евиденција и обезбеђења потпуних и поузданих података.<sup>313</sup> Налази ревизора указују да извештаји о непокретности у јавној својини Републике Србије ни данас нису потпуни.<sup>314</sup> Не предузимање мера за отклањање неправилности утврђених у поступку ревизије умањује улогу и значај ревизора. Према томе, потребно је препоруке ревизора прихватити и поступити у складу са њима, зато што је улога ревизорске институције унапређење рачуноводственог система јавног сектора.

---

<sup>313</sup> Детаљније видети: *Извештај о ревизији Завршног рачуна Буџета Републике Србије за 2014. годину*, Државна ревизорска институција, Београд, децембар 2015.

<sup>314</sup> Детаљније видети архиву извештаја на сајту [www.dri.rs](http://www.dri.rs)



Улога ревизора се огледа у давању подршке успостављању и развоју система управљања средствима који су поверени ентитетима јавног сектора, а не у откривању и доказивању криминалних или коруптивних активности.

Законском регулативом Републике Србије дефинисано је да ревизију финансијских извештаја појединих ентитета јавног сектора, односно јавних предузећа, спроводи ДРИ и друга комерцијална друштва за ревизију, што утиче на нерационалну употребу новчаних јавних средстава. Наиме, новчана средства се двоструко троше, прво када се државни ревизори из ДРИ плаћају из средстава буџета Републике Србије и друго када се плаћа комерцијално друштво за ревизију.

ДРИ бира јавно предузеће у коме ће вршити ревизију према унапред дефинисаном плану и програму, док јавно предузеће бира комерцијално друштво за ревизију у поступку набавке према одређеним критеријумима и сходно томе га плаћа према уговореној цени. Нису ретки случајеви у којима се финансијски извештаји јавних предузећа проверавају и од стране ДРИ и комерцијалних друштава за ревизију.<sup>315</sup>

Овакав начин организације ревизије финансијских извештаја јавних предузећа осим нерационалног трошења јавних средстава доводи и до проблема изражавања различитих мишљења ДРИ и комерцијалних друштава за ревизију.<sup>316</sup> Разлике најчешће проистичу из чињенице да ДРИ спроводи ревизију финансијских извештаја и ревизију правилности пословања, а комерцијална друштва за ревизију искључиво ревизију финансијских извештаја. На пример, вредност имовине у финансијском извештају јавног предузећа може бити исказана исправно, али стицање те имовине може бити супротно уговореним или законским одредбама. Описан пример у извештају ДРИ захтева посебна образложења у делу изражавања мишљења о истинитости и тачности у финансијским извештајима и изражавања мишљења о правилности пословања јавног предузећа. Комерцијално друштво за ревизију акценат искључиво ставља на истинитост и тачност вредности имовине не залазећи у правилност њеног стицања.

---

<sup>315</sup> На пример: ЈП „Пошта Србије“, ЈП „Службени гласник, ЈП „Ингас“ Инђија, Јавно стамбено предузеће Крагујевац, Јавна медијска установа „Радио-телевизија Војводине“ итд.

<sup>316</sup> На пример, ДРИ је изразила мишљење са резервом за финансијски извештај јавног предузећа Службени гласник за 2013. године, док је комерцијално друштво за ревизију изразило позитивно мишљење за исти финансијски извештај.

Наведене проблеме у вези са ревизијом финансијских извештаја јавних предузећа треба решавати предузимањем следећих корака, и то:

1) изменом постојеће законске регулативе у предметној области и

2) изналажењем рационалног решења према моделу неких од земаља које имају дугу традицију у области ревизије ентитета јавног сектора. На пример, Република Србија би могла да организује ревизију финансијских извештаја јавних предузећа по моделу Велике Британије према коме ревизију спроводе комерцијални ревизори према инструкцијама, методологијама и упутствима државне ревизије, уз истовремени надзор и међусобну координацију. На описани начин у Републици Србији би се повећала ефикасност ревизије финансијских извештаја јавних предузећа и смањили трошкове ревизије.

С обзиром да у Републици Србији велики број корисника јавних средстава саставља финансијске извештаје, у којима је исказана велика количина информација, ревизорска институција настоји да утврди њихов квалитет. Забрињавајући је податак да ревизорска институција годинама указују на недовољан квалитет информација, посебно у погледу поузданости, потпуности и тачности. Ово значи да није осигурана релевантна информациона основа за процес пословног одлучивања, као ни за ефикасно, ефективно, економично и сврсисходно управљање јавним средствима. Даље, такво стање утиче на (не)поверење јавности у рад корисника јавних средстава. Неповерење у рад корисника јавних средстава последица је и нетранспарентног извештавања, као и коришћења информација о пословању ентитета јавног сектора на погрешан начин. На жалост, овакво стање се неповољно одражава и на рад ревизорске институције која мора настојати да што објективније и непристрасније изрази мишљење да ли су информације презентоване у извештајима у свим материјално значајним аспектима истините и тачне.

Ревизорска институција би требало да прошири расположиве капацитете како би што ефикасније и ефективније спроводила процесе ревизије. Потребно је ставити већи нагласак на ревизију финансијских извештаја и кроз обавезујуће препоруке приморати ентитете јавног сектора да побољшају квалитет презентованих информација. Тек када ентитети јавног сектора Републике Србије буду презентовали квалитетне финансијске и нефинансијске информације треба

афирмисати ревизију учинака. У наредним периодима треба развијати ревизију усклађености и ревизију учинака. Односно, потребно је развијати ревизорске поступке који ће пружити одговоре на питања да ли корисници јавних средстава обављају активности чији допринос заштити јавног интереса превазилази утрошена средства за њихово обављање, да ли ефекти спроведених активности доприносе задовољењу јавних или индивидуалних потреба, да ли се спровођењем активности остварује одговарајући квалитет јавних добара и услуга и сл.

Дакле, неопходно је ојачати улогу Државне ревизорске институције кроз јачање независности у раду и јачању механизма везаних за примену препорука за отклањање неправилности уочених у поступку ревизије.

### ***Глава III - Инструменти процеса изградње рачуноводственог система ентитета јавног сектора***

Изградња рачуноводственог система подразумева добро планирање, организовање, руковођење и контролу од стране Министарства финансија у сарадњи са рачуноводственом професијом. Добра организација подразумева и делегирање надлежности и одговорности у процесу изградње квалитетног и интегрисаног рачуноводственог система ентитета јавног сектора, али и јасно идентификовање инструмената неопходних за спровођење тог процеса.

#### **1. Друштвени и политички аспекти процеса изградње**

За отпочињање изградње јединственог рачуноводственог система јавног сектора важно је да носиоци јавних функција препознају потребу за спровођењем наведеног процеса. Како би се то постигло, носиоци јавних функција морају имати сазнања о постојећем стању рачуноводственог система који се односи на ентитете јавног сектора и о узроцима и последицама тог стања.

Поред сазнања, потребе, воље и свести о значају изградње рачуноводственог система јавног сектора неопходно је да постоји уверење да ће изградњом

интегралног система корист имати ентитети јавног сектора, национална влада, корисници јавних добара и услуга, финансијери јавних добара и услуга, односно јавност у целини. Такође, потребно је уверење да се процес изградње интегралног система може спровести, односно да су ентитети јавног сектора и држава спремни и способни да изграде јединствени рачуноводствени систем.

Квалитет финансијских извештаја ентитета јавног сектора Републике Србије није адекватан и изазива подозрење у јавности. Из тог разлога, друштво као целина је заинтересовано за спровођење реформе постојећег стања.

Реформски процеси се морају спровести у свим сегментима јавног сектора. Процес реформе започет је у систему државне управе и локалне самоуправе, систему запошљавања и зарада, пореском систему, буџетском систему-програмско буџетирање, систему јавних набавки и правилима задуживања ентитета јавног сектора. Неопходно је отпочети и са променама у организацији рачуноводства јавног сектора, кроз изградњу јединственог рачуноводственог система. Квалитетан и интегралан рачуноводствени систем обезбеђује поверење јавности у рад националне владе и институције система.

Будући да су носиоци јавних функција најчешће политички актери може се очекивати отпор променама, зато што би се у случају изградње интегралног система многим носиоцима јавних функција могле угрозити позиције иако би корист за шире друштвене групе била већа. Како су носиоци јавних функција управо ти који доносе одлуку о променама у постојећој организацији рачуноводства потребно је, кроз јавне расправе и активније учешће рачуноводствене професије и јавности, подстаћи промене.

У поступку истраживања већина испитаника је изразила мишљење да постојање политичке воље може унапредити рачуноводствени систем јавног сектора у Републици Србији.<sup>317</sup> У том смислу потребно је да стручна јавност укаже носиоцима јавних функција и политичкој елити који су узроци и последице постојећег система финансијског извештавања у јавном сектору.

---

<sup>317</sup> Резултати истраживања дати су у Прилогу 2: Резултати истраживања добијени поступком анкетирања запослених на финансијско-рачуноводственим пословима у јавном сектору, Табела 2т) Да ли постојање политичке воље може унапредити систем финансијског извештавања у јавном сектору?

Узроци забрињавајућег стања у систему финансијског извештавања у јавном сектору садржани су у:

- неадекватном регулаторном оквиру,
- занемаривању професионалне регулативе која је основни инструмент за хармонизацију и стандардизацију финансијског извештавања у јавном сектору и
- занемаривању улоге и значаја професионалних јавних рачуновођа.

Такође, важно је указати и на последице постојећег стања, а то су: непостојање тачног стања средстава и обавеза на нивоу државе, непоуздане евиденције о буџетским приходима и расходима, као и деценијска неусаглашеност књиговодственог и стварног стања. Дакле, постојећи систем финансијског извештавања ентитета јавног сектора не обезбеђује поуздану информациону основу за доношење пословних одлука појединачних ентитета и јавног сектора у целини, што утиче и на начин управљања јавним средствима.

Уколико политичка елита постане заинтересована за иницирање промена потребно је да јасно дефинише област промена, дубину и ширину промена, врсту промене и носиоца процеса изградње јединственог рачуноводственог система.<sup>318</sup>

Наиме, потребно је да се одреди да ли ће процес изградње јединственог рачуноводственог система отпочети применом обрачунске рачуноводствене основе, утврђивањем тачног стања имовине и обавеза кроз спровођење пописа, усвајањем јединствених рачуноводствених политика на нивоу јавног сектора, реорганизацијом у Министарству финансија у смислу прилагођавања сектора рачуноводства обухвату и структури јавног сектора и др.

Друго, важно је дефинисати да ли ће изградња јединственог рачуноводственог система бити у првим фазама свеобухватна у смислу да сви ентитети буду укључени у процес изградње или ће најпре Министарство финансија преузети улогу координатора у том процесу. Поред наведеног, потребно је дефинисати да ли ће изградња рачуноводственог система подразумевати радикалне промене у организацији рачуноводства појединачних ентитета јавног сектора или ће се радити о инкременталном унапређењу.

---

<sup>318</sup> Детаљније о организационим променама видети: Јањићијевић, Н., (2011), *Управљање организационим променама*, Економски факултет, Београд, стр.261-320.

Треће, потребно је дефинисати оквирни временски рок за изградњу рачуноводственог система. Имајући у виду тромост и неспремност политичких актера за било каквим видом суштинских реформи, очекивани период изградње јединственог рачуноводственог система био би дугорочног карактера.

Четврто, не мање значајно, носиоци јавних функција би требало да делегирају Министарство финансија и орган у саставу министарства, односно Управу за Трезор да:

- планира и организује изградњу јединственог рачуноводственог система,
- координира са осталим ентитетима јавног сектора,
- води процес изградње а не да буде пасивни посматрач,
- даје препоруке и сугестије ентитетима јавног сектора у случају неразумевања процеса изградње,
- предвиди евентуалне тешкоће у реорганизацији рачуноводства појединачних ентитета јавног сектора и јавног сектора у целини,
- обезбеди професионалну подршку осталим ентитетима јавног сектора,
- превентивно делује посебно када је реч о усклађивању стања средстава, обавеза, буџетских прихода и расхода,
- преузме саветодавну улогу,
- сарађује са професионалним организацијама ради размене искуства и
- користи примере добре праксе других земаља.

Несумњиво је да је у нашој земљи јавност све више заинтересована за стицање увида у пословање јавног сектора. Један од разлога за све већу заинтересованост јавности за пословање јавног сектора садржан је у постојању бројних коруптивних афера и нерешених судских спорова у које су били укључени носиоци јавних функција.

Насупрот воље јавности да се заштити њихов интерес, стоји одлука политичких актера. Јавност има потребу да се њихов интерес заштити кроз адекватно функционисање ентитета јавног сектора, пружање квалитетних јавних добара и услуга и пружање информација о оствареним перформансама. У којој мери ће наведено бити остварено зависи од одлука политичких актера о (не)предузимању мера за процес изградње рачуноводственог система јавног сектора. Равнотежу је тешко успоставити између супротстављених циљева и потреба. Политичке

структуре, ради унапређења рада јавног сектора, морају схватити потребу за отпочињањем реформи у области рачуноводства јавног сектора.

## **2. Персонални аспекти процеса изградње**

Поред друштвене воље и политичког консензуса за отпочињање процеса изградње јединственог рачуноводственог система у јавном сектору потребно је располагати квалитетним, оптималним и способним кадровским потенцијалом. Персонални аспект је неизоставан и најважнији део процеса.

Будући да је изградња рачуноводственог система сложен задатак иста се мора спроводити ангажовањем запослених на рачуноводственим пословима и формирањем тимова. Ангажована лица би чинили запослени који већ имају редовне радне обавезе или систематизована радна места за рачуноводствене послове. Тимови би пружали помоћ у процесу изградње, посебно у делу решавања практичних проблема у евидентирању, признавању, вредновању и интегралном обухвату имовине и обавеза.

Из тог разлога потребни су одговарајући кадрови којима ће бити додељени задаци. Основни проблем је у јасном прецизирању који су кадрови одговарајући. Основни критеријуми би требало да буду:

- квалификациона и старосна структура,
- искуство на рачуноводственим пословима,
- професионална оспособљеност и стручност,
- познавање начина функционисања ентитета јавног сектора,
- вештине и склоности запослених ка унапређењу финансијског извештавања,
- спремност за континуираним едукацијама и сл.

Поред наведених индивидуалних особина за унапређење постојећег стања у систему финансијског извештавања ентитета јавног сектора неопходна је приврженост тимском духу и сарадњи. С обзиром да изградња јединственог рачуноводственог система подразумева координацију између ресорног министарства и осталих ентитета јавног сектора потребно је формирати тимове које

би требало да одликује компетентност, репрезентативност, лични и етички интегритет чланова тимова.

Кадрови су веома важни за спровођење наведеног процеса из два разлога. Прво, они су носиоци промена постојећег рачуноводственог система. Друго, кадрови сами мењају досадашњи начин функционисања рачуноводствених подсистема, што значи да мењају и своје навике и начин рада. Из тог разлога, кадрови морају бити мотивисани да што ефикасније и ефективније обаве послове везане за интеграцију рачуноводства ентитета јавног сектора.

Мотивисање запослених, да учествују и дају допринос изградњи интегралног система финансијског извештавања у јавном сектору Републике Србије, је од кључне важности. У условима незадовољства запослених висином зарада у јавном сектору, одсуства адекватне политике управљања кадровима, непостојању критеријума за утврђивање ефикасности кадрова и кодекса понашања запослених код одређеног броја ентитета јавног сектора, тешко је пронаћи адекватан начин за мотивацију.

У поступку истраживања утврђено је да 64% испитаника има усвојен кодекс понашања, 6% нема усвојен кодекс а код осталих испитаника правила понашања су дефинисана за одређене послове.<sup>319</sup>

Такође, утврђено је да код 18% испитаника не постоје критеријуми за утврђивање кадровске ефикасности, код 9% испитаника критеријуми се иницијално уводе, 30% испитаника има развијене критеријуме а код 43% испитаника постоје критеријуми за одређене делове посла, тј. већину послова.<sup>320</sup>

Узимајући у обзир резултате истраживања поставља се питање на који начин ће носиоци јавних функција мотивисати запослене на промене, макар биле и незнатне. Прво, потребно је да носиоци јавних функција поседују лични и професионални интегритет и вештине. Друго, требало би да буду способни да увере запослене да ће реформа рачуноводства у јавном сектору допринети квалитету

---

<sup>319</sup> Резултати истраживања дати су у Прилогу 2: Резултати истраживања добијени поступком анкетања запослених на финансијско-рачуноводственим пословима у јавном сектору, Табела 2н) Да ли постоји Кодекс понашања запослених у ентитетима у коме сте ангажовани?

<sup>320</sup> Резултати истраживања дати су у Прилогу 2: Резултати истраживања добијени поступком анкетања запослених на финансијско-рачуноводственим пословима у јавном сектору, Табела 2н) Да ли постоје критеријуми за утврђивање ефикасности кадровске политике?



финансијског извештавања и као таква повећати поверење јавности у функционисање ентитета јавног сектора и дати допринос заштити јавних интереса.

Имајући у виду националну културу и инерцију запослених у јавном сектору тешко је очекивати да се изградња јединственог рачуноводственог система спроведе без наметања воље носиоца јавних функција и континуираног надзора и контроле. Међутим, принудним деловањем ефекат неће бити очекиван, зато је важно да се запосленима укаже на недостатке у систему финансијског извештавања и анализе, финансијског управљања, контроле и ревизије и предоче предности интегралног система.

У условима рационализације трошкова запослених тешко да ће се издвојити новчана средства, за стимулацију запослених, за спровођење активности на изградњи интегралног система. Зато је важно да политичари, односно носиоци јавних функција искористе своју моћ и утичу на запослене да прихвате и дају допринос креирању амбијента за изградњу јединственог рачуноводственог система јавног сектора.

Персонални аспект изградње је јако важан и зато је потребно преиспитати и унапредити кадровске потенцијале ентитета јавног сектора, одредити јасне критеријуме за утврђивање кадровске ефикасности, увести адекватан систем подстицаја и санкционисања, унапредити продуктивност запослених у јавном сектору, елиминисати непотизам и партократију. Носиоци јавних функција би требало сопственим примером да подстичу запослене на прихватање реформи рачуноводства јавног сектора, али то значи и да се они сами мењају.

Изградња интегралног рачуноводства на нивоу јавног сектора подразумева одређена улагања и одрицања, подразумева и постојање финансијских, кадровских али и других ресурса. С обзиром да су ресурси ограничени потребно је наћи баланс између улагања и користи, и у том смислу изабрати кадрове који ће бити носиоци промена и у релативно кратком року допринети унапређењу рачуноводства јавног сектора.

### **3. Рачуноводствени информациони системи и системи подршке Министарства финансија у праћењу стања средстава и извора средстава ентитета јавног сектора**

Изградња јединственог рачуноводства на нивоу ентитета јавног сектора не може се остварити без адекватних информационих система. Наиме, информациони системи би требало да буду креирани на начин да интегришу податке о пословним догађајима ентитета јавног сектора.

У поступку истраживања је утврђено да 36,4% испитаника може помоћу информационих система пратити систем финансијске контроле. Међутим, утврђено је да код 6% испитаника информациони системи не обезбеђују праћење система финансијске контроле, код 27,3% испитаника омогућено је праћење у одређеним деловима, код 27,3% омогућено је праћене у већини послова док се код 3% испитаника иницијално уводе информациони системи.<sup>321</sup>

Такође, у поступку истраживања утврђено је да код 39% испитаника информациони системи подржавају потребе финансијског извештавања, док код осталих испитаника информациони системи делимично подржавају или уопште не подржавају потребе финансијског извештавања.<sup>322</sup>

Коначно, у поступку истраживања утврђено је да постојећи информациони системи нису компатибилни и флексибилни што захтева њихову надоградњу у смислу развијања јединствених софтверских решења и апликација на нивоу јавног сектора.

Рачуноводствени информациони систем „има за циљ стварање квалитетне информационе подлоге која у крајњој линији, треба да буде у функцији ефикасног управљања“.<sup>323</sup> Рачуноводствени информациони систем кога чине скуп људи, опреме, рачунарских апликација и програма, софтверских решења, података,

---

<sup>321</sup> Резултати истраживања дати су у Прилогу 2: Резултати истраживања добијени поступком анкетања запослених на финансијско-рачуноводственим пословима у јавном сектору, Табела 2р) Да ли информациони систем омогућава праћење система финансијске контроле?

<sup>322</sup> Резултати истраживања дати су у Прилогу 2: Резултати истраживања добијени поступком анкетања запослених на финансијско-рачуноводственим пословима у јавном сектору, Табела 2с) Да ли информациони систем подржава потребе финансијског извештавања?

<sup>323</sup> Јаблан Стефановић, Р., (2011), Рачуноводствени информациони систем као фактор квалитета финансијског извештавања, 42. Симпозијум Савеза рачуновођа и ревизора Србије, Зборник радова, Златибор, стр.180-201.

метода, поступака и процедура, би требало да буде дизајниран и интегрисан на одговарајући начин. То значи, да информациони систем треба да обезбеди квалитетне информације неопходне за процесе пословног одлучивања, фискалне контроле и ефикасног функционисања ентитета јавног сектора.

У Републици Србији је почетком 2018. године Информациони систем извршења буџета-ИСИБ заменио претходни Систем за управљање јавним финансијама ФМИС (Financial Management Information System). Међутим, систем за извршење буџета ФМИС ће бити у примени током 2018. године.

ФМИС је био интегрисано и прецизно информационо технолошко решење, за све буџетске кориснике и Управу за трезор, који је омогућавао извршење буџета. Пружао је податке о приходима, примањима, расходима и издацима. Систем је био конципиран по принципу високог степена ауторизације коме могу приступити само лица са посебним овлашћењима, односно идентификационим „смарт“ картицама. Нови информациони систем ИСИБ функционише по истом принципу.

Систем ФМИС је омогућавао да корисници буџетских средстава директно извршавају пословне догађаје и трансакције које су у њиховој надлежности. Међутим, на овај начин креиран систем је онемогућавао свим буџетским корисницима увид у заједничке податке што је утицало на међусобну неусаглашеност података. Систем је пружао добру информациону основу за управљање новчаним токовима како на нивоу појединачних буџетских корисника тако и на нивоу општег сектора државе. Такође, омогућавао је електронску размену података између Управе за трезор и буџетских корисника. На овај начин је процес планирања, односно израде појединачних буџета и буџета на нивоу државе био олакшан.

На следећој слици дат је приказ, апропријације расхода из ФМИС система за једног буџетског корисника, ради стицања увида у информације које је пружао тај систем. Могућности система превазилазе су податке приказане на слици.

Слика 3: Приказ апропријације расхода из информационог система ФМИС

QBSW Budget Expenditure Execution		[B1B01-06] Апропријација расхода - Детаљи		Латин. Ђирил. <span>плано</span>	
Апропријација	Квота	Преузета обавеза	Плаћање	Администрација	Обавезе/ Потраживања
Систем					
Помоћ Док 2015					
Назад					
Шифра апропријације	167044	Организациона шифра	10310 - МИНИСТАРСТВО ПРАВДЕ		
Буџетска година	2015	Шифра програма	1602 - Уређење и управљање у систему правосуђа		
Датум креирања	29.12.2014	Шифра пројекта	0006 - Процес европских интеграција и нормативно административна подр		
Статус	валидан	Шифра извора	01 - Приходи из буџета		
Раздео / глава	22.0	Економска шифра	423000 - УСЛУГЕ ПО УГОВОРУ		
		Шифра функције	360 - Јавни ред и безбедност неklasификован на другом месту		
Почетна апропријација		89 520 000,00 RSD	Текућа апропријација		87 720 000,00 RSD
Располож. апропр.	82 890 610,47 RSD	Нераспоређено на ИБК	0,00 RSD		
Неизврш. пр. обав.	0,00 RSD	Нераспоређена апр. на	38 330 610,47 RSD		
Непл. зах. за плаћ.	340 888,75 RSD	квоте			
Извршена плаћања	4 488 500,78 RSD				
Корекција расхода	0,00 RSD				
Расположиви износ		82 890 610,47 RSD	Нераспоређено по контин		87 720 000,00 RSD
нераспор. на нижем нивоу			на нижем нивоу		
Пр. обав. на контима		4 829 389,53 RSD			
нераспор. на нижем н.					

Извор: <http://www.trezor.gov.rs/fmis-lat.html> (16.03.2016.)

Суштински проблем ФМИС информационог система је била оријентација на трансакције директних буџетских корисника које су тангирале позиције Извештаја о извршењу буџета. Дакле, ФМИС систем није био успостављен код свих ентитета који припадају јавном сектору.

У нови информациони систем ИСИБ укључени су директни буџетски корисници, индиректни буџетски корисници, правосудни органи и Управа за извршење кривичних поступака.<sup>324</sup> Утисак је да су недостаци претходног ФМИС-а по питању обухвата ентитета у примени информационог система пренети на ИСИБ.

Нови информациони систем ИСИБ обезбеђује увид у апропријације, квоте, преузете обавезе, плаћања, приходе, расходе, принудну наплату за буџетске кориснике и др.<sup>325</sup>

<sup>324</sup> <http://www.trezor.gov.rs/sr/services/isib/> (02.04.2018.)

<sup>325</sup> Детаљније видети на сајту [www.trezor.gov.rs](http://www.trezor.gov.rs) Корисничка упутства Система за извршење буџета, Министарство финансија, Управа за трезор, Сектор за информационе технологије (23.07.2018.)

У оквиру базе података ИСИБ постоји посебна софтверска компонента Систем за финансијско планирање чија је сврха прикупљање и евидентирање планова прихода, расхода, примања и издавања директних и индиректних буџетских корисника.

Нови информациони систем у великој мери је компатибилан са претходним системом. Сличности се уочавају у обиму и садржини информација, нарочито, о апропријацијама расхода.

Имајући у виду наведено Министарство финансија мора покренути иницијативу за креирање свеобухватног информационог система уз помоћ и подршку ресорних министарстава и осталих ентитета јавног сектора. Потребно је да Министарство финансија креира системе подршке који ће прикупљати, евидентирати, обрађивати и приказивати податке о средствима и изворима средстава. Да би се то постигло сами ентитети морају располагати поузданим подацима о расположивим средствима и изворима тих средстава. Такође, потребно је усвојити јединствене рачуноводствене политике ради постизања доследности и упоредивости, јединствене класификације и контне планове.

Креирање система подршке који би обезбедио увид у стање и структуру активе и пасиве јавног сектора захтева високе трошкове улагања за успостављање, вођење и одржавање тог система. Користи би биле вишеструке, зато што би се почео решавати деценијски проблем у вези са средствима, њиховом употребом, располагањем, отуђењем, изворима финансирања и сл. Чињеница да би постојали подаци о томе којим средствима располажемо утицала би и на начин управљања јавним средствима.

Постојећи рачуноводствени информациони системи се разликују код ентитета јавног сектора. У Управи за трезор примењује се SAP систем (Systems, Applications & Products in Data Processing) који омогућава интеграцију података у главној књизи. Међутим, SAP систем је имплементиран у малом броју ентитета јавног сектора, неки од њих су ЈП Пошта Србије, Телеком Србија а.д., Дунав осигурање д.о.о., ЈП ЕПС.

По природи ствари SAP систем омогућава висок степен аутоматизације књижења, јединствену и правовремену евиденцију пословних догађаја, потпуно праћење пословања, ефикасније управљање расположивим средствима,

економичније пословање, трошковну ефикасност, побољшање квалитета јавних добара и услуга, повећање јавних прихода, бољу информациону основу за одлучивање и побољшање перформанси. Међутим, основна је дилема да ли у нашој земљи имплементирано софтверско решење обезбеђује све наведено. Уважавајући (не)квалитет финансијских извештаја, начин одлучивања и преузимања одговорности носиоца јавних функцији може се закључити да SAP систем није допринео основном циљу имплементације. То не значи да он као такав није добар, већ само указује да кадрови нису у довољној мери искористили могућности који имплементиран информациони систем нуди.

Управа за трезор поред ФМИС, односно ИСИБ система има развијен систем за девизна плаћања, централни регистар фактура, електронски систем платног промета и засебан систем извештавања усмерен ка праћењу неизмирених обавеза ентитета јавног сектора који омогућава континуирано праћење неизмирених обавеза и спречава кашњења у плаћањима.

У циљу изградње квалитетног и јединственог рачуноводственог система јавног сектора потребно је приступити надоградњи постојећег рачуноводственог информационог система и изградити систем подршке који ће интегрисати податке о имовини, обавезама и нето имовини. Надоградња постојећег рачуноводственог информационог система требало би да се одвија у правцу унапређења буџетског извештајног модела и развијања софтверских апликација као основе за развијање финансијског извештајног модела, у складу са дефинисаним модулима. Једино на тај начин се може постићи интегритет података на нивоу јавног сектора.

Преузимање наведених активности је веома сложено и за потпуну имплементацију је потребан дужи временски период, минимум пет година. За реализацију постављених циљева у вези са информационим системом потребна је јака подршка политичара, друштва и кадрова, као и квалитетна сарадња између Министарства финансија и осталих ентитета јавног сектора.

#### 4. Национална стратегија унапређења система финансијског извештавања ентитета јавног сектора

Унапређење система финансијског извештавања ентитета јавног сектора подразумева оптималну организацију друштвених, политичких, кадровских, информатичких и финансијских ресурса. Формализација наведених аспеката се може постићи усвајањем националне стратегије унапређења система финансијског извештавања ентитета јавног сектора.

Национална стратегија би требало да пружи одговоре на питања ко је одговоран за унапређење постојећег система, ко су учесници у процесу унапређења, шта треба унапредити, како унапредити постојеће стање, када је очекивани рок реализације и ко и како треба да обезбеди организациону подршку процесу унапређења.

Слика 4: Кључна питања у дефинисању Националне стратегије

<b>Ко?</b> <ul style="list-style-type: none"><li>• Министарство финансија</li><li>• Ресорна министарства и органи у саставу министарства</li><li>• Посебне организације</li><li>• Фондови</li><li>• Јавне агенције</li><li>• Народна банка Србије (НБС)</li><li>• Државна ревизорска институција (ДРИ)</li><li>• Друштва капитала у којима је оснивач држава</li><li>• Остали ентитети јавног сектора</li></ul>
<b>Шта?</b> <ul style="list-style-type: none"><li>• Измена правне регулативе</li><li>• Прихватање професионалне регулативе</li><li>• Унапређење буџетских процеса</li><li>• Развијање модула финансијског извештавања</li><li>• Јачање концепта јавне одговорности</li></ul>
<b>Како?</b> <ul style="list-style-type: none"><li>• Систематично планирање и предузимање мера за унапређење постојећег система финансијског извештавања ентитета јавног сектора</li></ul>
<b>Када?</b> <ul style="list-style-type: none"><li>• Приступити изради националне стратегије у што краћем року</li><li>• Реализовати елементе националне стратегије у року од годину дана</li><li>• Очекивани ефекти у периоду од две године</li></ul>
<b>Организациона подршка</b> <ul style="list-style-type: none"><li>• Влада Републике Србије</li><li>• Министарство финансија</li><li>• Јавност</li></ul>

Извор: Аутор

Одговорност за унапређење постојећег система финансијског извештавања ентитета јавног сектора је првенствено на Министарству финансија, Управи за трезор и осталим органима у саставу овог министарства.

У поступку истраживања од укупног броја испитаника 30% се изјаснило да Министарство финансија доприноси унапређењу рачуноводства јавног сектора, 21% сматра да Министарство финансија не доприноси унапређењу постојећег стања а 49% испитаника је истакло да министарство даје допринос у одређеним деловима, односно већини послова.<sup>326</sup>

Резултати истраживања указују на потребу за јачањем улоге Министарства финансија у унапређењу постојећег система финансијског извештавања ентитета јавног сектора.

Учеснике у процесу унапређења постојећег система чине ресорна министарства и органи у саставу, посебне организације, јавне агенције, фондови, НБС, ДРИ, друштва капитала у којима је оснивач држава и остали ентитети јавног сектора.

Подручја која треба унапредити се односе на:

- унапређење регулаторног оквира,
- стандардизацију и хармонизацију чији су основни инструмент МРС ЈС,
- дефинисање јединствених рачуноводствених политика,
- устројство евиденција,
- обезбеђење потпуних и поузданих података,
- унапређење система интерних контрола и финансијског управљања,
- унапређење буџетских процеса,
- унапређење програмског модела буџетирања,
- унапређење система буџетског извештавања,
- развијање система финансијског извештавања и системског полагања рачуна,
- јачање система индивидуалне одговорности,
- увођење праксе систематског управљања свеобухватним ризицима,
- унапређење система управљања јавним средствима и

---

<sup>326</sup> Резултати истраживања дати су у Прилогу 2: Резултати истраживања добијени поступком анкетирања запослених на финансијско-рачуноводственим пословима у јавном сектору, Табела 2ћ) Да ли Министарство финансија доприноси унапређењу рачуноводственог система јавног сектора?



- повећање транспарентности.

Унапређење наведених подручја се може остварити уколико се:

- ојача персонални капацитет за спровођење реформе рачуноводства јавног сектора,
- афирмише рачуноводствена професија,
- ојача улога буџетске инспекције, интерне ревизије и екстерне ревизије,
- спроведе попис имовине и обавеза на нивоу јавног сектора,
- обезбеде технички капацитети,
- развију информациони системи за модуле финансијског и буџетског извештавања,
- развију системи подршке у обухвату имовине и обавеза,
- ојачају контролне активности,
- континуирано едукују лица ангажована у ентитетима јавног сектора,
- одреде критеријуми за избор програма и пројеката, што претпоставља јасно дефинисање циљева на нивоу појединачних ентитета и јавног сектора као економског ентитета,
- непристрасно и у интересу јавности оцењује исплативост одређених улагања коришћењем економских метода (нпр. анализа трошкови-корист, анализа осетљивости) што подразумева побољшање контролног окружења,
- адекватно примењује и поштује етички кодекс носиоца јавних функција,
- повећају овлашћења одговорних лица, у ентитетима јавног сектора, у погледу употребе буџетских средстава и
- смањи бирократија.

За спровођење наведених мера потребан је одређени период. Очекивани временски интервал унапређења постојећег система финансијског извештавања може се проценити на период од 2 до 5 година. Илустративни приказ динамике и тока активности које треба предузети и спровести кроз националну стратегију приказан је у табели која следи.

Табела 14: Илустративни приказ динамике и тока активности спровођења националне стратегије

Елементи националне стратегије	очекивани период реализације				
	t	t+1м	t+6м	t+12м	t+24м
одређивање надлежних ентитета за унапређење система финансијског извештавања у јавном сектору					
одређивање ентитета који ће учествовати у процесу унапређења постојећег рачуноводственог система					
идентификовање кључних подручја унапређења					
предузимање мера за унапређење					
очекивани резултати унапређења					

t- представља ознаку временског периода, tј. почетни тренутак

Извор: Аутор

Да би се реализовала национална стратегија потребна је одговарајућа организациона подршка. Такав вид подршке мора пружити Влада Републике Србије, Министарство финансија, јавност и донатори. Донатори би могли имати значајну улогу, будући на недостатак финансијских средстава у буџету Републике Србије, за наведене потребе. Не умањујући значај донаторства, ипак, за унапређење постојећег система финансијског извештавања у јавном сектору је најважнија политичка воља и ширење свести о значају решавања постојећих неправилности.

Имајући у виду неатрактивност рачуноводства за носиоце јавних функција, стручна јавност се мора активније укључити у дијалоге, расправе или отворене трибине како би се повећала свест о значају унапређења предметне области.

## 5. Предложени модел рачуноводственог система јавног сектора

Рачуноводствени систем јавног сектора мора бити интегралан како би се корисницима финансијских извештаја пружиле информације које задовољавају основне и унапређујуће квалитативне карактеристике.

Корисници финансијских извештаја, као финансијери ентитета јавног сектора и уједно корисници јавних добара и јавних услуга, су све више заинтересовани за увид у пословање и ефекте спроведених активности ентитета јавног сектора. Зато

је потребно обезбедити извештаје који ће представљати квалитетну информациону основу за оцену рада појединачних ентитета и јавног сектора у целини, али и за процес пословног одлучивања.

Постојећа организација рачуноводства ентитета јавног сектора Републике Србије не задовољава информационе потребе корисника. Такође, постојећа организација онемогућава увид у начин управљања расположивим финансијским средствима, имовином, обавезама, приходима, расходима, новчаним токовима појединачних ентитета јавног сектора и јавног сектора у целини. Да би се унапредило постојеће стање система финансијског извештавања у јавном сектору потребно је изградити јединствени рачуноводствени систем.

Рачуноводствени систем јавног сектора се мора односити на све ентитете јавног сектора, како би се обезбедиле рачуноводствене информације и пренос тих информација доносиоцима одлука на најефикаснији начин. Дакле, рачуноводствени систем јавног сектора у Републици Србији би се састојао од запослених у јавном сектору; поступака и процедура релевантних за јавни сектор; евиденција општег сектора државе, јавних финансијских институција, јавних нефинансијских институција и других друштава капитала чији је оснивач Република Србија или у којима држава има утицај на пословање.

Функционисање рачуноводственог система јавног сектора било би у надлежности Управе за трезор, која је према постојећој организацији надлежна за извршење буџета, буџетско рачуноводство и извештавање. Новим моделом Управа за трезор би била надлежна за буџетско извештавање и финансијско извештавање.

Буџетско извештавање би било усмерено на ентитете јавног сектора чије се пословање финансира из буџета Републике Србије.

Буџетско извештавање би се заснивало на готовинској основи, док би се временом имплементирала примена обрачунске основе у складу са добром праксом и искуством земаља које су са успехом развиле систем буџетског извештавања на обрачунској основи.

Буџетско извештавање би било усмерено на будућу алокацију новчаних средстава на изабране програме (пројекте), на извршење буџета, на праћење намене употребе одобрених апропријација и усклађеност употребе поверених средстава са правном регулативом, односно са Законом о буџету.

Буџетско извештавање би омогућило проактивно деловање, уз претпоставку да се постојећи начин планирања, тј. израде буџета унапреди. Основни извештај би био Извештај о извршењу буџета.

Систем буџетског извештавања би се заснивао на буџетским принципима који би били усклађени са циљевима економске политике, превасходно са циљевима фискалне, монетарне и политике јавног дуга.

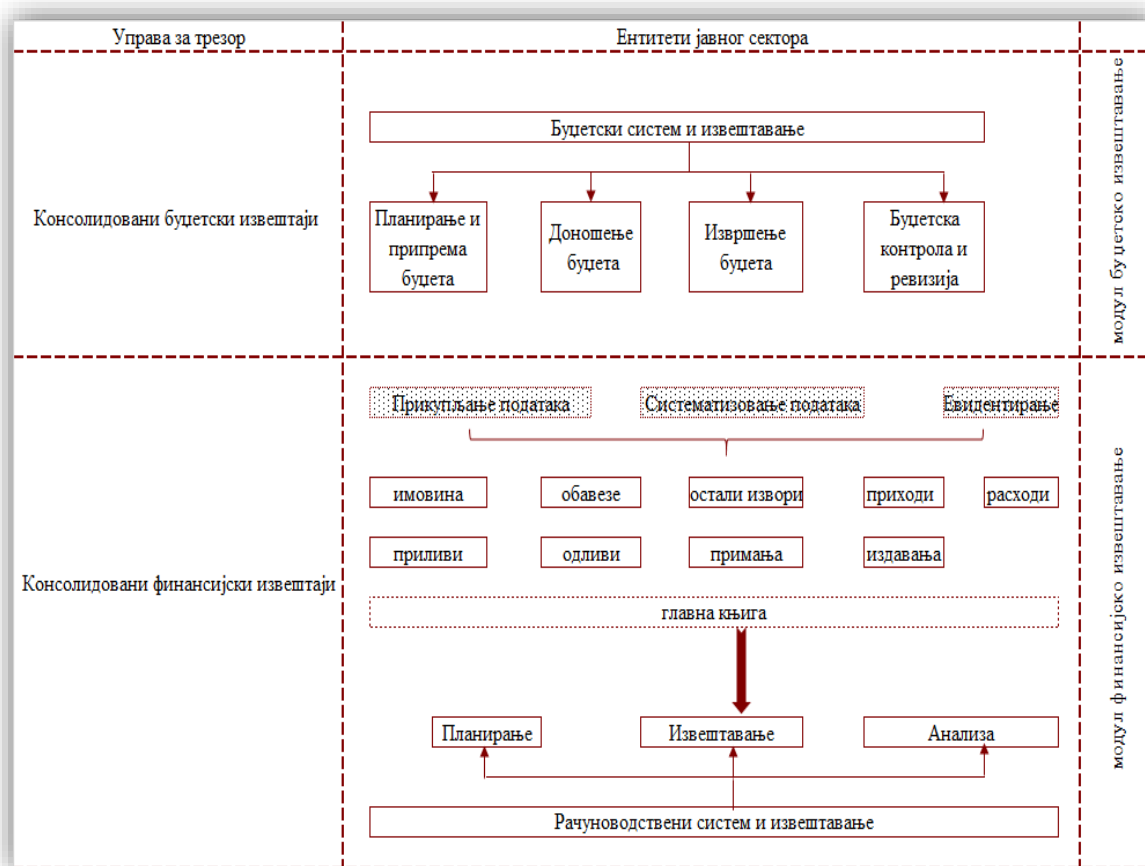
Финансијско извештавање би било усмерено ка свим ентитетима јавног сектора независно од начина финансирања активности.

Финансијско извештавање би накнадно, односно на одређени дан, приказало финансијски положај и успешност, новчане токове и промене на нето имовини у јавном сектору. Квалитетно финансијско извештавање би омогућило превентивно деловање.

Финансијске извештаја би чинили Биланс стања, Биланс успеха, Извештај о новчаним токовима, Извештај о променама на нето имовини, Извештај о општем сектору државе, Напомене уз финансијске извештаје.

Систем финансијског извештавања би се заснивао на рачуноводственим принципима и био би усклађен са захтевима МРС ЈС.

Графички приказ 7: Предложени модел рачуноводног система јавног сектора

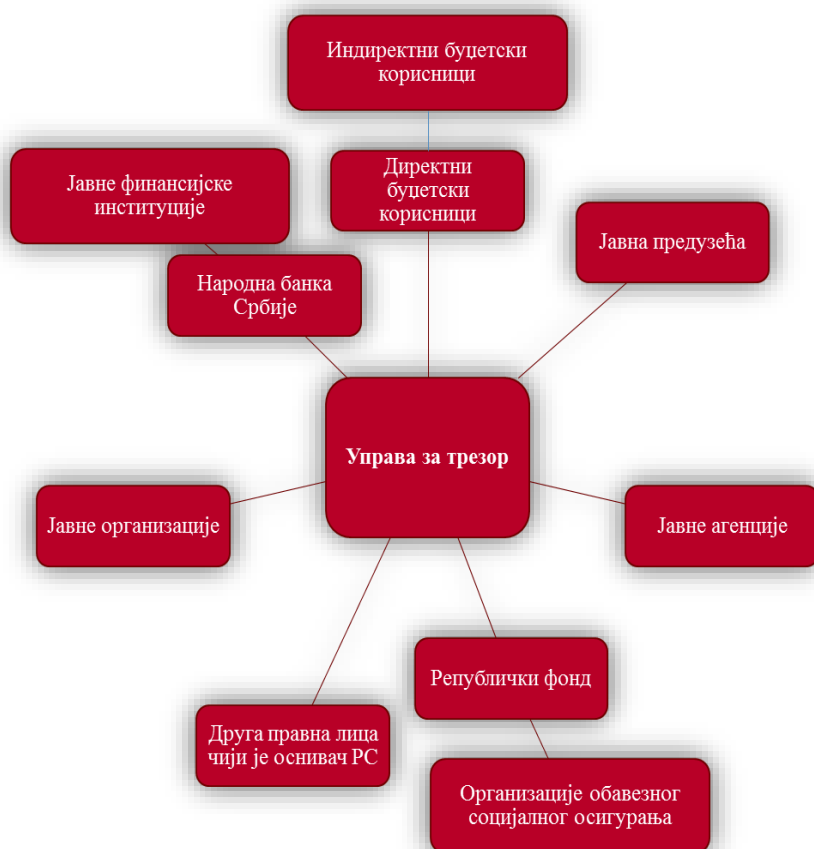


Извор: Аутор

Системи буџетског и финансијског извештавања били би имплементирани у рачуноводствене системе свих ентитета јавног сектора на једнообразан начин. Једнообразност би се обезбедила стандардизацијом и хармонизацијом финансијских извештаја, применом МРС ЈС, јединственим рачуноводственим политикама за исте пословне трансакције, јединственим Законом о рачуноводству јавног сектора и јединственом (ре)класификацијом рачуна у контним плановима. Успостављањем јединствених правила признавања, вредновања, обелодањивања пословних догађаја обезбедила би се доследност и упоредивост. На овај начин, нови модел би омогућио да надлежни институционални орган, тј. Управа за трезор, консолидује податке на нивоу јавног сектора и обезбеди консолидоване извештаје о финансијском положају, перформансама, новчаним токовима, ефикасности, ефективности и економичности пословања јавног сектора Републике Србије.

Такође, створила би се и информациона основа за извештавање о пословању сродних група ентитета у јавном сектору. На пример, било би могуће посебно обезбедити извештаје и спровести анализу пословања јавних предузећа, општег сектора државе, јавних финансијских институција, јавних агенција и организација.

Графички приказ 8: Обухват ентитета у предложеном моделу рачуноводственог система јавног сектора



Извор: Аутор

Појединачни ентитети јавног сектора имали би обавезу да појединачне финансијске извештаје, састављене на основу података из главне књиге, достављају Управи за трезор.

Ентитети јавног сектора, чија је главна књига тренутно у потпуности саставни део главне књиге Управе не би састављали финансијске извештаје, већ би то чинила

Управа. Сет финансијских извештаја били би достављани овим ентитетима у циљу сачињавања напомена уз извештаје.

Ентитети јавног сектора, чија је главна књига тренутно делимично саставни део главне књиге Управе, финансијске извештаје би састављали на основу бруто биланса и достављали их Управи са додатним напоменама.

Ентитети јавног сектора, чија главна књига тренутно није саставни део главне књиге Управе за трезор, попуњене финансијске извештаје са додатним напоменама би достављали Трезору.

На основу појединачних финансијских извештаја Управа за трезор би спроводила поступак консолидације елиминисањем последица интерних пословних догађаја на нивоу јавног сектора. Последице свих трансакција би требало консолидовати, осим оних које се односе на порезе и доприносе коју ентитети јавног сектора плаћају за своје запослене различитим нивоима власти. Ове трансакције се третирају као плаћања од стране запослених.<sup>327</sup>

Рок за достављање финансијских извештаја могао би се ограничити на фебруар текуће године у односу на претходну, са изузетком индиректних корисника који би били у обавези да појединачне извештаје доставе директним буџетским корисницима, до краја јануара текуће за претходну годину. Дефинисањем ових рокова могао би се скратити рок за консолидовање на нивоу јавног сектора.<sup>328</sup> На овај начин се не би чекао крај године да се сазна са колико је успеха јавни сектор заштитио јавни интерес, колико ефикасно и ефективно су задовољене јавне потребе, колико економично су пословали ентитети јавног сектора, са колико успеха је вођена економска политика, да ли је обезбеђена макроекономска стабилност, да ли су испоштована фискална правила, колико јавних предузећа послује са губитком, колики је капитал јавних финансијских институција, на колико дивиденди рачуна држава, да ли су и са колико успеха реализовани програми и пројекти јавних агенција и организација и сл. Располагање и обелодањивање ових информација утицало би на јачање одговорности појединачних ентитета јавног сектора и Владе Републике Србије у целини.

---

<sup>327</sup> Pitzer, J., Jean-Pierre Dupuis, (2006), *The General Government and Public Sectors, The fifth meeting of the Task Force on Harmonization of Public Sector Accounting*, page 22., Paris

<sup>328</sup> У складу са одредбама Закона о буџетском систему 1. октобар текуће године је рок за састављање консолидованог извештаја Републике Србије за претходну годину

Развијање предложеног рачуноводственог модела би утицало на развој трошковног и управљачког рачуноводства јавног сектора. Улога трошковног рачуноводства у јавном сектору нарочито долази до изражаја при формирању цена јавних добара и услуга, контроли трошкова, мерењу учинака ентитета јавног сектора, евалуацији програма националне владе или појединачних ентитета јавног сектора и доношења одлука.<sup>329</sup> Развој и имплементација инструмената управљачког рачуноводства у јавном сектору допринела би повећању ефикасности, ефективности и економичности.

За развијање модела рачуноводственог система јавног сектора потребно је предузети низ мера које су разматране у претходном делу рада, а односе се на неколико аспеката:

- Друштвени аспект који се огледа у потреби јавности да располаже информацијама о раду и начину функционисања јавног сектора, и који подразумева подстицање јавности да се укључи у дијалоге и вођење јавних расправа-дискусија,
- Политички аспект који подразумева спремност носиоца јавних функција, односно политичких актера да се предузму мере презентоване у раду, што претпоставља постојање стратешког план националне владе, дефинисање приоритети у мандату владе и стабилност националне владе,
- Институционални аспекти као што је спремност и способност институција система да подржи реформу јавног сектора, а тиме и реформу њеног неизоставног дела, рачуноводства јавног сектора,
- Регулаторни и професионални аспекти који подразумева измену правне регулативе у складу са савременим трендовима рачуноводства јавног сектора, стандардизацију и хармонизацију професионалне регулативе, афирмирање рачуноводствене професије, подстицање и вођење конструктивног дијалога између надлежних ентитета и рачуноводствене професије,

---

<sup>329</sup> Детаљније видети: IFAC, (2000), International Public Sector Study 12, *Perspectives on Cost Accounting for Governments*, September



- Персонални аспект као што је учачавање значаја спровођења реформе рачуноводства јавног сектора од стране носилаца јавних функција и запослених у јавном сектору. Наведено се може постићи кроз мотивисање запослених на промене и ширењу свести о значају унапређења постојећег система финансијског извештавања у јавном сектору,
- Технички аспект који подразумева заштиту података ентитета јавног сектора кроз креирање компатибилних и флексибилних информационих система, односно надоградњу постојећих информационих система у циљу интегрисања података о ефектима пословања јавног сектора кроз модуле буџетског и финансијског извештавања и
- Финансијски аспекти као што је расположивост финансијским средствима да се имплементирају софистициране апликације и системи, да се ангажују компетентни кадрови и формирају стручни тимови ради отпочињања реформе у рачуноводству јавног сектора.

Развијање новог модела утицало би на успостављање:

- јасних правила неопходних за повезивање свих ентитета јавног сектора на интегрисани буџетски и рачуноводствени систем,
- систематичног евидентирања пословних догађаја, што би утицало на поузданост и потпуност информација,
- редовног полагања рачуна носилаца јавних функција,
- адекватног и редовног финансијског извештавања,
- интегрисаног евидентирања имовине и обавеза на начин који ће омогућити финансијско управљање, контролу и ревизију,
- квалитетног система праћења апропријација (постојећег буџетског рачуноводства) што би допринело квалитетнијем управљању буџетским средствима,
- транспарентног буџетског и финансијског извештавања,
- јаче фискалне и економске одговорности и
- ефикаснијег процеса доношења одлука.

Нови модел организовања рачуноводства јавног сектора имао би шири обухват у односу на постојеће стање.

Предложени модел би подразумевао евидентирање пословних догађаја свих ентитета јавног сектора, извештавање не само о извршењу буџета, као данас, већ и о финансијском положају, финансијској успешности, променама на нето имовини и новчаним токовима.

Предложени модел би обезбедио адекватну информациону основу за процес планирања, анализе и одлучивања на нивоу целокупног јавног сектора и његових саставних делова. Према томе, нови модел би обезбедио квалитетнији систем финансијског извештавања ентитета јавног сектора у Републици Србији.

## Закључак

Јавни сектор и његово функционисање завређују све већу пажњу научне и друге јавности. Улога јавног сектора за националну економију је од великог значаја, отуда и потреба за континуираним преиспитивањем обухвата, величине, економичности, ефикасности и ефективности јавног сектора.

Јавност, као најзначајнији инвеститор јавних добара и услуга, је заинтересована за информацијама о намени и употреби новчаних средстава која су поверили држави кроз плаћање пореза, доприноса и осталих врста јавних прихода. Заинтересована је и за обелодањивање информација о обиму и квалитету јавних добара и услуга и бројним другим финансијским и нефинансијским информацијама. У циљу пружања неопходних информација о пословању ентитета јавног сектора и јавног сектора у целини неопходно је постојање квалитетног рачуноводственог система.

На основу резултата истраживања утврђено је да постојећи систем финансијског извештавања у јавном сектору Републике Србије не може задовољити на овај начин дефинисане информационе захтеве јавности. Постојећи систем финансијског извештавања у јавном сектору Републике Србије је врло специфичан и усмерен је на један део ентитета јавног сектора. Специфичност финансијског извештавања се огледа у нестандардизованим, нехармонизованим, непоузданим, непотпуним и неупоредивим подацима, на шта упозорава и Државна ревизорска институција у својим извештајима. Кључни проблем постојећег система финансијског извештавања су неустројене евиденције, неједнообразност евидентирања трансакција, недоследна примена рачуноводствених политика или непостојање рачуноводствених политика, неадекватни системи интерне контроле и финансијског управљања.

Орјентација рачуноводственог система на један део јавног сектора Републике Србије, односно на општи ниво државе умањује исказну моћ и тако недовољно квалитетних финансијских извештаја.

Финансијско извештавање јавног сектора има за циљ контролу намене буџетских средстава што омогућава континуирани надзор над готовином и готовинским еквивалентима. Уважавајући постављени циљ, одговорност носиоца

јавних функција у Републици Србији се оцењује искључиво на основу извршења буџета. Међутим, одговорност се не може посматрати само у контексту сагледавања висине, динамике, намене трошења и расподеле одобрених буџетских средстава. Такође, одговорност се не може оцењивати само за поједине носиоце јавних функција. Наиме, важна је одговорност министара, државних секретара, директора школа и болница и других одговорних лица у органима државне управе и локалне самоуправе, али важна је и оцена одговорности директора јавних предузећа, директора и њихових помоћника у другим друштвима капитала у којима држава има учешће или могућност вршења утицаја на пословање.

Из тог разлога, корисници финансијских извештаја имају шире информационе потребе што указује на неопходност да се традиционално рачуноводство јавног сектора, односно буџетско рачуноводство, мора развијати у смеру предвиђања будућих пословних догађаја и адекватне анализе. Неопходно је кроз јасно дефинисана правила, методологије и поступке, традиционални извештајни модел рачуноводства преусмерити ка савременом концепту, у циљу његовог унапређења. Ово посебно, имајући у виду савремене трендове и процес глобализације, где се већина промена одражава на систем организовања рачуноводства јавног сектора као и на захтеве који се пред њим постављају.

Неопходно је изградити рачуноводствени систем који ће омогућити интеграцију података на нивоу целокупног јавног сектора и који ће генерисати извештаје који одражавају поуздано и веродостојно информације о финансијском положају ентитета јавног сектора, финансијској успешности, новчаним токовима и променама на нето имовини.

Данас имамо ситуацију да се не зна чиме располаже Република Србија, колика је нето имовина државе, колика су потраживања, обавезе и остали извори средстава. Чињеница да не располажемо подацима о основним билансним категоријама говори о начину управљања и вођења јавног сектора од стране јавних менаџера. Такође, завршни рачун на нивоу Републике Србије није усвојен дуже од једне деценије. Како би се постојеће стање унапредило потребно је, неодложно, отпочети процес изградње ефикасног и поузданог јединственог рачуноводственог система јавног сектора чија ће се организација прилагодити информационим потребама интерних и екстерних корисника финансијских извештаја.

Резултати истраживања презентовани у овом раду представљају основу за следеће закључке:

1. За процес изградње интегралног рачуноводственог система потребно је постојање квалитетно изграђеног правног, професионалног и институционалног оквира, што нашој земљи недостаје. Из тог разлога, потребно је отпочети реформске процесе користећи искуства других земаља да би се избегле грешке и отклонили постојећи недостаци.
2. У раду је дата компаративна анализа користећи праксе финансијског извештавања у јавном сектору Велике Британије и Републике Српске. Искуства ових земаља у спровођењу реформе рачуноводства јавног сектора могу послужити Републици Србији у процесу изградње јединственог рачуноводственог система у јавном сектору. У том случају потребно је уважити друштвене, политичке, персоналне, техничке и финансијске аспекте карактеристичне за Републику Србију.
3. Буџетско рачуноводство засновано на готовинској основи не обезбеђује потпуне, поуздане и транспарентне информације о извршењу буџета, финансијском положају, успешности и новчаним токовима на нивоу државе. Из тог разлога потребно је приступити реформским процесима. Реформа рачуноводства јавног сектора би требало да буде усмерена ка стандардизацији и хармонизацији финансијског извештавања применом МРС ЈС; уређењу рачуноводствених евиденција у смислу обезбеђења потпуности и поузданости; интегрисању података о имовини, обавезама, приходима, расходима, приливима, одливима, примањима и издавањима на нивоу јавног сектора; афирмисању рачуноводствене професије; увођењу праксе системског полагања рачуна носиоца јавних функција кроз транспарентност извештавања и креирању модела рачуноводственог система јавног сектора.
4. Организовање извештајног модела у јавном сектору био би усмерен на финансијско извештавање и буџетско извештавање ентитета јавног сектора кроз интегрисане податке о ефектима пословања ентитета јавног сектора. Улога буџетског извештавања би се огледала у праћењу употребе поверених новчаних средстава ентитета јавног сектора и оцени фискалне

одговорности. Улога финансијског извештавања би се огледала у праћењу и оцени финансијског положаја, успешности, новчаних токова, ефикасности, ефективности и економичности јавног сектора. Буџетски и финансијски извештаји развијали би се кроз два извештајна модула, за које би били релевантни буџетски и рачуноводствени принципи, респективно. Нови модел би представљао надоградњу постојећег модела извештавања у смислу задржавање примене готовинске основе у поступку планирања, припреме и извршења буџета. С друге стране, развијање модула финансијског извештавања би подразумевало потпуну примену МРС ЈС.

5. Основну улогу у организовању новог модела финансијског извештавања у јавном сектору имало би Министарство финансија, односно Управа за трезор. Поред ове институције у процес изградње јединственог рачуноводственог система били би укључени представници свих ентитета који припадају јавном сектору.
6. Да би се решио деценијски проблем око недоумица који ентитети припадају јавном сектору, било би потребно преуредити постојећи списак корисника јавних средстава. Односно, било би неопходно израдити регистар ентитета јавног сектора који би представљао основу за консолидовање, тј. којим би се одредио круг консолидовања. На овај начин била би испуњена прва претпоставка за консолидовање појединачних финансијских извештаја ентитета јавног сектора. Поред наведеног, било би неопходно успоставити и јединствене рачуноводствене основе за све ентитете јавног сектора, дефинисати јединствене рачуноводствене политике за исте пословне трансакције на нивоу јавног сектора уважавајући специфичност пословања појединих ентитета јавног сектора, утврдити јединствену (ре)класификацију рачуна у контним плановима. Предузимањем ових мера могао би се коначно, на нивоу државе, саставити сет консолидованих финансијских извештаја.
7. Унапређење система финансијског управљања, интерне контроле и ревизије у ентитетима јавног сектора допринело би квалитетнијој оцени одговорности, ефикасности и ефективности јавних менаџера. На овај начин би се могао унапредити процес пословног одлучивања у јавном сектору што

би утицало на увођење управљачког приступа кроз развој трошковног рачуноводства.

8. Нови модел финансијског извештавања ентитета јавног сектора обезбедио би систематично евидентирање пословних догађаја, што би утицало на поузданост и потпуност информација, омогућило би јединствено и интегрисано евидентирање имовине и обавеза, омогућило би и редовно полагање рачуна носилаца јавних функција кроз адекватно и ажурно финансијско извештавање, као и квалитетно праћење апропријација. Нови модел би допринео квалитетнијем управљању буџетским средствима, допринео би транспарентнијим буџетским и финансијским извештајима што би утицало на јачање финансијског управљања, контроле, ревизије, фискалне и економске одговорности и коначно до ефикаснијег процеса пословног одлучивања у ентитетима јавног сектора. Унапређење процеса управљања би у неком, надамо се не тако далеком, временском периоду побољшало перформансе јавног сектора.

Сазнања презентована у тачкама од 1. до 8. потврђују хипотезе постављене на почетку овог истраживања.

Узимајући у обзир методолошка ограничења у поступку истраживања, која се односе на величину обрађеног узорка, потребно је изведене закључке третирати као основу за будућа истраживања у области рачуноводства јавног сектора.

Изградња јединственог рачуноводственог система представљала би значајну промену. Свака промена ствара додатни трошак који оптерећује фискални резултат Републике Србије. Изградња јединственог рачуноводственог система захтева доста ресурса, који су по природи ограничени. Када је реч о ресурсима, првенствено се мисли на време и новац. С друге стране, протицањем времена проблеми у постојећој организацији рачуноводства јавног сектора Републике Србије се кумулирају. Дакле, времена за одлагање нема. Зато је потребно предузети неопходне мере које ће на најрационалнији начин допринети унапређењу система финансијског извештавања у јавном сектору наше земље. Користи од изградње предложеног модела јединственог рачуноводственог система јавног сектора Републике Србије биле би вишеструке.

## Прилози

### Прилог 1: Класификација општег сектора Републике Србије

Министарства	Органи у саставу министарства
Министарство финансија	Пореска управа Управа царина Управа за трезор Управа за јавни дуг Управа за дуван Управа за спречавање прања новца Управа за слободне зоне
Министарство привреде	Дирекција за мере и драгоцене метале Управа за брзи одговор
Министарство пољопривреде, шумарства и водопривреде	Управа за ветерину Управа за заштиту биља Управа за шуме Управа за аграрна плаћања Републичка дирекција за воде Дирекција за националне референтне лабораторије Управа за пољопривредно земљиште
Министарство за заштиту животне средине	Агенција за заштиту животне средине
Министарство грађевинарства, саобраћаја и инфраструктуре	Дирекција за водне путеве Управа за утврђивање способности бродова за пловидбу
Министарство рударства и енергетике	Управа за резерве енергената
Министарство трговине, туризма и телекомуникација	
Министарство правде	Управа за извршење кривичних санкција Дирекција за управљање одузетом имовином Управа за сарадњу са црквама и верским заједницама
Министарство државне управе и локалне самоуправе	Управни инспекторат
Министарство унутрашњих послова	Полицијске управе
Министарство одбране	Војнобезбедносна агенција Војнообавештајна агенција Инспекторат одбране Управа за војно здравство Управа за односе са јавношћу Универзитет одбране
Министарство спољних послова	Управа за сарадњу са дијаспором и Србима у региону
Министарство просвете, науке и технолошког развоја	
Министарство здравља	Управа за биомедицину Домови здравља, Болнице, Клинички центри и др.
Министарство омладине и спорта	
Министарство културе и информисања	
Министарство за европске интеграције	
Министарство за рад, запошљавање, борачка и социјална питања	Инспекторат за рад Управа за безбедност и здравље на раду



**Посебне организације**

Републички секретаријат за законодавство  
Републички завод за статистику  
Републички хидрометеоролошки завод  
Републичка дирекција за имовину  
Центар за разминурање  
Завод за интелектуалну својину  
Управа за јавне набавке  
Републички сеизмолошки завод  
Комесаријат за избеглице и миграције  
Републичка агенција за мирно решавање радних спорова  
Дирекција за железнице  
Завод за социјално осигурање  
Републичка дирекција за робне резерве  
Републички секретаријат за јавне политике  
Безбедносно-информативна агенција  
Републички геодетски завод  
Геолошки завод Србије  
Центар за истраживање несрећа у саобраћају

**Јавне агенције**

Агенција за лиценцирање стечајних управника  
Агенција за безбедност саобраћаја  
Агенција за лекове и медицинска средства Србије  
Агенција за привредне регистре  
Агенција за акредитацију здравствених установа Србије  
Агенција за реституцију  
Агенција за управљање лукама  
Директорат цивилног ваздухопловства Републике Србије  
Развојна агенција Србије  
Агенција за заштиту јонизирајућих зрачења и нуклеарну сигурност Србије

**Фондови**

Рублички фонд за пензијско инвалидско осигурање  
Републички фонд за здравствено осигурање  
Национална служба за запошљавање

**Службе владе**

Генерални секретаријат владе  
Канцеларија за сарадњу с медијима  
Канцеларија за борбу против дрога  
Служба за управљање кадровима  
Авио-служба владе  
Управа за заједничке послове републичких органа  
Служба координационог тела владе РС за општине Прешево, Бујановац и Медвеђа  
Канцеларија за координационе послове у преговарачком процесу са привременим институцијама самоуправе у Приштини  
Канцеларија за управљање јавним улагањима  
Канцеларија за информационе технологије и електронску управу  
Канцеларија Националног савета за координацију сарадње са Руском Федерацијом и Народном Републиком Кином  
Канцеларија савета за националну безбедност и заштиту тајних података  
Канцеларија за сарадњу са цивилним друштвом  
Канцеларија за ревизију система управљања средствима Европске уније  
Канцеларија за људска и мањинска права  
Канцеларија за Косово и Метохију

**Стручне службе управних округа**

Севернобачки, Средњобанатски, Северобанатски, Јужнобанатски, Западнобачки, Јужнобачки, Сремски, Мачвански, Колубарски, Подунавски, Браничевски, Шумадијски, Поморавски, Борски, Зајечарски, Златиборски, Моравички, Рашки, Расински, Нишавски, Топлички, Пиротски, Јабланички, Пчињски, Косовски, Пећки, Призренски, Косовско-митровачки и Косовско-поморавски

Прилог 1а) Приказ броја корисника јавних средстава (ентитета јавног сектора)

Групе корисника јавних средстава (КЈС)	Број	Учешће у укупном броју КЈС
Месне заједнице	4.000	34,9%
Општине	198	1,7%
Општинске управе	592	5,2%
Градске општине	93	0,8%
Јавна предузећа	727	6,3%
Основне и средње школе	1.744	15,2%
Универзитети и факултети	99	0,9%
Предшколске установе	191	1,7%
Домови здравља	153	1,3%
Здравствене установе и центри	21	0,2%
Центри за социјални рад	143	1,3%
Судови	170	1,5%
Правобранилаштво	106	0,9%
Гужилаштво	96	0,8%
Министарства	16	0,1%
Канцеларије	25	0,2%
Јавне агенције	84	0,7%
Републички и покрајински секретаријати	19	0,2%
Заводи	127	1,1%
Затвори	18	0,2%
Архиви	38	0,3%
Библиотеке	150	1,3%
Музеји	68	0,6%
Полицијске управе	27	0,2%
Пореске управе	9	0,1%
Друштва капитала	356	3,1%
Остали корисници јавних средстава	2.209	19,2%
<b>Укупно</b>	<b>11.479</b>	<b>100,0%</b>

Извор: Списак корисника јавних средстава на дан 30.04.2016.

Прилог 2: Резултати истраживања добијени поступком анкетирања запослених на финансијско-рачуноводственим пословима у јавном сектору

Табела 2а) Број послатих и обрађених упитника ентитета јавног сектора

Ентитети јавног сектора	Број послатих упитника	Број попуњених и обрађених упитника	Учешће
Министарства	16	6	38%
Органи у саставу министарстава	24	4	17%
Посебне организације	14	5	36%
Јавне агенције	10	1	10%
Јавна предузећа	21	9	43%
Други ентитети јавног сектора	15	8	53%
<b>Укупно</b>	<b>100</b>	<b>33</b>	<b>33%</b>

Табела 2б) Учесталост усаглашавања података са Управом за трезор

Испитаници	Број испитаника	Дневно	Недељно	Месечно	Квартално	Не постоји потреба	Ништа од наведеног
Министарства	6	3	1	-	2	-	-
Органи у саставу министарстава	4	-	-	-	4	-	-
Посебне организације	5	-	-	-	4	1	-
Јавне агенције	1	-	-	-	1	-	-
Јавна предузећа	9	-	-	3	3	3	-
Други ентитети јавног сектора	8	-	-	-	1	4	3
Укупно	33	3	1	3	15	8	3
Учешће	100%	9,1%	3,0%	9,1%	45,5%	24,2%	9,1%

Табела 2в) Примењене рачуноводствене основе приликом евидентирања пословних трансакција

Испитаници	Број испитаника	Примењена рачуноводствена основа				
		Обрачунска	Готовинска	Модификована готовинска	Модификована обрачунска	
Министарства	6	-	-	6	-	
Органи у саставу министарстава	4	-	-	2	2	
Посебне организације	5	-	-	3	2	
Јавне агенције	1	-	-	1	-	
Јавна предузећа	9	9	-	-	-	
Други ентитети јавног сектора	8	7	-	-	1	
Укупно	33	16	-	12	5	
Учешће	100%	48,5%	-	36,4%	15,1%	0,0%

Табела 2г) Учесталост састављања финансијских извештаја

Испитаници	Број испитаника	Месечно	Квартално	Полугодишње	Годишње
Министарства	6	1	6	1	6
Органи у саставу министарстава	4	-	4	-	4
Посебне организације	5	-	5	-	5
Јавне агенције	1	-	-	-	1
Јавна предузећа	9	-	2	-	9
Други ентитети јавног сектора	8	1	8	8	8
Укупно	33	2	25	9	33
Учешће	100%	6,1%	75,8%	27,3%	100,0%

Табела 2д) Садржина сета финансијских извештаја корисника буџетских средстава

Испитаници	Број испитаника	Биланс стања	Биланс успеха	Извештај о новчаним токовима	Извештај о извршењу буџета	Извештај о капиталним издацима	Извештај о променама на капиталу	Напомене
Министарства	6	6	3	3	6	3	0	6
Органи у саставу министарстава	4	4	-	-	4	-	-	3
Посебне организације	5	5	-	-	5	-	-	-
Јавне агенције	1	1	1	1	1	1	1	1
Јавна предузећа	9	9	9	9	-	0	9	9
Други ентитети јавног сектора	8	8	8	8	5	5	2	5
Укупно	33	33	21	21	21	9	12	24
Учешће	100%	100,0%	63,6%	63,6%	63,6%	27,3%	36,4%	72,7%

Табела 2ђ) Квалификациона структура запослених

Испитаници	Број испитаника	ССС	ВС	ВСС	Специјалиста	МР/мастер	ДР
Министарства	6	-	-	4	2	-	-
Органи у саставу министарстава	4	-	1	2	1	-	-
Посебне организације	5	1	1	3	-	-	-
Јавне агенције	1	-	-	1	-	-	-
Јавна предузећа	9	3	2	4	-	-	-
Други ентитети јавног сектора	8	4	1	1	-	2	-
Укупно	33	8	5	15	3	2	0
Учешће	100%	24,2%	15,2%	45,4%	9,1%	6,1%	0,0%

Табела 2е) Старосна структура запослених

Испитаници	Број испитаника	до 30 година	до 40 година	до 50 година	преко 50 година
Министарства	6	-	-	2	4
Органи у саставу министарстава	4	-	1	2	1
Посебне организације	5	-	-	2	3
Јавне агенције	1	-	-	1	-
Јавна предузећа	9	1	-	4	4
Други ентитети јавног сектора	8	1	1	3	3
Укупно	33	2	2	14	15
Учешће	100%	6,1%	6,1%	42,4%	45,4%

Табела 2ж) Примена МРС ЈС приликом састављања финансијских извештаја

Испитаници	Број испитаника	Да	Да, за већину послова	Да, у одређним деловима послова	Не, иницијално се уводе	Не
Министарства	6	5	-	-	-	1
Органи у саставу министарстава	4	1	-	1	-	2
Посебне организације	5	2	-	-	1	2
Јавне агенције	1	1	-	-	-	-
Јавна предузећа*	9	9	-	-	-	-
Други ентитети јавног сектора	8	4	-	3	-	1
Укупно	33	22	0	4	1	6
Учешће	100%	66,7%	0,0%	12,1%	3,0%	18,2%

\*Јавна предузећа примењују МРС и МСФИ

Табела 2з) Адекватност прописаних рачуноводствених политика

Испитаници	Број испитаника	Да	Да, за већину послова	Да, у одређним деловима послова	Не, иницијално се уводе	Не
Министарства	6	3	-	2	-	1
Органи у саставу министарстава	4	1	2	-	-	1
Посебне организације	5	2	2	-	-	1
Јавне агенције	1	1	-	-	-	-
Јавна предузећа	9	5	4	-	-	-
Други ентитети јавног сектора	8	3	3	1	1	-
Укупно	33	15	11	3	1	3
Учешће	100%	45,5%	33,3%	9,1%	3,0%	9,1%

Табела 2и) Систем интерне контроле је имплементиран у ентитету у коме сте запослени

Испитаници	Број испитаника	Да	Да, у већини послова	Да, у одређним деловима послова	Не, иницијално се уводе	Не
Министарства	6	5	-	1	-	-
Органи у саставу министарстава	4	3	-	-	-	1
Посебне организације	5	3	-	-	-	2
Јавне агенције	1	1	-	-	-	-
Јавна предузећа	9	6	-	2	1	-
Други ентитети јавног сектора	8	1	3	1	2	1
Укупно	33	19	3	4	5	2
Учешће	100%	57,6%	9,1%	12,1%	15,1%	6,1%

Табела 2ј) Да ли је обезбеђена контрола приступа пословној евиденцији ентитета?

Испитаници	Број испитаника	Да	Да, у већини послова	Да, у одређним деловима послова	Не, иницијално се уводе	Не
Министарства	6	4	1	1	-	-
Органи у саставу министарстава	4	4	-	-	-	-
Посебне организације	5	4	-	1	-	-
Јавне агенције	1	1	-	-	-	-
Јавна предузећа	9	8	1	-	-	-
Други ентитети јавног сектора	8	5	1	2	-	-
Укупно	33	26	3	4	0	0
Учешће	100%	78,8%	9,1%	12,1%	0,0%	0,0%

Табела 2к) Да ли је извршена подела дужности тако да једно лице не обавља две или више од следећих дужности:

одобрава, евидентира и извршава пословне промене

Испитаници	Број испитаника	Да	Да, у већини послова	Да, у одређним деловима послова	Не, иницијално се уводе	Не
Министарства	6	4	2	-	-	-
Органи у саставу министарстава	4	4	-	-	-	-
Посебне организације	5	4	-	-	1	-
Јавне агенције	1	1	-	-	-	-
Јавна предузећа	9	8	-	1	-	-
Други ентитети јавног сектора	8	7	1	-	-	-
Укупно	33	28	3	1	1	0
Учешће	100%	84,9%	9,1%	3,0%	3,0%	0,0%

Табела 2л) Да ли постоји могућност пријаве неправилности у систему евидентирања од стране запослених?

Испитаници	Број испитаника	Да	Да, у већини послова	Да, у одређним деловима послова	Не, иницијално се уводе	Не
Министарства	6	4	1	-	-	1
Органи у саставу министарстава	4	4	-	-	-	-
Посебне организације	5	5	-	-	-	-
Јавне агенције	1	1	-	-	-	-
Јавна предузећа	9	7	1	1	-	-
Други ентитети јавног сектора	8	6	1	1	-	-
Укупно	33	27	3	2	0	1
Учешће	100%	81,8%	9,1%	6,1%	0,0%	3,0%

Табела 2љ) Да ли је извршена јасна подела надлежности и одговорности руководства ентитета у коме сте радно ангажовани?

Испитаници	Број испитаника	Да	Да, у већини послова	Да, у одређним деловима послова	Не, иницијално се уводе	Не
Министарства	6	3	2	1	-	-
Органи у саставу министарстава	4	2	1	-	-	1
Посебне организације	5	3	1	-	-	1
Јавне агенције	1	1	-	-	-	-
Јавна предузећа	9	5	2	-	-	2
Други ентитети јавног сектора	8	1	3	-	2	2
Укупно	33	15	9	1	2	6
Учешће	100%	45,4%	27,3%	3,0%	6,1%	18,2%

Табела 2м) Да ли постоји Кодекс понашања запослених у ентитету у коме сте ангажовани?

Испитаници	Број испитаника	Да	Да, у већини послова	Да, у одређним деловима послова	Не, иницијално се уводе	Не
Министарства	6	5	1	-	-	-
Органи у саставу министарстава	4	3	1	-	-	-
Посебне организације	5	2	1	2	-	-
Јавне агенције	1	1	-	-	-	-
Јавна предузећа	9	5	1	3	-	-
Други ентитети јавног сектора	8	5	-	1	-	2
Укупно	33	21	4	6	0	2
Учешће	100%	63,6%	12,1%	18,2%	0,0%	6,1%

Табела 2н) Да ли постоје критеријуму за утврђивање ефикасности кадровске политике?

Испитаници	Број испитаника	Да	Да, у већини послова	Да, у одређним деловима послова	Не, иницијално се уводе	Не
Министарства	6	3	1	-	1	1
Органи у саставу министарстава	4	2	1	1	-	-
Посебне организације	5	-	1	2	-	2
Јавне агенције	1	1	-	-	-	-
Јавна предузећа	9	1	4	3	-	1
Други ентитети јавног сектора	8	3	1	-	2	2
Укупно	33	10	8	6	3	6
Учешће	100%	30,3%	24,2%	18,2%	9,1%	18,2%

Табела 2њ) Процес израде планова спроводи се на основу

Испитаници	Број испитаника	анализа, процена и пројекције сваке потенцијалне активности	сагледавања резултата из претходног периода	идентификовања, сумирања и сагледавања финансијских и нефинансијских информација	све наведено
Министарства	6	-	-	-	6
Органи у саставу министарстава	4	-	2	-	2
Посебне организације	5	-	2	-	3
Јавне агенције	1	-	1	-	-
Јавна предузећа	9	4	1	-	4
Други ентитети јавног сектора	8	2	3	-	3
Укупно	33	6	9	0	18
Учешће	100%	18,2%	27,3%	0,0%	54,5%

Табела 2о) Период израде планова

Испитаници	Број испитаника	до 1 године	од 1 до 5 година	преко 5 година
Министарства	6	1	5	-
Органи у саставу министарстава	4	2	1	1
Посебне организације	5	2	3	-
Јавне агенције	1	1	-	-
Јавна предузећа	9	6	3	-
Други ентитети јавног сектора	8	6	2	-
Укупно	33	18	14	1
Учешће	100%	54,6%	42,4%	3,0%

Табела 2п) Да ли се процес пословног одлучивања заснива на информацијама презентованим у финансијским извештајима?

Испитаници	Број испитаника	Да	Да, у већини послова	Да, у одређним деловима послова	Не, иницијално се уводе	Не	
Министарства	6	1		1	3	-	1
Органи у саставу министарстава	4	2		-	2	-	-
Посебне организације	5	1		1	1	1	1
Јавне агенције	1	-		1	-	-	-
Јавна предузећа	9	3		3	2	-	1
Други ентитети јавног сектора	8			4	3	1	-
Укупно	33	7		10	11	2	3
Учешће	100%	21,2%		30,3%	33,3%	6,1%	9,1%

Табела 2р) Да ли информациони систем омогућава праћење система финансијске контрола?

Испитаници	Број испитаника	Да	Да, у већини послова	Да, у одређним деловима послова	Не, иницијално се уводе	Не	
Министарства	6	2		1	3	-	-
Органи у саставу министарстава	4	2		2	-	-	-
Посебне организације	5	3		1	1	-	-
Јавне агенције	1	-		1	-	-	-
Јавна предузећа	9	4		3	1	-	1
Други ентитети јавног сектора	8	1		1	4	1	1
Укупно	33	12		9	9	1	2
Учешће	100%	36,4%		27,3%	27,3%	3,0%	6,0%

Табела 2с) Да ли информациони систем подржава потребе финансијског извештавања?

Испитаници	Број испитаника	Да	Да, у већини послова	Да, у одређним деловима послова	Не, иницијално се уводе	Не	
Министарства	6	2		2	2	-	-
Органи у саставу министарстава	4	1		3	-	-	-
Посебне организације	5	3		1	1	-	-
Јавне агенције	1	1		-	-	-	-
Јавна предузећа	9	5		3	1	-	-
Други ентитети јавног сектора	8	1		4	1	1	1
Укупно	33	13		13	5	1	1
Учешће	100%	39,4%		39,4%	15,2%	3,0%	3,0%

Табела 2г) Да ли постојање политичке воље може унапредити систем финансијског извештавања у јавном сектору?

Испитаници	Број испитаника	Да	Да, у већини послова	Да, у одређним деловима послова	Не, за одређене делове посла	Не	
Министарства	6	5		1	-	-	-
Органи у саставу министарстава	4	4		-	-	-	-
Посебне организације	5	5		-	-	-	-
Јавне агенције	1	1		-	-	-	-
Јавна предузећа	9	4		2	2	-	1
Други ентитети јавног сектора	8	5		2	1	-	-
Укупно	33	24		5	3	0	1
Учешће	100%	72,7%		15,2%	9,1%	0,0%	3,0%

Табела 2ђ) Да ли Министарство финансија доприноси унапређењу у рачуноводственом систему јавног сектора?

Испитаници	Број испитаника	Да	Да, у већини послова	Да, у одређним деловима послова	Не, за одређене делове посла	Не	
Министарства	6	4		-	2	-	-
Органи у саставу министарстава	4	1		1	1	1	
Посебне организације	5	2		1	1	-	1
Јавне агенције	1	-		-	1	-	-
Јавна предузећа	9	2		3	1	-	3
Други ентитети јавног сектора	8	1		2	3	-	2
Укупно	33	10		7	9	1	6
Учешће	100%	30,3%		21,2%	27,3%	3,0%	18,2%

Табела 2у) Да ли је у погледу ажурности обезбеђен адекватан систем преноса података о приливима и одливима са рачуна КЈС на рачун УТ

Испитаници	Број испитаника	Да	Да, у већини послова	Да, у одређним деловима послова	Не, иницијално се уводе	Не
Министарства	6	6	-	-	-	-
Органи у саставу министарстава	4	3	1	-	-	-
Посебне организације	5	3	1	1	-	-
Јавне агенције	1	1	-	-	-	-
Јавна предузећа	9	4	1	2	-	2
Други ентитети јавног сектора	8	6	-	1	-	1
Укупно	33	23	3	4	0	3
Учешће	100%	69,7%	9,1%	12,1%	0,0%	9,1%

Табела 2ф) Да ли су дефинисани циљеви и перформансе ентитета у коме сте радно ангажовани?

Испитаници	Број испитаника	Да	Да, у већини послова	Да, у одређним деловима послова	Не, иницијално се уводе	Не
Министарства	6	3	1	2	-	-
Органи у саставу министарстава	4	2	1	1	-	-
Посебне организације	5	3	1	-	1	-
Јавне агенције	1	1	-	-	-	-
Јавна предузећа	9	6	-	3	-	-
Други ентитети јавног сектора	8	2	2	3	1	-
Укупно	33	17	5	9	2	0
Учешће	100%	51,5%	15,1%	27,3%	6,1%	0,0%

Табела 2х) Да ли се прати остварење циљева и перформанси ентитета?

Испитаници	Број испитаника	Да	Да, у већини послова	Да, у одређним деловима послова	Не, иницијално се уводе	Не
Министарства	6	3	1	1	-	1
Органи у саставу министарстава	4	2	-	2	-	-
Посебне организације	5	3	1	-	1	-
Јавне агенције	1	1	-	-	-	-
Јавна предузећа	9	4	2	3	-	-
Други ентитети јавног сектора	8	1	3	4	-	-
Укупно	33	14	7	10	1	1
Учешће	100%	42,4%	21,3%	30,3%	3,0%	3,0%



## Литература

### Књиге

- Allen, R., Tommasi, D., (2001), *Managing public expenditure: A reference book for transition countries*, Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD), Paris
- Afonso, A., Schuknecht, L., Tanzi, V., (2006), *Public sector efficiency Evidence for new EU member states and emerging markets*, European Central Bank, No 581.
- Бајец, Ј., Јоксимовић, Љ., (2010), *Савремени привредни системи*, Економски факултет, Београд
- Вашичек, В., Вашичек, Д., Летица, М., Ћорић, Ј., Шњегота, Д., Пољашевић, Ј., Чегар, Б., Јовановић, Т., Јосиповић Родић, Б., Роје, Г., (2016), *Рачуноводство, ревизија и контрола јавног сектора у одабраним државама југоисточне Европе*, Загреб
- Douglass, N., (1990), *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*, Cambridge University Press
- DiNapoli, T. P., (2009), *Accounting and Reporting Manual*, Division of Local Government and School Accountability, New York
- Dwivedi D. N., (2010), *Macroeconomics: Theory and Policy*, Third Edition, Tata McGraw-Hill Education, New Delhi
- Јакшић, М., (2010), *Основи макроекономије*, Економски факултет, Београд
- Јањићијевић, Н., (2011), *Управљање организационим променама*, Економски факултет, Београд
- Јовић, Д., (2016), *Финансијско извештавање и вредновање перформанси ентитета јавног сектора*, докторска дисертација, Београд
- Jones, R., Pendlebury, M., (2000), *Public sector accounting*, Financial Times Prentice Hall
- Kettl, F. D., (2005), *The Global Public Management Revolution*, Brookings Institution Press, Washington
- Khury, B., Ab Van der Torre, (2002), *De vierde sector*, Sociaal en Cultureel Planbureau, Den Haag

- Петковић, М., Јањићијевић, Н., Богићевић Миликић, Б., (2002), *Организација*, Економски факултет, Београд
- Premchand, A., (1993), *Effective government accounting*, International Monetary Fund, Washington
- Premchand, A., (1994), *Toward Effective Government Accounting*, International Monetary Fund, Washington
- Раичевић, Б., (2004), *Јавне финансије*, Економски факултет, Београд
- Раичевић, Б., Радичић, М., (2008), *Јавне финансије-теорија и пракса*, Економски факултет, Суботица
- Ранковић, Ј., (1994), *Консолидовани годишњи закључак*, Економски факултет, Београд
- Stiglitz, E.J., (2008), *Економија јавног сектора*, Економски факултет, Београд
- Shah, A., (2007), *Budgeting and budgetary institutions*, Public sector governance and accountability series, The World Bank, Washington
- Shah, A., (2007), *Local public financial management*, Public sector governance and accountability series, The World Bank, Washington
- Surányi-Unger, T., (1952), *Comparative Economics Systems*, McGraw-Hill, London
- Тркуља, Ј., (2009), *Основи политичког система*, Правни факултет, Београд
- Wilson, E., Kattelus S., Hay, L., (2001), *Accounting for governmental and nonprofit entities*, McGraw-Hill Irwin
- Freeman, R., Shoulders C., (2000), *Governmental and Nonprofit accounting*, Prentice Hall, New Jersey
- Funnell, W., Cooper, K., (1998), *Public Sector Accounting and Accountability in Australia*, UNSW Press, Sydney
- Chan, J.L., Xiaoyue, C., (2002), *Models of Public Budgeting and Accounting Reform*, OECD Journal on Budgeting, Volume 2, Supplement 1

#### Чланци

- Abdul Khan, Stephen Mayes, (2009), *Transition to Accrual Accounting*, International Monetary Fund-Fiscal Affairs Department

- Barton, A., (2004), How to Profit from Defence: A Study in the Misapplication of Business accounting to the Public Sector in Australia, *Financial Accountability & Management*, 20(3)
- Анђелић, М., Фискална децентрализација у Републици Србији, *Зборник радова Правног факултета у Нишу*, Ниш, број 51., стр.41-52.
- Behn, R.D., (2003), Why Measure Performance? Different Purposes Require Different Measures, *Public Administration Review*, September/October, Vol.63, No.5, pp.586-606.
- 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.
- Blondal, J.R., (2004), Issues in Accrual Budgeting, *OECD Journal on Budgeting*, Vol.4, No.1.
- Вашичек, Д., (2009), Рачуноводство и финансијско извештавање у функцији финансијског управљања у јавном сектору, *Хрватска јавна управа*, Загреб, стр.393-420.
- 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, pp.655-688.
- Hoyos, A., Uys, F., (2008), Theoretical perspective to fiscal decentralisation in developing countries, *Journal of Public Administration*, Vol. 43, pp.26-43.
- Herworth N., (2002), Government budgeting and accounting reform in the United Kingdom, *Models of Public Budgeting and Accounting Reform*, *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 2, Supplement 1, pp.115-161.
- Јаблан Стефановић, Р., (2011), Рачуноводствени информациони систем као фактор квалитета финансијског извештавања, *42. Симпозијум Савеза рачуновођа и ревизора Србије*, *Зборник радова*, Златибор, стр.180-201.
- Јовић, Д., (2009), Савремена достигнућа и трендови у финансијском извештавању ентитета јавног сектора, *40. Симпозијум Савеза рачуновођа и ревизора Србије*, *Зборник радова*, Златибор, стр.131-145.

- Јовић, Д., (2010), Стандардизација и хармонизација финансијског извештавања ентитета јавног сектора, *41. Симпозијум Савеза рачуновођа и ревизора Србије, Зборник радова*, Златибор, стр.110-130.
- Јовић, Д., (2011), Детерминанте квалитета финансијског извештавања ентитета у јавном сектору, *42. Симпозијум Савеза рачуновођа и ревизора Србије, Зборник радова*, Златибор, стр.89-104.
- Јосиповић, Б., (2012), Финансијско извештавање о наследној имовини у јавном сектору, *Рачуноводство*, број 9-10, Савез рачуновођа и ревизора Србије, стр.101-113.
- Јосиповић Родић, Б., (2016), Буџетско рачуноводство у функцији заштите јавног интереса, *47. Симпозијум Савеза рачуновођа и ревизора Србије, Рачуноводство*, број 1, стр.318-331.
- Клингенстиера, У., (2009), Контрола јавног новца: унутрашња јавна контрола и екстерна ревизија, *Сигма*
- Litvack, J., Ahmad, J., Bird, R., (1998), Rethinking Decentralization in Developing Countries, Washington, *The World Bank*
- Lüder, K.G., (1992), A Contingency Model of Governmental Accounting Innovations in the Political-Administrative Environment, *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, JAI Press Inc., Vol. 7, pp.99-127.
- Малинић, Д., (2011), Етичка димензија квалитета финансијског извештавања, *Економика предузећа*, број 5-6, Вол. 59, Београд, стр.243-261.
- Малинић, Д., (2011), Унапређење система буџетирања као извор стицања конкурентске предности, *Економске идеје и пракса*, број 2, Економски факултет, Београд, стр.54-79.
- Малинић, Д., (2013), Финансијска (не)моћ јавних предузећа, Рачуноводствено регулаторно окружење: подстицај или ограничење привредног раста, *44. Симпозијум Савеза рачуновођа и ревизора Србије, Зборник радова*, Златибор, стр.131-154.
- Matheson, A., (2002), Better Public Sector Governance: The Rationale for Budgeting and Accounting Reform in Western Nations, *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 2, pp.37-49.

- Montesinos, V., (2002), Models of Public Budgeting and Accounting Reform, Government budgeting and accounting reform in Spain, *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 2, Supplement 1, pp.333-352.
- 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., pp.75-101.
- Oldroyd, D., (1995), The role of accounting in public expenditure and monetary policy in the first century AD Roman Empire, *Accounting Historians Journal*, Vol. 22, No. 2, Birmingham, Alabama, pp.117-129.
- Pattanayak, S., Fainboim, I., (2011), Treasury single account: An essential tool for government cash management, *International Monetary Fund*
- Parry, M., (2011), International standards for accounting and statistics, *The International Journal of Financial Management*, Vol. XI, Number 2.
- Pitzer, J., Jean-Pierre Dupuis, (2006), The General Government and Public Sectors, *The fifth meeting of the Task Force on Harmonization of Public Sector Accounting*, Paris
- Петак, З., (2008), Димензије јавних политика и јавно управљање, *Политичка мисао*, Вол. 45, број 2., стр.9-26.
- Прашчевић, А., (2008), Макроекономска кретања, политички фактори и значај институција, *Економика*, Вол. 54, број 3-4., стр.41-58.
- Прашчевић, А., (2013), Домети економске политике у превазилажењу ефеката глобалне кризе на економију Србије, *Економски хоризонти*, Јануар-Април, стр.17-30.
- Rainey, H.G., Bozeman, B., (2000) Comparing Public and Private Organizations: Empirical Research and the Power of the A Priori, *Journal of Public Administration Research Theory*, Vol. 10 (2), pp.447-469.
- Reginato, E., (2008), Local government accountability in European Continental and Anglo-Saxon countries: an international comparison, *Implementing reforms in Public Sector Accounting* edit by Susan Jorge, Portugal, pp.19-53.
- Robinson, M., (2009), Accrual Budgeting and Fiscal Policy, *International Monetary Fund, Working paper*

- Стојановић, Р., (2016), Дивергенција рачуноводствене регулативе у Србији у односу на глобалну регулативу, 47. Симпозијум Савеза рачуновођа и ревизора Србије, *Рачуноводство*, број 1, стр.73-101.
- Smit, P., (1990), The Use of Performance Indicators in Public Sector, *Journal of the Royal Statistical Society*, Vol. 153., No.1, pp.53-72.
- Jones, R., (2007), The functions of governmental accounting in Europe, *Revista de Estudos Politécnicos, Polytechnical Studies Review*, Vol. 4, No.7, pp.89-110.
- Jones, R., Lüder, K., (2003), The Diffusion of Accrual and Budgeting in European Countries – A Cross-country Analysis, *Reforming Governmental Accounting and Budgeting in Europe*, Frankfurt, Germany: Fachverlag Moderne Wirtschaft, pp.13-58.
- Jones, R., Lande, E., Lüder, K., Portal, M., (2011), Towards a comparative-international understanding of budgeting and accounting reforms in national governments: France, Germany, the UK and the US, *13th Biennial CIGAR Conference*, Ghent, June 9-10
- Jannelli, R., Tesone, C., (2013), The Accounting Harmonization Process: Italian Public Principles and International Accounting Standards: Is it a cultural choice? *Open Journal of Accounting*, Vol.2, No.4, pp.115-121.
- Chan, J.L., Jones, R., Lüder, K., (1996), Modeling Governmental Accounting Innovations An Assessment and Future Research Directions, *Research in governmental and nonprofit accounting*, Jai Press Inc, Vol. 9, pp.1-19.
- Chan, J.L., (1998), The Bases of Accounting for Budgeting and Financial Reporting, *Handbook of Government Budgeting*, Jossey-Bass, pp.357-381.
- Chan, J.L., (2000), Reforming American government accounting in the 20th Century, *Handbook of Public Management Practice and Reform*, Marcel Dekker, New York, pp.97-121.
- Chan, J.L., (2002), Government budget and accounting reforms in the United States, Models of Public Budgeting and Accounting Reforms, *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 2, pp.187-223.
- Chan, J.L., (2003), Government Accounting: An Assessment of Theory, Purposes and Standards, *Public Money & Management*, CIPFA, Vol. 23, pp.13-20.

- Cooper, J., Pattanayak, S., (2011), Chart of Accounts: A Critical Element of the Public Financial Management Framework, Technical Notes and Manuals, *International Monetary Fund*
- Hoffmann, E., (2003), Measuring public sector employment: a review of some methodological issues, *ILO Bureau of Statistics*
- Walker, R., G., (2009), Public Sector Consolidated Statements-an Assessment, *Abacus* 45(2), pp.171-220.
- Шкарић Јовановић, К., (2002), Консолидовани финансијски извештаји у функцији стратешких инвеститора и поверилаца матичног предузећа, *Рачуноводство*, Вол.47., број 9., Савез рачуновођа и ревизора Србије, Београд, стр.28-35.
- Шкарић Јовановић, К., (2012), Импликације примене фер вредности на исказну моћ извештаја о резултату, 43. *Симпозијум Савеза рачуновођа и ревизора Србије*, *Зборник радова*, Златибор, стр.21-34.
- Шкарић Јовановић, К., (2003), Улога рачуновођа у процесу финансијског извештавања, 34. *Симпозијум Савеза рачуновођа и ревизора Србије*, *Зборник радова*, Златибор, стр.39-51.
- Шњегота, Д., (2010), Рачуноводствена професија као фактор стабилизације финансијског тржишта и прикључења Европској унији, 41. *Симпозијум Савеза рачуновођа и ревизора Србије*, *Зборник радова*, Златибор, стр.36-50.
- Шњегота, Д., (2011), Информациона подршка функцији управљања јавним средствима, 42. *Симпозијум Савеза рачуновођа и ревизора Србије*, *Зборник радова*, Златибор, стр.49-64.

#### Стандарди, извештаји, студије и програми

- *Буџетски процес у Републици Србији: недостаци и препоруке*, Фискални савет, Република Србија, Београд, децембар 2014.
- Вујовић, Д., (2012), УСАИД Пројекат за боље услове пословања, Студија о делотворном коришћењу индикатора перформанси у процесу израде буџета и планова у јавном сектору, *Креирање индикатора перформанси у циљу унапређења учинка програмских буџета у Србији*

- *Зараде у државном сектору: Стање и смернице за реформу*, Фискални савет, Република Србија, Београд, јун 2018.
- *Извештај о ревизији Завршног рачуна Буџета Републике Србије за 2014. годину*, Република Србија, Државна ревизорска институција, Београд, децембар 2015.
- *Извештај о ревизији Завршног рачуна Буџета Републике Србије за 2015. годину*, Република Србија, Државна ревизорска институција, Београд, децембар 2016.
- *Извештај о ревизији Завршног рачуна Буџета Републике Србије за 2016. годину*, Република Србија, Државна ревизорска институција, Београд, децембар 2017.
- *Извештај о ревизији финансијских извештаја и правилности пословања Републичке дирекције за робне резерве за 2015. годину*, Република Србија, Државна ревизорска институција, Београд, новембар 2016.
- *Извештај о ревизији делова финансијског извештаја и правилности пословања Канцеларије за помоћ и обнову поплављених подручја за 2015. годину*, Република Србија, Државна ревизорска институција, Београд, новембар 2016.
- *Извештај о напретку Републике Србије у процесу Европских интеграција*, Европска комисија, Радни документ, Брисел, новембар 2016.
- *Извештај о скринингу Србија*, Поглавље 32.-Финансијски надзор, Билатерални састанак 26. новембар 2013. (преузето са [www.eurokonvent.org](http://www.eurokonvent.org).)
- *Информатор о раду Министарства финансија*, Београд, децембар 2016.
- International Monetary Fund, *Government finance statistics manual 2014*, Washington
- International Public Sector Accounting Standards Board-*Key Characteristics of the Public Sector with Potential Implications for Financial Reporting*, International Federation of Accountants, 2011.
- IFAC Public Sector Committee, (2003), *Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities*, Study 14



- IFAC Public Sector Committee (2000), *Perspectives on Cost Accounting for Governments*, Study 12, September
- *Консолидовани годишњи Извештај за 2016. годину о стању интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Србији*, Министарство финансија, Сектор за интерну контролу и интерну ревизију, Београд, 2017.
- *Оцена предлога Закона о буџету за 2018. годину-Резиме*, Фискални савет, Република Србија, Београд, децембар 2017.
- *Преглед програмског буџетирања у прве две године примене, резултати, научне лекције*, Министарство финансија, Стална конференција градова и општина, Београд, 2016.
- *Програм реформе управљања јавним финансијама 2016-2020*, Министарство финансија, Београд, 2015.
- *Програм економских реформи за период од 2018. до 2020. године*, Влада Републике Србије
- *Програм трансформације Пореске управе за период 2015-2020. године*, Министарство финансија Република Србија, Пореска управа, Београд
- *System national accounts 2008*, European Communities, International Monetary Fund, Organisation for economic co-operation and development, United Nations and World Bank, New York 2009
- Савезна Република Југославија Оцена финансијске одговорности земље, децембар 2002., документ Светске банке (преузето са <https://documents.worldbank.org/>)
- *Стратегија стручног усавршавања државних службеника у Републици Србији*, Влада Републике Србије, "Службени гласник РС", 56/2011 и 51/2013.
- International Organisation of Supreme Audit Institutions, (2016), *The International Standards of Supreme Audit Institutions*, ISSAI 3000- Standards for Performance Auditing, INTOSAI Professional Standards Committee
- International Organisation of Supreme Audit Institutions, (2016), *The International Standards of Supreme Audit Institutions*, ISSAI 4000- Compliance Audit Standard, INTOSAI Professional Standards Committee

- *Financial reporting under the cash basis of accounting* - International Public Sector Accounting Standard, International Federation of Accounts, New York, 2003.
- *Financial reporting under the cash basis of accounting-encouraged additional disclosures, Part 2* - International Public Sector Accounting Standard, International Federation of Accounts, New York, 2003.
- *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*, International Public Sector Accounting Standards Board, Volume I, 2017.
- *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*, International Public Sector Accounting Standards Board, Volume II, 2017.
- *Whole of Government Accounts*, HM Treasury, May 2016.

#### Правна регулатива

- Закон о рачуноводству, „Службени гласник РС“, бр. 62/2013 и 30/2018.
- Закон о рачуноводству, „Сл. лист СРЈ“, бр. 46/1996.
- Закон о буџетском систему, „Службени гласник РС“ број 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013, 108/2013, 142/2014, 68/2015, 103/2015, 99/2016 и 113/2017.
- Закон о јавним предузећима, „Службени гласник РС“, бр. 15/2016.
- Закон о државној управи, „Службени гласник РС“, бр. 79/2005, 101/2007, 95/2010, 99/2014, 30/2018 и 47/2018.
- Закон о државним службеницима, "Службени гласник РС", бр. 79/2005, 81/2005, 83/2005, 64/2007, 67/2007, 116/2008, 104/2009, 99/2014 и 94/2017.
- Закон о начину одређивања максималног броја запослених у јавном сектору, „Службени гласник РС“ бр. 68/2015 и 81/2016.
- Закон о систему плата запослених у јавном сектору, „Службени гласник РС“ бр. 18/2016, 108/2016 и 113/2017.
- Закон о буџету Републике Србије за 2017. годину, „Службени гласник РС“ бр. 99/2016 и 113/2017.
- Закон о територијалног организацији, „Сл. гласник Републике Српске“, бр.69/09,70/12 и 83/14.

- Правилник о стандардном класификационом оквиру и контном плану за буџетски систем, "Службени гласник РС", бр. 16/2016,49/2016,107/2016, 46/2017, 114/2017, 20/2018 и 36/2018.
- Правилник о начину припреме, састављања и подношења финансијских извештаја корисника буџетских средстава, корисника средстава организација за обавезно социјално осигурање и буџетских фондова, „Службени гласник РС“, бр. 18/2015.
- Правилник о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање, функционисање и извештавање о систему финансијског управљања и контроле у јавном сектору, „Службени гласник РС“, бр. 99/2011 и 106/2013.
- Правилник о финансијском извештавању за кориснике прихода буџета Републике, општина, градова и фондова, „Сл. гласник Републике Српске“, бр.16/2011 и 126/2011.
- Уредба о буџетском рачуноводству, „Службени гласник РС“ број 125/2003 и 12/2006.
- Уредба о примени Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор, „Службени гласник РС“ број 49/2010 и 63/2016.

#### Сајтови

- [www.stat.gov.rs](http://www.stat.gov.rs)
- [www.stat.gov.mk](http://www.stat.gov.mk)
- [www.ratel.rs](http://www.ratel.rs)
- [www.mfin.gov.rs](http://www.mfin.gov.rs)
- [www.gs.gov.rs](http://www.gs.gov.rs)
- [www.trezor.gov.rs](http://www.trezor.gov.rs)
- [www.dri.rs](http://www.dri.rs)
- [www.mup.gov.rs](http://www.mup.gov.rs)
- [www.zdravlje.gov.rs](http://www.zdravlje.gov.rs)
- [www.mpn.gov.rs](http://www.mpn.gov.rs)
- [www.srbija.gov.rs](http://www.srbija.gov.rs)
- [www.privreda.gov.rs](http://www.privreda.gov.rs)
- [www.pempal.org](http://www.pempal.org)
- [www.eps.rs](http://www.eps.rs)

- [www.dunav.com](http://www.dunav.com)
- [www.mts.rs](http://www.mts.rs)
- [www.kombank.com](http://www.kombank.com)
- [www.finance.senat.gov](http://www.finance.senat.gov)
- [www.imf.org](http://www.imf.org)
- <http://unstats.un.org/unsd/nationalaccount/sna.asp>
- <http://ec.europa.eu/eurostat>
- [www.fms.treas.gov](http://www.fms.treas.gov)
- [www.gov.uk](http://www.gov.uk)
- [www.budget.house.gov](http://www.budget.house.gov)
- [www.internationalbudget.org](http://www.internationalbudget.org)
- [www.issai.org](http://www.issai.org)
- [http://www.ciesin.org/decentralization/English/General/Different\\_forms.html](http://www.ciesin.org/decentralization/English/General/Different_forms.html)

## Биографија

Биљана Јосиповић Родић је рођена 23.08.1981. године у Београду, где је завршила основну школу. Другу економску школу у Београду је завршила 2000. године као ђак генерације. Економски факултет у Београду је уписала 2000. године. Дипломирала је на смеру Рачуноводство, ревизија и финансијско управљање 2004. године са просечном оценом 8,94. Магистарске студије је уписала на Економском факултету у Београду, смер Финансијско-рачуноводствена анализа. Испите предвиђене наставним планом и програмом је положила са просечном оценом 9,33. Магистарски рад под насловом „Финансијско извештавање о наследној имовини – јавни сектор“ одбранила је 2010. године. Докторске студије је уписала на Економском факултету у Београду, научна област Економија, ужа научна област Рачуноводство, ревизија и пословне финансије. Предмете предвиђене планом и програмом на докторским студијама је положила са просечном оценом 9,56.

Године 2004. након завршених основних студија запослила се у Министарству трговине и услуга – Републичка дирекција за робне резерве на пословима контирања и књижења пословних трансакција; обрачунавања, евидентирања и плаћања пореза; састављања периодичних и годишњих финансијских извештаја и пословима планирања и анализе извршења буџета и усаглашавања стања са Трезором Републике Србије.

Од 2009. године је запослена у „Телеком Србија“ а.д. као стручни сарадник за финансијско извештавање, финансијску анализу и контролинг. Обављала је послове састављања појединачних и консолидованих финансијских извештаја у складу са МРС/МСФИ. Обављала је послове процене ризика у остварењу трошковне ефикасности, вршила израду анализа и студија у циљу унапређења пословања. Од 2014. године ангажована је као предавач на интерним едукацијским обукама – *Финансије за нефинансијере* у „Телеком Србија“ а.д.

Биљана Јосиповић Родић је носилац бројних награда и диплома. 2000. године од Министарства просвете Републике Србије примила је награду за освојено друго места на републичком такмичењу из статистике. 2004. године од Економске фондације, Економског факултета у Београду награђена је за постигнути успех на основним студијама.

Биљана Јосиповић Родић је 2006. године положила стручни државни испит за рад у државним органима, а 2010. године је добила Лиценцу овлашћеног рачуновође.

У 2007. години је радила на пројекту Годишњи оперативни план, а наредне 2008. године је учествовала у пројекту: „Програмски буџет Пилот пројекат“ Министарство трговине и услуга.

Биљана Јосиповић Родић је учествовала на домаћим конференцијама и симпозијумима. Аутор је више радова из области рачуноводства и финансијског извештавања у јавном сектору:

- „Финансијско извештавање о наследној имовини у јавном сектору“ Рачуноводство-Часопис за рачуноводство, ревизију и пословне финансије (М52) број 9-10, Савез рачуновођа и ревизора Србије, новембар 2012.
- „Буџетско рачуноводство у функцији заштите јавног интереса“, Зборник радова 47. Симпозијум Савеза рачуновођа и ревизора Србије, мај 2016.
- „Програм пословања јавних предузећа у функцији унапређења перформанси“, 48. Симпозијум Савеза рачуновођа и ревизора Србије, Рачуноводство-Часопис за рачуноводство, ревизију и пословне финансије (М52), број 1., јануар-јун 2017.

Биљана Јосиповић Родић је коаутор монографије:

- Вашичек, В., Вашичек, Д., Летица, М., Ћорић, Ј., Шњегота, Д., Пољашевић, Ј., Чегар, Б., Јовановић, Т., Јосиповић Родић, Б., Роје, Г., (2016), Рачуноводство, ревизија и контрола јавног сектора у одабраним државама југоисточне Европе, Загреб

На Округлом столу: Трендови у развоју државног рачуноводства у контексту европских интеграција и компаративни приказ државног рачуноводства одабраних држава у окружењу, Министарство финансија Република Хрватска, 02.06.2017. године изложен је рад аутора Биљане Јосиповић Родић Рачуноводство јавног сектора у Републици Србији.

## Изјава о ауторству

Потписани-а **Биљана Г. Јосиповић Родић**

број индекса Д1 9/10

### Изјављујем

да је докторска дисертација под насловом

**Изградња рачуноводственог система ентитета јавног сектора Републике  
Србије**

---

---

- резултат сопственог истраживачког рада,
- да предложена дисертација у целини ни у деловима није била предложена за добијање било које дипломе према студијским програмима других високошколских установа,
- да су резултати коректно наведени и
- да нисам кршио/ла ауторска права и користио интелектуалну својину других лица.

**Потпис докторанда**

У Београду, *25. 10. 2018.*

*Биљана Родић*

---

## Изјава о истоветности штампане и електронске верзије докторског рада

Име и презиме аутора **Биљана Г. Јосиповић Родић**

Број индекса **Д1 9/10**

Студијски програм \_\_\_\_\_

Наслов рада **Изградња рачуноводственог система ентитета јавног сектора  
Републике Србије**

Ментор проф.др Ката Шкарић Јовановић

Потписани/а **Биљана Г. Јосиповић Родић**

Изјављујем да је штампана верзија мог докторског рада истоветна електронској верзији коју сам предао/ла за објављивање на порталу **Дигиталног репозиторијума Универзитета у Београду**.

Дозвољавам да се објаве моји лични подаци везани за добијање академског звања доктора наука, као што су име и презиме, година и место рођења и датум одбране рада.

Ови лични подаци могу се објавити на мрежним страницама дигиталне библиотеке, у електронском каталогу и у публикацијама Универзитета у Београду.

Потпис докторанда

У Београду, *25. 10. 2018.*

*Јосиповић Родић*



## Изјава о коришћењу

Овлашћујем Универзитетску библиотеку „Светозар Марковић“ да у Дигитални репозиторијум Универзитета у Београду унесе моју докторску дисертацију под насловом:

### Изградња рачуноводственог система ентитета јавног сектора Републике Србије

---

---

која је моје ауторско дело.

Дисертацију са свим прилозима предао/ла сам у електронском формату погодном за трајно архивирање.

Моју докторску дисертацију похрањену у Дигитални репозиторијум Универзитета у Београду могу да користе сви који поштују одредбе садржане у одабраном типу лиценце Креативне заједнице (Creative Commons) за коју сам се одлучио/ла.

1. Ауторство
2. Ауторство - некомерцијално
3. Ауторство – некомерцијално – без прераде
4. Ауторство – некомерцијално – делити под истим условима
5. Ауторство – без прераде
6. Ауторство – делити под истим условима

(Молимо да заокружите само једну од шест понуђених лиценци, кратак опис лиценци дат је на полеђини листа).

У Београду, *25. 10. 2018.*

Потпис докторанда

