



ISSN (online) 2737-9078
UDC 657

РАЧУНОВОДСТВО



International
Federation of
Accountants



ACCOUNTANCY
EUROPE.



International
Accounting
Standards
Board



Fédération des
Experts Comptables
Méditerranéens



South-East
Europe Federation
of Professional
Accountants

ЧАСОПИС ЗА РАЧУНОВОДСТВО, РЕВИЗИЈУ И ПОСЛОВНЕ ФИНАНСИЈЕ

- ◆ РАЧУНОВОДСТВО У ВРЕМЕНУ СНАТГРТ-А
 - ◆ ФИНАНСИЈСКО ИЗВЕШТАВАЊЕ НА ГОТОВИНСКОЈ ОСНОВИ ПРЕМА СМЕРНИЦАМА МРС ЗА ЈС
 - ◆ САЧИЊАВАЊЕ ИЗВЕШТАЈА О ТОКОВИМА ГОТОВИНЕ, СА ОБРАЗЛОЖЕЊИМА
- ◆ (НЕ)ДОСЛЕДНОСТ ПРИМЕНЕ МРС ЈС НА ГОТОВИНСКОЈ ОСНОВИ У ЈАВНОМ СЕКТОРУ РЕПУБЛИКЕ СРБИЈЕ
- ◆ УСПОСТАВЉАЊЕ ПРАВА ЈАВНЕ СВОЈИНЕ АУТОНОМНЕ ПОКРАЈИНЕ И ЈЕДИНИЦЕ ЛОКАЛНЕ САМОУПРАВЕ НА НЕПОКРЕТНОСТИМА У ДРЖАВНОЈ СВОЈИНИ

1-2

РАЧУНОВОДСТВО

ЧАСОПИС ЗА РАЧУНОВОДСТВО, РЕВИЗИЈУ И ПОСЛОВНЕ ФИНАНСИЈЕ

ГОДИНА LXXVII * Бр. 1-2 * Београд, 2023.

Издавач:

**Савез рачуновођа и
ревизора Србије**

Генерални секретар
и главни и одговорни уредник
др Перо Шкобић

Његошева 19, Београд, п. фах. 403

info@srrs.org.rs

Одговорни уредник "Рачуноводства"
др Рада Стојановић

Лектор

мр Ана Бојановић,

Технички уредник

Витомир Савић

РЕДАКЦИОНИ ОДБОР

Андрић др Мирко, Алексић Богољуб,

Вукелић др Гордана, Малешевевић др

Ђоко, Јовић др Жељко, Милићевић

др Весна, Новићевић др Благоје,

Стојановић др Рада,

ИЗ ИНОСТРАНСТВА

Prof. Alexander Russell, Scotland

Prof. Mieczyslaw Dobija, Poland

Prof. Frants Butynets, Ukraine

Prof. Metka Tekavcic, Slovenia

Prof. Robert W. McGee, US

Prof. Serdar Ozkan, Turkey

Prof. Željko Šević, Sultanat Oman

Телефони:

Ген.секретар 3239-444

Одговорни уредник 3344-883, 3344-887

Уредништво 3241-948

Претплата 3233-088, 3238-611

Телефакс (011) 3231-220, 3345-527

E-mail: casopis@srrs.rs

Војвођанска банка А.Д. 325-9500600029021-93

Центробанка А.Д. 145-3232-76

Copyright © 1956, Савез РР Србије

Прештампавање објављених текстова

није дозвољено без одобрења

издавача и навођења извора.

Текст не може бити репродукован

снимањем, фотокопирањем,

електронски или на други начин, без

претходне сагласности издавача

Садржај

ПРЕГЛЕДНИ ЧЛАНЦИ

Небојша ЈЕРЕМИЋ,

Немања ЈАКОВЉЕВИЋ

Рачуноводство у времену СНАТГРТ-а 3

Рада СТОЈАНОВИЋ

Финансијско извештавање на готовинској

основи према смерницама МРС за ЈС 23

Јелена ПОЉАШЕВИЋ

Сачињавање извештаја о токовима готовине,

са образложењима 74

Зоран КИЛИБАРДА

Финансијско извештавање у јавном

сектору је у (не)складу са МРС ЈС

на готовинској основи 104

Златко СТЕФАНОВИЋ

Успостављање права јавне својине

аутономне покрајине и јединице

локалне самоуправе на

непокретностима у државној својини 139

Упутство ауторима 172

Contents

Nebojša JEREMIĆ, Nemanja JAKOVLJEVIĆ Accounting in the ChatGPT Era	3
<i>Rada STOJANOVIĆ</i> Cash Based Financial Reporting according to IPSAS Guidelines	23
<i>Jelena POLJAŠEVIĆ</i> Preparation of Cash Flow Statement, with Explanations	74
<i>Zoran KILIBARDA</i> Financial reporting in the public sector is (in)consistent with Cash Basis IPSAS	104
<i>Zlatko STEFANOVIĆ</i> Establishment of public property rights on state-owned real estate in favour of autonomous provinces and local self-government units	139
Instructions for the authors	172

УДК 007:657]:004.8

Прегледни рад

Небојша
ЈЕРЕМИЋ*
Немања
ЈАКОВЉЕВИЋ**

Рачуноводство у времену ChatGPT-a

Резиме

Од када је, крајем 2022. године, лансиран ChatGPT интересовање за њега не престаје да расте. Овај поступак је довео обраду природног језика, засновану на вештачкој интелигенцији, на ниво који је чини приступачном многим људима широм света. Тако је ChatGPT постао најновије издање вештачке интелигенције, а сама апликација може да пише постове на блогу, генерише једноставније анализе, одговора на питања, па чак и генерише кодове за бројне апликације. Предмет овог рада је анализа изазова и ризика које напредовање ChatGPT-a и његова растућа примена имају за професионалне практичаре ангажоване на пословима рачуноводства. Главни закључак је да ChatGPT неће заменити рачуновође, али рачуновођа са искуством рада са вештачком интелигенцијом ће заменити рачуновође које то искуство немају. У анализираном тренутку ChatGPT може да буде применљив у неким мањим и једноставнијим рачуноводственим задацима, јер може да помогне рачуновођама да стекну компаративну предност и побољ-

*) Доктор економски наука, *Интерна ревизија*, Телеком Србија, nebojsaje@telekom.rs

**) Студент докторских студија, Економски факултет Универзитета у Београду, jakovljevic.i.nemanja@gmail.com

шају своју репутацију у компанији или да повећају број профитабилних клијената. Као професија, рачуноводство мора да још више стави нагласак на континуирану едукацију својих практичара, како би напредовали у стручности, креирајући праву врсту садржаја и представљали професију на прави начин. Коришћењем ChatGPT-а, рачуновође иду у корак са технолошким напредовањем и повећавају своју конкурентност на тржишту које има карактер непредвидљивости.

Кључне речи: рачуноводство; ревизија; ChatGPT.

1. Увод

Са развојем ChatGPT пословни лидери широм света се питају колико вештачка интелигенција може да допринесе развоју њихове индустрије. Све професије, од новинара до дизајнера, укључујући и уметнике, налазе се у дилеми и не могу да предвиде какав ће бити тренд кретања у њиховој професији, а постоји и много дискусија о томе које ће индустрије највише бити погођене растућом применом вештачке интелигенције и динамичним развојем ChatGPT-а. Професионалне делатности за које се у наредним годинама очекује да ће бити највише измењене вештачком интелигенцијом и аутоматизацијом су рачуноводство и ревизија. Постоје бројни стартап-ови широм света који тренутно интензивно раде на примени вештачке интелигенције за потребе извршавања послова рачуноводства.

Иако многи сматрају да ће ChatGPT у потпуности заменити рачуновођу, такав закључак би могао да буде брзоплет, јер постоје многе области у којима је рад професионалних рачуновођа незаменљив. Међутим, ChatGPT може бити користан у спровођењу једноставнијих задатака попут фактурисања, плаћања рачуна, креирања признанице и слично, а може и да одговара на стручна рачуноводствена питања која постављају клијенти. Он, такође, може да анализира податке и да направи резиме пословне анализе. Рачуновође на основу анализираних података могу препоручити корективне мере које би генерални менаџери и оператери могли да примене. ChatGPT такође може да формулише напомене уз финансијске извештаје и да креира финансијске и пословне анализе на месечном, тромесечном и годишњем нивоу.

Међутим, све ове резултате примене ChatGPT-а и даље треба да прегледа и исправи стручњак, као што је рачуновођа, пре него што се

било каква преписка или извештаји пошаљу клијентима или буду коришћени од заинтересованих страна. Иако ChatGPT не може да замени људско расуђивање и стручност, он може да смањи радно оптерећење рачуновођа, пружањем одличне полазне тачке. Вештачка интелигенција која је добро обучена да постигне тачност, тј. која је програмирана да прати рачуноводствена правила, произвела би тачније и доследније рачуноводствене информације. У складу са овим појмом, укључивање вештачке интелигенције у рачуноводствене функције може отклонити рачуноводствене грешке узроковане људском грешком приликом састављања финансијских извештаја. Штавише, неколико компанија широм света усвојило је вештачку интелигенцију са унапред дефинисаним „обученим принципима“, што им је донело корист од побољшане упоредивости финансијског извештавања. Рачуноводствене фирме тренутно интегришу вештачку интелигенцију у функције ревизије како би обезбедиле усклађеност и смањиле намерне грешке менаџера. Ово би ограничило способност менаџера да користе финансијске функције одређених формулара. Иако је само неколико рачуноводствених фирми укључило вештачку интелигенцију у своје функције ревизије, већина њих користи вештачку интелигенцију за управљање ризиком ревизије.

У ствари, недавно истраживање међу професионалним рачуновођама које је спровео продавац софтвера SAGE (2018) извештава да 83% клијената у овом тренутку има већа очекивања од својих рачуновођа него пре пет година. SAGE (2018) такође извештава да од 3000 анкетираних рачуновођа широм света 39% њих описује себе као спремне да усвоје нове технологије. Појединци који су у стању да разазнају обрасце у подацима и преведу их у убедљиве стратешке наративе наћи ће се у центру пословног света двадесет првог века – који чине Асоцијација овлашћених сертификованих рачуновођа (ACCA) и Институт менаџерских рачуновођа (IMA). Стога, у пословном окружењу које се брзо мења професионалне рачуновође могу да искористе бројне прилике користећи велике податке, аналитику података и вештачку интелигенцију како би били испред конкуренције.

Од тренутка када је ChatGPT почео да се примењује, можемо уочити да расте интересовање за вештачку интелигенцију као важну технолошку иновацију. Њена примена довела је обраду природног језика на ниво који је чини приступачном многим људима широм света. Тако је ChatGPT постао најновије издање вештачке интелигенције, а сама апликација може да пише постове на блогу, генерише једноставније анализе, даје одговоре на питања, па чак и генерише кодове

за бројне апликације. Предмет овог рада је анализа изазова и ризика које напредовање ChatGPT-а и његова растућа примена имају за професионалне практичаре ангажоване на пословима рачуноводства.

2. Свакодневна примена

Ботови за ћаскање, попут ChatGPT-а, покрећу се великом количином података и рачунарским техникама за избор и повезивање речи на смислен начин. Они не само да користе велики обим речника и информација, већ и разумеју речи у контексту. Ово им помаже да опонашају говорне обрасце док преносе енциклопедијске информације.

Вештачка интелигенција је већ нашла примену у бројним привредним и услужним делатностима, јер се по препорученим системима користи анализа понашања корисника. У том смислу, сви смо, помало несвесно, „корисници“ или „жртве“. Области примене вештачке интелигенције обухватају многе активности:

- Користи се за интернет продају, препоруку садржаја са платформи као што су Netflix или Youtube;
- Препознавање, класификацију и спајање података и даљи развој механизма где мобилни уређаји препознају лица и отисак прста, врше обраду фотографија и конверзију звучног записа у текст;
- Асистенцију у вожњи, или тзв. аутономну вожњу (овакав начин вожње већ се користи у САД и Кини) ;
- Интернет контролу домаћинства (паметни домови) или сналажење у градовима помоћу апликација (паметни градови);
- У здравству се користи за истраживање генома, дијагностику, синтетизацију нових протеина и лекова (јачи и бржи рачунари омогућавају чување већег броја података и брже успостављање дијагнозе у радиологији, што омогућавају алгоритми дубоког учења);
- Аутоматизацију репетитивних процеса;
- Оптимизацију продајног ланца;
- Предиктивно одржавање опреме и постројења.

Не тако давно, вештачка интелигенција била је тема научнофантастичних филмова, међутим она се сада користи у различитим областима међу којима су и финансијске делатности, као што су:

- Откривање потенцијалних превара;
- Одобравање кредита;
- Корисничко искуство и путовање кроз различите комуникацијске канале;
- Алгоритамско аутоматизовано трговање хартијама од вредности.

Улога рачуновођа у обрачуњу зарада већ неколико година се динамично мења. На пример, SAP HCM (управљање људским капиталом) покрива бројне подмодуле, као што су организациони менаџмент, управљање особљем, управљање временом, обрачун зарада, управљање путовањима, итд. Данас SAP појачава своје основне процесе помоћу вештачке интелигенције, посебно са алгоритмима машинског учења. Наведени напредак прожет машинским учењем одиграва се већ неколико година. GPT модели су модели новог доба који користе вештачку интелигенцију за производњу текста налик човеку. До сада је било много серија GPT модела и то: GPT-1, GPT-2, GPT-3 и GPT-3.5. Тренутно ChatGPT је фино подешен на основу модела из серије GPT-3.5, који је реализован почетком 2022. Он користи активне NLP моделе¹ засноване на вештачкој интелигенцији у сразмери која раније није виђена.

Вероватно се као најчешћа заблуда пословних корисника провлачи да је употреба Artificial Intelligence (у наставку: вештачка интелигенција или AI) у рачуноводству или другим организационим целинама везана само за предузећа која су класификацијом означена као велика предузећа, јер располажу великим људским и материјалним ресурсима. Међутим, величина није једини критеријум који претходи доношењу одлуке треба ли предузеће да користи AI у пословању. Визија пословања, стратегија финансијског управљања и контроле, организацијска култура, стил вођства, улагачки фокус, култура управљања подацима у организацији, свакако играју значајну улогу.

Мања предузећа могу имати ограничене ресурсе и можда ће морати да се фокусирају на мање пројекте, са ужим опсегом деловања, али брзим ефектом на пословање. Такође, могу имати мање доступних података за анализу, што може условити да се више ослањају на спољне изворе података. Највећа предност добро обученог рачуновође у сарадњи са компетентним ИТ колегом је у томе што може да премости препреку недостатка ресурса, било да се ради о природ-

1) NLP је скраћеница од неуро-лингвистичко програмирање. Званична дефиниција гласи "истраживање структуре нашег субјективног искуства".

ним, људским, финансијским, физичким или технолошким. С друге стране, велике компаније могу имати више доступних ресурса и могу приуштити улагање у дуготрајније и сложеније пројекте. У већини случајева такве организације већ улажу у напредније технологије и алате. Осим тога, веће организације имају већи број служби и тимова, те по потреби могу створити пројектне тимове који се састоје од стручњака из различитих области. Како је машинско учење део AI чији је циљ развој алгорита и модела који се могу учити из података, оно као резултат даје предвиђање или може предлагати одлуке. То свакако има различиту пословну примену, како као помоћ рачуновођи у вођењу аналитичке евиденције купаца, тако и у продајним тимовима. Предиктивно моделирање користи историјске податке за предвиђање догађаја, као што су понашање купаца или тржишни трендови. Такође, AI може помоћи и користити се за сегментирање купаца у различите групе на основу демографских података, купопродајних навика, или других карактеристика. Исто тако, омогућава управљачким рачуновођама, запосленима у контролингу или маркетингу бољу оптимизацију маркетиншких кампања, идентификовање најефикаснијих продајних канала и достизања преломне тачке рентабилитета. У управљању залихама, рачуновођама AI може користити за предвиђање потражње робе која се продаје или производи, оптимизацију залиха и оптимизацију логистике и транспорта као дела управљања ланцем снабдевања. Модели се могу користити за процену времена за сервисирање опреме и основних средстава што све последично доприноси ефикаснијем планирању буџета.

Основ за редовно вођење пословних књига јесу управо веродостојне рачуноводствене исправе које јасно приказују порекло, врсту и садржај пословне имовине на коју се односе. Управо се ове исправе веома често користе као средство за манипулацију и прикривање стварно насталих (или ненасталих) прихода, расхода, обавеза, итд. што доводи до лажних финансијских извештаја. Алгоритми машинског учења могу се користити за откривање образаца незаконитих активности у финансијским трансакцијама, као што су прање новца и финансирање тероризма (ПНИФТ).

Сектор рачуноводства у Републици Србији броји нешто више од 7.800 регистрованих правних лица (Управа за спречавање ПНИФТ, 2022) и предузетника који се баве пружањем рачуноводствених услуга. Ангажовање рачуновође значајно је за потенцијалне „пераче новца” управо због тога да би се одређена рачуноводствена исправа прокњижила, за шта је довољна њена формална исправност, а да ли је пословна промена стварно и настала није предмет провере у мо-

менту књижења и израде пословних књига. Овакав положај рачуновођа у ланцу прања новца омогућава им да препознају сумњиве активности својих странака или пословних сарадника својих странака, које пружаоци других услуга не би препознали. Суштинско познавање и приступ књигама и рачунима клијената, као и познавање управљачких процеса клијената стављају рачуновође на веома битно место у ланцу препознавања, превенције и борбе против прања новца. И ту AI свакако може да нађе широку примену за препознавање и управљање ризицима на финансијским тржиштима и у другим индустријама. Предузећа, па и регулатори, често не препознају потребу за AI или било каквим *Data Science* моделима, јер се менаџмент углавном ослања на извештавање. Планирање проистиче као резултат анализе стварне ситуације и жељене будућности. Због настојања да се постигне што бољи профит, руководство се неретко фокусира само на краткорочне и средњорочне циљеве, а дугорочни циљеви падају у други план. У прилог овој тврдњи иде и позната „теорија агената“ која говори да интереси принципала (власника или акционара) и агената (менаџмента) нису увек усклађени. Од свега што је до сада написано, власници и руководство могли би остати у недоумици и немогућности идентификације проблема које би рачуновођа са богатим аналитичким и ИТ знањем могао решити. Постоје једноставни индикатори, које сваки рачуновођа може користити као чек-листу за што једноставније препознавање:

- Брзорастућа количина података којом се тешко управља (регистар основних средстава, аналитичка евиденција купаца, доспећа ануитета и камата итд.);
- Постојање проблема који се може решити анализом података;
- Недостатак ресурса, искуства и знања;
- Неизвесност у доношењу одлука, потреба за више информација за доношење бољих одлука;
- Компанија се бори за што бољу конкурентску предност и испуњење потребе за стварањем нових производа, услуга или бизнис модела;
- Компликације са прописима и међународним стандардима.

У сваком од ових сценарија компаније не користе ефикасно податке и пропуштају прилике за побољшање пословања и продуктивности. Не треба занемарити да ће увек постојати компаније у којима је присутно неповерење и скептичност према користима AI. Ипак, уколико се руководство неке компаније на предлог рачуновођа одважи на употребу AI, први корак је да се идентификују процеси у рачуноводству који се могу аутоматизовати. То могу бити за-

даци који се темеље на правилима и захтевају минимално доношење одлука. Неки примери таквих задатака укључују унос података, обраду улазних/излазних рачуна, обрачун и исплату зарада или управљање залихама. Након идентификације, морају се одредити приоритети на темељу њихове сложености, учесталости и потенцијалног утицаја на пословање, што ће рачуновођама помоћи да одлуче које ће задатке прво аутоматизовати и где ће убудуће усмеравати ресурсе.

3. Дизајнирање интерних контрола и изазови интерне ревизије

Лако је уочити позитивне импликације које ChatGPT има на интерну ревизију. Вештачка интелигенција може да се носи са великим обимом понављајућих и свакодневних задатака и омогући ревизорима да се више фокусирају на области у којима су креативност и критичко размишљање важни. Такав концепт савршено се уклапа у агилну методологију ревизије, која даје приоритет континуираном начину ревидирања процеса где организације могу да рачунају на доследно, ажурно и готово „онлајн уверење”. Кроз технологије као што је ChatGPT, уверење ће све више постојати у реалном времену, па неће постојати ништа што спречава ревизора да га пошаље одговорном менаџеру за тренутну акцију. Традиционални приступи ревизији, као што је узорковање, у будућности неће бити ефикасни у претрази података, нити ће омогућити ревизорима да идентификују изузетке у свим процесима и сигнализирају, кроз препоруке клијентима ревизије, да исправе слабости. На тај начин технологије вештачке интелигенције, као што су машинско учење, обрада природног језика и напредна аналитика могу помоћи интерним ревизорима да брзо идентификују необичне трансакције, нове ризике и претње које су раније можда остале непримећене. На пример, онлајн поруџбине могу, уколико су лажне, генерисати непримерене трошкове и губитке који произилазе из повраћаја. Технологија AI омогућава ревизорима да прегледају претходне обрасце корисничких група, типова производа, географских података и других карактеристика, фокусирајући се на високоризичне поруџбине. Одатле ове поруџбине пролазе кроз процес ручне провере, потврде и валидације, како би се смањио ризик од погрешне испоруке и трошкова поврата. Као резултат тога, о налазима ревизије који су некада били занемарени као једнократни догађаји, сада се извештава и обавештава јер су поткрепљени дубљим увидима. Поред означавања сумњивих инцидената, вештачка интелигенција и сродне технологије такође могу

да одреде шта не треба означити. Управо та способност да се дешифрира између онога на шта треба указати и онога шта треба занемарити наглашава вредност ових система.

Истовремено, алати засновани на вештачкој интелигенцији као што је ChatGPT могу понудити знања и вештине за мање искусне интерне ревизоре. Не треба заборавити да је саставни део етичког кодекса интерне ревизије компетентност, па ревизори могу да искористе решења вештачке интелигенције за унапређење ревизорских вештина и знања о новим технологијама као што су аутономна возила, *blockchain*, машинско учење *smart things* и кроз ширење знања о другим темама. Да би вештачка интелигенција испунила свој потенцијал у ревизији, организација мора да дозволи милионима трансакција да прођу кроз AI систем. У супротном, систем неће развити довољан број аналитике или алгоритама који би постали неопходни за ревизију и саму организацију.

Пример:

AI тражи обрасце у скенираним подацима, као што је ситуација да запослени, добављачи или купци, често неким активностима генеришу трошкове до 5.000 динара, знајући да свака штета испод тог износа није кривично дело, већ се гођење предузима само по приватној тужби². Дobar AI ће ове трошкове означити као предмет анализе. Наравно, као и у оперативном раду, и приликом имплементације свог система, интерна ревизија би требало да почне фокусирањем на области високог ризика у којима предузеће троши новац, као што су циклуси фактурисања и обавезе према добављачима.

Интерна ревизија се у великој мери променила, делимично захваљујући експлозији података, што је учинило практично немогућим идентификовање могућих изузетака применом традиционалних приступа. Одговор на ChatGPT био је толико снажан да је Microsoft управо³ почетком 2023. најавио вишегодишњу инвестицију у Open AI која би могла да износи чак 10 милијарди долара. Када се AI добро примени, може да омогући интерној ревизији трансформацију рада како би он постао више оријентисан на вредност у дигитално измењеном пословном окружењу. Пошто интерна ревизија

2) Видети институт ситне крађе, утаје или преваре у члану 210. Кривичног законика („Сл. гласник Републике Србије“, бр. 85/05, 88/05, 107/05, 72/09, 111/09, 121/12, 104/13, 108/14, 94/16, 35/19).

3) Видети вест објављену 23.01.2023. на Блумберг (bloomberg) платформи:

<https://www.bloomberg.com/news/articles/2023-01-23/microsoft-makes-multibillion-dollar-investment-in-openai#xj4y7vzkg>

почиње да користи интелигентне системе, требало би да ради са ИТ-ом на одабиру добављача са функционалном, индустријском и технолошком експертизом. Ревизори би требало да размишљају о раду са AI као партнерству између људи и аутоматизованих система. Заједно, користећи анализу трендова и образаца, они могу да испитају трансакције и брзо идентификују изузетке који би могли да доведу до значајног губитка прихода. Други аспект овог партнерства је обука ревизорских тимова у вези са коришћењем платформи, алгоритама и техника. У прошлости су нови запослени упознавали тим, примали приручник или методологију рада интерне ревизије како би били спремни за рад. Међутим, обука у доба вештачке интелигенције захтева цео тим за учење и развој који је посвећен опремању ревизора неопходним алатима, од писане документације до интерактивних демонстрација. ChatGPT може понудити алтернативне начине преношења информација. На пример, ако је тешко да комуницирате са конфликтним клијентом ревизије или комисијом за ревизију, интерни ревизор може тражити да бот пренесе одређени налаз или укаже на „инспиративнији“ или „убедљивији“ начин презентовања резултата. Временом, тако се могу усавршити не само рачуноводствена знања ревизора, већ и њихове комуникационе вештине. Без обзира на могућност различитог сагледавања потенцијала ChatGPT-а и сличних технологија, ови алати не нестају. Уважавајући ово, интерни ревизор има два избора: може да их игнорише или да их прихвати.

4. Етика и остали изазови и ограничења

С обзиром на то да рачуновође морају да познају и комерцијално пословање организације у којој раде, пореско право, рачуноводствене узансе, поставља се логично питање да ли са употребом AI њихове компетенције треба проширивати и на вештине које имају информатичари, па чак и познавање математике и статистике. Свакако да рачуновође имају обавезу континуиране едукације, а у савременим дигиталним условима, за потпуно разумевање и доношење закључака на основу података, свакако је потребно разумевање и неких статистичких и математичких метода, функција и алгоритама, будући да њихово површно познавање и разумевање може довести чак и до погрешних закључака, односно погрешних одлука. Ипак, олакшавајућа околност за рачуновође је да постоје бројни алати, већ развијени алгоритми, па чак и тзв. *ауто AI* који на темељу сета података утврђује одговарајуће статистичке методе, тј. алгоритме који ће довести до најбољих резултата. Уколико се такви алгоритми и решења развија-

ју у компанији, свакако је уз пословна знања потребно да рачуновође продубљују и познавање ИТ-а, математике и статистике. Међутим, све је више алата и решења доступно корисницима који немају дубоко познавање статистике, математике и информатике, што олакшава и популаризује употребу chat box-а у рачуноводственим активностима.

Са сличним изазовима суочавају се интерни и екстерни ревизори. Међународни стандарди ревизије захтевају да се ревизор придржава релевантних етичких захтева и да ревизију планира и обави на начин који му омогућава да стекне разуман ниво уверавања да финансијски извештаји не садрже материјално значајне грешке. Дакле, ревизор не може да пружи апсолутно уверавање да финансијски извештаји не садрже материјално значајне грешке, јер је, по природи ствари, ограничен у њиховом откривању. Тако треба сагледавати и функционисање вештачке интелигенције, јер без обзира на све управљачке вештине, рачуновођама је потребно да разумеју пословање и податке које генерише AI како би се информације могле исправно интерпретирати и користити. Примера ради, и ревизори могу направити (могу им промаћи) грешке јер:

- Ревизорска тестирања и провере се базирају на узорку;
- Ревизор користи професионално просуђивање у свом раду;
- Ревизор се придржава концепта материјалности у поступку планирања и спровођења ревизије, као и приликом процене ефеката које идентификоване грешке имају на финансијске извештаје;
- Увек постоје инхерентна ограничења ревизије која су проузрокована, природом финансијског извештавања, природом ревизијских процедура и потребом да се ревизија врши у разумном временском оквиру и по разумној цени;
- Некада постоје и ограничења обима рада ревизора наметнута од стране друштва, а која могу да утичу на мишљење ревизора;
- Ревизорски докази имају убедљив, а не дефинитиван карактер.

С друге стране, очекивања клијената често рачунају на то да ревизор треба и може да открије сваку грешку у финансијским извештајима, укључујући и одговорност за откривање криминалних радњи и грешака рачуновођа, што није оправдано. Услед инхерентних ограничења ревизије, постоји неизбежан ризик да неки материјално погрешни искази у финансијским извештајима неће бити примећени, иако је ревизија правилно планирана и спроведена. Уопште-

но посматрано, људи имају тенденцију да се превише ослањају на рачунаре, али понекад и рачунари могу погрешити. Када се користи ChatGPT, неопходна је велика опрезност и пажња, јер су грешке и нејасноће могуће, нарочито у ситуацијама када је садржај који је креиран на основу ChatGPT-а намењен клијентима. Тада се мора извршити провера садржаја пре него што се извештај пошаље клијенту како не би дошло до нарушавања репутације рачуновође и несугласица на релацији између клијента и рачуновође. ChatGPT-у треба постављати права питања, или ће у противном одговори који се од њега добију бити нетачни.

Дакле, требало би да буде јасно да ChatGPT није погодан за професионалну процену. У том смислу не може се очекивати технолошки сингуларитет у рачуноводству и ревизији, тако да је интригантна хипотеза према којој ће доћи тренутак у ком ће се вештачка интелигенција изједначити са људском. Уместо тога, на рачуновођама је одговорност за овладавање техником разумевања и употребљавања свих могућности које пружа ChatGPT како би могли евентуално да му повере рутинске задатке, како би оставили себи више времена за критичко размишљање и доношење одлука. Другим речима, и даље је на рачуновођама да обрађују пословну евиденцију и да осигурају постојање испуњености потреба послодаваца и клијента, јер вештачка интелигенција и ChatGPT заснован на њој у тренутној верзији која је доступна ширем кругу заинтересованих страна, то не може. Још један изазов са коришћењем ChatGPT-а од стране рачуновођа, свакако може да буде и поверљивост. Ангажовање на пословима рачуноводства подразумева и обраду значајне количине поверљивих података послодавца или клијента, а то значи да се на ChatGPT-у не могу користити поверљиве информације, као што су подаци о послодавцима или клијентима. Сваки облик коришћења поверљивих података може да буде компромитован, а у ситуацијама када дође до цурења поверљивих информација многе димензије рачуноводственог посла могу да буду доведене у питање. Треба имати у виду да је чак и српски регулатор питање поверења високо пондерисао у законодавству, па кривично дело злоупотребе поверења из члана 216. Кривичног законика припада групи кривичних дела против имовине. Из законског текста инкриминације: *ко заступајући имовинске интересе неког лица или старајући се о његовој имовини злоупотреби дата му овлашћења у намери да тиме себи или другом прибави имовинску корист или да оштети лице чије имовинске интересе заступа или о чијој се имовини стара, казниће се*, видимо да се ради о специфичном кажњавању за издају указаног поверења, под условом да је издаја лукративног карактера. Тежину овом делу, дакле, даје та својеврсна издаја или неверство повезано са нападом на туђу имовину.

Основни задатак рачуноводствене професије је обезбеђивање услова поверења јавности и са циљем остварења овог императива, усмерени су и захтеви придржавања кодекса етичког понашања професионалних рачуновођа. Најмасовније примењивани рачуноводствени етички кодекси у савременим условима пословања су Кодекс етике који је донела професионална организација Амерички институт овлашћених јавних рачуновођа (*AICIPA - American Institute of Certified Public Accountants*) и Међународна федерација рачуновођа (*IFAC - The International Federation of Accountants*). Ако правни системи нису у стању да у тако сложеним односима какви постоје у управљању привредним друштвима и непривредним организацијама уреде све ситуације које би се могле сматрати повредом нечијег права, односно интереса, отворено је питање како ће вештачка интелигенција то постићи. Посебно што се у таквим односима не може прибећи упућивању на етичке принципе, јер кодекси корпоративног управљања или кодекси корпоративног понашања се разликују код сваке организације. Свакако, заједнички именован је нека врста набрајања вредности и очекиваног исправног понашања по моралном критеријуму који укључује осећај за добро и лоше, а не примена одређених правних норми. Вођење рачуна о интересима стејкхолдера је етички принцип. Међутим, инвеститори могу имати интерес да се не води рачуна о стејкхолдерима (овде пре свега мислимо на изазове да се креативним рачуноводством жели приказати нереално стање имовине или обавеза). Управо је ту принцип објективности код етичког понашања рачуновође важан, јер постојање интереса или веза са клијентом, руководиоцима или запосленима код клијента може да представља претњу том принципу. Независност ума (којим вештачка интелигенција не располаже) и деловања неопходан је услов за доношење закључака уверавања без пристрасности, сукоба интереса или претераног утицаја других. Уколико су присутне претње поштовању објективности, професионални рачуновођа по правилу процењује њихов значај и одређује мере заштите са циљем њиховог свођења на прихватљив ниво.

Значајно питање на које треба обратити пажњу је одговорност. Обично рачуновође преузимају одговорност за обраду пословне евиденције и располагање њом, као и њено чување у складу са законским оквирима, и то важи у свим ситуацијама, било да раде самостално или су се ослонили на одређени облик роботизације и аутоматизације процеса, укључујући и ChatGPT. Ситуација је практично идентична као у случају самонавођених беспилотних летелица или аутомобила. Ако беспилотна летелица или аутомобил ударе некога, ко је за то одговоран: власник средства или само средство? Сходно томе, ChatGPT није подешен да буде замена за оно што рачуновође

свакодневно раде. Он можда може обављати рутинске задатке, попут уноса података, или извођења неких једноставнијих финансијских анализа, али то је свакако само једна, и то мања, димензија рачуноводствене професије.

Постоји велика дебата о томе да ли ће вештачка интелигенција променити рачуноводствену професију. Многи стручњаци сматрају да она неће заменити рачуновође, али рачуновођа са искуством управљања вештачком интелигенцијом ће заменити друге рачуновође. На основу свега што смо претходно истакли, то дефинитивно може да буде добра аналогија и јасан закључак.

Јасно је да ChatGPT има и ограничења. Он понекад може да напише одговоре који звуче уверљиво, али који су заправо нетачни и могу да направе велику штету. Решавање оваквих проблема је изазов и можда ће увек бити потребан људски елемент за верификацију, нарочито због тога што изградња етичке вештачке интелигенције захтева и етички приступ изградњи самог система, за шта је ипак потребан човек. Вредновање различитих поступака, с обзиром на то колико добро остварују различите потребе за различите људе или клијенте, изузетно је сложен процес, али се може реализовати помоћу алгоритама који уравнотежују мноштво ограничења на којима се темеље деловања која задовољавају потребе већине људи. Такође, одговори које ChatGPT пружа понекад могу да буду преопширни. Што је најважније, ChatGPT не може бити ефикасан ако рачуноводство није добро обављено. Чисте књиге и благовремени финансијски извештаји су важни. Исправљање резултата из ChatGPT-а и пуњење ChatGPT модела исправним финансијским подацима је кључно и то може да уради само прави рачуновођа. Ако ChatGPT користи погрешну пословну евиденцију или није обучен за прилагођени скуп података, постоји огроман ризик да ће пружити нетачне одговоре и резултате.

5. Употреба вештачке интелигенције у рачуноводству највећих компанија

Према Стратегији развоја вештачке интелигенције у Републици Србији од 2020. до 2025. године („Сл. гласник РС“, бр. 96/19), главна поља примене вештачке интелигенције су транспорт, енергетика, телекомуникације, медицина, пољопривреда и јавне услуге. Што се кључних учесника тиче, највише патената долази из привреде (потрошачка електроника, телекомуникације, софтвер, електропривреда и производња аутомобила), а мање из универзитетских или ис-

траживачких организација. Географски, највише патената вештачке интелигенције долази из Јапана, Сједињених Америчких Држава и Кине. Наведени подаци несумњиво указују да је вештачка интелигенција један од кључних покретача Четврте индустријске револуције и то пре свега због мултидисциплинарности, тј. повезивања са другим областима у развоју иновативних решења.

Студије (McKinsey Global Institute 2018) указују и да би вештачка интелигенција у наредних 15 година могла да удвостручи годишње стопе глобалног економског раста. Очекују се три начина утицаја на раст:

1. унапређењем продуктивности рада до чак 40% услед иновативних технологија које омогућавају да исти број радника уради више;
2. стварањем „паметних машина“ у виду система и програма који ће моћи да скоро самостално уче и решавају проблеме;
3. ширењем иновација и иновативних решења у комбинацији са другим секторима економије, што ће допринети њиховом расту и развоју. McKinsey Global Institute предвиђа да ће око 70% предузећа имплементирати бар једну врсту технологије са вештачком интелигенцијом до 2030, док ће мало мање од половине имати читав спектар таквих технологија. Истраживање процењује да ће се глобални БДП увећати за око 1,2% годишње.

Употреба вештачке интелигенције у рачуноводству може допринети бољој контроли финансијских токова и смањењу ризика од финансијских губитака. Тако би примена вештачке интелигенције била од велике користи и могла би да допринесе унапређењу ефикасности, прецизности и контроли финансијских извештаја. Према Вићентијевићу (2020), она има потенцијал да унапреди ефикасност и прецизност рачуноводствених процеса јер Chatbot може да анализира велике количине података и идентификује неправилности много брже и прецизније него што то могу да ураде људи. Ово омогућава рачуноводственим стручњацима да се усмере на стратешке активности попут доношења одлука које ће помоћи расту и развоју предузећа.

Фагела (2020) је анализирао како су Deloitte, PwC, KPMG и EY развили сличну визију будућности рачуноводствене индустрије кроз интеграцију вештачке интелигенције у своје активности. Велика четворка је искористила AI на различите начине: Deloitte, је применио AI као део својих аналитичких алата; PwC га је користио за откривање превара; KPMG га је користио првенствено да побољша ин-

тераkцију са клијентима, а ЕУ га је користио да повећа ефикасност процеса ревизије. Тако су највеће рачуноводствене компаније имале користи од интеграције AI у рачуноводство, пружајући боље, брже, ефикасније и исплативије услуге својим клијентима.

Deloitte је био први који је прихватио AI технологију у рачуноводственој пракси својих запослених. Препознали су да алгоритми машинског учења могу анализирати велике количине финансијских података много брже него што би људи икада могли. Deloitte је стога инвестирао у вештачку интелигенцију, стварајући алате својим запосленима како би могли да лакше прикупљају, организују и анализирају податке. Како су наведене активности отпочеле још 2014. у америчкој филијали Deloitte-а, компанија је брзо стекла конкурентску предност и репутацију иновативне.

PwC је убрзо сустигао Deloitte, препознајући потенцијалне предности вештачке интелигенције у рачуноводству. Веровали су да вештачка интелигенција има моћ да побољша њихову способност да ефикасније откривају превару од редовних метода, попут ручног прегледа. PwC је такође инвестирао у вештачку интелигенцију, креирајући свој систем за откривање потенцијалних рачуноводствених превара. Ово им је омогућило да рано идентификују сигнале ризика и накнадно спрече превару у реалном времену, побољшавајући њихову ефикасност и штедећи новац својих клијената.

KPMG се фокусирао на креирање AI апликација које би побољшале интеракцију са клијентима. Препознали су да су клијенти уморни од досадног процеса ручне дистрибуције података. KPMG-ово решење је било да креира прилагођену контролну таблу за машинско учење која би могла да пружи адекватне податке клијентима у реалном времену. KPMG контролна табла је понудила јасан и информативан преглед учинка клијената, омогућавајући клијентима да лакше и брже комуницирају са својим подацима у реалном времену, наравно подстичући њихово задовољство.

Фокус компаније ЕУ на вештачкој интелигенцији односио се на побољшање ефикасности ревизије. Руководство ЕУ пошло је од очекивања да би вештачка интелигенција могла да побољша ефикасност процеса ревизије омогућавајући ревизорима да прегледају цео скуп података у краћем временском оквиру. ЕУ је стога инвестирао у вештачку интелигенцију и алате за дигиталну ревизију, што је омогућило ревизорима да се концентришу на високоризичне активности. Резултат ЕУ инвестиција је драматично смањено укупно време ревизије, што је довело до смањења трошкова за ЕУ клијенте.

6. Закључак

Узимајући у обзир све наведене чињенице о ChatGPT-у, за професионалне практичаре на пословима рачуноводства тренутно је добро да користе ChatGPT за креирање било каквог јавног садржаја као што су упутства са обрасцима, стручна мишљења, веб садржај или постови на блогу. Они такође могу да генеришу програмски код за писање веб-странице или надоградњу, као и поједностављење процедура у свом рачуноводственом програму или рачуноводственим алатима (на интернету већ постоје садржаји у облику видео снимака и текстова који објашњавају како се то ради).

Европска комисија је још у априлу 2021. припремила први Нацрт закона о вештачкој интелигенцији, да би се у децембру окончала јавна расправа и прикупљени амандмани имплементирали у текст будућег прописа. Нови Закон о вештачкој интелигенцији биће први закон о вештачкој интелигенцији донет од стране значајног регулатора у свету. Као и Општа уредба ЕУ о заштити података (GDPR) из 2018. године, Закон ЕУ о вештачкој интелигенцији могао би да постане глобални стандард који би одређивао у којој мери AI има позитиван утицај на ваш живот где год да се налазите. Закон додељује примене AI у три категорије ризика:

1. Забрањене су апликације и системи који стварају неприхватљив ризик, као што је друштвено бодовање које води влада, а какво се, нпр. користи у Кини;
2. Високоризичне апликације, као што је алатка за скенирање биографије, која рангира кандидате за посао, подлежу посебним законским захтевима;
3. Апликације које нису експлицитно забрањене или наведене као високоризичне, углавном остају нерегулисане. У предложеном закону постоји неколико рупа и изузетака. Тренутно је, нпр. препознавање лица од стране полиције забрањено осим ако се слике не сниме са закашњењем или се технологија користи за проналажење нестале деце.

Свакако да ће се и прописи централних банака усклађивати са кровним актом, па и прописи и узансе професионалних удружења као што су ревизори и рачуновође, посебно у области финансијских делатности. Ту се очекује више и све разноврснијих примена, све бољи резултати које ће давати алгоритми и сарадња рачуновођа и машина.

У овом тренутку, ChatGPT може да оствари применљивост у неким мањим и једноставнијим рачуноводственим задацима, јер можда

може да помогне рачуновођама да стекну компаративну предност и побољшају своју репутацију у компанији или да повећају број профитабилних клијената. Они који можда нису написали пост на блогу или креирали сопствени веб-садржај, могу то да ураде помоћу ChatGPT-а. Сви професионални практичари ангажовани на пословима рачуноводства могу потенцијално гледати на то као на начин да се смањи количина времена утрошеног на писање одређеног садржаја и начин да им се помогне да ефикасније раде са више клијената.

У сваком случају, рачуновођама ће бити потребан одређен ниво стручности у дигиталној технологији да би могли успешно да користе резултате ChatGPT-а, а с обзиром да је приступ и употреба ChatGPT-а бесплатна и веома једноставна путем мобилног уређаја повезаног на интернет, рачуновође би требало да се заинтересују и покушају да стекну разумевање ChatGPT-а. Као професија, рачуноводство мора да научи своје практичаре како да уче, напредују у стручности, како да креирају праву врсту садржаја и како да представљају професију на прави начин. Коришћењем ChatGPT-а, рачуновође иду у корак са технолошким напредовањем и повећавају своју конкурентност на тржишту које има карактер непредвидљивости.

6. Литература

1. Bose, Sudipta and Dey, Sajal Kumar and Bhattacharjee, Swadip, Big Data, Data Analytics and Artificial Intelligence in Accounting: An Overview (March 19, 2022). Handbook of Big Data Methods, Forthcoming, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=4061311>
2. Jakovljević, N. (2021b). "Irregularities in conducting the list of assets and liabilities". *Trendovi u poslovanju*, 9(1), 94-104. <https://doi.org/10.5937/trendpos2101094J>
3. Jakovljević, N. (2021c). "Political neutrality in the audit profession: attitudes of respondents in the Republic of Serbia". *BizInfo (Blace) Journal of Economics, Management, and Informatics*, 12(2), 23-38. <https://doi.org/10.5937/bizinfo2102023J>
4. Jakovljević, N. (2021a). "Analysis of the impact of the Covid-19 epidemic through the sojourn tax and the attitudes of the respondents". *Trendovi u poslovanju*, 9(2), 20-29. <https://doi.org/10.5937/trendpos2102022J>
5. Jakovljević, N., & Jakovljević, J. (2021). "The impact of the Covid-19 global pandemic on the responsibility of auditors". *Finansije*, 92-113

6. Jeremić, N., Jakovljević, N., & Jeremić, M. (2022). "The role of internal auditing in business continuity". *Revizor*, 25(97-98), 53–71. <https://doi.org/10.56362/Rev2298053J>
7. Jeremić, N., Jeremić, M., & Jakovljević, N. (2021). "Agility of internal audit". *Revizor*. 24, (95-96), 57-76, <https://doi.org/10.5937/Rev2196057J>
8. Jakovljević, N. (2022). "Remote work in audit in the private and public sectors in the Republic of Serbia". *BizInfo (Blace) Journal of Economics, Management & Informatics*, 13(1), 65–70. <https://doi.org/10.5937/bizinfo2201065J>
9. Jakovljević, N. & Jakovljević, S. (2022). "Contracting account audit on social networks". *Trendovi u poslovanju*, 10(2), 52–64. <https://doi.org/10.5937/trendpos2202052J>
10. Jakovljević, N., Jeremić M. & Jeremić N. (2022). *Consideration of respondents' attitudes towards the concept of ethics in the audit profession*. "Univerzitetska Misao", 2022(21), 115–125;
11. Jakovljević, N. (2022). "Analysis of cyber threats as a risk factor in the banking sector". *Bankarstvo*, 51(3–4), 32–65;
12. Jeremić, N., Jakovljević, N., & Jeremić, N. (2022). "Uloga interne revizije u smanjenju rizika od ransomvera", *Revizor*, 25(100), 57–78. <https://doi.org/10.56362/Rev22100057J>
13. Jeremić, M., & Jakovljević, N. (2022). „Pet elemenata za kvalitetniji revizorski angažman". *Revizor*, 25(100), 79–92. <https://doi.org/10.56362/Rev22100079J>
14. Miloš Savić Vladimir Pavlović Hiki Vendorf (2022), *Priručnik za primenu zakona o sprečavanju pranja novca i finansiranja terorizma – za računovođe*, Uprava za SPNIFT, 2022
15. Franjić, Darjan. "Umjetna inteligencija u radiologiji: etički problemi." *Zdravstveni glasnik*, vol. 6, br. 2, 2020, str. 61-69. <https://doi.org/10.47960/2303-8616.2020.12.61>. Citirano 31.03.2023.
16. Daniel Faggella (2020) AI in the Accounting Big Four – Comparing Deloitte, PwC, KPMG, and EY, Emerging Artificial Intelligence Research, <https://emerj.com/ai-sector-overviews/ai-in-the-accounting-big-four-comparing-deloitte-pwc-kpmg-and-ey/>
17. Kosana Vićentijević, "Implikacije digitalizacije računovodstva na korporativno izveštavanje", Visoka škola za finansije i računovodstvo FINrar, 8. Međunarodni simpozij, 24. i 25. septembar, Tuzla 2020. godine
18. McKinsey Global Institute (2018) *Notes from the ai frontier modeling the impact of ai on the world economy*

Accounting in the ChatGPT Era

Abstract

There is growing interest in ChatGPT as the next big thing in technological innovation since it launched in late 2022. This move has brought AI-based natural language processing to a level that makes it accessible to many people around the world. Thus, ChatGPT has become the latest edition of artificial intelligence, and the application itself can write blog posts, generate simpler analyses, answer questions, and even generate codes for numerous applications. The subject of this paper is an analysis of the challenges and risks that the advancement of ChatGPT and its growing application have on professional practitioners engaged in accounting. The main takeaway is that ChatGPT will not replace accountants, but an AI-experienced accountant will replace other accountants. Now, ChatGPT may have some applicability in some smaller and simpler accounting tasks, as it may have the character to help accountants gain a comparative advantage and improve their company reputation or increase the number of profitable clients. As a profession, accountancy must teach its practitioners how to learn, grow in expertise, how to create the right kind of content and how to represent the profession in a legal way. By using ChatGPT, accountants keep pace with technological advancements and increase their competitiveness in a market characterized by unpredictability.

Keywords: *accounting; ChatGPT.*

УДК 006.44:657.2

Прегледни рад

Рада

СТОЈАНОВИЋ*

Финансијско извештавање на готовинској основи према смерницама МРС за ЈС

Резиме

Међународни стандарди за јавни сектор (МРС ЈС) су висококвалитетни глобални стандарди финансијског извештавања намењени ентитетима у јавном сектору, осим јавних предузећа. Они су усредсређени на принципе и праксе извештавања, а њихово доношење извршено је ради стварања одрживог рачуноводственог система чији резултат су поуздани, упоредиви и транспарентни финансијски извештаји. Саставни део МРС ЈС, поред 42 стандарда заснована на обрачунској основи је и стандард МРС ЈС заснован на готовинској основи.

Овим радом радом представљен је циљ и сврха МРС ЈС на готовинској основи, односно концепт рачуноводства, рачуноводствене политике и поступци засновани на почетном салду и готовинским токовима, као прелазном решењу заснованом на обрачунској основи. Значај овог регулаторног оквира, за који се очекује да неће имати дуг период примене, је превасходно у томе што представља мост ка обрачунском рачуноводству кој обезбеђује транспарентно финансијско извештавање јавног сектора и принцип одговорности јавног сектора према јавности.

Кључне речи: *готовинска основа, обрачунска основа, МРС ЈС, финансијски извештаји опште намеане.*

^{*)} др Рада Стојановић, Савез рачуновођа и ревизора Србије, e-mail: stojanovicr@srrs.rs

Увод

Одговорност према јавности, као најзначајнијем кругу корисника финансијских извештаја, заузима значајно место у пословању ентитета јавног сектора.

Пошто у многим земљама постоји недостатак конкретније регулативе у вези са финансијским извештавањем ентитета у јавном сектору, ради хармонизације различитих пракси извештавања и омогућавања упоредивости финансијских извештаја ентитета јавног сектора у оквиру Међународне федерације рачуновођа (IFAC)¹ 1996. године основан је Одбор за Међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор (IPSASB – *International Public Sector Accounting Standards Board*, у наставку текста: Одбор)².

Одбор функционише као независно тело које доноси стандарде за јавни сектор, и своје циљеве остварује: објављивањем Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор (MPC JC - *IPSAS*³); промовисањем њиховог и објављивањем других докумената која садрже упутства у вези са финансијским извештавањем у јавном сектору. Одбор у поступку развијања и доношења MPC JC сарађује са: Одбором за Међународне рачуноводствене стандарде (IASB⁴); професионалним рачуноводственим организацијама и другим организацијама заинтересованим за финансијско извештавање у јавном сектору (UN, UNESCO, Светска банка, Међународни монетарни фонд и друге).

-
- 1) Међународна федерација рачуновођа основана је 1977. године, данас има око 180 чланица из 35 земаља света, окупљајући преко 3 милиона рачуновођа; у свом статусу као основну мисију има назначено следеће: усмереност ка јавном интересу; јачање рачуноводствене професије на глобалном нивоу и допринос развоју јаке међународне економије; затим успостављање и промовисање поштовања професионалних стандарда високог квалитета, као и активности на међународном прихватању тих стандарда.
 - 2) Одбор за Међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор има 18 чланова који се састају три пута у току године; сви материјали који се разматрају на састанцима доступни су јавности. У оквиру Одбора организована је консултативна група која има саветодавни карактер и функционише на регионалном принципу претежно као електронски форум са циљем усмеравања развоја, хармонизације и примене међународне регулативе за јавни сектор.
 - 3) *International Public Sector Accounting Standards*
 - 4) *International Accounting Standards Board*

Доношење МРС ЈС повезано је са следећим чињеницама: опредељењем ИФАС⁵ да утиче на одговорност јавног сектора путем развоја рачуноводствених стандарда и њиховог прихватања; рачуноводство основ је за ефективну комуникацију; и увођење рачуноводства на обрачунској основи (заснованог на насталим догађајима) захтева да финансијски извештаји укључују извештај о финансијском положају, извештај о перформансама, затим извештај о готовинским токовима и извештај о променама у нето имовини, односно капиталу. МРС ЈС на обрачунској основи су у великој корелацији са МСФИ који се примењују на ентитете у привреди, односно засновани су на њима.

Одговорност према јавности захтева транспарентно извештавање јавног сектора које може да се постигне применом МРС ЈС. При том, прихватање МРС ЈС не спречава ентитете јавног сектора да припремају и друге извештаје у складу са интерним потребама. У оквиру МРС ЈС Одбор за међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор формулисао је две категорије стандарда: МРС ЈС који су засновани на обрачунској рачуноводственој основи (42 МРС ЈС) и стандард који је заснован на готовинској основи.

1. МРС ЈС на готовинској рачуноводственој основи

Опредељење за усвајање МРС ЈС од стране националних законодавстава требало би да има за последицу унапређење упоредивости финансијских информација у оквиру различитих правних система. Прелазак на примену обрачунске основе МРС за ЈС може бити реализован опредељењем за директну примену обрачунске основе или пак то може бити постепени прелазак тиме што би најпре опредељење било за готовинску рачуноводствену основу.

Имајући у виду приступ Републике Србије у погледу хармонизације финансијског извештавања уопште који се одразио на прихватање МРС/МСФИ за сва правна лица из приватног сектора почев од 2003. године (пре него што је та обавеза постојала за чланице ЕУ), било је оправдано очекивање да се доносилац националне регулативе *Уредбом о примени Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор* ("Сл. гласник РС", бр. 144/22) усмери на обрачунску основу, имајући у виду да је још у 2010. години објављена уредба са идентичним називом ("Сл.гласник РС", бр. 49/10), према којој је у јавном сек-

5) *International Federation of Accountants*

тору требало да почне примена МРС за ЈС на обрачунској рачуноводственој основи почев од 2011. године, а за одређене кориснике буџетских средстава ова примена уредбом је захтевана почев од састављања финансијских извештаја за 2010. годину. У прилог оправданости наведеног очекивања је и чињеница да је већина земаља из окружења начинила такав избор и да је број земаља у свету које примењују обрачунску рачуноводствену основу и МРС ЈС у порасту, те IFAC очекује да ће до 2025. та примена постојати у више од 50% земаља, а према другим очекивањима, тај проценат би могао да буде и више од 75%.

Иако обрачунска рачуноводствена основа омогућава потпунију и објективнију слику о финансијској позицији корисника буџетских средстава, затим већу транспарентност у вези са буџетирањем и потрошњом, а самим тим и већу одговорност и правилније планирање будуће потрошње, њена примена није захтевана законском регулативом, већ је предвиђена примена готовинске рачуноводствене основе почев од финансијских извештаја за 2024. годину. Обрачунска рачуноводствена основа према МРС ЈС подразумева признавање трансакција и других догађаја у тренутку њиховог настанка, независно од готовинских токова које они узрокују и њихово евидентирање у финансијским извештајима периода на који се односе. Једна од битнијих карактеристика обрачунске основе је омогућавање смањења корупције, затим јачање поверења у јавни сектор, што је веома важно у актуелном периоду након пандемије, који је додатно отежан и економском кризом изазваном ратним политичким околностима у Европи.

Међународни рачуноводствени стандард за јавни сектор (МРС ЈС) на готовинској основи чини саставни део Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор. Ови стандарди су објављени 2003. године, додатно мењани 2007. године и ревидирани 2017. године. Улога коју има МРС ЈС на готовинској основи након ревидирања је да овај стандард може за владе које се определе за његову примену да представља прелазни корак ка усвајању МРС за ЈС на обрачунској основи, али исто тако прелазак на обрачунску основу може да буде извршен директно и без примене МРС за ЈС на готовинској основи.

Структура МРС за ЈС на готовинској основи има два дела.

Први део: *Захтеви*, чија примена је обавезна, прописује начин на који се општи финансијски извештаји презентују према готовинској основи. Његова структура обухвата следеће целине: циљ, делокруг,

суштину готовинске основе, презентацију и обелодањивање, општа разматрања, исправљање грешака, презентацију буџетских информација у финансијским извештајима, датум ступања на снагу и прелазне одредбе и Илустрацију 1 којом се приказује начин примене првог дела стандарда МРС ЈС на готовинској основи.

Други део: Препоручена додатна обелодањивања, чија примена није обавезна, садржи препоручена додатна обелодањивања и рачуноводствене политике, којима се повећава корисност финансијских извештаја при утврђивању одговорности и одлучивању и пружа подршка за прелазак на примену МРС ЈС на обрачунској основи. На основу препоручених обелодањивања обезбеђује се боља упоредивост финансијских извештаја ентитета јавног сектора након усвајања МРС ЈС према обрачунској основи. Овај део садржи и смернице за прелазак на примену МРС ЈС на обрачунској основи, затим Додатке 2, 3 и 4 који се односе на илустрације одређених обелодањивања, презентацију извештаја о приливима и одливима готовине на обрачунској основи и квалитативне одлике финансијских извештаја опште намене.

У наставку су презентоване смернице стандарда МРС ЈС на готовинској рачуноводственој основи.

2. Циљ, улога и делокруг МРС ЈС на готовинској основи

Циљ. Циљ овог стандарда је да пропише начин на који се општи финансијски извештаји презентују према готовинској основи рачуноводства.

Финансијско извештавање ентитета јавног сектора има за циљ: пружање информација о ентитету корисницима финансијских извештаја опште намене ради утврђивања одговорности и одлучивања.

Финансијски извештаји опште намене су извештаји сачињени за кориснике који немају ингеренције да захтевају извештаје прилагођене сопственим потребама; то су грађани, порески обвезници, законодавна и слична тела, чланови парламента, повериоци, добављачи и остали корисници. Састављање финансијских извештаја опште намене не искључује могућност састављања финансијских извештаја за посебне намене у складу са захтевима управних органа и других лица која врше функцију надзора и која могу да захтевају извештаје прилагођене њиховим потребама.

Извештајни ентитет. Извештајни ентитет јавног сектора је појединачни ентитет који презентује финансијске извештаје или то може да буде матични ентитет који презентује финансијске извештаје групе. Дакле, извештајни ентитет може да се састоји од матичног ентитета и једног или више контролираних ентитета који презентују финансијске извештаје као један ентитет. Извештајни ентитет јавног сектора (у наставку текста: ентитет) је државна или друга организација јавног сектора, програм или област активности која се може идентификовати и за коју се састављају финансијски извештаји.

Став Одбора за МРС ЈС је да се циљ финансијског извештавања ентитета јавног сектора најбоље постиже усвајањем МРС ЈС према обрачунској основи, а у околностима када је неопходан прелазни процес са националне регулативе на обрачунску основу, он охрабрује ентитете јавног сектора да презентују финансијске извештаје у складу са МРС ЈС на готовинској основи.

Улога финансијских извештаја заснованих на готовинској основи. Информације о готовинским токовима у обрачунском периоду и салду готовине на крају обрачунског периода су неопходне ради утврђивања одговорности, затим за процену способности ентитета да генерише готовину у будућности, као и за процену извора и употребе готовине будућег периода. Наведене информације су такође неопходне и за доношење одлуке о распоређивању средстава за наредни период и сагледавање одрживости активности ентитета.

Иако је МРС ЈС према готовинској основи усвојен као помоћни корак при преласку на примену МРС ЈС према обрачунској основи, не представља нужан корак за прелазак на обрачунску основу, односно на обрачунску рачуноводствену основу може се прећи и без претходне примене готовинске основе МРС ЈС.

Делокруг. МРС ЈС су осмишљени са циљем да се примењују на ентитете јавног сектора⁶ који испуњавају све следеће критеријуме:

6) У параграфу 1.8 Концептуалног оквира за финансијско извештавање опште намене ентитета јавног сектора идентификован је широк скуп ентитета јавног сектора за које су осмишљени МРС ЈС.

- одговорни су за пружање услуга⁷ у корист јавности и/или за прерасподелу прихода и богатства;
- њихове активности се финансирају, директно или индиректно, кроз порезе и/или преносе са других нивоа управе, социјалне доприносе, дуговања или накнаде, и
- њихов примарни циљ није генерисање добитка.

Ентитет који припрема и презентује финансијске извештаје опште намене (финансијске извештаје) према готовинској основи рачуноводства, примењује захтеве из првог дела овог стандарда приликом презентовања годишњих финансијских извештаја.

Уколико се врши примена МРС ЈС на готовинској основи, та примена се односи како на састављање и презентовање појединачних финансијских извештаја, тако и на састављање и презентовање консолидованих финансијских извештаја.

Ентитети чији финансијски извештаји су усклађени са захтевима првог дела овог стандарда обелодањују ту чињеницу. Финансијски извештаји се не описују као усаглашени са овим стандардом уколико нису усаглашени са свим захтевима из првог дела овог стандарда.

3. Готовинска основа

Готовинска основа је рачуноводствена основа по којој се трансакција и остали догађаји признају тек када се готовина (или готовински еквивалент) прими или плати. Према томе, готовинска плаћања подразумевају одливе готовине, а готовинска примања подразумевају приливе готовине, док новчани токови представљају приливе и одливе готовине.

Готовина подразумева готовину у благајни и депозите по виђењу.

Готовински еквиваленти су краткорочна, високоликвидна улагања која се брзо могу заменити за познате износе готовине уз занемарљив ризик од промене вредности. Они се држе ради измиривања краткорочних готовинских обавеза, а не за сврхе улагања или за неке друге намене. Да би се улагање класификовало као готовински еквивалент, треба да постоји могућност брзог и једноставног конвертовања у познати износ готовине уз занемарљив ризик од промене вредности. Стога се најчешће, улагање сматра готовинским ек-

7) Услуге обухватају робу, услуге и савете о политици, укључујући у то и остале ентитете јавног сектора.

вивалентом једино ако има краткорочно доспеће, од нпр. три месеца, или краће, од датума стицања. Улагања у капитал искључују се из готовинских еквивалената, осим уколико су, суштински, готовински еквиваленти.

Позајмице банке, начелно, повећавају приливе готовине. Ипак, у неким правним системима, прекорачења рачуна у банкама која су наплатива по виђењу, чине саставни део управљања готовином ентитета. У оваквим условима, прекорачења рачуна у банкама укључују се као компоненте готовине. Одлика таквих банкарских аранжмана јесте да се салдо рачуна у банци често мења од позитивног до прекорачења.

Готовински токови искључују кретања између ставки које чине готовину, јер су ове компоненте део управљања готовином ентитета, а не повећања или умањења готовине коју ентитет контролише. Управљање готовином укључује улагање вишка расположиве готовине у готовинске еквиваленте.

Финансијски извештаји припремљени према готовинској основи обезбеђују корисницима информације о:

- изворима готовине примљене током периода,
- сврси употребе готовине и о
- готовинским салдима на датум извештавања.

Дакле, фокус вредновања у финансијским извештајима су готовинска салда и настале промене. Напомене уз финансијске извештаје могу пружити додатне информације о обавезама (нпр. плативе обавезе и позајмице), као и о одређеној неготовинској имовини (потраживања, улагања и некретнине, постројења и опрема).

Готовина коју контролише извештајни ентитет. Ентитет контролише готовину када може да користи ту готовину за остварење сопствених циљева, или када може на други начин да остварује користи од готовине, и када може са онемогући или контролише приступ других тој користи. Готовина коју контролише ентитет је готовина коју је ентитет прикупио, или која му је додељена, а коју он може да користи за финансирање својих пословних циљева, стицање капиталне имовине или за отплату дуга. Овај облик готовине подразумева готовину у благајни и депозите по виђењу. То су износи које ентитет:

- прикупља у име своје владе (или другог ентитета) и депонује на сопствени пословни рачун пре трансфера на консолидовани рачун прихода или други општи рачун владе;

- треба да пренесе трећој страни у име своје владе, почетно их депонује на сопствени пословни рачун, пре трансфера овлашћеном примаоцу.

Дакле, ентитет контролише готовину само у периоду у коме се она налази на његовом пословном рачуну, пре трансфера на консолидовани рачун прихода, или други банковни рачун који контролише влада, или пре трансфера трећој страни. У вези са готовином коју контролише ентитет, поред готовине прикупљене за друге стране, могу постојати и друга ограничења у смислу сврхе употребе или времена употребе (нпр. наменске донације). У случају присуства ограничења у вези са готовином коју контролише ентитет према параграфу 1.4.9 потребна су додатна обелодањивања у напоменама уз финансијске извештаје, која се односе на готовинска салда која подлежу екстерним ограничењима, расположиве неискоришћене позајмице, као и ограничење сврхе и временског распореда употребе готовине. Додатна упутства у вези са рачуноводственим третманом готовине коју контролише ентитет дата су у другом делу овог стандарда (параграфи од 2.1.6 до 2.1.13).

У правним системима у којима влада управља трошковима појединачних сектора и осталих ентитета преко централизоване функције трезора, која се често назива "јединствени рачун трезора", појединачни сектори и ентитети не отварају своје посебне банковне рачуне, већ централизована функција трезора функционише као банка у име појединачних сектора и осталих ентитета. Готовински приливи, готовински одливи и салда готовине ентитета који пролазе кроз или се држе на јединственом рачуну трезора, евидентирају се у извештају о приливима и одливима готовине. Плаћања у име појединачних одељења и осталих ентитета код централизованог трезора третирају се као промене на њиховим рачунима, слично као када банка рачуноводствено обухвата плаћања у име својих клијената.

У одређеним случајевима, централизовану функцију трезора може да врши ентитет који контролише рачун(е) банке са којих се врше плаћања у име појединих пословних сектора и осталих ентитета. При том, трансфери на ове рачуне, и одливи са ових банковних рачуна одражавају токове готовине које контролише централни ентитет у име појединачних пословних сектора и осталих ентитета. Иако је опште правило да се приливи и одливи готовине признају на бруто основи, према параграфу 1.3.13 приливи и одливи готовине,

који се односе на трансакције којима управља ентитет у име других ентитета, могу бити презентовани на нето основи.

Ентитети јавног сектора (владе) често контролишу велики број ентитета, укључујући министарства, агенције и комерцијалне ентитете јавног сектора. При том се финансијски извештаји могу односити на појединачни извештајни ентитет или матични ентитет и све или неке његове контролисане ентитете. Овај стандард параграфом 2.1.37 препоручује, али не захтева, да матични ентитет припрема и презентује консолидоване финансијске извештаје који обухватају финансијске извештаје матичног ентитета и финансијске извештаје свих његових контролисаних ентитета, осим у случајевима дефинисаним параграфом 2.1.40.⁸ Фактори које треба узети у обзир при процени да ли један ентитет контролише други ентитет за потребе финансијског извештавања наведени су у MPC ЈС 35 – *Консолидовани финансијски извештаји*.

4. Презентација и захтеви за обелодањивањем

У вези са презентацијом финансијских извештаја ентитета јавног сектора, као и обелодањивањем информација о билансним ставкама, MPC ЈС на готовинској основи упућује на дефиниције наведене у наставку.

Рачуноводствене политике су посебни принципи, основе, конвенције, правила и праксе које је усвојио ентитет у припреми и презентацији финансијских извештаја.

Материјални значај поседује информација уколико њено изостављање или нетачно приказивање може утицати на разрешење одговорности ентитета или на одлуке корисника које се доносе на основу финансијских извештаја. Материјални значај зависи од природе или износа ставке која се разматра у посебним околностима пословања сваког ентитета и процењује се и утврђује као кључни елемент рачуноводствених политика.

Датум извештавања је датум последњег дана периода извештавања на који се односе финансијски извештаји.

8) Према наведеним смерницама, консолидовани финансијски извештаји не састављају се у следећим околностима: матични ентитет је истовремено и зависни ентитет; његовим дужничким или власничким инструментима се не тргује на јавном тржишту нити је у поступку стицања статуса ентитета чијим се финансијским инструментима јавно тргује; и његов крајњи матични ентитет саставља консолидоване финансијске извештаје у складу са MPC ЈС који су доступни јавности.

4.1. Финансијски извештаји

Финансијски извештаји представљају резултат обраде великог броја трансакција, за које је вршена синтеза на основу њихове врсте или функције. Коначна фаза у процесу спајања и класификације је презентација класификованих и сажетих података у линијским ставкама у финансијским извештајима или у напоменама. Ако линијска ставка није појединачно материјално значајна, спаја се са другим ставкама у финансијским извештајима или у напоменама. Ставка која сама по себи није довољно материјално значајна да би оправдала одвојену презентацију у финансијским извештајима и није спојена са другим ставкама може бити довољно материјална за одвојено презентовање у напоменама.

Према параграфу 1.3.4, ентитет припрема и презентује финансијске извештаје који укључују следеће:

- **Извештај о приливима и одливима готовине**, којим се признају сви приливи готовине, одливи готовине и салда готовине коју контролише ентитет;
- **Рачуноводствене политике и напомене** са објашњењима; и
- Када ентитет свој одобрени буџет јавно објави, **објављује поређење буџетских и стварних износа** у оквиру засебног додатног финансијског извештаја или у виду додатне колоне у извештају о приливима и одливима готовине, у складу са параграфом 1.7.8 овог стандарда.

Када ентитет одлучи да обелодани информације припремљене на основама различитим од готовинског рачуноводства, као што је дефинисано у овом стандарду, или објави поређење буџетских и стварних износа као што се захтева у параграфу 1.3.4(ц), такве информације обелодањују се у напоменама уз финансијске извештаје.

Параграфом 1.7.17 овог стандарда предвиђа се да ентитет може да презентује поређење буџетских и стварних износа као додатну колону буџета у извештају о приливима и одливима готовине само када се финансијски извештаји и буџет припремају на упоредивој основи. Када се буџет и финансијски извештаји не припремају на упоредивој основи, презентује се засебан извештај о поређењу буџетских и стварних износа.

Напомене уз финансијске извештаје укључују описе, детаљније табеле и анализе износа приказаних у финансијским извештајима, као и додатне информације. Напомене обухватају захтеване информаци-

је, као и оне чије обелодањивање препоручује овај стандард, а могу укључивати остала обелодањивања која се сматрају неопходним за фер презентацију и побољшање одговорности.

Овај стандард не спречава ентитет да у своје финансијске извештаје опште намене укључи друге извештаје који се односе на приливе готовине, одливе готовине и готовинска салда под контролом ентитета, на пример оне који:

- презентују приливе готовине, одливе готовине и готовинска салда главних врста средстава, као што је консолидовани фонд прихода;
- пружају додатне информације о изворима и употреби позајмица и природи и врсти одлива готовине; или
- обезбеђују поређење стварних и буџетских износа.

Ентитети који примењују готовинску основу рачуноводства често прикупљају информације о ставкама које се не признају по готовинској основи, чији примери су информације о:

- потраживањима, плативим обавезама, позајмицама и осталим обавезама, неготовинској имовини и разграниченом приходу и расходу;
- преузетим и потенцијалним обавезама; и
- показатељима успешности и постизању циљева у пружању услуга.

Наведене информације могу бити обелодањене у напоменама уз финансијске извештаје опште намене, при чему таква обелодањивања треба да буду јасно описана и лако разумљива. Други део овог стандарда препоручује укључивање информација о неготовинској имовини и обавезама и поређења са буџетом у финансијске извештаје опште намене (уколико поређења са буџетом могу да се изврше, ако нису дата у самим финансијским извештајима).

4.1.1. Информације које се презентују у извештају о приливима и одливима готовине

Према параграфу 1.3.12, у извештају о приливима и одливима готовине за извештајни период презентују се следећи износи:

- укупни приливи готовине ентитета, са посебно приказаном поткласификацијом укупних прилива готовине, на основу класификација које одговарају пословању ентитета;

- укупни одливи готовине ентитета, са посебно приказаном поткласификацијом укупних одлива готовине, на основу класификација које одговарају пословању ентитета;
- почетна и крајња готовинска салда ентитета.

Укупни приливи готовине и укупни одливи готовине, као и приливи и одливи готовине за сваку поткласификацију готовинских прилива и одлива, презентују се на бруто основи. Изузетно, они могу бити приказани на нето основи ако:

- настају по основу трансакција које ентитет контролише у име других страна и које се признају у извештају о приливима и одливима готовине; или
- односе се на ставке чији обрт је брз, износи високи и рокови доспећа кратки.

Линијске ставке, наслови и подзбирови треба да буду приказани у извештају о приливима и одливима готовине када је такво приказивање неопходно ради фер презентације прилива, одлива и салда готовине ентитета.

Параграф 1.3.15 захтева презентовање у извештају о приливима и одливима готовине почетних и крајњих готовинских салда ентитета, укупних прилива и одлива готовине у току извештајног периода, као и главне поткласификације. Наведене информације треба да буду дате корисницима финансијских извештаја на приступачан и разумљив начин, ради употребе при анализи и процени текућих готовинских средстава ентитета и одрживости будућих прилива готовине.

Класификација. Опредељење за класификацију, односно класе и подкласе прилива и одлива готовине који треба да буду обелодањени, врши се на бази професионалне процене, примењене у складу са циљевима и квалитативним карактеристикама финансијског извештавања према готовинској основи.

Квалитативне карактеристике финансијских извештаја дате су у параграфу 1.3.27 и у Додатку 4 овог стандарда, чији захтеви упућују на то да финансијски извештаји треба да презентују информације које су:

- разумљиве;
- релевантне за потребе одлучивања и утврђивања одговорности; и

- верно представљају приливе готовине, одливе готовине и готовинска салда ентитета и остале информације обелодањене у финансијским извештајима који су;
 - потпуни;
 - неутрални, односно непристрасни; и
 - без материјално значајних грешака.
- упоредиви
- благовремени; и
- проверљиви.

Ограничења за информације укључене у финансијске извештаје су да су оне материјално значајне, затим да задовољавају процењени однос између трошкова и користи и да поседују наведене квалитативне карактеристике.

Једна од могућих класификација укупних прилива готовине је посебно приказивање прилива готовине од: опорезивања или расподеле, давања или донација; позајмица; затим прихода од отуђивања имовине, постројења и опреме; и осталих континуираних пружања услуга и трговинских активности. Укупни одливи готовине могу се класификовати тако што се посебно утврде одливи готовине у односу на: континуиране активности пружања услуга, укључујући трансфере оснивачима или другим ентитетима; програме умањења дуга; стицања имовине, постројења и опреме; и било које трговинске активности. Друге могућности класификације су за приливе готовине на основу њиховог извора, а за одливе готовине или на основу природе одлива, или по функцији или програму у оквиру ентитета.

Обелодањивања која су препоручена у другом делу стандарда односе се на информације о спољној помоћи и осталој помоћи примљеној током извештајног периода, као и на стање неискоришћене спољне и остале помоћи која је била доступна на датум извештавања. Ове информације омогућавају сагледавање одговорности и процену у вези са доношењем одлука, нарочито код земаља у транзицији које су упућене на спољну помоћ.

Линијске ставке, заглавља и подзбирови. Упркос томе што је параграфом 1.3.12 прописано које информације треба да садрже финансијски извештаји, параграф 1.3.19 указује да са циљем фер презентације прилива и одлива готовине треба укључити: захтеве наведене у другим одељцима овог стандарда, затим процену значаја обелодањивања за кориснике; и обим неопходних објашњења и обелодањивања у напоменама уз финансијске извештаје.

Додатком 1Б овог стандарда, којим се илуструју захтеви из првог дела стандарда даје се пример извештаја о приливима и одливима готовине ентитета који контролише сопствени банковни рачун на следећи начин.

**ИЗВЕШТАЈ О ПРИЛИВИМА И ОДЛИВИМА ГОТОВИНЕ ЕНТИТЕТА Б
ЗА ГОДИНУ КОЈА СЕ ЗАВРШАВА 31.12.200Х**

(у хиљадама новчаних јединица)	Напо- мена	200Х Приливи (одливи)	200Х-1 Приливи (одливи)
ПРИЛИВИ			
Одобрене расподеле		Х	Х
Остали приливи		Х	Х
Укупни приливи		Х	Х
ОДЛИВИ			
Плате, примања и накнаде запосленима		(Х)	(Х)
Закупи		(Х)	(Х)
Капитални трошкови		(Х)	(Х)
Трансфери	3	(Х)	(Х)
Укупни одливи		(Х)	(Х)
Повећање/(смањење) готовине		Х	Х
Готовина на почетку године	2	Х	Х
Повећање/(смањење) готовине		Х	Х
Готовина на крају године	2	Х	Х

Додатни финансијски извештаји могу се припремати, на пример, ради обелодањивања информација по главним групама средстава, уколико је применљиво, или ради приказивања потрошње по главним функцијама. У истом додатку дат је пример додатног финансијског извештаја на начин наведен у наставку.

ИЗВЕШТАЈ О ОДЛИВИМА ПО ФУНКЦИЈАМА

(у хиљадама новчаних јединица)	Напо- мена	200X	200X-1
		Одливи	Одливи
ОДЛИВИ			
Програм I		(X)	X
Програм II		(X)	X
Програм III		(X)	X
Програм IV		X	X
Остали одливи		X	X
Укупни одливи		X	X

У Додатку 1А дат је пример извештаја о приливима и одливима готовине за националну владу, а у Додатку 1Ц дат је пример извештаја о приливима и одливима готовине у околностима када влада користи централизоване систем једног рачуна.

Други део овог стандарда прописује додатна, препоручена обелодањивања о токовима готовине која се врше у напоменама уз финансијске извештаје, или у самим финансијским извештајима.

Код ентитета који примењују готовинску основу и у завршној су фази припреме на прелазак на обрачунску основу, параграфима 2.2.1 препоручује се да се извештавање о приливима и одливима готовине врши у форми коју захтева МРС ЈС 2 – Извештај о новчаном току. Наведена форма детаљније је објашњена у Додатку 3 стандарда МРС ЈС на готовинској основи, а подразумева извештавање о новчаним токовима из пословне активности, затим из активности инвестирања и активности финансирања.

4.1.2. Извештавање на нето основи

Опште правило, према овом стандарду, је да се извештавање о приливима, одливима и салдима готовине врши на бруто основи, осим трансакција које ентитет као заступник контролише у име других страна и у вези са ставкама које одликују брз обрт, високи и износи и кратки рокови доспећа, када се може вршити извештавање на нето основи.

Управљање и заступништво које оправдава извештавање на нето основи може да се односи на:

- наплату пореза од стране једног нивоа владе за други ниво владе, не укључујући порез наплаћен од владе за сопствено коришћење, као део уговора о подели пореза;
- прихватање и отплату депозита по виђењу финансијске институције;
- средства која за клијенте држе инвестициони ентитет или труст ентитета;
- закупнину која се наплаћује у име власника некретнина и која им се прослеђује;
- трансфере владиног сектора трећим странама, у складу са законодавством или осталим надлежним органима; и
- средства којима управља централни ентитет према принципу “јединственог рачуна” за управљање трошковима владе.

Приливи и одливи готовине на основу заступништва и управљања могу да се реализују преко посебних повереничких рачуна крајњих прималаца (када ентитет заступник не контролише готовину) или директно преко банковног рачуна ентитета агента (заступника), када се токови готовине приказују у извештају о токовима готовине заступника. Будући да ти токови готовине могу да имају значајно високе износе и њихова контрола пре преноса крајњем кориснику може да буде краткотрајна⁹⁾, ради фер презентације, овај стандард даје могућност да се токови готовине којима се управља у форми заступништва прикажу у пребијеном износу – на нето основи токова готовине рачуне. Приказивање токова готовине који потичу од заступништва на бруто основи могло би да наруши објективност прилива и одлива готовине извештајног ентитета – заступника.

4.2. Рачуноводствене политике и напомене са објашњењима

Квалитет информација датих у финансијским извештајима одређује употребљивост тих извештаја за кориснике. Примењене рачуноводствене политике, као посебни принципи, основе, конвенције, правила и праксе које је усвојио ентитет у припреми и презентацији финансијских извештаја утичу на квалитет тих извештаја.

9) Према параграфу 1.3.23, то је период краћи од три месеца

Избор рачуноводствених политика треба да се врши у складу са захтевима о квалитативним карактеристикама финансијских извештаја, датим у параграфу 1.3.27 и у Додатку 4 овог стандарда, што је детаљније дато у тачки 4.1.1 уз део о класификацији.

Као део сета финансијских извештаја, напомене презентују информације и основу за припрему финансијских извештаја и специфичне рачуноводствене политике, одабране и примењене на значајне трансакције и остале догађаје. Оне, такође, пружају додатне информације које нису приказане у финансијским извештајима, али су неопходне за фер презентацију прилива и одлива готовине и салда ентитета.

Напомене уз финансијске извештаје приказују се на систематски начин, односно свака ставка у извештају о приливима и одливима готовине и осталим финансијским извештајима треба да упућује на одговарајуће информације у напоменама.

Део о рачуноводственим политикама, у напоменама треба да садржи опис сваке специфичне рачуноводствене политике ради правилног сагледавања и анализе финансијских извештаја, укључујући меру у којој су примењиване привремене одредбе овог стандарда. Међутим, неприкладни рачуноводствени поступци не могу се правдати обелодањивањем коришћених рачуноводствених политика, напоменама или објашњењима.

Одлука о обелодањивању одређене рачуноводствене политике доноси се на основу разматрања да ли ће обелодањивање помоћи кориснику да сагледа начин на који су трансакције или догађаји приказани у исказаним приливима, одливима и салдима готовине. Рачуноводствена политика може бити од значаја чак и ако приказани износи за текући и претходне периоде нису материјално значајни.

У Другом делу овог стандарда дата су препоручена обелодањивања додатних информација у напоменама уз финансијске извештаје. Та препоручена обелодањивања односе се на следеће: економску одрживост; главне готовинске токове; наплату прихода; пролазне готовинске токове; трансферна плаћања, контролисане трансакције; повезане стране; затим обелодањивање имовине, обавеза, прихода и расхода; поређење са буџетом; консолидоване финансијске извештаје, заједничке аранжмане, хиперинфлаторних услова; спољне помоћи и плаћања трећих страна. Наведена обелодањивања треба да обезбеде податке за адекватнији прелазак са готовинске

обрачунске основе на рачуноводствену обрачунску основу ентитета јавног сектора.

5. Општа разматрања

У оквиру општих разматрања датих у параграфима 1.4.1-1.4.25 дата су објашњења која се односе на: извештајни период, благовременост информација датих у финансијским извештајима, датум одобравања финансијских извештаја, информације о ентитету, затим ограничења готовинских салда и приступа позајмицама, доследност презентације упоредне информације и препознатљивост финансијских извештаја.

Извештајни период. Финансијски извештаји опште намене подносе се најмање једном годишње. Извештајни датум је последњи дан извештајног периода на који се односе финансијски извештаји. Обично се финансијски извештаји доследно припремају и односе на период од годину дана. Ипак, неки ентитети одлучују да, из практичних разлога, припремају извештаје за период од 52 недеље. Стандард не искључује овакву могућност, пошто је мало вероватно да ће се тако припремљени финансијски извештаји битно разликовати од оних који се односе на период од годину дана. У посебним околностима од ентитета се може захтевати, или ентитет може одлучити, да промени свој извештајни датум, како би, на пример, ускладио извештајни циклус са буџетским циклусом.

Ако се у ванредним околностима промени извештајни датум ентитета и када се годишњи финансијски извештаји подносе за период дужи или краћи од године дана, ентитет, у таквом извештају обелодањује: разлоге за то, као и чињеницу да упоредни износи нису упоредиви.

Благовременост. Корисност финансијских извештаја је умањена ако они нису доступни корисницима у прихватљивом периоду након датума извештавања. Према параграфу 1.4.4. финансијски извештаји су благовремени ако су објављени у периоду до 6 месеци након извештајног датума, мада се препоручује временски рок који не премашује три месеца. Фактори као што су сложеност послова ентитета нису довољан разлог за неблаговремено извештавање. Специфичнији рокови могу да буду одређени законском регулативом.

Датум одобравања. Датум одобравања је датум на који су финансијски извештаји одобрени за објављивање од стране појединца или тела, који имају овлашћење. Ентитет обелодањује датум када су фи-

нансијски извештаји одобрени за објављивање, као и лице које је дало овлашћење. За кориснике је битан датум одобравања, због тога у финансијским извештајима нису приказани догађаји након тог датума. Такође, за кориснике је битна информација о ванредним условима у којима одређена лица или тела имају овлашћења да коригују финансијске извештаје након њиховог објављивања (нпр. министри владе чији је ентитет саставни део, Скупштина или изабрано представничко тело). Уколико се изврше промене, измењени финансијски извештаји чине нови сет финансијских извештаја.

Информације о ентитету. Обелодањивање информација о ентитету односи се на природу послова ентитета и законодавно и институционално окружење у коме ентитет послује. Оно такође, омогућава корисницима да идентификују ентитете или секторе који чине извештајни ентитет и промене у ентитету од последњег датума извештавања. Ово је неопходно ради утврђивања одговорности и помоћи ће корисницима да схвате и процене финансијске извештаје ентитета.

Ентитет у напоменама уз финансијске извештаје обелодањује, уколико то већ није дато у објављеним у финансијским извештајима, следеће информације:

- седиште и законски облик ентитета и правни(е) систем(е) у ком(којима) послује;
- опис природе послова и главних активности ентитета;
- релевантне законе који регулишу пословање ентитета, уколико исти постоје; и
- називе значајних ентитета или државних сектора коју су презентовани и финансијским извештајима и промене које се одnose на њих у односу на њихово презентовање у финансијским извештајима претходне за претходне периоде.

Ограничења готовинских салда и приступа позајмицама. Према параграфу 1.4.9 ентитет обелодањује у напоменама уз финансијске извештаје (са коментаром) природу и износ:

- већих готовинских салда која нису расположива ентитету;
- већих готовинских салда која подлежу екстерним ограничењима; и
- неискоришћених позајмица које могу бити на располагању за будуће пословне активности и за подмиривање капиталних обавеза, наводећи ограничења везана за коришћење ових средстава.

У одређеним околностима готовинска салда која држи ентитет нису расположива за употребу, нпр. контролисани ентитет послује у земљи где важе контроле размене или остала законска ограничења и салда нису расположива за општу употребу од стране матичног ентитета или осталих контролисаних ентитета. Исто тако, готовинска салда која контролише ентитет могу бити подложна ограничењима у погледу сврхе или временског распореда употребе ове готовине, нпр. када ентитет добије донацију која се мора искористити у специфичне сврхе. Ограничење, такође, постоји када на извештајни датум ентитет на сопственом банковном рачуну држи готовину коју је прикупио за друге стране у својству заступника, али је још није пренео тим странама. Иако ова салда контролише ентитет и исказује их као готовинска салда, потребно је њихово засебно обелодањивање.

Будући да неискоришћене позајмице за ентитет представљају потенцијални извор готовине, њихово обелодањивање омогућава процену расположивости те готовине и мере у којој их је ентитет користио током извештајног периода.

Доследност презентације. Ради обезбеђивања упоредивости као битне квалитативне карактеристике финансијских извештаја, начин презентације и класификације ставки у финансијским извештајима треба да буде исти из периода у период, осим ако:

- је уочљиво, након значајне промене природе пословања ентитета или након прегледа презентованих финансијских извештаја, да би другачија презентација или класификација била прикладнија у смислу фер презентације, или
- се промена презентације захтева изменама и допунама овог стандарда.

У случају реструктурирања, креирања новог или затварања постојећег већег владиног ентитета; као и значајног прибављања или отуђења; може бити потребно другачије достављање извештаја о приливима или одливима готовине или осталих појединачних финансијских извештаја. Ентитет треба да измени презентовање финансијских извештаја, само ако је вероватно да ће се измењена структура наставити да функционише као таква, или ако алтернативна презентација обезбеђује релевантније информације за кориснике финансијских извештаја. Приликом измене презентације, ради упоредивости врши се рекласификација упоредних информација.

Упоредне информације. Када се изврши исправка презентације или класификације ставки чије обелодањивање се захтева у финансијским извештајима, потребно је да се рекласификују упоредиви износи, осим ако то није изводљиво. Такође је потребно обелодањивање природе, износа и разлога рекласификовања. Уколико је неизводљиво рекласификовање упоредивих износа, обелодањују се разлози за то као и природа промена које би настале да су износи рекласификовани.

Упоредне информације из претходног периода дају се за све обелодањене бројчане информације, осим када се ради о финансијским извештајима за извештајни период у коме је овај стандард први пут примењен, као и када одредбе овог стандарда захтевају другачије. Упоредне информације укључују се у објашњавајуће и описне информације када је то релевантно за разумевање финансијских извештаја текућег периода.

Уколико није могуће рекласификовање упоредних података, на пример, информације нису прикупљане у претходном периоду, на начин који би омогућио рекласификацију, потребно је да се обелодани природа исправки упоредивих износа које је требало извршити.

Препознатљивост финансијских извештаја. Финансијски извештаји треба да буду јасно препознатљиви и различити од осталих информација. Овај стандард се односи само на финансијске извештаје, а не и на друге информације приказане у годишњем извештају или другим документима. Због тога је важно да корисници могу да разликују информације које су припремљене на основу овог стандарда од осталих информација које могу бити корисне, али на њих не мора да се примењује овај стандард.

Потреба за препознавањем односи се на све компоненте финансијских извештаја, а када је за правилно разумевање приказаних информација неопходно истичу се и понављају следеће информације:

- назив извештајног ентитета или други облици идентификације;
- да ли финансијски извештаји покривају појединачни ентитет или групу ентитета;
- извештајни датум или период покривен финансијским извештајима, у зависности од тога шта је подесније за компоненте финансијских извештаја;
- валута презентације; и
- ниво прецизности који се користи у презентацији бројки у финансијским извештајима.

Наведене информације обично се дају на првој страни финансијског извештаја и понављањем у скраћеној форми на наредним странама. Процентом се опредељује најбољи начин за њихово приказивање.

6. Исправљање грешака

Грешке могу настати као резултат математичких грешака, грешака у примени рачуноводствених политика, погрешног тумачења чињеница, проневера или превида Према параграфима 1.51-1.5.5, уколико се у текућем периоду уочи материјално значајна грешка која се односи на претходни период, она се коригује исправком готовине на почетку текућег периода. Ако је изводљиво, упоредне информације се поново исказују.

У вези са исправљањем грешака у напоменама уз финансијске извештаје обелодањује се следеће:

- објашњење природе грешке која се односи на ранији период;
- износ исправке; и
- чињеницу да је упоредива информација поново исказана, или да је то неизводљиво.

Пошто овај стандард поред извештаја о приливима и одливима готовине не искључује презентацију осталих финансијских извештаја, у случају да се уз извештаје о приливима и одливима готовине подносе и остали финансијски извештаји, захтеви у вези са корекцијом грешака односе се и на те извештаје.

7. Страна валута

Приливи и одливи готовине настали по основу трансакција у иностраној валути, укључују се у извештај о приливима и одливима готовине у валути презентације односно у валути у којој се презентује финансијски извештај, уз примену промтног курса размене између валуте презентације и стране валуте на датум прилива и одлива. Промптни курс размене је курс који се користи за промптно испоруку.

На крају обрачунског периода готовинска салда у иностраној валути се преведе применом закључног курса, односно званичног курса

размене.¹⁰ Ентитет треба да обелодани у виду ставки поравнања износ разлика по основу размене између почетних и закључних готовинских салда за период.

Када се валута презентације разликује од валуте земље резиденности ентитета, обелодањује се разлог употребе различите валуте. Такође, треба обелоданити разлоге било које промене валуте презентације.

Као примери трансакција у иностраној валути, параграфом 1.6.7 наводе се позајмице у иностраној валути, примање спољне и остале помоћи у облику стране валуте или куповина добара и услуга када је цена изражена у иностраној валути. Такође, по основу иностраних пословања и преноса и примања готовине од тих иностраних пословања, настају трансакције у иностраној валути. При укључивању девизних трансакција и иностраних пословања у финансијске извештаје, ентитет исказује готовинске приливе, одливе и салда у валути у којој извештајни ентитет презентује своје финансијске извештаје.

Нереализовани добици и губици настали због промена девизних курсева не представљају приливе и одливе готовине. Ипак, утицај промена девизног курса на готовину у иностраној валути, приказује се у извештају о приливима и одливима готовине, како би се усагласила готовина на почетку и на крају периода. Овај износ се приказује одвојено од прилива и одлива готовине и обухвата разлике које би настале, када би ти приливи и одливи готовине били приказани по курсевима размене на крају периода.

8. Презентација буџетских информација у финансијским извештајима

Презентација финансијских извештаја приказана је параграфима 1.4.1-1.7.45, у оквиру чега су дате дефиниције, првобитни буџет, стварни износи, презентација поређења буџетских и стварних износа, затим поређење буџетских и стварних износа, ниво груписања, промене коначног у односу на првобитни буџет, упоредива основа, буџети за више година, обелодањивање буџетске основе, периода и делокруга у напоменама и усклађивање стварних износа на упоредивој основи и стварних износа у финансијским извештајима.

10) У Србији је то званични курс Народне банке Србије на датум извештавања.

Презентација буџетских информација се врши у складу са усвоје-
ном буџетском основом, која подразумева обрачунску, готовинску
или другу рачуноводствену основу коју је за буџет одобрило законо-
давно тело.

8.1. Одобрени буџети

Одобрени буџет представља овлашћење за издатке, које се добија
на основу закона, нацрта за апропријације, затим владиних декрета и
других одлука у вези са предвиђеним приходима или приливима за
буџетски период. Апропријација је овлашћење добијено од законо-
давног тела за алокацију средстава за потребе које утврђује законо-
давство или сличан надлежни ентитет.

Будући да одобрени буџет одражава предвиђене приходе или при-
ливе који се очекују у годишњем или вишегодишњем буџетском пери-
оду на основу текућих планова и предвиђених економских услова то-
ком тог буџетског периода, и расходе или издатке које је одобрило
неко законодавно тело (законодавство или друго релевантно тело), он
не представља пројекцију засновану на претпоставкама о будућим
догађајима чије се дешавање не очекује нужно. Према томе, одобрени
буџет разликује се од проспективних финансијских информација које
могу бити у форми прогнозе, пројекције или комбинације ових посту-
пака.

Одобравање буџета може се вршити у форми доношења закона
или оно може да се врши и без доношења посебног закона о усвајању
буџета. Без обзира на то какав је процес одобравања, суштинска
одлика одобрених буџета је то што овлашћење за подизање средста-
ва из трезора државе или сличног органа у договорене и идентифи-
коване сврхе обезбеђује виши законодавни орган или друго одгова-
рајуће надлежно тело. Одобреним буџетом се успоставља овлаш-
ћење за издатке за утврђене ставке, које представља законску гра-
ницу у оквиру које ентитет мора да ради. Одобрени буџет за који се
везује одговорност ентитета, у зависности од правног система може
бити првобитни буџет или пак коначни буџет.

Одобравање буџета се врши за једну годину (годишњи буџет) или
за више година. Годишњи буџет, као и буџет за више година, не об-
ухвата објављене будуће процене или пројекције које се односе на
периоде после буџетског периода.

8.2. Првобитни и коначни буџет

Првобитни буџет представља почетни одобрени буџет, а коначни буџет је почетни буџет коригован за издвојене резерве, пренете износе, трансфере, алокације, додатне апропријације и друге промене које се односе на буџетски период, а последица су одлука заснованих на законским или сличним овлашћењима. Поред износа одобреног буџета, првобитни буџет може садржати преостале додељене износе који се у складу са законом аутоматски преносе из претходних година¹¹.

Приликом одобравања буџета, може доћи до утврђивања додатних износа за апропријације које у првобитном буџету предвиђене, то су захтеви за издацима услед, на пример, рата или природних непогода. Пошто, буџетирани приливи током периода могу бити у дефициту, често су неопходни интерни трансфери између позиција буџета, ради реализације приоритетних потреба током фискалног периода. Према томе, средства првобитно додељена одређеном ентитету или планирана за одређену активност могу бити накнадно смањена ради одржавања фискалне дисциплине, а коначни буџет садржи све одobreне измене.

8.3. Стварни износи

Термин "стварни износ" у смислу овог стандарда користи за описивање износа који су резултат извршења буџета. У неким правним системима се користе термини "остварени резултати буџета", "извршење буџета" или слични термини са истим значењем.

8.4. Поређење буџетских и стварних износа

Презентацијом у финансијским извештајима, за сваки ниво надзора, првобитних и коначних износа буџета и стварних износа на упоредивој основи са буџетом који се ставља на располагање јавности, заокружује се циклус одговорности. На основу тога корисници финансијских извештаја могу да сагледају да ли су ресурси коришћени у складу са одобреним буџетом. Разлике (одступања) између стварних износа и буџетских износа, било да се ради о првобитном или коначном буџету се такође могу презентовати у финан-

11) Одређени правни системи упућују на аутоматско продужење апропријација ради измиривања обавеза из претходног периода.

сијским извештајима ради потпуности. Према параграфима 1.712 и 1.7.13 за материјално значајне износе разлика између стварних износа и буџетских износа дато је објашњење.

У већини случајева, коначни буџет и стварни износ су исти, због тога што се извршење буџета прати током извештајног периода и првобитни буџет се ревидира поводом промена услова, околности и искустава током извештајног периода. Уколико постоје промене првобитног у односу на коначни буџет према параграфу 1.7.23 ентитет у напоменама уз финансијске извештаје или у извештају објављеном пре или истовремено са финансијским извештајима даје се објашњење разлога промена од првобитног до коначног буџета (прерасподеле или други фактори), чиме се фокусира одговорност ентитета, односно учинак у поређењу са релевантним одобреним буџетом. У случају када се обелодањивања разлика врше у засебним извештајима, напомене треба да садрже паралелу са тим извештајима и упућивање на њих.

8.4.1. Презентација поређења буџетских и стварних износа

Овај стандард се примењује на све ентитете од којих се захтева, или се они опредељују, да стављају на располагање јавности своје одобрене буџете. Овим стандардом се не захтева да се одобрени буџети стављају на располагање јавности, нити се захтева да се у финансијским извештајима обелодањују информације о одобреним буџетима који се не стављају на располагање јавности.

Презентација. Према параграфу 1.7.8, ентитет који ставља на располагање јавности свој одобрени буџет презентује поређење буџетских износа и стварних износа или у засебном додатном финансијском извештају или у додатним колонама буџета у извештају о приливима и одливима готовине који се тренутно презентује у складу са овим стандардом.

Поређење буџетских и стварних износа презентује се засебно за сваки ниво законског надзора:

- првобитне и коначне износе буџета;
- стварне износе на упоредивој основи; и
- у напоменама се дају објашњења материјално значајних разлика између буџета за који се ентитет сматра јавно одговорним и стварних износа, осим ако такво објашњење није укључено у другу јавну документацију која се објављује заједно са финан-

сијским извештајима и ако се не направи паралела са том документацијом у напоменама.

У одређеним случајевима одобрени буџети се састављају ради обухватања свих активности које контролише неки ентитет јавног сектора, док се такође може захтевати да се засебни одобрени буџети стављају на располагање јавности за одређене активности, групе активности или ентитете укључене у финансијске извештаје владе или другог ентитета из јавног сектора. Пример за то је када финансијски извештаји владе обухватају државне службе или програме који имају пословну аутономију и припремају сопствене буџете, или када се буџет припрема само за општи државни сектор државне управе. Поређење буџетских и стварних износа врше сви ентитети код којих одобрени буџети за ентитет или делови буџета стављају на увид јавности.

Према параграфу 1.7.17 презентовање поређења буџетских и стварних износа врши се у додатним колонама у извештају о приливима и одливима готовине само када се финансијски извештаји и буџет припремају на упоредивој основи.

Поређења буџетских и стварних износа могу се презентовати у засебном финансијском извештају (“извештају о поређењу буџетских и стварних износа” или у извештају са сличним називом).

Уколико се финансијски извештаји и буџет припремају на упоредивој основи, односно на истој рачуноводственој основи за исти ентитет и извештајни период и усваја се иста класификациона структура, тада се могу само додати додатне колоне у извештају о приливима и одливима готовине презентован у складу са овим стандардом. У овим додатним колонама се у заглавље стављају назнаке првобитни и коначни буџет и, ако ентитет тако одабере, разлике између буџетских и стварних износа.

У оквиру Додатка 1А овог стандарда дат је пример извештаја о поређењу буџетских и стварних износа за националну владу, који је дат у наставку.

ИЗВЕШТАЈ О ПОРЕЂЕЊУ БУЏЕТСКИХ И СТВАРНИХ ИЗНОСА

За владу А за годину која се завршила 31. децембра 200X.
Одобрени буџет на готовинској основи
(Класификација одлива према функцијама)

(у хиљадама новчаних јединица)	Стварни износи	Коначни Буџет	Првобитни буџет	Разлика: коначни буџет и стварни*
ПРИЛИВИ ГОТОВИНЕ				
Опорезивање	X	X	X	X
Споразуми о донацијама и помоћи	X	X	X	X
Приходи: позајмице	X	X	X	X
Приходи: Отуђење постројења и опреме	X	X	X	X
Приходи: Отуђење финансијских инструмената	X	X	X	X
Трговинске активности	X	X	X	X
Други приливи	X	X	X	X
Укупни приливи	X	X	X	X
ОДЛИВИ ГОТОВИНЕ				
Здравство	(X)	(X)	(X)	(X)
Просвета	(X)	(X)	(X)	(X)
Јавни ред/безбедност	(X)	(X)	(X)	(X)
Социјална заштита	(X)	(X)	(X)	(X)
Одбрана	(X)	(X)	(X)	(X)
Стамбене погодности	(X)	(X)	(X)	(X)
Спорт, култура и религија	(X)	(X)	(X)	(X)
Економска питања	(X)	(X)	(X)	(X)
Заштита природе	(X)	(X)	(X)	(X)
Опште јавне услуге	(X)	(X)	(X)	(X)
Укупни одливи	(X)	(X)	(X)	(X)
НЕТО ТОКОВИ ГОТОВИНЕ	X	X	X	X

* Колона "Разлика..." се не захтева. Међутим, поређење између стварног и првобитног или коначног буџета, јасно идентификовано као одговарајуће, се може укључити.

Уколико се буџет и финансијски извештаји не припремају на упоредивој основи, сачињава се и презентује засебни извештај о поређењу буџетских и стварних износа. При том је потребна и додатна информација да се буџет и рачуноводствене основе разликују и да се извештај о поређењу буџетских и стварних износа припрема на буџетској основи.

Упоредива основа. Сва поређења буџетских и стварних износа се приказују на упоредивој основи. Упоредива основа подразумева стварне износе презентоване на истој рачуноводственој основи (обрачунској, готовинској или другој основи), истој основи класификације, за исте ентитете и за исти период као и одобрени буџет. На тај начин се презентују и обелодањују информације о придржавању буџета на истој основи на којој је сачињен буџет, и омогућава сагледавање одговорности. У одређеним околностима може се вршити презентовање поређења буџетских и стварних износа на различитој основи рачуноводства, када се врши извештавање за различите групе активности и у различитом формату презентације или класификације у односу на онај који је усвојен за финансијске извештаје.

Одређени правни системи могу припремати буџете на готовинској или обрачунској основи конзистентно са статистичким системом извештавања који обухвата ентитете и активности који се разликују од оних у финансијским извештајима. На пример, буџети припремљени уз поштовање статистичког система извештавања могу се усредсредити на општи државни сектор и обухватити само ентитете који обављају “основне” или “нетржишне” функције владе као своју главну делатност док се у финансијским извештајима извештава о свим активностима које контролише влада, укључујући и пословне активности владе.

Захтеви овог стандарда примењују се само на финансијске извештаје државних ентитета када се одобрени буџети за ентитете и активности или њихове делове које они контролишу стављају на располагање јавности.

8.4.2. Ниво груписања и буџети за више година

Ниво груписања. Буџетска документација обезбеђује податке активностима, програмима или ентитетима. Ови подаци се често групишу у оквиру заједничких “буџетских позиција”, “буџетских класификација” или “буџетских ставки” за презентацију законодавном или другом надлежном органу и за њихово одобравање. Обело-

дањивањем буџета и стварних информација у складу са таквом класификацијом и груписањем, омогућено је поређење на нивоу надзора законодавног или другог надлежног органа.

Поред тога, груписање детаљних финансијских информација које се односе на одобрене буџете, врши се ради избегавања предимензионирања обима информација и ефикаснијег надзора конкретног органа. Одређивање нивоа груписања подразумева професионално расуђивање, које се врши у складу са циљевима овог стандарда и квалитативним карактеристикама финансијских извештаја датим у параграфу 1.3.27.

Додатне буџетске информације, укључујући информације о остварењу услуга, могу се презентовати у некој другој документацији осим финансијских извештаја, при чему се препоручује паралелно повезивање са информацијом датом у финансијским извештајима.

Буџети за више година. Одређене владе и други ентитети одобравају и стављају на располагање јавности буџете за више година, а не засебне годишње буџете. Буџет за више година обично обухвата низ годишњих буџета или годишњих буџетских циљева, он не садржи објављене будуће процене или пројекције за периоде после буџетског периода. Одобрени буџет за сваку компоненту годишњег периода одражава примену буџетске политике везане за вишегодишњи буџет за период дате компоненте. У неким случајевима буџет за више година обезбеђује преношење неискоришћених апропријација у наредну годину.

Владе и други ентитети са буџетима за више година могу заузети различите приступе одређивању свог првобитног и коначног буџета у зависности од начина на који је њихов буџет донет. На пример, влада може донети двогодишњи буџет који садржи два одобрена годишња буџета и у том случају могуће је идентификовати првобитни и коначни одобрени буџет за сваки годишњи период. Ако се неискоришћене апропријације из прве године двогодишњег буџета законски одобре за потрошњу у другој години, "првобитни" буџет за другу годину ће се повећати за ове "пренете" износе. У ретким случајевима у којима влада доноси двогодишњи буџет или буџет за неки други вишегодишњи период у ком се не одвајају посебно буџетски износи сваког годишњег периода, неопходно је расуђивање за идентификовање износа који су приписиви сваком годишњем периоду приликом одређивања годишњих буџета за потребе овог стандарда. У вези са тим параграфом 1.7.32 наводи се пример, да првобитни и коначни одобрени буџет за прву годину двогодишњег периода обухва-

та сва одобрена капитална стицања за двогодишњи период која су настала током прве године, заједно са ставкама прихода и издатака које се понављају и приписиве су тој години. Непотрошени износи из првог годишњег периода укључују се у “првобитни” буџет за други годишњи период и тај буџет, заједно са свим изменама, чини коначни буџет за другу годину. У другом делу овог стандарда подстиче се обелодањивање везе између буџетских и стварних износа током буџетског периода.

8.5. Обелодањивања буџетске основе, периода и делокруга у напоменама

Обелодањивању информација у напоменама уз финансијске извештаје посвећени су параграфи 1.7.33-1.7.40, према чијим смерницама се у напоменама уз финансијске извештаје дају информације о буџетској основи (обрачунска, готовинска или друга основа коју је одобрило законодавно тело) и о основи класификације усвојеној у одобреном буџету.

Буџетска основа. Буџетска основа подразумева обрачунску, готовинску или другу основу рачуноводства коју је одобрило законодавно тело. Између наведених основа јављају се разлике када се за рачуноводствени систем и буџетски систем прикупљају информације из различитих перспектива – буџет се може усредсредити на токове готовине и одређена разграничења и обавезе, док се у финансијским извештајима извештава о приливима и одливима готовине.

Формати и планови класификације усвојени за презентацију одобреног буџета се такође могу разликовати од формата усвојених за финансијске извештаје. У одобреном буџету ставке се могу класификовати на истој основи која је усвојена и за финансијске извештаје, на пример, према економској природи, (накнада запослених, коришћење робе и услуга, итд.) или функцији (здравство, просвета, итд.). Алтернативно, у буџету се ставке могу класификовати према конкретним програмима (на пример смањење сиромаштва или контрола заразних болести) или компонентама програма повезаним са циљним учинцима (на пример, студенти који дипломирају или хируршке операције које обавља хитна служба болнице) који се разликују од класификација усвојених за финансијске извештаје. Затим, редовни буџет за стално пословање (на пример здравство, просвета) може се одобрити одвојено од капиталног буџета за капиталне издатке (на пример, инфраструктура или објекти).

Обелодањивање буџетске основе и основе за класификацију усвојене за припрему и презентацију одобрених буџета омогућава боље сагледавање везе између буџета и рачуноводствених информација обелодањених у финансијским извештајима.

Период одобреног буџета. У напоменама уз финансијске извештаје ентитет обелодањује период одобреног буџета. Финансијски извештаји се презентују најмање једном годишње. Ентитети могу да одобре буџете за неки годишњи период или за период од више година.

Обелодањивање периода на који се односи одобрени буџет, када се тај период разликује од извештајног периода усвојеног за финансијске извештаје омогућава корисницима анализирање финансијских извештаја и сагледавање везе између буџетских података и поређење буџета са финансијским извештајима. Исто тако, када су наведени периоди исти, њихово обелодањивање може имати корисну улогу потврђивања нарочито у правним системима у којима се припремају и периодични буџети и финансијски извештаји.

Ентитети укључени у одобрени буџет. У напоменама уз финансијске извештаје ентитет идентификује ентитете укључене у одобрени буџет. Другим делом стандарда препоручује се матичним ентитетима да припремају и презентују консолидоване финансијске извештаје који обухватају ентитете који зависе од буџета и комерцијалне ентитете јавног сектора које контролише влада. Међутим, као што је напоменуто у параграфу 1.7.29, одобрени буџети припремљени у складу са статистичким моделима извештавања могу и да не обухватају пословање владе које се обавља на комерцијалној или тржишној основи. У складу са захтевима параграфа 1.7.25, буџетски и стварни износи треба да се презентују на упоредивој основи. Обелодањивање ентитета обухваћених буџетом омогућава корисницима да сагледају меру у којој су активности ентитета предмет одобреног буџета и начин на који се буџетски ентитет разликује од ентитета приказаног у финансијским извештајима.

8.6. Усклађивање стварних износа на упоредивој основи и стварних износа у финансијским извештајима.

Стварни износи за које се у складу са параграфом 1.7.25 захтева презентовање на упоредивој основи се, уколико финансијски извештаји и буџет нису састављени на упоредивој основи, усклађују са укупним приливом и укупним одливом готовине уз идентификова-

ње свих разлика у погледу времена, основе и ентитета. Усклађивање се обелодањује у извештају о поређењу буџета и стварних износа или у напоменама уз финансијске извештаје.

Дакле, разлике између стварних износа идентификованих у складу са упоредивом основом и стварних износа признатих у финансијским извештајима могу бити:

- разлике у буџетским основама које се јављају када се одобрени буџет припрема на некој другој основи, а не на рачуноводственој основи; на пример, када се буџет припрема на обрачунској основи или модификованој готовинској основи, а финансијски извештаји се припремају на готовинској основи;
- временске разлике које се јављају када се буџетски период разликује од извештајног периода на који се односе финансијски извештаји; и
- разлике у ентитетима које се јављају када се из буџета изоставе програми или ентитети који су део ентитета за који се припремају финансијски извештаји.

Поред наведеног, могу се јавити и разлике у форматима и плановима класификације усвојеним за презентацију финансијских извештаја и буџета.

Захтевано усклађивање треба да омогући ентитету ефикасније вршење обавеза у погледу утврђивања одговорности, идентификовањем главних извора разлике између стварних износа на буџетској основи и укупних прилива готовине и укупних одлива готовине признатих у извештају о приливима и одливима готовине. Овим стандардом се не спречава усклађивање сваког главног укупног збира и међузбира или сваке групе ставки презентоване у поређењу буџета и стварних износа са еквивалентним износима у финансијским извештајима.

Од ентитета који усвајају готовинску основу рачуноводства за припрему и буџетске документације и финансијских извештаја не захтева се усклађивање ако се буџет припрема за исти период, обухвата исте ентитете и усваја се исти формат презентације као и за финансијске извештаје. Међутим усклађивање се захтева у случају постојања разлика у формату презентације, класификацији, затим времену или обухвату ентитета између буџета и финансијских извештаја припремљених на истој рачуноводственој основи.

Иако овај стандард успоставља захтев за поређење буџетских и стварних износа које треба укључити у финансијске извештаје ен-

титета који своје одобрене буџете стављају на располагање јавности, не захтева се обелодањивање поређења стварних износа из претходног периода са буџетом тог претходног периода, нити се захтева обелодањивање повезаних објашњења разлика између стварних и буџетских износа тог претходног периода у финансијским извештајима за текући период.

9. Консолидовање финансијских извештаја

У погледу консолидовања овај стандард у првом обавезном делу даје дефиниције у вези са контролом ентитета у параграфу 1.2.10 и не захтева састављање консолидованих финансијских извештаја. Међутим, у другом делу стандарда, чија примена није обавезна, даје се препорука за састављање консолидованих финансијских извештаја, затим упутства у вези са преласком на консолидовање, указује на процедуре консолидовања, дају препоруке за обелодањивања у вези са консолидованим финансијским извештајима, као и у вези са стицањем и губљењем контроле над ентитетима. У другом делу стандарда, такође, дају се препоручена обелодањивања у вези са заједничким аранжманима.

Према параграфу 2.1.33. консолидовани финансијски извештаји су финансијски извештаји економског ентитета у којем су готовински приливи, одливи и салда готовине матичног ентитета и ентитета које он контролише, приказани као извештаји појединачног ентитета.

Економски ентитет. У сврхе финансијског извештавања термин "економски ентитет" означава групу ентитета коју чини матични ентитет и сви контролисани ентитети¹². Приликом процене да ли један ентитет контролише параграф 2.1.24 упућује да се користе фактори наведени у МРС ЈС 35, *Консолидовани финансијски извештаји*¹³. Поред тога, при одређивању економског ентитета подразумева се узимање у обзир уставних оквира и правног система, посебно начина успостављања и функционисања система државне управе постављен и функционише. На пример, у правним системима са из-

12) Други изрази који се понекад користе за означавање економског ентитета укључују "административни ентитет", "финансијски ентитет", "консолидовани ентитет" и "група".

13) МРС ЈС 35, Консолидовани финансијски извештаји контролу фокусира на способност, односно моћ ентитета да утиче на природу и количину користи коју он остварује од другог ентитета.

вршном, законодавном и судском влашћу, они могу заједно да формирају економски ентитет у погледу ког постоји потреба корисника за консолидованим финансијским извештајима. Такви консолидовани финансијски извештаји обично се називају финансијским извештајима целе државе.

Економски ентитет може обухватати ентитете који имају и социјалну политику и комерцијалне циљеве. На пример, државно стамбено одељење може бити економски ентитет који укључује ентитете који обезбеђују стамбене услуге по цени утврђеној социјалном политиком, као и ентитете који обезбеђују смештај на тржишној основи.

Контрола. Контрола представља моћ управљања финансијским и пословним политикама другог ентитета, са циљем остваривања користи од његовог пословања. Ентитет контролише други ентитет када је ентитет изложен користима или има права на променљиве користи од свог учешћа у другом ентитету и има могућност да утиче на природу или износ тих користи кроз своја овлашћења над другим ентитетом. Контролисани ентитет је ентитет који се налази под контролом другог ентитета (који се назива матични ентитет), а матични ентитет је ентитет који има контролу над једним или више других ентитета.

Одређени ентитети јавног сектора (владе) могу да контролишу велики број ентитета, укључујући министарства, агенције и комерцијалне ентитете јавног сектора. При томе се финансијски извештаји могу односити на појединачни извештајни ентитет или матични ентитет и све или неке његове контролисане ентитете.

9.1. Састављање консолидованих финансијских извештаја

Матични ентитет се подстиче да подноси финансијске извештаје којима се консолидују финансијски извештаји свих његових контролисаних ентитета, иностраних и домаћих.

Изузеће од састављања консолидованих финансијских извештаја. Према параграфу 2.1.40 консолидовани финансијски извештаји не морају да се припремају када матични ентитет кумулативно испуњава следеће услове:

- матични ентитет је и сам контролисани ентитет и потребе корисника за информацијама задовољавају се консолидованим финансијским извештајима његовог матичног ентитета, а у случају контролисаног ентитета у делимичном власништву,

сви његови други власници, укључујући оне који иначе немају право гласа, су обавештени и не противите се томе да ентитет не припрема консолидоване финансијске извештаје;

- његовим дужничким или власничким инструментима се не тргује на јавном тржишту (домаћа или страна берза или ванберзанско тржиште, укључујући локална и регионална тржишта);
- није поднео, нити је у процесу подношења, својих финансијских извештаја комисији за хартије од вредности или другој регулаторној организацији у сврху издавања било које класе инструмента на јавном тржишту; и
- његов крајњи или било који посредни контролни ентитет припрема консолидоване финансијске извештаје који су доступни јавности и који су у складу са МРС ЈС према готовинској основи или МРС ЈС према обрачунској основи.

Када матични ентитет, који не испуњава наведене услове за изузимање из консолидовања, не подноси финансијске извештаје којима се консолидују сви контролисани ентитети, препорука је да подноси финансијске извештаје којима се консолидују контролисани ентитети који представљају буџетски сектор или други економски ентитет који представља основне државне активности и задовољава потребе корисника за информацијама.

Поступак консолидовања. Према параграфу 2.1.37, матични ентитет саставља консолидоване финансијске извештаје применом следећих поступака:

- готовинска салда и готовинске трансакције настале између ентитета у оквиру економског ентитета у потпуности се елиминишу;
- када се финансијски извештаји обухваћени кругом консолидовања састављају на различите извештајне датуме, врше се исправке због последица значајних готовинских трансакција које су се десиле између тих датума и датума финансијских извештаја матичног ентитета; и
- консолидовани финансијски извештаји се припремају применом исте рачуноводствене политике за сличне готовинске трансакције; ако није изводљиво да се примењују исте рачуноводствене политике за сличне готовинске трансакције, та чињеница се обелодањује, заједно са износима, односно размерама ставки у консолидованим финансијским извештајима на којима су примењиване различите рачуноводствене политике.

Консолидовани финансијски извештаји треба да приказују искључиво трансакције између економског ентитета и екстерних ентитета, јер се међусобне трансакције између ентитета у оквиру економског ентитета елиминишу. На пример, владин сектор може продати материјално средство другом владином сектору. Пошто је нето готовински ефекат на цео извештајни ентитет владе нула, ову трансакцију треба елиминисати, како би се избегло прецењивање прилива и одлива готовине целог извештајног ентитета владе. Исто тако владин ентитет може да држи средства код финансијске институције јавног сектора, при чему се таква салда елиминишу на укупном нивоу владе, јер представљају салда у оквиру економског ентитета.

Појединачни ентитети у оквиру економског ентитета могу усвојити различите политике за класификацију прилива и одлива готовине и за презентацију својих финансијских извештаја. Приливи и одливи готовине настали из сличних трансакција, класификују се и презентују, на исти начин у финансијским извештајима, уколико је то изводљиво.

У вези са утврђивањем одговорности и доношењем одлука, корисницима финансијских извештаја сектора потребне су информације о готовинским ресурсима које контролише економски ентитет у целини. Због тога се параграфом 2.1.42 овог стандарда даје препорука матичним ентитетима да припремају финансијске извештаје који укључују извештаје свих контролисаних ентитета, када је вероватно да корисници таквих финансијских извештаја постоје.

Консолидовани финансијски извештаји економског ентитета који се састоји од владе и свих њених контролисаних ентитета, пружају информације о готовинским ресурсима које контролише влада директно и преко својих контролисаних ентитета на датум извештавања, као и о променама у тим ресурсима током извештајног периода. Консолидовани финансијски извештаји других ентитета јавног сектора, као што су, на пример, министарство здравља или ресор образовања, пружају информације о готовинским ресурсима које контролише министарство или ресор и променама тих ресурса током извештајног периода.

Будући да припремање консолидованих финансијских извештаја подразумева и одређене трошкове, важно је да користи од њих оправдају трошкове њихове припреме. Иако се не захтева консолидованих финансијских извештаја од стране матичног ентитета који је истовремено и зависни ентитет, у одређеним случајевима, консолидовани финансијски извештаји на нивоу целе државе можда неће задовољити потребе корисника за информацијама у вези са кључним секторима или активностима владе.

Уколико ентитет који има овлашћења да усмерава релевантне активности другог ентитета не може да има користи од активности тог другог ентитета (нпр. када је други ентитет под озбиљним спољним дугорочним ограничењима која спречавају ентитет који има овлашћење да усмерава његове активности да има користи од тих активности), токови и салда готовине таквих ентитета нису укључени у консолидоване финансијске извештаје. Ово из разлога што консолидовани финансијски извештаји представљају информације о новчаним ресурсима владе или другог извештајног ентитета јавног сектора који могу да остварују користи, што у наведеним околностима није случај.

Владе и остали ентитети јавног сектора могу да контролишу велики број ентитета, укључујући министарства, агенције и комерцијалне ентитете јавног сектора, па у тим околностима припрема консолидованих финансијских извештаја може да буде сложен процес који захтева много ресурса. За ентитете у јавном сектору због бројних препрека, укључујући и ограничене капацитете, постоје тешкоће приликом припреме консолидованих финансијских извештаја у кратком року након преласка на обрачунску основу.

Овај стандард подстиче матичне ентитете који примењују готовинску рачуноводствену основу да у смислу припрема на прелазак на обрачунску рачуноводствену основу, врше консолидовање финансијских извештаја у мери у којој је то за њих изводљиво. Консолидовани финансијски извештаји који садрже информације о готовинским приливима, одливима и салдима економског ентитета који се састоји од контролисаних ентитета (на пример, буџетски сектор, сектор опште државне управе или друге основне владине активности) обезбеђују информације о кључним државним секторима на основу којих корисници могу да сагледавају одговорност и одлучивање. Термин "консолидовани финансијски извештаји" подразумева финансијске извештаје сачињене уз поштовање принципа "потпуног консолидовања" свих контролисаних ентитета. Уколико је вршено консолидовање којим нису обухваћени извештаји матичног и свих зависних ентитета, такав извештај се не означава термином "консолидовани финансијски извештаји", већ другим термином који опредељује матични ентитет.¹⁴ Избор одговарајућег термина врши се професионалним просуђивањем које је усклађено са захтевима квалитативних карактеристика финансијских извештавања,

14) Тај термин треба да буде лако разумљив и да јасно описује карактеристике ентитета који чине економски ентитет.

као и са захтевом за разумљивом и фер презентацијом економског ентитета. За националне, државне/покрајинске или локалне владе које припремају такве финансијске извештаје, могу бити прикладни термини као што су, на пример, финансијски извештаји буџетског сектора или општег владиног сектора.

9.2. Обелодањивања у вези са консолидовањем

Према параграфу 2.1.53 матични ентитет се подстиче да у напоменама уз консолидоване финансијске извештаје економског ентитета, састављене у складу са препорукама из параграфа 2.1.37 обелодани:

- списак значајних контролисаних ентитета, укључујући назив, правну надлежност у којој контролисани ентитет послује (када се разликује од матичног ентитета);
- разлоге неконсолидовања матичног ентитета;
- однос власничког учешћа у контролисаним ентитетима и опис како је одређено то власничко учешће;
- ако је применљиво, факторе који су коришћени приликом одређивања да ли матични ентитет:
 - контролише неки други ентитет (или категорију ентитета) без обзира на то што има мање од пола гласачких права у том другом ентитету (или ентитетима), заједно са објашњењем како постоји контрола;
 - не контролише неки други ентитет (или категорију ентитета) без обзира на то што има више од пола гласачких права у том другом ентитету (или ентитетима).

Уколико матични ентитет који презентује финансијске извештаје за економски ентитет који консолидује неке, али не све контролисане ентитете подстиче се да обелодани у напоменама претходно наведене информације (као уколико се консолидују извештаји свих зависних ентитета) уз додатна обелодањивања која се односе на:

- описом класа (или карактеристика) контролисаних ентитета који су укључени и искључени из финансијских извештаја групе, заједно са објашњењем разлога за искључење свих класа из извештаја групе; и
- списком значајних ентитета који су додати или уклоњени из оних укључених у финансијске извештаје групе од презентовања финансијских извештаја за претходни период.

Поред тога, матични ентитет који у извештаје економског ентитета не укључује извештаје свих ентитета које контролише, подстиче се да обелодањује разлоге неприказивања консолидованих финансијских извештаја, заједно са рачуноводственом основом коју примењују контролисани ентитети у засебним финансијским извештајима.

Наведена обелодањивања која обезбеђују корисницима информације о саставу и кључним карактеристикама потпуно консолидованих финансијских извештаја припремљених у складу са препорукама из параграфа 2.1.37, и консолидованих финансијских извештаја који обухватају један број (али не све) контролисане ентитете. Такође, обелодањивања матичног ентитета који не врши "потпуно консолидовање" омогућавају корисницима да утврде да ли матични ентитет припрема консолидоване финансијске извештаје и, ако не, који метод се користи за рачуноводствено обухватање контролисаних ентитета.

9.3. Стицања и отуђивања контролисаних ентитета и осталих пословних јединица

Приликом стицања и отуђивања контролисаних ентитета и других пословних јединица, ентитет се подстиче да одвојено обелодани и одвојено презентује збирне готовинске токове настале приликом стицања и отуђивања контролисаних ентитета или других пословних јединица (параграфи 2.1.57-2.1.61).

У вези са стицањем и отуђивањем контролисаних ентитета, матични ентитет се подстиче да у напоменама уз финансијске извештаје обелодани стицања и отуђења контролисаних ентитета или осталих пословних јединица током периода:

- укупна куповина или отуђења (укључујући готовину или осталу имовину);
- део куповине или отуђења извршених готовински; и
- износ готовине у контролисаном ентитету или пословној јединици која је стечена или отуђена.

Одвојеним приказивањем ефеката новчаних токова насталих стицањем или отуђењем контролисаних ентитета и осталих јединица, као и одвојеним обелодањивањем износа стечене или отуђене имовине и обавеза, омогућава корисницима сагледавање ефеката стицања и отуђења контролисаних ентитета. Наведени новчани то-

кови се приказују у виду нето новчаних токова по основу стицања или по основу отуђења контролисаних ентитета.

У вези са стицањем и отуђивањем контролисаних ентитета овај стандард, као прелазни стандард ка обрачунској рачуноводственој основи, подстиче ентитете да обелодањују у напоменама информације о имовини, обавезама, приходима и расходима. Имовина, обавезе, приходи и расходи који не представљају готовину или готовинске токове стеченог или отуђеног контролисаног ентитета, такође се могу одвојено обелоданити, збирно, по свакој од већих категорија.

9.4. Заједнички аранжмани

Заједнички аранжман представља обавезујући уговорни споразум којим се две или више страна обавезују да ће предузети активности које су предмет заједничке контроле. Ентитети јавног сектора покрећу заједничке аранжмане ради спровођења различитих активности, од тржишних активности, све до бесплатне реализације општедруштвених услуга. Услови заједничког аранжмана одређени су уговором или другим обавезујућим споразумом којим се дефинишу почетна улагања сваке од страна, као и део прихода или осталих користи (уколико постоје) и расхода сваког од учесника у заједничком аранжману. Ентитети који извештавају према готовинској основи треба у финансијском извештају да искажу:

- готовину уложену у стицање учешћа у заједничком аранжману и у континуирано пословање заједничког аранжмана као одлив готовине; и
- готовину примљену од заједничког аранжмана као прилив готовине.

Поред тога, у вези са заједничким аранжманима ентитет се подстиче да врши обелодањивање и готовинских салда на датум извештавања. Обелодањивања о заједничким аранжманима, такође, могу укључивати списак и опис учешћа у значајним заједничким аранжманима. У вези са наведеним обелодањивања корисне су смернице дате у МРС ЈС 35, МРС ЈС 36 и МРС ЈС 37 на обрачунској основи у вези са различитим формама улагања и разграничењем заједничких аранжмана у односу на улагања у придружене ентитете и зависне ентитете.

10. Плаћања трећих страна у име ентитета

У одређеним околностима треће стране купују добра и услуге у име ентитета или измирују обавезе ентитета. Према основама за закључивање (БЦ2), поред консолидовања главне препреке и тешкоће у вези са применом МРС ЈС представљају и плаћања трећих страна у име ентитета и спољна помоћ. На пример, влада може финансирати здравствени или образовни програм покрајинске или општинске власти, директним плаћањем добављачима и прибављањем и преносом неопходних добара, другој власти, у неком периоду. Слично томе, влада или независна хуманитарна организација може директно платити грађевинском предузећу за изграђени пут за одређену управу, односно не мора директно давати средства самој управи. Ови одливи могу бити у виду донација или друге помоћи, или кредита који ће се отплаћивати. У наведеним случајевима, покрајинска или општинска влада не прима готовину (ни готовинске еквиваленте) директно, нити има контролу над рачуном или фондом који је у њихову корист установио други ентитет. Због тога, износ који је подмирен или плаћен у њихово име не чини “готовину” дефинисану у овом стандарду. Ипак, ентитет јавног сектора има користи од плаћања извршених у његово име.

У случају када је, током извештајног периода, извештајни ентитет званично обавештен да је трећа страна директно измирила његове обавезе или извршила куповину добара и услуга за његове потребе, или је ентитет на неки други начин потврдио да су таква плаћања извршена, параграфом 2.1.77 се даје препорука да ентитет у напоменама уз финансијски извештај, обелодани:

- укупна плаћања које је извршила трећа страна, и
- поткласификацију укупног износа тих плаћања, примењујући класификацију која одговара пословању ентитета.

Обелодањивање информација о укупном износу и класама плаћања трећих страна (било по природи, функцији или обоје) пружа додатне информације за потребе утврђивања одговорности и одлучивања. Поткласификација, или одређивање класа плаћања трећих страна које треба да буду обелодањене врши се на основу професионалног просуђивања приликом којег се разматрају фактори наведени у параграфу 1.3.17 и Додатку 4 овог стандарда.

Уколико ентитет, у ретким случајевима није неким био званично обавештен о плаћању трећих страна у његово име током извештај-

ног периода, у напоменама треба да да информацију да обелодањивање можда не обухвата сва таква плаћања трећих страна.

11. Спољна и остала помоћ

Спољна помоћ која је третирана параграфима 2.1.83 до 2.1.103, подразумева све службене ресурсе које прималац може да користи или да има неку другу корист од њих при остваривању својих циљева. Различите организације могу да користе различиту терминологију за спољну помоћ или класе спољне помоћи, при чему се користи професионално просуђивање да би се добијени ресурс класификовао као спољна помоћ.

Службени ресурси обухватају следеће ресурсе: зајмове, субвенције, техничку помоћ, гаранције и друге облике помоћи који су дати или ће бити дати у склопу обавезујућег споразума од стране мултилатералних или билатералних агенција за спољну помоћ или од стране владе или владиних агенција, осим примаоцу који припада истој држави као и влада или владина агенција која пружа или се обавезала да пружа помоћ.

Термин "влада" у смислу спољне помоћи подразумева владе држава, покрајина, области или локалне власти друге земље, што значи да помоћ коју пружа влада државе неком другом нивоу власти у истој држави и помоћ коју пружају невладине организације (НВО), чак и ако се таква помоћ пружа на основу обавезујућег споразума, не задовољава услове да се према дефиницији службених ресурса може назвати спољном помоћи.

Ентитет може да прими спољну помоћ за многе сврхе, укључујући помоћ за:

- економски развој или социјалну заштиту (развојну помоћ);
- хуманитарне циљеве (хуманитарну помоћ);
- платни биланс или одбрану курса валуте;
- војне и / или одбрамбене циљеве (војну помоћ), и
- трговачке активности, укључујући извозне кредите или зајмове које нуде банке за увоз/извоз или други државни органи (финансирање трговине).

Споразуми о спољној помоћи могу да омогуће ентитету да:

- преузме у готовини целокупна средства зајма или донације или транше зајма или донације;

- тражи надокнаду за квалификујуће исплате ентитета извршене трећој страни, којима је у готовини измирена обавезе ентитета, онако како је дефинисана у споразуму о зајму или донацији; или
- захтева од агенције за спољну помоћ да изврши плаћања директно трећој страни, чиме се у готовини измирују обавезе ентитета примаоца према наводима у уговору о зајму или донацији, укључујући обавезу ентитета примаоца у вези са добрима или услугама коју је обезбедила или треба да обезбеди НВО (невладина организација).

Исто тако уговори (споразуми) о спољној помоћи могу такође да подразумевају давање добара или пружање услуга примаоцу.

Остала помоћ. Осталу помоћ према параграфу 2.1.82 представљају ресурси које обезбеђују невладине организације (НВО) и помоћ коју добровољно пружају појединци и организације из приватног сектора које прималац може користити, или од којих на други начин може да има користи при остваривању својих циљева. Званични ресурси, порези, казне и накнаде, ресурси обезбеђени у трансакцијама размене или ресурси које обезбеђује влада или владине агенције исте државе којој припада прималац, не представљају осталу помоћ. Уколико није довољно јасно да ли се ресурси обезбеђују добровољно и да ли је њихова намера да пруже помоћ у сврхе хуманитарне помоћи или да помогну ентитету у постизању циљева економског развоја или социјалне помоћи, или у друге сврхе, приликом класификовања тих средстава користи се професионално расуђивање.

Невладине организације (НВО) су стране или домаће агенције, по правилу формиране независно од контроле било које владе. У ретким случајевима, може бити нејасно да ли је донаторска организација билатерална или мултилатерална агенција за спољну помоћ или НВО, па самим тим независна од контроле било које владе. У ретким случајевима разлика између службених ресурса (како су дефинисани овим стандардом), и ресурса које обезбеђује НВО може да буде нејасна, када се користи професионално просуђивање како би се одредило да ли примљена помоћ задовољава дефиницију спољне помоћи или остале помоћи.

Остала помоћ такође може да се пружа за сврхе које су претходно наведене за спољну помоћ, као што је, на пример, хуманитарна помоћ и социјална заштита.

Обелодањивања спољне помоћи. Препоруке у вези са обелодањивањем информација о спољној помоћи, уведени су у МРС ЈС на готовинској основи на захтев прималаца помоћи, донатора и корисника информација из финансијских извештаја, као и у складу са међународним захтевима о финансијском извештавању. Имајући у виду објективне тешкоће у вези са доступношћу информација о спољној помоћи, као и у вези са могућностима провере тих информација, захтеви за информацијама о спољној помоћи су из првог (обавезног дела стандарда) пренети у други (необавезни део стандарда који садржи препоруке). Независно од наведеног у првом делу стандарда, параграф 1.3.18 указује на обавезу презентовања прилива и одлива готовине од спољне помоћи (када та помоћ има облике готовине).

Параграфом 2.1.90 се препоручује одвојено обелодањивање у напоменама уз финансијске извештаје за следеће:

- укупан износ спољне помоћи примљене у готовини током периода, осим ако није приказан као посебна класа готовинских примања на првој страни извештаја о готовинским приливима и одливима;
- укупан износ спољне помоћи плаћен од стране трећих лица током периода са циљем директног измирења обавезе ентитета или куповине роба и услуга у име ентитета, када је то назначено од стране трећег лица или на други начин потврђено од стране примаоца;
- укупан износ спољне помоћи примљене током периода као зајма и укупан износ примљен као дотација;
- значајне класе пружалаца спољне помоћи и износи пружене помоћи;
- по значајној класи и износу, сврхе за које је спољна помоћ примљена и коришћена током извештајног периода, при чему се посебном исказују износи обезбеђених путем зајмова и дотација; и
- салдо неискоришћених зајмова и дотација из спољне помоћи доступних на датум извештавања за финансирање будућих пословних активности када је износ зајмова или дотација доступних примаоцу прецизиран у обавезујућем споразуму и када је велика вероватноћа да ће бити испуњени сви значајни услови који одређују или утичу на приступ наведеном износу, при чему се одвојено исказује:
- укупан износ спољне помоћи у облику зајмова

- укупан износ спољне помоћи у облику дотација; и
- сврхе у које може да се користи неповучена помоћ у облику зајмова и дотација.

Обелодањивања остале помоћи. Уколико је изводљиво, препоручује се да ентитет примењује обелодањивања идентификована назначена за спољну помоћ и за примљену осталу помоћ.

Примљена спољна помоћ и остала помоћ. Обелодањивање укупног износа спољне помоћи врши се одвојено од остале помоћи, примљене у виду готовине и у облику плаћања треће стране у име ентитета, ради сагледавања до које мере се пословање извештајног ентитета финансира из пореза и / или спољних извора, и колико зависи од спољне помоћи и остале помоћи, као и облик те помоћи – да ли се ради о готовини или другим користима. Обелодањивање спољне помоћи и остале помоћи примљене у облику плаћања извршених од трећих страна препоручује се када је ентитет формално обавештен или је на други начин верификовано да је такво плаћање извршено током извештајног периода.

Обелодањивање износа спољне помоћи и остале помоћи примљене у виду зајма или дотације омогућава сагледавање обавеза у вези са примљеним зајмом. Обелодањивање значајних класа пружалаца помоћи, као што су, на пример, мултилатерални донатори¹⁵, билатерални донатори¹⁶, међународне организације за пружање помоћи, невладине организације, националне организације за пружање помоћи и других значајних класа за извештајни ентитет показује степен зависности ентитета од појединих класа и од значаја је за процену одрживости помоћи. Ова обелодањивања такође указују на одговорност ентитета у погледу коришћења примљене помоћи.

Обелодањивање износа неутрошене спољне и остале помоћи врши се само када су испуњени уговорени услови од стране ентитета корисника помоћи на датум извештавања, па су средства расположива за употребу у наредном периоду. Међутим уколико ентитет није испунио захтеване услове, не врши се обелодањивање неутрошених износа спољне и остале помоћи.

15) Мултилатералне агенције за спољну помоћ су све агенције формиране међународним споразумима које имају циљ, или један од циљева, обезбеђивање спољне помоћи.

16) Билатералне агенције за спољну помоћ су агенције формиране у складу са националним прописима, чији је циљ, или један од циљева, обезбеђивање спољне помоћи те државе или једног њеног дела.

Примљена добра и услуге. Ентитет се подстиче да у напоменама уз финансијске извештаје посебно обелодани вредност помоћи примљене током периода у облику добара или услуга, као и основу на којој је та вредност одређена. Добра која ентитет јавног сектора прима, најчешће су нова или половна добра, као што су возила, рачунари или друга опрема пренета на основу споразума о спољној помоћи или невладиних организација или донатора из приватног сектора. Такође, то може да буде у ванредним околностима, помоћ у храни која се дистрибуира грађанима.

Обелодањивање вредности помоћи примљене у облику добара и услуга у току извештајног периода омогућава корисницима да боље сагледају целокупан обим помоћи примљене у току извештајног периода. Међутим, у неким случајевима, одређивање вредности тих добара и услуга може бити праћено тешкоћама (на домаћем тржишту цена тих добара и услуга не може лако да се утврди, добрима се не тргује у значајном обиму на међународном тржишту, добра и услуге су јединствене природе и сл.). Овај стандард не прецизира основу на којој треба да се одређује вредност робе или услуга, па то може да буде амортизовани историјски трошак, цена по којој је агенција за спољну помоћ или неки други донатор прибавио добра и процена коју је извршио преносилац, прималац или трећа страна. Овај стандард даје препоруку да се обелодани основа на којој је утврђена вредност примљених добара и услуга

12. Датум ступања на снагу првог дела стандарда и прелазне одредбе

Датум ступања на снагу. Ентитет примењује овај стандард за годишње финансијске извештаје који се односе на периоде који почињу 1. јануара 2019. године или касније. Ранија примена се подстиче. Ако неки ентитет примењује овај стандард за неки период пре 1. јануара 2019. године, он обелодањује ту чињеницу.

Овај стандард се примењује на ентитете који први пут прелазе на МРС ЈС, Финансијско извештавање према готовинској основи рачуноводства, и на ентитете који већ примењују МРС ЈС, Финансијско извештавање према готовинској основи рачуноводства.

Прелазне одредбе. Ентитети који по први пут примењују МРС ЈС, Финансијско извештавање према готовинској основи рачуноводства, примењују све одредбе овог стандарда од датума његовог усвајања.

Када ентитет почне да примењује МРС ЈС, Финансијско извештавање према готовинској основи рачуноводства, овај стандард се примењује на годишње финансијске извештаје ентитета који обухватају периоде који почињу на дан или након датума усвајања. Прелазне одредбе обезбеђују ентитетима који прелазе на МРС ЈС, Финансијско извештавање према готовинској основи рачуноводства, период до две године од датума ступања на снагу овог стандарда да усвоје све његове рачуноводствене политике. Ентитети који користе предности прелазних одредби морају да обелодане политике са којима још нису у потпуности усклађени.

Закључак

У фокусу рачуноводства заснованог на готовинској основи је готовина (која обухвата готовину, депозите по виђењу и готовинске еквиваленте), односно то је ресурс за који се ентитет јавног сектора сматра одговорним. Према овом рачуноводственом концепту, евиденција трансакција и пословних догађаја врши се искључиво у моменту када по њиховом основу настају готовински токови, и сходно томе основни финансијски извештај представља Извештај о приливима и одливима готовине, који садржи почетна салда и све промене на готовини које су настале у извештајном периоду. Промене на готовини у овом извештају класификоване су по групама на начин који одговара активностима извештајног ентитета. Поред тога, садржај овог извештаја опредељен је и начином управљања трошењем средстава јавног сектора, у зависности од тога да ли је оно централизовано путем трезора или се одвија преко појединачних рачуна ентитета јавног сектора који непосредно контролише готовину преко сопственог рачуна у банци.

Независно од чињенице да МРС ЈС на готовинској основи не искључује могућност састављања и додатних финансијских извештаја поред Извештаја о приливима и одливима готовине, имајући у виду да готовинска основа не даје могућност сагледавања одговорности у погледу употребе и других ресурса ентитета јавног сектора, без обзира на одређени степен поједностављења његове примене у односу на рачуноводствену обрачунску основу, очигледно је да опредељењем за готовинску изостају информације о битним рачуноводственим ставкама као што су обавезе, имовина, приходи и расходи, као и сагледавање одговорности у вези са променама на њима.

Имајући у виду глобалну динамику растућих потреба корисника како за информацијама у финансијским извештајима, тако и за ин-

формацијама о одрживости, концепт рачуноводства заснован на готовинској основи, у контексту прелазног решења, које би требало да има релативно краће трајање, као и у околностима доследне примене МРС ЈС на готовинској основи, у Републици Србији може да буде схваћен као прилично скроман, позитиван помак у регулисању извештавања јавног сектора.

Cash Based Financial Reporting according to IPSAS Guidelines

Abstract

International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) are high-quality global financial reporting standards intended for public sector entities, other than public companies. They are focused on the principles and practices of reporting, and their adoption was carried out in order to create a sustainable accounting system, the result of which are reliable, comparable and transparent financial reports. An integral part of IPSAS, in addition to the accrual based 42 standards, is the Cash Basis IPSAS.

This paper presents the goal and purpose of the Cash Basis IPSAS, that is, the concept of accounting, accounting policies and procedures based on the opening balance and cash flows, as a solution for the transition to the accrual basis. The significance of this regulatory framework, which is not expected to have a long period of application, is primarily that it represents a bridge to accrual based accounting that ensures transparent financial reporting of the public sector and the principle of public sector accountability to the public.

Keywords: *cash basis, accrual basis, IPSAS, general purpose financial reports.*

УДК 657.3
657.422.1

Прегледни рад

Јелена
ПОЉАШЕВИЋ*

Сачињавање извештаја о токовима готовине, са образложењима

Резиме

Примена МРС ЈС - Финансијско извештавање према готовинској основи рачуноводства, прописује Извештај о токовима готовине као основи извјештај који презентује приливе и одливе готовине у току извештајног периода, те салдо готовине да датум извештавања. У условима када се буџет доноси на модификованој основи, потребно је приходе и расходе, односно примања и издатке, као буџетске категорије, прерачунати на приливе и одливе готовине. Приливе и одливе готовине потребно је класификовати на пословне, финансисиске и инвестиционе како би се пружиле информације о изворима генерисања готовине, односно сврси његовог трошења. Одређеним актом, потребно је прописати обвезнике сачињавања овог извештаја, што ће зависити првенствено од информационих потреба корисника, али и од тога да ли се наведени извештај даље консолидују и јавно презентују.

Увод

Рачуноводство и финансијско извештавање у јавном сектору Републике Србије регулисани су:

- *Законом о буџетском систему* ("Сл. гласник РС", бр. 54/09, 73/10, 101/10, 101/11, 93/12, 62/13, 63/13 - испр., 108/13,

*) проф. др Јелена Пољашевић, редовни професор, Економски факултет, Бања Лука;
e-mail: jelena_poljasevic@yahoo.com

- 142/14, 68/15 - др. закон, 103/15, 99/16, 113/17, 95/18, 31/19, 72/19, 149/20, 118/21, 138/22 и 118/21 - др. закон),
- Уредбом о буџетском рачуноводству ("Сл. гласник РС", бр. 125/03, 12/06 и 27/20),
 - Уредбом о примени Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор („Сл. гласник РС“, број 144/22),
 - Правилником о начину припреме, састављања и подношења финансијских извештаја корисника буџетских средстава, корисника средстава организација за обавезно социјално осигурање и буџетских фондова ("Сл. гласник РС", бр. 18/15, 104/18, 151/20, 8/21, 41/21, 130/21 и 17/22) и
 - Правилником о стандардном класификационом оквиру и Контном плану за буџетски систем ("Сл. гласник РС", бр. 16/16, 49/16, 107/16, 46/17, 114/17, 20/18, 36/2018, 93/18, 104/18, 14/19, 33/19, 68/19, 84/19, 151/20, 19/21, 66/21, 130/21, 144/22 и 26/23).

Уредбом о примени Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор уређено је да ће се Међународни рачуноводствени стандарди за јавни сектор (у наставку текста: МРС ЈС) на готовинској основи примењивати на вођење пословних књига почев од 1. јануара 2024. године, а за састављање, приказивање, достављање и објављивање финансијских извештаја директних и индиректних корисника буџетских средстава, корисника средстава организација за обавезно социјално осигурање, буџетских фондова Републике Србије и буџетских фондова аутономних покрајина и јединица локалне самоуправе, почев од израде финансијских извештаја за 2024. годину. Ова уредба примењује се на буџет Републике Србије, буџете локалне власти, као и на њихове директне и индиректне кориснике буџетских средстава, Републички фонд за здравствено осигурање, Републички фонд за пензијско и инвалидско осигурање, Фонд за социјално осигурање војних осигураника, Националну службу за запошљавање, буџетске фондове Републике Србије и локалне власти, као и на кориснике средстава Републичког фонда за здравствено осигурање.

Решењем Министарства финансија, бр. 403-00-996/2023-001-003, од 31. маја 2023. године, утврђен је званични превод Међународног рачуноводственог стандарда за јавни сектор – *Финансијско извештавање према готовинској основи рачуноводства*, који је објавио Савез

рачуновођа и ревизора Србије (у наставку текста: Савез РР Србије). Поред наведеног стандарда, а ради ефикасније имплементације овог стандарда у јавном сектору, Савез РР Србије издао је и посебну публикацију, *Смернице за почетак непосредне примене МРС ЈС на готовинској основи у 2024. години.*

1. Извештај о токовима готовине

Према МРС ЈС – *Финансијско извештавање према готовинској основи рачуноводства*, финансијски извештаји обухватају:

- (а) Извештај о токовима готовине,
- (б) Рачуноводствене политике и напомене са објашњењима, и
- (в) Када ентитет свој одобрени буџет јавно објави, објављује поређење буџетских и стварних износа у оквиру засебног, додатног финансијског извештаја.

Као што се може приметити, **основни финансијски извештај према овом стандарду је Извештај о токовима готовине**. Сматра се да, у случајевима када корисници буџетских средстава, односно фондова (у наставку: буџетски корисници) користе готовинску рачуноводствену и буџетску основу извештавања, информације о приливима и одливима готовине као и готовинским салдима корисне су за оцену одговорности и доношење одлука од стране корисника извештаја. Информације о токовима готовине омогућавају оцену способности буџетског корисника да генерише готовину, утврђивање извора готовине и омогућавају процену будућих токова готовине.

У Извештају о токовима готовине презентују се приливи готовине, одливи готовине и салда готовине на датум извештавања, с тим што се у самом стандарду не прописује начин класификације готовинских прилива и одлива. Међутим, у праграфу 2.2. овог стандарда препоручује се да уколико постоји намера да буџетски корисници (односно извештајни ентитети) у наредним периодима пређу на обрачунску основу и МРС ЈС на обрачунској основи, Извештај о токовима готовине требало би сачињавати у форми која се захтева МРС ЈС 2 – Извештај о токовима готовине.

Финансијске извештаје прописане МРС ЈС - *Финансијско извештавање према готовинској основи рачуноводства*, презентују само буџетски корисници који су идентификовани као извештајни ентитети у смислу овог стандарда. Односно, **само буџетски корисници који имају контролу над готовином могу да састављају Извештај о токовима готовине**. Сматра се да постоји контрола над готовином када буџетски корисник може употребити, или на други начин имати користи од готовине за сврхе остваривања својих циљева и када може спречити или контролисати приступ другим лицима да остваре те користи. Готовина коју је извештајни ентитет прикупио, присвојио или која му је додељена, а коју може користити за финансирање својих пословних циљева, стицање капиталне имовине или за отплату дуга, јесте готовина коју контролише извештајни ентитет.

Стандард наводи да када извештајни ентитети обављају трансакције преко јединственог рачуна трезора, појединачни буџетски корисници немају сопствене рачуне код пословних банака (осим за посебне намене и по одобрењу министра надлежног за послове финансија), стога појединачни ентитети не контролишу готовину која им је додељена, или им је на други начин дато одобрење да је утроше. У овим случајевима, потребно је посебно обелоданити чињеницу да су исплате расхода, односно издатака извршене са јединственог рачуна трезора, те да извештајни ентитет директно не контролише готовину на начин дефинисан овим стандардом.

Ипак, овај стандард не прописују обавезу сачињавања финансијских извештаја, него свака држава треба посебним прописом (правилником) о извештавању да пропише врсте извештаја које сваки буџетски корисник треба да сачињава, рокове сачињавања, као и буџетске кориснике који врше консолидацију извештаја.

Које извештаје ће сачињавати и презентовати поједини буџетски корисник првенствено зависи од информационих потреба корисника његових извештаја, али и од тога да ли се његови извештаји даље консолидују и јавно презентују. Обвезници презентације Извештаја о извршењу буџета не морају истовремено да буду и обвезници целог „сета“ финансијских извештаја. На пример, директан корисник буџетских средстава сачињава Извештај о извршењу буџета, али

уколико нема свој подрачун, онда неће сачињавати Извештај о токовима готовине, јер нема контролу над готовином која му је расположива за извршење буџета.

1.1. Готовина и еквиваленти готовине

Са циљем тачног сачињавања Извештаја о токовима готовине, потребно је дефинисати шта чини готовину и еквиваленте готовине.

Готовина подразумева готовину у благајни и депозите по виђењу. Када се говори о готовини у благајни, како је наведено у овом стандарду, онда се мисли на готовину на пословним рачунима у домаћој и иностраној валути, али и готовину у благајни.

Готовински еквиваленти држе се ради измиривања краткорочних готовинских обавеза, пре него за сврхе улагања или за неке друге намене. Јасно је да буџетски корисник, према посебно прописаним условима, вишак ликвидних средстава може да уложи у хартије од вредности или да орачи у банци, и на тај начин оствари приход од камате, али основна намера овог улагања је поновно претварање у готовину у кратком року како би се измирила обавеза.

Да би се улагање класификовало као готовински еквивалент, треба да постоји могућност брзог и једноставног претварања у познати износ готовине, као и да буде подложно занемарљивом ризику од промене вредности. Ако се као пример узме орачени депозит, буџетски корисник може да поднесе банци захтев за прекид орочења, те да врло брзо има на располагању готовину, што је потребно прецизно уредити у уговору о орачавању. У овом случају буџетски корисник може изгубити само део прихода од камате (на пример, у случају прекида орочења банка обрачунава камату по стопи на орочење по виђењу) док је износ главнице непромењен. Други пример готовинског еквивалента могу бити обвезнице кредибилног емитента које је купио буџетски корисник, а којима се свакодневно тргује на берзи, те у случају потребе за готовином, буџетски корисник може дати налог за њихову продају. Услов да би ова обвезница била готовински еквивалент је да не постоји значајна флукуација цене обвезнице на

берзи, односно да је вредност хартије само под утицајем промене тржишне камате, а не и кредитног бонитета емитента, а самим тим и главнице дуга.

Улагање је готовински еквивалент једино ако има краткорочно доспеће, до три месеца, или краће, од датума стицања. Сви орочени депозити до три месеца би представљали еквиваленте готовине као и хартије од вредности које задовољавају претходне критеријуме, а који или имају рок доспећа до три месеца или их је буџетски корисник стекао три месеца пре доспећа.

Обичне акције, као власничке хартије од вредности, које немају рок доспећа, не могу представљати готовински еквивалент, док преференцијалне акције могу, ако су стечене у периоду од три месеца до датума откупа, под условом да задовољавају и друге критеријуме, да се сврстају у готовинске еквиваленте.

Према *Правилнику о стандардном класификационом оквиру и Контном плану за буџетски систем* готовина се исказује на рачунима који припадају следећим синтетичким контима: 121100 – Жиро и текући рачуни, 121200 - Издвојена новчана средства и акредитиви, 121300 – Благајна, 121400 – Девизни рачун, 121500 – Девизни акредитиви, 121600 – Девизна благајна, 121700 – Остала новчана средства. Готовински еквиваленти могу бити исказани на рачунима у оквиру синтетичких конта: 121900 - Хартије од вредности, 123300 – Хартије од вредности намењене продаји (осим акција) и 123900 – Остали краткорочни пласмани. Сваку појединачну врсту хартија од вредности и краткорочне пласмане потребно је анализирати да би се утврдило да ли представљају еквиваленте готовине.

Уколико у току извештајног периода дође до куповине хартија од вредности које чине готовинске еквиваленте, наведено не представља токове готовине јер није дошло ни до повећања нити до умањења готовине. Односно, готовински токови искључују кретања између ставки које чине готовину, јер су ове компоненте део управљања готовином, а наведено укључује улагање вишка расположиве готовине у готовинске еквиваленте.

ПРИМЕР:

Буџетски корисник је орочио 1.000.000 динара на период од два месеца, када му доспева за плаћање обавеза према добављачу. Наведена средства евидентирана су на субаналитичком конту 123911 – *Краткорочно орочена динарска средства*. Истовремено су купљене муниципалне краткорочне обвезнице за 500.000 динара са роком доспећа од три месеца и евидентирани на субаналитичком конту 121921 – *Обвезнице*. Наведене обвезнице задовољавају све критеријуме да буду идентификоване као еквивалент готовине. Салда готовине и еквивалентна готовине на почетку и на крају године су како следи:

Број конта	Назив конта	31.12.2021.	31.12.2022.
121100	Жиро и текући рачун	285.876	484.184
1121200	Издвојена новчана средства	1.253	1.653
121400	Девизни рачун	19.032	54.441
123900	Остали краткорочни пласмани	0	1.000.000
121900	Хартије од вредности	0	500.000
Укупно готовина и еквиваленти готовине		306.161	2.040.278

У Извештају у токовима готовине, износ од 2.040.278 RSD за текућу, односно 306.161 RSD за претходну годину биће приказани под ставком Готовина и еквиваленти готовине. Иако ће, у Извештају о извршењу буџета, износ од 500.000 RSD бити исказан као набавка домаће финансијске имовине, овај износ са становишта Извештаја о токовима готовине не представља токове готовине него стање (готовина се претворила у еквивалент готовине те се збир не мења).

1.2. Класификација токова готовине

Оцена начина на који буџетски корисник генерише готовину, те сврха у коју готовину троши, захтева класификовање токова готовине на токове готовине који проистичу из пословне, инвестиционе и финансијске активности. Наведене три категорије токова готовине

не представљају основне функције буџетског корисника, те наведене класификација омогућава корисницима да оцене утицај ових активности на финансијску позицију извештајног ентитета и на његову готовину. Однос између појединих готовинских токова даје одговор на питање на који начин буџетски корисник финансира капитална улагања, да ли је генерисана готовина из пореза довољна за обављање основних државних функција, да ли буџетски корисник више измирује обавеза по кредитима него што се задужује, и слично.

Сви токови готовине могу да се класификују као токови готовине из пословних активности, инвестиционих активности и активности финансирања, на начин који је најпогоднији за активности буџетског корисника. У Извештају о токовима готовине, управо све токове готовине треба класификовати у наведене три категорије.

1.2.1. Токови готовине из пословних активности

Износ нето новчаних токова из пословних активности је кључни показатељ до које мере се пословање ентитета финансира:

- а) из пореза/јавних прихода (директно или индиректно), или
- б) по основу пружених (државних) услуга.

Износ нето новчаних токова из пословне активности такође указује на способност извештајног ентитета да одржи пословну способност, измири обавезе и изврши нова улагања без спољних извора финансирања. Консолидовани новчани токови из пословних активности на нивоу државе указују на ниво до ког је држава финансирала своје текуће активности из пореза, накнада и такси. Информације о посебним компонентама претходних пословних новчаних токова су корисне, заједно са другим информацијама, у предвиђању будућих пословних новчаних токова.

Новчани токови из пословних активности првенствено проистичу из главних активности на основу којих се стварају приходи/примања. Примери новчаних токова од пословних активности су:

- (а) новчани приливи од пореза, дажбина и казни;

- (б) новчани приливи од продаје робе и услуга буџетског корисника;
- (в) новчани приливи из донација/преноса/других давања или буџетских давања централне владе или других ентитета јавног сектора;
- (г) новчани приливи од тантијема, накнада, провизија и других прихода;
- (д) новчане исплате другим ентитетима јавног сектора у сврхе финансирања њиховог пословања (не укључујући зајмове);
- (е) новчане исплате добављачима за робу и услуге;
- (ж) новчане исплате запосленима;
- (з) новчани приливи и новчане исплате ентитета за осигурање по основу премија и захтева за одштету, ануитета и других права из полиса осигурања;
- (и) новчане исплате по основу дажбина које плаћа буџетски корисник другим буџетским корисницима;
- (ј) новчани приливи или новчане исплате по основу уговора који служе за пословне или трговачке сврхе;
- (к) новчани приливи или новчане исплате по основу прекида пословања;
- (л) новчани приливи или новчане исплате по основу судских поравнања.

Уколико погледамо Контни план за буџетски систем, уочава се да ће приливи из пословне активности обухватити наплаћене текуће приходе и примања у календарској години, који су евидентирани на субаналитичким контима класе 7 – *Текући приходи* и класе 8 – *Примања од продаје нефинансијске имовине*. Међутим, нису сви приходи (и примања) евидентирани на класи 7 (и класи 8) као приливи текуће године, те је потребно утврдити разлике између прихода исказаних у Извештају о извршењу буџета и прилива који се приказују у Извештају о токовима готовине. На пример, на синтетичком конту 741600 – *Финансијске промене на финансијским лизинзима* исказује се разлика исплаћеног износа и обавезе по финансијском лизингу, док ће се у извештају о токовима готовине исплаћена обавеза по лизингу приказати у целом износу, као одлив из активности финансирања.

Одливи из пословне активности обухватали би текуће расходе исказане на субаналитичким контима класе 4 – *Текући расходи*, уколико су стварно исплаћени у току обрачунског периода. Засигурно се у оквиру одлива из пословне активности не могу наћи износи исказани на субаналитичким контима категорије 430000 – *Амортизација и употреба средстава за рад*.

На следеће токове готовине треба обратити посебну пажњу. Наплаћена закупнина као принос на изнајмљивање некретнина представља прилив од пословне активности, међутим, уколико је буџетски корисник наведену некретнину држао само за сврхе изнајмљивања, прилив од продаје те некретнине такође представља прилив из пословне активности.

За ентитет јавног сектора, односно буџетског корисника чија основна делатност је куповина и продаја хартија од вредности или давање зајмова, приливи и одливи из ових активности представљају токове из пословне активности (на пример, државни инвестициони фондови, развојна банка, гарантни фонд и слично).

1.2.2. Токови готовине из активности инвестирања

Инвестиционе активности представљају стицање и отуђење нефинансијске имовине у сталним средствима и дугорочне финансијске имовине. Засебно обелодањивање новчаних токова који настају из инвестиционих активности је значајно, јер новчани токови представљају величину насталих издатака (трошкова) за ресурсе који су намењени будућој услужној делатности извештајног ентитета. Само одливи готовине који резултирају признатом имовином у билансу стања могу да се класификују као инвестиционе активности.

Примери новчаних токова који проистичу из инвестиционих активности су:

- (а) Новчане исплате за набавку некретнина, постројења и опреме, нематеријалних и других нефинансијских сталних средстава. Ове исплате обухватају и оне које се односе на капитализоване трош-

- кове развоја и изградњу некретнина, постројења и опрему у сопственој режији;
- (б) Новчани приливи од продаје некретнина, постројења и опреме, нематеријалних и других нефинансијских сталних средстава;
 - (в) Новчане исплате за стицање власничких или дужничких инструмената других ентитета и учешћа у заједничким подухватима (осим исплата за инструменте који се сматрају еквивалентима готовине, или за оне који се чувају у сврхе трговања или пословања);
 - (г) Новчани приливи од продаје инструмената власничких хартија од вредности или дужничких инструмената других ентитета и учешћа у заједничким улагањима (осим прилива од инструмената који се сматрају готовинским еквивалентима или који се чувају за сврхе пословања или трговања);
 - (д) Новчани аванси за стална средства и зајмови дати другим странама;
 - (е) Новчани приливи од отплате зајмова датих другим странама;
 - (ж) Новчане исплате за терминске уговоре, форвард уговоре, опцијске уговоре и своп уговоре, осим када се ти уговори држе за сврхе пословања или трговања, или се исплате класификују као активности финансирања и
 - (з) Новчани приливи од терминских уговора, форвард уговора, опцијских уговора и своп уговора, осим када се ти уговори чувају за сврхе пословања или трговања, или се приливи класификују као активности финансирања.

Приливи од дезинвестирања, односно од продаје нефинансијске имовине исказани су у оквиру класе 8 – *Примања од продаје нефинансијске имовине*. Међутим, у приливе од инвестиционих активности укључују се само они приливи који се односе на нефинансијска стална средства док приливи од продаје залиха, као обртне (краткорочне) имовине, исказани на субаналитичким контима категорије 820000 – *Примања од продаје залиха*, представљају приливе из пословне активности. Поред примања од нефинансијске имовине, приливи из инвестиционих активности обухватају и приливе по основу продаје дугорочне финансијске имовине (хартија од вредности и учешћа), те приливе од наплате датих кредита. Примања од продаје финансијске имовине исказана су на субаналитичким контима кате-

горије 92000 – *Примања од продаје финансијске имовине*, али нису раздвојени приливи од дугорочних и краткорочних хартија од вредности, него (само) примања од домаће и стране финансијске имовине. Да би се примање сматрало приливом из инвестиционе активности, потребно је идентификовати које од наведених хартија од вредности су обухваћене као еквиваленти готовине, те их искључити из инвестиционих прилива.

Према *Правилнику о стандардном класификационом оквиру и Контном плану за буџетски систем*, одливи из инвестиционе активности су обухваћени на субаналитичким контима класе 500000 - *Издаци за нефинансијску имовину*, док наведени издаци представљају одливе само уколико су и плаћени добављачима или другим повериоцима. Посебно треба обратити пажњу на издатке за капитално одржавање који увећавају вредност постојеће имовине јер повећавају њен услужни потенцијал или продужавају њен век коришћења, те представљају издатке из инвестиционе активности. С друге стране, издаци који су настали ради одржавања средстава у стању функционалности имају карактер текућег одржавања нефинансијске имовине, без обзира на висину насталог издатка, представљајући одливе из пословне активности.

Као што је претходно наведено, само издаци који доводе до признавања (набавка/изградња нове или реконструкција/доградња постојеће, а не текуће одржавање постојеће) сталне (нефинансијске) имовине, могу бити класификовани као одливи из инвестиционе активности. Ако је, на пример, настао издатак за процену изводљивости који је евидентиран на субаналитичком конту 511421 – *Процене изводљивости*, а он није довео до стварања нематеријалне или материјалне имовине (јер не задовољава услове за признавање средства), тада ће овај издатак бити класификован као одлив из пословне активности. Исти закључак се изводи и за све издатке исказане на субаналитичким контима синтетичког конта 511400 – *Пројектно планирање*.

Иако се издаци за залихе исказују на рачунима класе 5, залихе не представљају сталну имовину, те ће издаци за залихе такође да се искажу у оквиру одлива из пословне активности.

Поред нефинансијске, сталну имовину чини и дугорочна финансијска имовина чији издаци за набавку се евидентирају у оквиру класе 6, односно категорије 620000 – *Набавка финансијске имовине*. Издатке за финансијску имовину чине издаци за набавку хартија од вредности, учешћа и издаци за дате кредите. Будући да неке краткорочне хартије од вредности могу задовољавати критеријуме да се класификују као готовински еквиваленти, њихове издатке не треба укључити у одливе из активности инвестирања.

1.2.3. Токови готовине из активности финансирања

Активности финансирања су активности које доводе до измене величине и састава извора финансирања буџетског корисника. Засебно обелодањивање новчаних токова насталих из активности финансирања је важно будући да је веома корисно приликом предвиђања будућих новчаних токова на које полажу право они који прибављају капитал извештајном ентетиту. Примери новчаних токова који проистичу из активности финансирања су:

- (а) Новчани приливи од издавања дугорочних и краткорочних дужничких хартија од вредности;
- (б) Новчане отплате дугорочних и краткорочних кредита као и осталих позајмљивања; и
- (в) Новчане исплате обавеза по основу финансијског закупа.

Примања од задуживања исказана су у оквиру категорије 910000 – *Примања од задуживања*. Да би примање могло да се класификује као прилив, потребно је у Извештају о токовима готовине исказати стварни прилив новца на рачуне буџетског корисника, што може бити износ различит од примања исказаног на рачунима категорије 910000, због постојања исправке вредности.

Одливи готовине из активности финансирања исказани су у оквиру класе 6, односно субаналитичким контима категорије 610000 – *Отплата главнице*. Одлив представља стварно настали одлив готовине, који може да се разликује од износа исказаних на рачунима класе 6 услед постојања исправке вредности.

Према МРС ЈС 2 – *Извештај о токовима готовине*, извештајни ентитет извештава о новчаним токовима из пословних активности користећи или:

- директан метод, при чему се обелодањују главне класе бруто новчаних прилива и одлива, или користећи
- индиректан метод, при чему се суфицит или дефицит усклађује за ефекте трансакција које су неновчане природе, разграничене приливе и одливе, и ставке прихода или расхода који су везани за инвестиционе или финансијске новчане токове.

Основано је очекивати да ће буџетски корисници у Републици Србији сачињавати Извештај о токовима готовине користећи директну методу, првенствено због њених предности али и једноставнијег добијања информација за сачињавање овог извештаја имајући у виду да се (и даље) користи готовинска основа, како за рачуноводствене тако и за буџетске сврхе.

1.2.4. Камате и дивиденде

Док је за већину трансакција јасно којој врсти токова готовине припадају, овај стандард за токове готовине по основу камата и дивиденди нуди да (свака) национална влада одреди на који начин ће се ови токови готовине класификовати.

Плаћене камате и наплаћене камате и дивиденде (или сличне расподеле) могу се класификовати као пословни новчани токови јер утичу на утврђивање бруто суфицита или дефицита. Тако ће, на пример, приликом плаћања ануитета буџетски корисник отплату главнице класификовати као одлив из активности финансирања, док ће плаћена камата представљати одлив из пословне активности.

Алтернативно, наплаћене камате и дивиденде могу бити класификоване као новчани токови из активности инвестирања јер представљају принос на инвестицију. Односно, будући да наплаћена камата настаје по основу инвестирања новаца као депозита или давања зајма другој институцији, а што се сматра инвестиционом активношћу, по том основу би се и камата убрајала у прилив из инвестиционе активности. На исти начин би се третирао и наплаћена ди-

виденда као принос на уложена средства у капитал другог субјекта, најчешће јавног предузећа.

*1.3. Позитивне и негативне разлике
по основу измирења обавеза и прерачуна готовине*

У току извештајног периода, уколико буџетски корисник измирује обавезе у иностраној валути, могу настати позитивне или негативне курсне разлике. Одливи по основу измирења ових обавеза у Извештају о токовима готовине исказују се у износу стварног одлива прерачунатог по средњем курсу Народне банке Србије (у наставку текста: НБС) на дан измирења обавезе.

На пример, уколико је обавеза износила 100.000 ЕУР и била евидентирана у износу од 11.700.000 RSD, а приликом измирења је плаћено 11.750.000 RSD, настала је негативна курсна разлика од 50.000 RSD. Уколико је наведена обавеза била обавеза према ино-добављачу за набавку опреме, тада цели износ од 11.750.000 RSD представља одлив по основу инвестиционе активности.

Готовинска салда у иностраној валути треба исказати по закључном курсу који представља курс размене динара и стране валуте по средњем курсу НБС на дан 31.12. Међутим, услед промене курса динара у односу на страну валуту у току године, може се десити ситуација да салдо готовине на почетку године, коригован за промене готовинских токова током године, не одговара стању готовине на крају године. У овом случају дошло је до промена на стању готовине које су последица прерачуна готовине, које се не могу сматрати готовинским токовима.

ПРИМЕР:

Буџетски корисник је на почетку године на девизном рачуну имао износ од 86.394,83 ЕУР, односно 10.136.048,80 RSD, када је курс био 117,3224. У току године је исплатио обавезу према ино-добављачу у износу од 50.000,00 ЕУР када је курс био 117,0000. На дан 31.12. курс ЕУР је био 117,1000 RSD.

	ЕУР	RSD	Курс
Стање 01.01.	86.394,83	10.136.048,80	117,3224
Одлив	50.000,00	5.850.000,00	117,0000
Стање 31.12.	36.394,83	4.261.834,59	117,1000

Када се од стања девизног рачуна исказаног у динарима на дан 01.01. одузму одливи такође исказани у динарима, неће се добити стање девизног рачуна прерачунато по курсу на дан извештавања као што је приказано у табели, него износ од 4.286.048,80 (10.136.048,80 - 5.850.000,00). Управо разлика између наведених двају износа (4.261.834,59 - 4.286.048,80) у висини од 24.214,21, представља негативну разлику по основу прерачуна готовине.

У Извештају о токовима готовине претходно наведено било би приказано на следећи начин:

IV	Нето повећање (смањење) готовине и готовинских еквивалената	(5.850.000,00)
V	Готовина и готовински еквиваленти на почетку извештајног периода	10.136.048,80
VI	Позитивне (негативне) разлике по основу прерачуна готовине	(24.214,21)
VII	Готовина и готовински еквиваленти на крају извештајног периода	4.261.834,59

2. Повезаност Извештаја о токовима готовине и Извештаја о извршењу буџета

Извештај о токовима готовине обухвата стање готовине и еквивалената готовине на почетку и на крају обрачунског периода (01.01. и 31.12), те токове готовине у извештајном периоду. За сачињавање овог извештаја користи се готовинска основа према којој се приливи приказују у периоду када је дошло до повећања готовине и еквивалената готовине, док се одливи приказују у периоду када је дошло до смањења готовине и еквивалената готовине.

Извештај о извршењу буџета се, према *Уредби о буџетском рачуноводству*, сачињава такође на готовинској основи али уз одређене изузетке наведене у члану 5. став 3. ове уредбе, односно члану 4, став 3. тачка 1а) *Правилника о начину припреме, састављања и подношења финансијских извештаја корисника буџетских средстава, корисника средстава организација за обавезно социјално осигурање и буџетских фондова*. Према наведеним прописима, неискоришћена средства донација, хуманитарне помоћи и финансијске помоћи Европске уније у девизама евидентирају се као приходи у моменту конвертовања и уплате тих средстава у динарима на прописани уплатни рачун јавног прихода, односно у моменту евидентирања динарске противвредности плаћања извршеног у девизама из средстава донација, хуманитарне помоћи и финансијске помоћи Европске уније преко подрачуна извршења буџета Републике Србије, односно локалне власти, организација обавезног социјалног осигурања и корисника средстава Републичког фонда за здравствено осигурање.

Односно, салдо девизних рачуна примаоца донације на дан 31. децембра књижи се на одговарајућим субаналитичким контима у оквиру синтетичког конта 121400 - *Девизни рачун*, уз одобрење одговарајућег субаналитичког конта у оквиру синтетичког конта 291100 - *Разграничени приходи и примања* и не утиче на резултат пословања текуће године.

Управо због наведеног одступања од примене готовинске основе у буџетском рачуноводству, могу постојати разлике између износа прилива исказаних у Извештају о токовима готовине и износа прилива исказаног у Извештају о извршењу буџета. Односно, у конкретном случају, у Извештају о токовима готовине биће приказани приливи од донација, хуманитарне помоћи и финансијске помоћи Европске уније у девизама у години када су наведена средства уплаћена на девизни рачун, док ће у Извештају о извршењу буџета бити приказани у години конверзије у динарској противвредности. Самим тим ова два извештаја ће се разликовати по износима прилива и у текућој и у наредној години.

Дешава се да буџетски корисник има и одређене одливе готовине који нису евидентирани преко класа 4000000, 5000000 и 6000000 а који могу, на пример да се односе на неутрошена средства донације и неутрошена трансферна средства која су примљена у претходној години док се у текућој години враћају даваоцу средстава. У овом примеру, одливи готовине ће бити већи од исказаних текућих расхода у Извештају о извршењу буџета.

Да корисници извештаја не би били збуњени наведеним, али и другим разликама које могу произлазити из различитог времена обухватања прилива и одлива у ова два извештаја, потребно је у напоменама презентовати табелу у којој се објашњавају разлике.

Пример.

Поређење Извештаја о извршењу буџета и Извештаја о токовима готовине

у хиљадама динара

Ред. бр	Опис	Извештај о извршењу буџета	Разлике у основама извештавања	Извештај о новчаним токовима
1.	Укупни приходи и примања	36.726.420	74.313	36.800.733
2.	Укупни расходи и издаци	36.621.457	-	36.621.457
3.	Разлика	104.963	74.313	179.276

Износ од 74.313.000 RSD односи се на примљене донације у ЕУР које нису конвертоване на динарске рачуне и нису евидентирани на класи 7 као приход.

Поред разлика у износима, Извештај о извршењу буџета и Извештај о токовима готовине ће се разликовати и по начину класификације прилива и одлива готовине.

У наставку дајемо пример форме Извештаја о токовима готовине у складу са МРС ЈС 2 – Извештај о токовима готовине.

Ред. бр.	Назив	Текућа година	Претходна година
I	Новчани токови из пословне активности		
1.	Приливи из пословне активности		
2.	Одливи из пословне активности		
3.	Нето новчани ток из пословне активности		
II	Новчани токови из активности инвестирања		
1.	Приливи из активности инвестирања		
2.	Одливи из активности инвестирања		
3.	Нето новчани ток из активности инвестирања		
III	Новчани токови из финансијске активности		
1.	Приливи из финансијске активности		
2.	Одливи из финансијске активности		
3.	Нето новчани ток из финансијске активности		
IV	Нето повећање (смањење) готовине и готовинских еквивалената		
V	Готовина и готовински еквиваленти на почетку извештајног периода		
VI	Позитивне (негативне) разлике по основу прерачуна готовине		
VII	Готовина и готовински еквиваленти на крају извештајног периода		

ПРИМЕР:

Буџетски корисник је саставио следећи Извештај о извршењу буџета. У оквиру синтетичког конта 822100 – *Примања од продаје залиха производње* исказан је износ од 2.500.000 динара. Истовремено су настали издаци за набавку залиха у износу од 13.300.000 динара. Разграничени приходи и примања исказани су у износу од 763.000 динара и односе се на неискоришћена средства донације остварене у оквиру пројекта „Еразмус+“. У питању су девизна средства, која нису конвертована у динаре и исказана су у складу са чланом 5. став 3. *Уредбе о буџетском рачуноводству*. У оквиру конта категорије 620000 – *Набавка финансијске имовине* исказано је 10.000.000 динара издатака за повећање учешћа у капиталу јавних предузећа, док је истовремено на контима категорије 920000 – *Примања од отплате кредита* исказан износ од 20.000.000 динара.

у динарима

Ред. бр.	Ек. клас.	Опис	Извршење
1.	7	Текући приходи	32.575.669.000
2.	8	Примања од продаје нефинансијске имовине	3.639.500.000
		УКУПНО (1+2)	36.215.169.000
1	4	Текући расходи	29.179.050.918
2	5	Издаци за нефинансијску имовину	10.749.856.756
		УКУПНО (1+2)	39.928.907.674
		Буџетски дефицит	-3.713.738.674
Рачун финансирања			
1.	9	Примања од задуживања и продаје финансијске имовине	1.473.876.000
2.	6	Издаци за отплату главнице и набавку финансијске имовине	420.454.055
		Промена стања на рачуну	-2.660.316.729

На основу информације о извршењу буџета и анализе природе прилива и одлива, састављен је извештај о токовима готовине.

Ред. бр.	Назив	Текућа година
I	Новчани токови из пословне активности	
1.	Приливи из пословне активности	32.578.932.000
2.	Одливи из пословне активности	29.192.350.918
3.	Нето новчани ток из пословне активности	3.386.581.082
II	Новчани токови из активности инвестирања	
1.	Приливи из активности инвестирања	3.657.000.000
2.	Одливи из активности инвестирања	10.746.556.756
3.	Нето новчани ток из активности инвестирања	-7.089.556.756
III	Новчани токови из финансијске активности	
1.	Приливи из финансијске активности	1.453.876.000
2.	Одливи из финансијске активности	410.454.055
3.	Нето новчани ток из финансијске активности	1.043.421.945

IV	Нето повећање (смањење) готовине и готовинских еквивалената (3.386.581.082 - 7.089.556.756 + 1.043.421.945)	-2.659.553.729
V	Готовина и готовински еквиваленти на почетку извештајног периода	7.246.853.077
VI	Позитивне (негативне) разлике по основу прерачуна готовине	0
VII	Готовина и готовински еквиваленти на крају извештајног периода (- 2.659.553.729 + 7.246.853.077)	4.587.299.348

Приливи из пословне активности = текући приходи + приход од донација који није конвертован у динаре + прилив од продаје залиха (32.575.669.000 + 763.000 + 2.500.000)

Одливи из пословне активности = текући расходи + одливи за набавку залиха (29.179.050.918 + 13.300.000)

Приливи из активности инвестирања = Примања од продаје нефинансијске имовине – примања од продаје залиха + примања од отплате кредита (3.639.500.000 – 2.500.000 + 20.000.000)

Одливи из активности инвестирања = Издаци за нефинансијску имовину – Издаци на набавку залиха + одливи за учешћа у капиталу (10.749.856.756 – 13.300.000 + 10.000.000)

Приливи из финансијске активности = Приливи из финансијске активности – приливи од наплате кредита (1.473.876.000 - 20.000.000)

Одливи из финансијске активности = Издаци за отплату главнице - набавка финансијске имовине (420.454.055 – 10.000.000)

Као што се може приметити, наведена два извештаја дају различите информације. Према Извешају о токовима готовине, овај корисник буџетских средстава остварују позитиван новчани ток из основне (пословне) активности. Односно, остварено је више прилива од пореских и непореских прихода него што су издаци за обављање свакодневних активности. Везано за капитале активности, одли-

ви су већи од прилива за -7.089.556.756, што указује на то да је буџетски корисник више улагао у нова стална средства него што их је продавао. Истовремено, корисник буџетских средстава више се задуживао него што је отплаћивао дугове за 1.043.421.945 динара. Стање готовине, на крају у односу на почетак године, смањило се за 2.659.553.729 динара.

4. Напомене уз финансијске извештаје које се односе на готовину и Извештај о токовима готовине

МРС ЈС - Финансијско извештавање према готовинској основи рачуноводства утврђује захтеве за обелодањивањем у Напоменама уз финансијске извештаје. Захтевана обелодањивања која се односе на готовину и извештај о токовима готовине су следећа:

1. информације о стању готовине и готовинских еквивалената на почетку и на крају извештајног периода,
2. информације о готовини коју контролише извештајни ентитет,
3. информације о готовини која се налази на рачунима подносиоца извештаја, али није расположива за коришћење или подлеже ограничењима за коришћење, као и информације о неискоришћеним позајмицама,
4. информације о приливима и одливима који су презентовани на нето основи,
5. трансакције у страним валутама и начин прерачуна стране у домаћу валуту,
6. плаћања од стране других корисника буџета и плаћања од стране трећих страна у име подносиоца извештаја,
7. информације о усклађивању Извештаја о извршењу буџета и Извештаја о приливима и одливима готовине, када су састављени на различитим извештајним основама.

У наставку је дат пример обелодањивања готовине и токова готовине за корисника буџетских средстава који има обавезу да сачини „сет“ финансијских извештаја према МРС ЈС - Финансијско извештавање према готовинској основи рачуноводства.

ПРИМЕР:**1) Стање готовине и готовинских еквивалената на почетку и крају извештајног периода**

Новчана средства се процењују по номиналној вредности и обухватају: текуће рачуне, издвојена новчана средства и акредитиве; благајну; девизни рачун и остала новчана средства. У консолидованом билансу стања обухваћена су новчана средства буџета Града и индиректних корисника који су укључени у оквиру Консолидованог рачуна трезора, као и средства на девизним рачунима на дан 31.12.2022. године.

у хиљадама динара

Ред. бр	Број конта	Назив конта	31.12.2021.	31.12.2022.
1.	121100	Жиро и текући рачун	285.876	484.184
2.	121200	Издвојена новчана средства	1.253	1.653
3.	121400	Девизни рачун	19.032	54.441
4.	123250	Краткорочни депозити	2.900.000	3.400.000

Током 2022. године привремено слободна средства буџета (која привремено преостану, по извршењу обавеза буџета, осим сопствених прихода корисника буџета и средстава чија је употреба ограничена посебним прописима) пласирана су код пословних банака, као депозит по виђењу, сходно одредбама члана 37. став 1. Закона о јавном дугу ("Сл. гласник РС", бр. 61/05, 107/09, 78/11, 68/15, 95/18, 91/19 и 149/20), са циљем очувања и увећања вредности буџетских средстава. Краткорочни депозити се односе на орочене депозите по виђењу који су орочени у „Банци Интеса“ и то 2.000.000.000 и ОТП Банци 1.700.000.000 динара.

Издвојена новчана средства односе се на средства намењена за изградњу зграде у пословној зони и не могу се користити за друге намене.

Салдо девизних средстава на дан 31.12.2022. године на девизним рачунима директних корисника буџета Града, износи 41.700.000 динара, док је салдо девизних средстава на дан 31.12.2022. године на девизним рачунима индиректних корисника буџета Града укупно 12.741.000 динара.

2) Готовина коју контролише извештајни ентитет

Законом о буџетском систему установљен је систем консолидованог рачуна трезора, који се води код Народне банке Србије, а представља обједињени рачун динарских и девизних средстава консолидованог рачуна трезора Републике Србије и трезора локалних власти, преко којег се врше плаћања између корисника буџетских средстава, корисника средстава организација за обавезно социјално осигурање и других корисника јавних средстава који су укључени у консолидовани рачун трезора (у наставку: КРТ), с једне стране и субјекта који нису обухваћени системом консолидованог рачуна трезора, с друге стране.

Управа за трезор Министарства финансија, код које се воде сви консолидовани рачуни трезора локалне власти, редовно, за сваки дан у месецу, извештава локалну самоуправу о стању средстава на њеном консолидованом рачуну трезора.

На нивоу Града коришћење новчаних средстава са подрачуна, односно других рачуна директних и индиректних корисника буџета Града, укључених у КРТ Града, врши се у складу са *Правилником о начину коришћења средстава са подрачуна, односно других рачуна консолидованог рачуна трезора Града Новог Сада* ("Сл. лист Града Новог Сада", бр. 7/16), који је донела Градска управа за финансије, у складу са чланом 9. став 12. и чланом 10. став 2. и 6. *Закона о буџетском систему*.

3) Ограничења готовинских салда и приступа позајмицама

На наменском евиденционом рачуну, Издвојена новчана средства, налази се износ од 1.653.000 динара средстава намењених за

изградњу зграде у пословној зони која се не могу користити у друге сврхе.

На девизном рачуну Града налазе се следећи износи средстава намењених за одређене пројекте и за друге сврхе се не могу користити (обрачунато по средњем курсу од 117,3224):

- 15.783,00 ЕУР, односно 1.851.699,44 RSD, за Пројекат Advancing Municipal Circular Economy – унапређење циркуларне економије Града у оквиру „Еразмус“ програма;
- износ од 47.885,95 ЕУР, односно 5.618.094,58 RSD, за Пројекат „Empowering Local Public Property Management Systems“ у оквиру Програма „Exchange5“;
- износ од 205.659,87 ЕУР, односно 24.128.509,53 RSD, за Пројекат „Озелењавање градова“;
- износ од 86.394,83 ЕУР, односно 10.136.048,80 RSD, за Пројекат „ADRION 1239-TRIBUTE“ који финансира Европска унија кроз Јадранско-јонски транснационални програм „ADRION“.

Европска инвестициона банка закључила је споразум са Републиком Србијом, као Корисником зајма и Градом, као Промотером зајма. У складу овим уговором ЕИБ је одобрила укупан износ од 15.000.000,00 ЕУР док је Граду дозначено четири од пет транши, односно 12.000.000,00 ЕУР. Прилив од пете транше очекује се у јануару 2023. године.

Град је само промотер за средства од зајма, која треба да се ставе на располагање Јавном комуналном предузећу „Водовод и канализација“, које је задужено за реализацију пројекта и које ће све обавезе које проистичу из коришћења зајма сносити и у ту сврху Граду рефундирати (надокнадити) трошкове у вези са отплатом зајма. Од укупно дозначених средстава зајма у износу од 12.000.000,00 ЕУР, у складу са одредбама Уговора о „подзајму“ између Града и Јавног комуналног предузећа „Водовод и канализација“, на рачун овог предузећа пренета су целокупно дозначена средства, односно 12.000.000,00 ЕУР, као „подзајам“ за капитална улагања.

Град је у току 2022. године исплатио ЕИБ-у по основу доспелих камата износ од 278.472,70 ЕУР, односно 32.812.849,88 RSD (по сред-

њем курсу од 117,8315), а по основу доспелих отплата главнице износ од 944.399,62 ЕУР, односно 111.277.710,05 RSD (по средњем курсу од 117,8291). Јавно комунално предузеће "Водовод и канализација" је Граду извршило рефундацију, односно уплату средстава у укупном износу од 144.090.559,93 RSD, за плаћене обавезе по основу камате и главнице у 2022. години.

Град је закључио уговор о зајму са ЕИБ-ом за набавку електричних аутобуса укупне вредности од 8.000.000,00 ЕУР. До краја 2022. године повучена је једна транша кредита зајма у износу од 620.000 ЕУР. Ова средства су пренета Јавном градском саобраћајном предузећу „Нови Сад“ ради плаћања аванса за набавку електричних аутобуса. Повлачење преосталих кредитних средстава зајма очекује се у првој половини 2023. године.

4) Извештавање на нето основи

Јединица за управљање државном имовином, сходно одредбама Закона о јавној својини ("Сл. гласник РС", бр. 72/11... 153/20) - Републичка дирекција за имовину Републике Србије - има надлежност да изнајмљује државну инвестициону имовину на нивоу Републике за давања у закуп непокретних ствари у јавној својини Републике Србије, те наплаћује ренту за закупнину коју прослеђује буџетским корисницима који су власници ове имовине односно носиоци права јавне својине, односно Републици Србији. У свом Извештају о токовима готовине, ова јединица неће приказати целокупне приливе и одливе, него само нето (пребијени) износ који, у ствари, представља повећање салда готовине која овој јединици није на располагању.

5) Страна валута

На девизном подрачуну исказана су девизна новчана средства у ЕУР и ХУФ. На дан 30.12.2022. године званичан средњи курс Народне банке Србије за 1 ЕУР износи 117,3224 динара, а за 100 ХУФ износи 29,3255 динара. Негативне курсне разлике настале на основу прерачуна девизних средстава износе 11.000 RSD и исказане су на АОП (XXX) Извештаја о новчаним токовима као ефекти курсних разлика на салдо готовине у девизама (и друге промене).

6) Усклађивање прилива и одлива из Извештаја о извршењу буџета и Извештаја о новчаним токовима

Извештај о токовима готовине сачињен је на готовинској рачуноводственој основи. Извештај о извршењу буџета сачињен је на модификованој готовинској основи, која подразумева да се приходи, примања, расходи и издаци признају када се наплате односно плате. Изузетак су примљена средства од донација, хуманитарне помоћи и финансијске помоћи Европске уније у девизама, која се евидентирају као приход у моменту конвертовања у динаре. У складу са наведеним, између Извештаја о извршењу буџета и Извештаја о токовима готовине постоје следеће разлике:

у хиљадама динара

Ред. бр	Опис	Извештај о извршењу буџета	Разлике у основама извештавања	Извештај о новчаним токовима
1.	Укупни приходи и примања	36.726.420	74.313	36.800.733
2.	Укупни расходи и издаци	36.621.457	-	36.621.457
3.	Разлика	104.963	74.313	179.276

Износ од 74.313.000 динара односи се на примљене донације у ЕУР које нису конвертоване на динарске рачуне и нису евидентирани на класи 7 као приход.

7) Плаћање трећих страна

У неким случајевима, треће стране које нису део економског ентитета коме припада извештајни ентитет купују робу и услуге у име ентитета или измирују обавезе ентитета. На пример, национална влада може финансирати здравствени или образовни програм независне покрајинске или општинске власти, директним плаћањем добављачима и прибављањем и преносом неопходних залиха, другом нивоу власти, у неком периоду. Слично овоме, национална влада или независна хуманитарна агенција може директно платити грађевинском предузећу за изграђени пут за одређену локалну

власт, односно не мора директно давати средства самој локалној власти. Ови одливи могу бити у виду донација или друге помоћи, или кредити који ће се отплаћивати. У овим случајевима, покрајинска или локална власт не прима готовину (ни готовинске еквиваленте) директно, нити има контролу над банковним рачуном или сличним фондовима које је у њихову корист установио други ентитет. Због тога, износ који је измирен или плаћен у њихово име не чини “готовину” дефинисану у овом стандарду. Ипак, влада има користи од плаћања извршених у њено име.

Закључак

Извештај о токовима готовине обухвата стање готовине и еквивалената готовине на почетку и на крају обрачунаског периода те токове готовине у извештајном периоду. За сачињавање овог извештаја користи се готовинска основа према којој се приливи приказују у периоду када је дошло до повећања готовине и еквивалената готовине, док се одливи приказују у периоду када је дошло до смањења готовине и еквивалената готовине. Информације о токовима готовине омогућавају оцену способности буџетског корисника да генерише готовину, утврђивање извора готовине и омогућавају процену будућих токова готовине.

Иако се у самом стандарду не прописује начин класификације токова готовине, препорука је да, уколико постоји намера да буџетски корисници у наредним периодима пређу на обрачунску основу и МРС ЈС на обрачунаској основи, Извештај о токовима готовине сачињавају у форми која се захтева МРС ЈС 2 – Извештај о токовима готовине. Према овом стандарду токови готовине се класификују на токове готовине који произлазе из пословне, инвестиционе и финансијске активности. Наведена класификација омогућава корисницима да оцене утицај ових активности на финансијску позицију извештајног ентитета и на његову готовину. Однос између појединих готовинских токова даје одговор на питање на који начин буџетски корисник финансира капитална улагања, да ли је генерисана готовина из пореза довољна за обављање основних државних функција, да ли буџетски корисник више измирује обавеза по кредитима него што се задужује, и слично.

Препорука је да финансијске извештаје прописане МРС ЈС - Финансијско извештавање према готовинској основи рачуноводства, презентују само они буџетски корисници који имају контролу над готовином. Сматра се да постоји контрола над готовином када буџетски корисник може употребити, или на други начин имати користи од готовине за сврхе остваривања својих циљева и када може спречити или контролисати приступ другим лицима да остваре те користи. Стандард наводи да када извештајни ентитети обаваљају транакције преко јединственог рачуна трезора, појединачни буџетски корисници немају сопствене рачуне код пословних банака, стога појединачни ентитети не контролишу готовину која им је додељена, или им је на други начин дато одобрење да је утроше.

Будући да приливи и одливи готовине у извештају о токовима готовине могу да се разликују од прилива и одлива у буџету, препорука је да се у напоменама објелодане информације о разлозима који су довели до наведених разлога.

Литература

1. Одбор за Међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор, МРС ЈС - Финансијско извештавање према готовинској основи рачуноводства, Савез рачуновођа и ревизора Србије, 2023.
2. Одбор за Међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор: Међународни рачуноводствени стандарди за јавни сектор, Савез рачуновођа и ревизора Србије, 2013.
3. Правилник о стандардном класификационом оквиру и Контном плану за буџетски систем ("Сл. гласник РС", бр. 16/16, 49/16, 107/16, 46/17, 114/17, 20/18, 36/2018, 93/18, 104/18, 14/19, 33/19, 68/19, 84/19, 151/20, 19/21, 66/21, 130/21, 144/22 и 26/23).
4. Правилник о начину припреме, састављања и подношења финансијских извештаја корисника буџетских средстава, корисника средстава организација за обавезно социјално осигурање и буџетских фондова ("Сл. гласник РС", бр. 18/15, 104/18, 151/20, 8/21, 41/21, 130/21 и 17/22) и
5. Уредба о примени Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор („Сл. гласник РС“, број 144/22),

Preparation of Cash Flow Statement, with Explanations

Abstract

Application of IPSAS - Financial Reporting under the Cash Basis of Accounting, prescribes the Cash Flow Statement as the basis of a report that presents cash receipts and payments during the reporting period, and the cash balance on the reporting date. In the conditions when the budget is adopted on a modified basis, it is necessary to recalculate revenue and expenses, based on income and expenditure, as budget categories, to cash payments and receipts. Cash payments and receipts need to be classified into operating, investing and financial categories in order to provide information about the sources of cash generation, i.e. the purpose of its spending. By a certain legal act, it is necessary to identify the persons responsible for the preparation of this report, which will depend primarily on the information needs of the users, but also on whether the said report is further consolidated and publicly presented.

УДК 336.146(497.11)
657.3

Прегледни рад

Зоран
КИЛИБАРДА*

Финансијско извештавање у јавном сектору је у (не)складу са МРС ЈС на готовинској основи

Резиме

Постојеће стање нормативе која се односи на финансијско извештавање у јавном сектору Републике Србије одсликава неуређеност и непрецизност, а настало је од увођења новог буџетског система у Републици Србији које је присутно и у садашњем периоду.

Основни недостаци оваквог стања одсликавају се у томе што у системском закону прописани начин финансијског извештавања који треба да буде заснован на Међународним рачуноводственим стандардима за јавни сектор – готовинска основа, није доследно примењен у пратећим прописима, него су у њима дозвољени другачији начини рачуноводствене евиденције који су засновани на обрачунској основи. Овакво стање у прописима ствара дугогодишње недоумице у непосредној примени, а као резултат има непоуздане финансијске извештаје, код свих нивоа власти, што никако не доприноси сагледавању реалног стања јавних финансија у Републици Србији.

Циљ овог рада је да аналитички прикаже нормативно уређење рачуноводствене основе и финансијског извештавања у Републици Србији

^{*)} Зоран Килибарда, виши саветник за едукацију и усавршавањ у јавном сектору, Савез рачуновођа и ревизора Србије, e-mail: kilibardaz@srrs.rs

и утицај тако недоследних прописа на финансијско извештавање у досадашњем периоду, као и да укаже на неопходност доследне и непосредне примене Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор на готовинској основи, која једино омогућава поуздано финансијско извештавање и њихову упоредивост на глобалном нивоу за оне ентитете који су се определили за примену ове, готовинске, рачуноводствене основе и сходном начину финансијског извештавања.

Кључне речи: *готовинска рачуноводствена основа, обрачунска рачуноводствена основа, модификована рачуноводствена основа, финансијски извештај.*

Увод

Након увођења новог буџетског система у Републици Србији, који је почео да функционише од марта 2002. године, установљен је нови систем буџетског рачуноводства и начин припреме, састављања и подношења финансијских извештаја корисника јавних средстава.

Иако је првобитно донетом легислативом установљена и прокламована примена Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор (МРС ЈС), они до сада нису примењивани на доследан начин тј. на начин утврђен у (самим) МРС ЈС, него се начин рачуноводствене евиденције и финансијског извештавања заснивао искључиво на националној законодавној регулативи. Међутим, ни при доношењу прописа законодавна и извршна власт нису биле доследне, јер тада важећи системски закон нису пратила одговарајућа подзаконска акта из области рачуноводства и финансијског извештавања, тако да су у време владавине двају системских закона били у примени једна уредба о буџетском рачуноводству и четири правилника о начину припреме и састављања (завршних рачуна) финансијских извештаја.

Недоследна регулатива, у односима закона са (не)одговарајућим потпрописима, није сама по себи проузроковала непоуздану рачуноводствену евиденцију и финансијско извештавање, него су они продукт њиховог појединачног непотпуног и неповезаног садржаја.

Начелни и највећи недостатак рачуноводственог евидентирања и финансијског извештавања није био само у томе што се, на доследан начин примењују МРС ЈС, ни у томе што се не примењује обрачунска рачуноводствена основа, коју препоручују сва међународна регулаторна тела, па чак ни у томе што се примењује готовинска рачуноводствена основа, него у томе што се примењивала недоследна моди-

фикована готовинска рачуноводствена основа. У ствари, ни јасна и стабилна модификована готовинска рачуноводствена основа, која би била заснована на познатим рачуноводственим начелима и стандардима, не би била проблематична. Недостаци проистичу из недоследне *Уредбе о буџетском рачуноводству*, недостатка одговарајућег правилника о рачуноводственим политикама, затим непотпуних и неповезаних рачуноводствених евиденција установљених *Правилником о контном плану*, чији су резултат непоуздани финансијски извештаји.

Решење оваквог стања видимо у новодонетој *Уредби о примени Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор* ("Сл. гласник РС", бр. 144/22) која је заснована на доследној примени МРС ЈС на готовинској основи, у довољно дугом прелазном периоду, што би као крајњи циљ требало да буде одговарајућа припрема за примену МРС ЈС на обрачунској основи.

1. Обезбеђење квалитетног финансијског извештавања у јавном сектору

Поступак обезбеђења одговарајућег квалитета финансијских извештаја у јавном сектору условљен је и зависи од великог броја чинилаца, које можемо груписати у неколико основних.

Први од основних чинилаца, за обезбеђење квалитетних финансијских извештаја, представља скуп особених карактеристика (конкретног) ентитета, где спадају:

- 1) структура и вредност нефинансијске имовине (зграде и грађевински објекти, опрема, драгоцености, природна имовина, нефинансијска имовина у залихама);
- 2) обим и структура финансијске имовине (дугорочна домаћа и страна финансијска имовина, новчана средства, племенити метали, хартије од вредности, потраживања, пласмани);
- 3) обим и структура неразменљивих трансакција;
- 4) успостављени систем и степен одговорности за све расположиве (нефинансијске и финансијске) ресурсе;
- 5) успостављени модел планирања и доношења буџета.

Нормативно уређење јавних финансија представља други важан чинилац, који обезбеђује и условљава квалитет финансијских извештаја јавног сектора. У оквиру овог чиниоца, с једне стране, подра-

зумевамо достигнути ниво установљености, са степеном примене законске регулативе у области јавног сектора, односно буџетског система, а са друге стране степен прихваћености и начин примене међународне професионалне регулативе или/и установљене и примењене националне професионалне регулативе у области јавног сектора. С обзиром на то да ћемо дати посебна објашњења основне теме овог рада, која подразумева указивање на непосредан утицај постојеће законске регулативе на примену МРС ЈС и непоузданост рачуноводствене евиденције и финансијског извештавања у јавном сектору, у овом његовом делу нећемо давати детаљнија објашњења.

Трећи чинилац, приликом избора одговарајућег квалитета финансијских извештаја јавног сектора, применом МРС ЈС на готовинској основи, јесте задовољење потреба и захтева интересних група којима се презентују финансијски извештаји. Интересне групе, које због њихове сталне двојне улоге „прималаца и давалаца“ није могуће потпуно једноставно диференцирати, ипак према општеприхваћеном правилу можемо их поделити на две основне:

- Интересна група која јавном сектору превасходно обезбеђује финансијске изворе, јесте приватни сектор тј. привредна друштва и предузетници који се баве привредном делатношћу и чије пословно опредељење је у оквиру тог ентитета. Примарно, приватни сектор кроз организовани фискални систем, плаћањем пореза, накнада, такси и других јавних прихода обезбеђује финансијска средства и друге ресурсе јавном сектору. Секундарно, они путем субвенција, дотација, олакшица, коришћења јавних добара или нечињења имају улогу примаоца услуга (и добара);
- Интересна група којој јавни сектор, превасходно, обезбеђује услуге (и добра) јесу физичка лица, односно грађанство. Примарно, њој јавни сектор обезбеђује и пружа услуге из области образовања, здравства, социјалне заштите, културе, становања, спорта... употребу јавних добара. Секундарно, ова група путем плаћања пореза, доприноса, накнада, такси и других јавних прихода обезбеђује финансијска средства за јавни сектор.

Иако би од захтева и потреба интересних група требало да зависи одговарајући квалитет финансијских извештаја јавног сектора, они ипак немају снагу одговарајућег утицаја на органе власти приликом избора њиховог облика и квалитета. У складу са тим стоји и чињеница да избор примене одређене рачуноводствене основе јесте право власти, а самим тим то представља предуслов могућег садржаја и квалитета финансијских извештаја.

2. Утицај одабране рачуноводствене основе на квалитет финансијског извештаја

Као што смо већ навели, да ће законодавној и националној професионалној регулативи бити посвећена посебна пажња, у овом делу рада говорићемо о професионалној рачуноводственој регулативи, која кроз одабрану и примењену рачуноводствену основу непосредно утиче на начин и квалитет припреме и израде финансијских извештаја у јавном сектору.

Различито од приватног сектора где је у примени општеприхваћена обрачунска рачуноводствена основа, у јавном сектору могуће је користити обрачунску или готовинску рачуноводствену основу, сходно Међународним рачуноводственим стандардима за јавни сектор (MPC JC), али и њихове модификације (модификовану обрачунску или модификовану готовинску основу). Опредељење за примену одређене рачуноводствене основе зависи првенствено од врсте и величине ресурса који су на располагању ентитетима јавног сектора, а затим, и у складу са тим, од додељене и очекиване одговорности у односу на управљање расположивим и додељеним ресурсима (том) јавном сектору.

Уколико говоримо о избору примене одговарајуће рачуноводствене основе, у смислу стандарда који су утврђени и објављени у IFAC¹-овом *Приручнику Међународних рачуноводствених саопштења за јавни сектор* тј. MPC JC, важно је подсетити на став Одбора за Међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор (IPSASB). Наиме, IPSASB у тексту *Увод у Међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор према готовинској основи рачуноводства*, наводи следеће:

...IPSASB признаје право власти и националних тела која успостављају стандарде, да установе смернице и рачуноводствене стандарде за финансијско извештавање...

Финансијски извештаји треба да буду наведени као сагласни са MPC-JC само уколико су усаглашени са свим захтевима из првог дела овог Међународног рачуноводственог стандарда за јавни сектор. IPSASB подстиче владе да се усмере ка усвајању обрачунске основе рачуноводства и хармонизацији националних прописа са MPC-JC осмишљених за примену у ентитетима који су усвојили обрачунску основу рачуноводства. За ентитете који

1) Међународна федерација рачуновођа (International Federation of Accounts – IFAC).

планирају да у будућности усвоје обрачунску основу рачуноводства од помоћи могу бити и друга издања IPSASB, поготово Студија 14 Прелазак на обрачунску основу рачуноводства: смернице за владе и државне ентитете.

Када су у питању ентитети јавног сектора, којима је поверена само готовина, као једини ресурс на располагању, контроли и управљању и када је, у складу са тим, додељена и очекивана одговорност само на том ресурсу, прихватљива је примена готовинске рачуноводствене основе. Рачуноводствена евиденција пословних трансакција на готовинској основи врши се само, и искључиво, у тренутку прилива или одлива готовине. У складу са тим, финансијски извештаји на готовинској основи исказују, искључиво, разлику између прилива и одлива готовине у одређеном извештајном периоду.

Ако су у питању ентитети јавног сектора, којима су осим готовине поверени и на располагању, контроли и управљању сви други ресурси (нефинансијска имовина) и када је, у складу са тим, додељена и очекивана одговорност на свим расположивим ресурсима, онда је прихватљива примена обрачунске рачуноводствене основе. Рачуноводствена евиденција пословних трансакција на обрачунској основи врши се и ефекти признају у тренутку настанка, независно од тога да ли се (поводом тога) догодио прилив или одлив готовине, односно готовинских еквивалената. У складу са тим, ефекти пословних трансакција у финансијским извештајима на обрачунској основи исказују се у финансијским извештајима извештајног периода на који се ове пословне трансакције односе.

Што се тиче модификоване обрачунске и модификоване готовинске основе, у пракси су могући различити облици, који зависе од врсте и величине расположивих ресурса, стварних потреба или пројектованог избора одговарајућег ентитета јавног сектора. У сваком случају, све модификације, према досадашњој пракси, можемо разврстати у следеће основне појавне облике:

■ Модификована готовинска основа:

- према којој се у финансијским извештајима врши признавање прилива и одлива готовине који, према тренутку настанка, не припадају том извештајном периоду. Избор овог облика модификације правда се потребом за исказивањем пословне трансакције чији узрок је настао у времену које обухвата тај извештајни период;

- према којој се, у финансијским извештајима, врши додатно исказивање пословних трансакција које су у вези са неким ресурсом (имовином) који је карактеристичан за финансијско извештавање на обрачунској, а не на готовинској основи;
- Модификована обрачунска основа:
 - према којој се у финансијским извештајима не врши признавање одређених пословних трансакција на одређеним ресурсима (обично прилива и одлива готовине) на начин обрачунске основе тј. у тренутку настанка пословне трансакције (независно од тога да ли се догодио прилив или одлив готовине), него се признавање врши према начелима готовинске основе тј. искључиво у тренутку прилива или одлива готовине;
 - према којој се у финансијским извештајима примењују обе основе на различитим ресурсима (имовини), тако што се за нефинансијску имовину, потраживања, обавезе и изабране врсте расхода примењује обрачунска основа, а за признавање прихода и преостале врсте расхода примењује се готовинска основа.

Која год да је рачуноводствена основа у питању, закључујемо да, ако се она доследно примењује на одабрани и објављени облик, она пружа своје основне и одговарајуће информације за (могуће) финансијско извештавање.

Ако је у питању (само) потреба за извештавањем о финансијском извршењу усвојеног буџета, за то је сасвим довољна готовинска рачуноводствена основа, што (свакако) пружа и обрачунска рачуноводствена основа.

Ако је у питању потреба за извештавањем о финансијском извршењу усвојеног буџета, али и давањем информација о претходном и будућем стању целокупне финансијске и нефинансијске имовине – ради неопходних елемената за оцену ефикасности, економичности и ефикасности, као и доношењем одлука у будућности, те информације се могу добити (само) применом обрачунске рачуноводствене основе, што готовинска рачуноводствена основа не омогућава.

Када се ради о примени одређене рачуноводствене основе у јавном сектору, мора се имати на уму да је њен избор превасходно право власти тј. њихове потребе за финансијским извештајима одређених карактеристика и квалитета. Са друге стране, стручна национална тела, која преводе међународне, или евентуално успостављају нацио-

налне стандарде, имају обавезу да дају тумачења и укажу власти на основне карактеристике и предности постојећих МРС ЈС и примену одговарајуће рачуноводствене основе.

3. Нормативно уређење рачуноводствене основе и финансијског извештавања у Републици Србији

С обзиром на то да је за вођење пословних књига и финансијско извештавање у јавном сектору релевантна национална законодавна регулатива, као и да је фокус овог рада усмерен на постојећу нормативу, у наставку ћемо дати преглед и објаснити основне карактеристике нормативе релевантне за вођење пословних књига, избор рачуноводствене основе и начин финансијског извештавања у јавном сектору Републике Србије, која је у примени од 2002. године.

3.1. Нормативна решења у првим годинама новог буџетског система

После демократских промена у Републици Србије извршено је и формално успостављање новог буџетског система тако што је усвојен *Закон о буџетском систему* ("Сл. гласник РС", бр. 9/02, 87/02, 61/05, 66/05, 101/05, 62/06, 63/06, 85/06 и 86/06). Овим законом, који је ступио на снагу 6. марта 2002. године, између осталог, прописано је да министар финансија посебно уређује начин вођења рачуноводства буџета и садржај и начин финансијског извештавања, као и начин припреме, састављања и календар подношења завршних рачуна директних и индиректних корисника буџетских средстава, организација обавезног социјалног осигурања и буџетских фондова Републике и локалне власти. У овом закону посебно је наглашено да финансијски извештаји морају да буду у складу са садржајем и класификацијом буџета, односно плана, с тим да се финансијски резултат у тим извештајима утврђује у складу са Међународним рачуноводственим стандардима за јавни сектор – према готовинској основи. Такође, овим законом се и приликом поступања интерних ревизора, при вршењу њихове функције (овлашћења), поред примене етичког кодекса интерне ревизије и начела објективности, компетентности и интегритета, прописује обавезна примена Међународних стандарда интерне ревизије. Када је у питању финансијско извештавање, овим законом се дефинише једино завршни рачун, са посебно прописаним садржајем. Овај закон је престао да важи 25. јула 2009. године, доношењем новог *Закона о буџетском систему*

који је, са својим бројним изменама и допунама, и данас на снази, а у вези са којим ћемо дати објашњења у наставку овог рада.

На основу овог закона, са великим кашњењем, донета је *Уредба о буџетском рачуноводству* ("Сл. гласник РС", бр. 125/03), која је ступила на снагу 25. децембра 2003. године. Овом једином уредбом, која је и данас на снази, прописани су обавезна примена и одговарајуће дефиниције Међународних рачуноводствених стандарда, Међународних стандарда ревизије, готовинске рачуноводствене основе, али је прописана дефиниција и могућност вођења рачуноводствене евиденције и према обрачунској основи, али за потребе интерног извештавања и под условом да се финансијски извештаји састављају према готовинској основи, ради консолидованог извештавања. Међутим, ова уредба је имала две измене и допуне у 2006. години, које нису значајне за тему овог написа, као и у 2020. години, које су битне за предмет овог написа, о чему ћемо дати објашњења у наставку овог рада, који је посвећен актуелним прописима. Једна од посебно интересантних карактеристика ове уредбе је да је она донета после ступања на снагу и примене правилника којим се уређује начин вођења пословних књига (по систему двојног књиговодства, хронолошки, уредно и ажурно) и којим се прописује структура конта, односно донета је тек када је ступио на снагу други по реду *Правилник о стандардном класификационом оквиру и Контном плану за буџетски систем* ("Службени гласник РС", бр. 92/02, 64/03, 125/03, 58/04, 63/04, 85/04, 99/04, 117/04, 137/04, 140/04, 21/05, 36/05, 51/05, 54/05, 104/05, 112/05 и 11/06), који је донет на основу овог истог *Закона о буџетском систему*, на основу кога је донета и *Уредба*. Када је у питању финансијско извештавање, на супрот закону, овом уредбом дефинисани су годишњи и периодични финансијски извештаји, са прописаним садржајем, а завршни рачуни помињу се као саставни делови годишњих финансијских извештаја.

Сходно потребама рачуноводствене евиденције у јавном сектору, на основу овог првог закона, веома брзо и пре доношења *Уредбе о буџетском рачуноводству*, донет је први *Правилник о стандардном класификационом оквиру и Контном плану за буџетски систем* ("Сл. гласник РС", бр. 20/02 и 88/02), који је био у примени од 28. априла 2002. године до 1. јануара 2003. године, када је ступио на снагу други *Правилник о стандардном класификационом оквиру и Контном плану за буџетски систем* ("Сл. гласник РС", бр. 92/02, 64/03, 125/03, 58/04, 63/04, 85/04, 99/04, 117/04, 137/04, 140/04, 21/05, 36/05, 51/05, 54/05, 104/05, 112/05, 11/06, 27/06, 51/06, 79/06 и 115/06), који је био у примени до 28. фебруара 2007. године. Оба правилника

састављена су у складу међународном GFS методологијом (Статистика државних финансија). Иако су њима прописани конта, садржај конта и начин рачуноводствене евиденције, односно књижења, ипак се у њима не помињу Међународни рачуноводствени стандарди, те ниједна од могућих рачуноводствених основа, прописана законом и *Уредбом о буџетском рачуноводству*. Непомињање готовинске рачуноводствене основе, међутим, само по себи, не представља значајан недостатак, него је проблем у томе што је у правилницима, за велики број пословних трансакција, прописан начин рачуноводствене евиденције који је заснован само на обрачунској основи. Уколико знамо да закон не прописује, а *Уредба о буџетском рачуноводству* у члану 5. прописује да је основа за вођење буџетског рачуноводства готовинска основа и да је могуће само за интерне потребе вршити евиденцију на обрачунској основи и под условом да се финансијски извештаји састављају према готовинској основи – поставља се питање зашто је правилницима, као правним актима нижим од закона и уредбе прописана рачуноводствена евиденција, скоро за све пословне трансакције, према обрачунској рачуноводственој основи. Иако установљено нормативно уређење начина рачуноводствене евиденције не припада ниједном од описаних модификованих рачуноводствених основа који се примењују у уобичајеној пракси, тј. према МРС ЈС на готовинској основи, можемо га сврстати у модификовану готовинску рачуноводствену основу, с обзиром на то да је *Уредбом о буџетском рачуноводству* прописана обавезна готовинска основа за вођење буџетског рачуноводства, а да је само за интерне потребе могуће вршити евиденцију на обрачунској основи и под условом да се финансијски извештаји састављају на готовинској основи.

Иако се нису догодиле измене и допуне у „надпрописима“ тј. *Закону о буџетском систему* и *Уредби о буџетском рачуноводству*, само на основу овлашћења из закона министар финансија донео је трећи по реду *Правилник о стандардном класификационом оквиру и Контном плану за буџетски систем* ("Сл. гласник РС", бр. 20/07, 37/07, 50/07 – испр., 63/07, 25/08, 50/08, 3/09, 26/09, 37/09, 64/09, 110/09, 11/10, 31/10, 40/10, 53/10, 101/10, 10/11 и 94/11), који је био у примени од 28. фебруара 2007. до 31. децембра 2011. године, односно примењивао се у време важења старог (на основу кога је донет) и новог *Закон о буџетском систему*. Начелно, овај правилник доноси бројне и значајне измене и допуне у односу на претходна два правилника, због чега можемо слободно рећи да је преузео улогу регулатора начина рачуноводствене евиденције у јавном сектору.

У овом правилнику, на првом месту, прописане су нове категорије, групе, синтетичка конта, као и бројна нова субаналитичка конта у оквиру утврђених класа (400000 – Текући расходи; 600000 – Издаци за отплату главнице и набавку финансијске имовине; 700000 – Текући приходи и 900000 – Примања од задуживања и продаје финансијске имовине) као одраз успостављеног гломазног система контног плана у коме би требало да за сваку пословну трансакцију постоји одговарајући шестоцифрени субаналитички конто тачног описа управо те пословне трансакције – што је неизводљиво и представља нерешив проблем за све време примене оваквог методолошког система. Као својеврстан доказ нефункционалности ове методологије овим правилником прописан је нови субаналитички конто 742378 – *Родитељски динар за ваннаставне активности* који је, без икакве економске и правне логике, сврстан у групу конта *Приходи од продаје добара и услуга* – који, од тада све до данас, представља проблем образовних установа приликом примене Закона о јавним набавкама и Закона о порезу на добит правних лица.

Следећа велика новина овог правилника садржана је у томе да је за велики број синтетичких конта (нарочито у класи 400000 – Текући расходи) прописан начин рачуноводствене евиденције применом обрачунске рачуноводствене основе, на супрот томе што је *Уредбом о буџетском рачуноводству* прописана примарна примена готовинске, а обрачунска рачуноводства основа само као могућност.

У складу са овом великом новином, у Правилнику је у нормативном делу садржаја синтетичког конта 414100 – Исплата накнада за време одсуствовања с посла на терет фондова, додато детаљно образложење у вези са књижењем, које није постојало у старом контном плану, у коме је наведено да се ове накнаде књиже *на терет одговарајућих субаналитичких конта у оквиру овог синтетичког конта уз одобрење одговарајућих субаналитичких конта у категорији 230000 – Обавезе по основу расхода за запослене. Поред наведеног, у образложењу је утврђено да је код књижења ових расхода, који се по правилу рефундирају од Републичког завода за здравствено осигурање, потребно за укупан износ накнаде задужити субаналитички конто 122192 – Потраживања од фондова по основу исплаћених накнада запосленима, уз одобрење конта 291911 – Обавезе фондова за исплаћене обавезе по основу накнада запосленима. Када Републички завод за здравствено осигурање у току године рефундира износ исплаћене накнаде за боловање уплатом на текући рачун корисника буџета, задужује се текући рачун уз одобрење конта 122192 – Потраживања од фондова по основу исплаћених накнада запосленима и ис-*

товремено се за тај износ одобрава субаналитички конто 771111 – Меморандумске ставке за рефундацију расхода, а задужује конто 291911 – Обавезе фондова за исплаћене обавезе по основу накнада за- посленима. Износ који на крају године није рефундиран остаје на суб-аналитичком конту 291911 – Обавезе фондова за исплаћене обавезе по основу накнада запосленима и субаналитичком конту 122192 – Потраживања од фондова по основу исплаћених накнада запослени-ма... Овако прописан начин књижења пословних трансакција није цитиран не због тога што не одговара прописаној готовинској рачуноводственој основи, него због тога што је, у следећем и сада важећем правилнику он без икаквог разлога, супротно теорији и пракси рачуноводства, промењен, тако да је постао безразложан нови проблем у рачуноводственој евиденцији корисника јавних средстава, али о томе ће бити више речи у наставку.

Осим наведеног, овим правилником посебно је прописан начин евидентирања административних трансфера из буџета од дирек-тних буџетских корисника индиректним буџетским корисницима или између буџетских корисника на истом нивоу власти, као и сре-дства резерве, које не треба цитирати, али је потребно истаћи да у пракси ове одредбе потпуно погрешно тумачи, самовољно и без правног основа, Републички фонд за здравствено осигурање, дајући "обавезујуће" инструкције корисницима средстава (здравствене и апотекарске установе) да евидентирају приходе (остварене од овог фонда) на субаналитичким контима 781111 – Трансфери између бу-џетских корисника на истом нивоу, 781112 – Трансфери од дирек-тних ка индиректним буџетским корисницима на истом нивоу, иако ова конта имају стриктно прописану другачију намену. Такође, због самовољног тумачења у пракси, одређене локалне власти врше ра-чуноводствену евиденцију на групи конта 499000 – Средства резерве, иако је Правилником јасно прописано да се на овим контима не спроводе књижења.

У време примене овог првог системског закона, начин припреме, састављања и подношења завршних рачуна (финансијских извеш-таја) био је прво уређен Правилником о начину припреме, саставља-ња и подношења завршних рачуна директних и индиректних корисни-ка буџетских средстава, организација обавезног социјалног осигура-ња и буџетских фондова Републике и локалне власти ("Сл. гласник РС", бр. 17/03, 19/03 – испр. и 37/03) који је био у примени од 28. феб-руара 2003. године до 17. фебруара 2004. године. У овом правилнику не помињу се Међународни рачуноводствени стандарди или иједна од могућих и/или обавезно применљивих рачуноводствених основа

– што представља нелогичност и недоследност узроковану чињеницом да у то време није била донета *Уредба о буџетском рачуноводству* којом се уређују буџетско рачуноводство и систем Главне књиге Трезора. Осим ових, посебну мањкавост и нелогичност у начину примене професионалне праксе и регулативе у припреми и изради финансијских извештаја представља одредба члана 9 којом је прописано: *Подаци се не уносе у обрасце, у колону "претходна година", код израде завршног рачуна корисника буџетских средстава за 2002. годину.*

Овако изречена норма у пропису представља јасан став власти који би се једноставно могао изрећи речима: "Све почиње од нас, ништа претходно не вреднујемо и не признајемо". Можда би се овакав став могао бранити из разлога преласка са обрачунске на готовинску рачуноводствену основу, али то је неприхватљиво, у општем смислу, а нарочито у смислу теме овог рада која се односи на недоследан начин финансијског извештавања у јавном сектору, јер приликом преласка са једне на другу методологију тј. основу увек су препоручљиви и могући "прелазни периоди" и, у складу са тим, одговарајући начин исказивања претходног стања имовине, обавеза и потраживања.

После овог, на основу истог закона донета су још два правилника којима је прописан начин састављања и подношења завршних рачуна, односно финансијских извештаја у којима се, као ни у првом, не помињу Међународни рачуноводствени стандарди, те ниједна од могућих и/или обавезно применљивих рачуноводствених основа. Међутим, у њима се врши својеврсно признавање примене модификоване готовинске рачуноводствене основе, кроз усвајање и ступање на снагу *Правилника о начину припреме, састављања и подношења завршних рачуна корисника буџетских средстава, организација обавезног социјалног осигурања и буџетских фондова Републике и локалних власти* ("Сл. гласник РС", бр. 12/04, 11/05, 17/05 и 11/06), који је био у примени од 17. фебруара 2004. до 13. јуна 2007. године, када је ступио на снагу *Правилник о начину припреме, састављања и подношења финансијских извештаја корисника буџетских средстава и корисника средстава организација обавезног социјалног осигурања* ("Сл. гласник РС", бр. 51/07 и 14/08). Доказ тврдње да се ради о примени модификоване готовинске рачуноводствене основе садржан је у томе што су у ова два правилника прописана одговарајућа књижења која се спроводе у поступку припреме завршног рачуна / финансијских извештаја, на готовинској основи из члана 5. *Уредбе о буџетском рачуноводству*, односно прописано је тзв. "свођење на

готовинску основу" које морају да спроводе сви обвезници који су током извештајног периода вршили рачуноводствену евиденцију на обрачунској основи.

3.2. Важеће нормативно уређење примене међународних стандарда и израде финансијских извештаја

У овом делу написа објаснићемо важеће прописе који су битни за примену МРС ЈС на готовинској основи.

3.2.1. Закон о буџетском систему

Седам година после првог, усвојен је и други *Закон о буџетском систему* ("Сл. гласник РС", бр. 54/09, 73/10, 101/10, 101/11, 93/12, 62/13, 63/2013, 108/13, 142/14, 68/15 – др. закон, 103/15, 99/16, 113/17, 95/18, 31/19, 72/19, 149/20, 118/21, 138/22 и 118/21 – др. закон), који је ступио на снагу 25. јула 2009. године који се и данас примењује. Овај закон је усвојен према, до сада, незабележеном хитном поступку, јер је од усвајања Предлога закона, који је дала Влада (3. јула 2009. године), па до његовог доношења, од стране Народне скупштине (16. јула 2009. године), прошло само 13 дана. Наше мишљење је да Влади ни разлози за хитност доношења Закона нису потпуно убедљиви, јер уместо да се разреше дугогодишње дилеме и одреде тачна значења појмова коришћених у овом закону, неке од нових дефиниција су контрадикторне у односу на друге дефиниције, неке су недоречене, а неке, пак, само описују појаву, односно појам.

Да се не бисмо удаљили од теме овог рада, нећемо се бавити свеобухватном анализом овог закона, али морамо поменути одредбу која се бави поделом одговорности између наредбодавца и рачунополагача, што нас не одваја од основне теме, него употпуњава њен смисао. Док је у претходно важећем Закону било наведено само да се функције наредбодавца и рачунополагача (и интерних контролора) не могу поклапати, нови закон посвећује већу пажњу подели одговорности између наредбодавца и рачунополагача и утврђује да:

1) **Наредбодавац је функционер**, односно руководилац корисника буџетских средстава, односно лице које је одговорно за:

- управљање средствима,
- преузимање обавеза,

- издавање налога за плаћање који се извршавају из средстава органа,
- издавање налога за уплату средстава која припадају буџету;

2) **Рачунополагач је лице** које је, према општем или појединачном акту органа, одговорно за:

- законитост, исправност и састављање исправа о пословној промени и другим пословним догађајима, који се односе на коришћење средстава органа, односно буџетских апропријација,
- законитост и исправност састављања исправа о пословној промени и другим пословним догађајима, у вези са коришћењем средстава и друге имовине.

У смислу претходно наведеног, а да бисмо до краја објаснили функцију, начин рада и улогу рачунополагача у буџетском систему, цитираћемо његову дефиницију из *Лексикона рачуноводства и пословних финансија*²⁾: „РАЧУНОПОЛАГАЧ – службено лице које рукује новчаним средствима одобреним у предрачуну и које обавља, односно води службу рачуноводства. Рачунополагач рукује новчаним средствима сагласно закону, а по наредбама наредбодавца. Рачунополагач може извршити само ону наредбу за исплату која је на закону основана и у границама буџетом предвиђених средстава. Ако рачунополагач сматра да наредба за исплату није по закону основана, дужан је да на то упозори наредбодавца и да од њега тражи поновну писмену наредбу за такву исплату. Поновљену наредбу за исплату рачунополагач мора извршити, али је обавезан да о томе извести надлежни секретаријат за финансије, односно орган скупштине ДПЗ надлежан за послове финансија и Службу друштвеног књиговодства. Испитивањем законитости наредбе за исплату и исправности докумената на основу којих је наређена исплата рачунополагач врши, у ствари, контролу пословања наредбодавца у сектору буџетског пословања пре него што се одређена исплата изврши (превентивна контрола) и тиме обезбеђује правилност и законитост трошења буџетских средстава. Рачунополагач се може разрешити дужности само по извршеној писменој примопредаји дужности. О извршеној примопредаји саставља се записник, који потписују рачунополагач који прима и рачунополагач који предаје дужност. Овај записник се чува као документ“.

2) *Лексикон рачуноводства и пословних финансија*, Савез рачуноводствених и финансијских радника Србије, Београд, 1983. године.

Међутим, када говоримо о основној теми овог рада, тек првим изменама и допунама овог закона прописана је значајна новина која се односи на доношење новог садржаја завршног рачуна. Дакле, *Законом о изменама и допунама Закона о буџетском систему* ("Сл. гласник РС", бр. 73/10), који је ступио на снагу 13. октобра 2010. године, измењен је члан 79. којим је прописан нови и другачији садржај завршног рачуна од оног који је био у примени од 2002. године, али он никада није примењен него је током следећих измена и допуна овог закона стално одлаган. У складу са оваквим приступом одлагању примене норми утврђених у прописима, *Законом о изменама и допунама Закона о буџетском систему* ("Сл. гласник РС", бр. 142/14) извршено је одлагање примене „новог садржаја“ завршног рачуна. Али, овог пута је Влада Републике Србије, предлагач измена и допуна закона, дала посебно образложење због чега се одлаже примена овог члана закона, које гласи: „...предлаже се продужетак рока из члана 43. став 2. Закона о изменама и допунама Закона о буџетском систему („Службени гласник РС”, бр. 73/10 и 93/12), с обзиром да се нису стекли услови за примену члана 29. тог закона, који уређује садржај завршног рачуна, пре свега из разлога што Међународни рачуноводствени стандарди за јавни сектор нису преведени, односно није прихваћен њихов превод. Такође, предлаже се продужетак овог рока, с обзиром да је неопходно заузети став у вези са рачуноводственом основом за вођење буџетског рачуноводства (готовинска, обрачунска или модификована), затим у вези начина евидентирања и исказивања имовине, рачуноводствених политика и друго, као и изнаћи решење за превазилажење проблема у вези са извештавањем о програмском буџету“.

У вези са цитираним образложењем, желимо да укажемо на то да наведени разлози нису оправдани, односно да је чињенично стање сасвим другачије, јер:

- 1) Међународни рачуноводствени стандарди за јавни сектор (МРС ЈС) су званично преведени и објављени у издању Савеза рачуновођа и ревизора Србије (СРРС), члана Међународне федерације рачуновођа (ИФАС) који има обавезу и право на превод и објављивање издања МРС ЈС за Србију, Црну Гору и БиХ – Републику Српску. За превод на српски језик коришћено је издање ИФАС на енглеском језику, а објављена су издања МРС ЈС за 2004, 2007. и за 2011. годину;
- 2) С обзиром на то да је СРРС овлашћени издавач МРС ЈС, те да је пре самог објављивања превода добио сагласност носиоца изворних ауторских права за објављивање на енглеском језику и

превођење на друге језике, које има International Federation of Accountants, New York, USA – не видимо правни основ према коме би неко други требало да „прихвати“ ове преводе;

- 3) У вези са заузимањем става о рачуноводственој основи за вођење буџетског рачуноводства (готовинска, обрачунска или модификована), подржавамо ставове међународних регулаторних тела за јавни сектор која препоручују примену обрачунске рачуноводствене основе. Наравно, није искључена примена готовинске основе, али она подразумева само један MPC ЈС који се назива: *Финансијско извештавање према готовинској основи рачуноводства*;
- 4) Када је у питању заузимање ставова у вези са начином евидентирања и исказивања имовине, рачуноводствених политика и друго, као и изналагање решења за превазилагање проблема у вези са извештавањем о програмском буџету – у стручној јавности изграђен је јасан став: „Доследна примена MPC ЈС на обрачунској основи решиће све ове проблеме“.

Као закључак претходно наведеног, напомињемо да је одлагање почетка примене члана 79. овог закона (донет *Законом о изменама и допунама Закона о буџетском систему*, који је објављен у „Службеном гласнику РС”, бр. 73/10 којим се уређује "нови" садржај завршног рачуна буџета Републике Србије) прописано у бројним изменама и допунама овог закона (2012, 2014, 2015, 2016, 2017. године) да би (коначно) у изменама и допунама *Закона о буџетском систему*, које су ступиле на снагу 8. октобра 2019. године, рок за примену новог садржаја завршног рачуна Републике Србије био померен на 2023. годину. Дакле, MPC ЈС, односно њихова пуна примена у финансијском извештавању за све обвезнике требало би, према овом закону, да се примени од израде финансијских извештаја и завршног рачуна буџета Републике Србије за 2023. годину, али ако узмемо у обзир да је новодонетом *Уредбом о примени Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор* ("Сл. гласник РС", бр. 144/22) у члану 2. прописано да: *Међународни рачуноводствени стандарди за јавни сектор на готовинској основи, примењиваће се на вођење пословних књига, почев од 1. јануара 2024. године, а за састављање, приказивање, достављање и објављивање финансијских извештаја директних и индиректних корисника буџетских средстава, корисника средстава организација за обавезно социјално осигурање, буџетских фондова Републике Србије и буџетских фондова аутономних покрајина и јединица локалне самоуправе (у даљем тексту: локалне власти), почев од израде финансијских извештаја за 2024. годину, постаје*

упитно који ће пропис (закон или ова уредба) бити „пресудан“ у примени МРС ЈС на готовинској основи и, наравно, састављању, приказивању, достављању и објављивању финансијских извештаја. У вези са овом уредбом дато је посебно објашњење у наставку овог написа.

3.2.2. Уредба о буџетском рачуноводству

Како смо претходно навели, *Уредба о буџетском рачуноводству* ("Сл. гласник РС", бр. 125/03, 12/06 и 27/20) имала је две измене и допуне и то ону која је ступила на снагу 18. фебруара 2006. године, која није значајна за тему овог рада, али и измене и допуне које су ступиле на снагу 21. марта 2020. године, а које јесу битне за предмет овог написа, о чему ћемо дати одређена објашњења у наставку.

Прва значајна измена извршена је променом тачке 1) у члану 4. ове уредбе, којом је јасније дефинисано на које се то МРС ЈС мисли, у смислу ове уредбе, и који орган Међународне федерације рачуновођа их доноси – чију суштину ћемо сагледати у упоредној табели:

НОВА тач. 1)	Стара тач. 1)
<p><i>Међународни рачуноводствени стандарди за јавни сектор јесу Међународни рачуноводствени стандарди за јавни сектор (International Public Sector Accounting Standards – IPSAS), које објављује Одбор за међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор (International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB), организациони део Међународне федерације рачуновођа (International Federation of Accountants – IFAC)</i></p>	<p>Међународни рачуноводствени стандарди за јавни сектор јесу рачуноводствени стандарди и одговарајућа тумачења, које објављује Међународна федерација рачуновођа – Комитет за јавни сектор</p>

На основу нове дефиниције закључујемо да се сада потпуно јасно дефинише на које МРС ЈС се мисли и ко их доноси, али није добро што су у новој дефиницији изостале речи и одговарајућа тумачења, које су постојале у старој дефиницији, јер веома је тешко и немогуће применити МРС ЈС (као и све друге међународне рачуноводствене стандарде) уколико нам нису позната њихова тумачења, тј. сва друга документа неопходна за њихову имплементацију тј. Основе за закључива-

ње и Упутства за примену сваког од Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор, као и Појмовник дефинисаних термина – што ће, надамо се, бити исправљено у процедури која следи, а која се односи на вршење превода и објављивање на српски језик МРС ЈС од стране Савеза рачуновођа и ревизора Србије, као пуноправног члана Међународне федерације рачуновођа, у складу са чланским правима и обавезама и процедурама имплементације међународне професионалне рачуноводствене регулативе.

Осим претходне измењене, у члану 4. ове уредбе, додате су три нове дефиниције које је требало одавно донети, а које гласе:

- 10) Дневник је пословна књига у којој се хронолошки евидентирају све настале пословне промене;*
- 11) Главна књига Трезора је пословна књига скупа свих рачуна која се води по систему двојног књиговодства за буџет Републике Србије, буџете аутономних покрајина и јединица локалне самоуправе, у којој се систематски обухватају стања и евидентирају све промене на имовини, обавезама, капиталу, приходима и расходима;*
- 12) помоћне књиге и евиденције су аналитичке евиденције које се воде са циљем да се обезбеде подаци у вези са праћењем стања и кретања имовине, обавеза, капитала, прихода и примања и расхода и издатака.*

Иако прве две (Дневник и Главна књига Трезора) не представљају некакво епохално решење, добро је да су уопште донете, али за потребе овог написа морамо прокоментарисати новодонету дефиницију помоћних књига. Дакле, у овој дефиницији (помоћне књиге и евиденције) наводи се да се у помоћним књигама води евиденција праћења стања и кретања „капитала“, те није јасно зашто у члану 14. Уредбе није додата и ова врста помоћне књиге. Такође, није јасно зашто ни у овим изменама и допунама Уредбе није дефинисан садржај помоћних књига и евиденција, начин њиховог вођења и сврха (сваке појединачно), него су само наведене и остављено је на вољу корисницима јавних средстава да их свако на свој начин креира и врши ову веома важну рачуноводствену евиденцију – што је нарочито важно и проблематично код корисника јавних средстава који немају обавезу да воде Главну књигу, а који имају индиректне кориснике у својој надлежности и у обавези су да врше консолидацију.

Друга битна новина односи се на основе буџетског рачуноводства, које су прописане у члану 5. Уредбе, у којем је извршено дода-

вање два нова става тј. нови ст. 3. и 7, од којих наводимо став 3. који је битан за тему овог написа, а који гласи:

Изузетно од става 2. овог члана, примљена средства од донација, хуманитарне помоћи и финансијске помоћи Европске уније у девизама, евидентирају се као приход у моменту конвертовања и уплате тих средстава у динарима на прописани уплатни рачун јавног прихода, односно у моменту евидентирања динарске противвредности плаћања извршеног у девизама из средстава донација, хуманитарне помоћи и финансијске помоћи Европске уније преко подрачуна извршења буџета Републике Србије, односно локалне власти, организација обавезног социјалног осигурања и корисника средстава Републичког фонда за здравствено осигурање.

У вези са овим новим ставом истичемо да, иако је на његовом почетку наведено да се ова евиденција (донације, хуманитарне помоћи... у девизама...) врши *изузетно од става 2. овог члана...*, што значи различито од готовинске основе, ипак она није (ни) обрачунска, на коју је доносилац прописа вероватно мислио, јер врши се "у моменту" конвертовања и уплате, односно плаћања – што је управо одлика готовинске основе (наведене у ст. 2. овог члана Уредбе: *Трансакције и остали догађаји евидентирају се у тренутку када се готовинска средства приме, односно исплате*), осим уколико синоним "моменат" у односу на "тренутак", према њиховом мишљењу има другачије значење, у шта основано сумњамо.

3.2.3. Правилник о Контном плану за буџетски систем

Ако је претходно објашњени Правилник (у делу 3.1. овог рада, који је био у примени од 28. фебруара 2007. до 31. децембра 2011. године) био посебно важан, можемо слободно рећи да *Правилник о стандардном класификационом оквиру и Контном плану за буџетски систем* ("Сл. гласник РС", бр. 103/11, 10/12, 18/12, 95/12, 99/12, 22/13, 48/13, 61/13, 63/13 – испр., 106/13, 120/13, 20/14, 64/14, 81/14, 117/14, 128/14, 131/14, 32/15, 59/15, 63/15, 97/15 и 105/15), који је био у примени од 1. јануара 2012. године до 29. фебруара 2016. године, није донео значајне новине. Наиме, све измене и допуне донете у овом правилнику представљају само неопходна усклађивања са прописима донетим у време његове примене и, што је најважније, не мењају суштину тј. организацију и евидентирање (свих) финансијских трансакција код буџетских корисника, као ни постојеће класификације које се користе у сврху припреме буџета и

финансијских планова, финансијског извештавања и вођења свих евиденција при извршењу буџета, односно плана код корисника јавних средстава. Дакле, најважније у вези са овим правилником је да у време његовог доношења нису промењени садржина, суштина и повезаност конта. Међутим, у изменама и допунама овог правилника (које су објављене у "Службеном гласнику РС", бр. 106/13 и ступиле су на снагу 13. децембра 2013. године), између осталог, извршена је мала по обиму, али значајна измена у вези са рачуноводственом евиденцијом рефундације накнада за време одсуствовања с посла на терет фондова. Наиме, раније прописан, и претходно цитиран, начин рачуноводствене евиденције измењен је тако што се средства примљена на име рефундације (накнада за време одсуствовања с посла тј. боловања на терет фондова) више не евидентирају на субаналитичком конту 771111 – *Меморандумске ставке за рефундацију расхода*, него се коригује одговарајући субаналитички конто у оквиру синтетичког конта 414100 – *Исплата накнада за време одсуствовања с посла на терет фондова*. У ствари, прописано је да се врши кориговање тј. сторнирање расхода, што се не може прихватити, јер сторно значи поништавање погрешног књижења, а знамо да пријем готовине по основу рефундације расхода не представља грешку, него пословну трансакцију засновану на релевантним прописима. Не само да се не ради о насталој грешци коју треба исправити сторнирањем расхода него је, сходно доследној примени готовинске рачуноводствене основе, неопходно да се прилив готовине евидентира, само и искључиво, на одговарајућем конту прихода, односно примања. Осим претходно наведеног, поставља се питање како би требало, оваквим начином евиденције, вршити рачуноводствену евиденцију у ситуацији када се рефундација (пренос готовине) не изврши у текућем, него на почетку следећег извештајног периода, када још није извршена било каква евиденција у оквиру синтетичког конта 414100 – *Исплата накнада за време одсуствовања с посла на терет фондова*. Који би се онда конто расхода кориговао тј. сторнирао? Свакако ниједан, него само и искључиво, приликом пријема готовине, неопходна је евиденција на одговарајућем конту прихода.

Последњи донети и сада важећи *Правилник о стандардном класификационом оквиру и Контном плану за буџетски систем* ("Сл. гласник РС", бр. 16/16, 49/16, 107/16, 46/17, 114/17, 20/18, 36/18, 93/18, 104/18, 14/19, 33/19, 68/19, 84/19, 151/20, 19/21, 66/21, 130/21 и 144/22), који је почео да се примењује од 1. марта 2016. године, у првобитном тексту није увео ниједну суштинску промену у односу на раније установљене класификације, нити методологије,

односно начин књижења и везе између прописаних конта на којима се врши рачуноводствена евиденција, него је извршено неопходно термиолошко и језичко прецизирање, као и усклађивање са, у међувремену донетим, изменама и допунама других прописа, који су у непосредној вези са овим правним актом, тако да се може рећи да је, тада, представљао (само) пречишћени текст претходно важећег правилника. Дакле, иако је овај правилник имао шеснаест измена и допуна, једино је важно споменути две, а то су оне које су донете:

- *Правилником о измени Правилника о стандардном класификационом оквиру и Контном плану за буџетски систем ("Сл. гласник РС", бр. 93/18), који је ступио на снагу 1. децембра 2018. године, када је у члану 8. промењен назив извора финансирања 01, који се од тада назива Општи приходи и примања буџета, а не као раније Приходи из буџета;*
- *Правилником о изменама и допунама Правилника о стандардном класификационом оквиру и Контном плану за буџетски систем ("Сл. гласник РС", бр. 130/21), који је ступио на снагу 30. децембра 2021. године, када је прописан нови извор финансирања 17 – Неутрошена средства трансфера од других нивоа власти (чија примена је почела од 1. јануара 2022. године) и када је извршена допуна садржаја синтетичког конта 781000, чиме се под трансфером на истом нивоу подразумевају и трансфери из буџета Републике у корист организација за обавезно социјално осигурање (ова измена/допуна почела је да се примењује од 1. јануара 2023. године).*

3.2.4. Правилник о састављању и подношењу финансијских извештаја

Након претходно важећег *Правилника о начину припреме, састављања и подношења финансијских извештаја корисника буџетских средстава и корисника средстава организација обавезног социјалног осигурања ("Сл. гласник РС", бр. 51/07 и 14/08 – испр.), који се примењивао од 13. јуна 2007. године до 13. фебруара 2015. године, донет је Правилник о начину припреме, састављања и подношења финансијских извештаја корисника буџетских средстава, корисника средстава организација за обавезно социјално осигурање и буџетских фондова ("Сл. гласник РС", бр. 18/15, 104/18, 151/20, 8/21, 41/21, 130/21 и 17/22), који је ступио на снагу 14. фебруара 2015. године. У вези са овим последњим и важећим правилником којим се прописује начин припреме, састављања и подношења завршних рачуна (фи-*

нансијских извештаја) треба рећи да у њему нису мењани раније прописани обрасци (Биланс стања – Образац 1; Биланс прихода и расхода – Образац 2; Извештај о капиталним издацима и примањима – Образац 3; Извештај о новчаним токовима – Образац 4; Извештај о извршењу буџета – Образац 5), али сада је јасно одређено да се ради о финансијским извештајима, а не о завршном рачуну, као у ранијим правилницима. Исто тако, осим потврђене одредбе из претходног правилника према којој директни и индиректни корисници буџетских средстава који своје финансијско пословање не обављају преко сопственог рачуна, него воде само помоћне књиге и евиденције, достављају само Образац 1 и Образац 5, сада је прописана обавеза за директне кориснике који у својој надлежности имају више функционалних класификација, као и који имају програмски део буџета, према којој је потребно да попуне и доставе Образац 5 за сваку функцију односно пројекат појединачно.

3.2.5. Уредба о примени МРС ЈС

Доказ стварне неспроводивости прописа у јавном сектору Републике Србије представљала је никад примењена *Уредба о примени Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор* ("Сл. гласник РС", бр. 49/10 и 63/16), која је ступила на снагу 29. јула 2010. године и (није) примењивана је до 6. јануара 2023. године. Очито је да је доношење ове уредбе било из формалних разлога, а ради задовољења захтева међународне и домаће стручне јавности и без стварне намере да се било када примени. Ово кажемо због тога што су одредбе ове уредбе, у ствари, неприменљиве јер њом није прописано ко преводи стандарде и у ком року, ко врши обуку запослених у вези са применом стандарда и није одређена рачуноводствена основа која би требало да се примењује. Уредбом није јасно одређен почетак примене јер се у истом члану помињу два датума која су међусобно искључива и апсолутно неприменљива, јер немогуће је применити стандарде за састављање финансијских извештаја, а да они нису претходно преведени и објављени, а посебно да на основу њих није вршена претходна рачуноводствена евиденција. Посебна нелогичност постоји у вези са одређивањем обвезника примене уредбе, јер они нису усаглашени са обвезницима примене *Уредбе о буџетском рачуноводству*, у чему би требало у потпуности да конвенирају. Посебно интересантне су измене и допуне ове уредбе које су ступиле на снагу 23. јула 2016. године, а којима је, у ствари, само допуњен члан 3. који је гласио:

Међународни рачуноводствени стандарди за јавни сектор, у смислу члана 1. ове уредбе, јесу Међународни рачуноводствени стандарди за јавни сектор (International Public Sector Accounting Standards – IPSAS), које објављује Одбор за Међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор (International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB), организациони део Међународне федерације рачуновођа (International Federation of Accountants – IFAC), који су преведени на српски језик и објављени у "Службеном гласнику Републике Србије.

Превод Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор из става 1. овог члана утврђује и објављује Влада.

Срећна околност састоји се у томе што се ова уредба никада није ни примењивала, али суштина је да се није могла ни применити јер за тако нешто није постојала могућност, јер тако нешто (да Влада неке државе утврђује и објављује стандарде МРС ЈС) није ни предвиђено у процедурама Међународне федерације рачуновођа (International Federation of Accountants — IFAC), која је једини носилац ауторских права над МРС ЈС.

Дана 7. јануара 2023. године ступила је на снагу нова *Уредба о примени Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор* ("Сл. гласник РС", бр. 144/22), која ће према нашем мишљењу, а уз доследну примену процедура IFAC-а, обезбедити услове за превод, објављивање и примену Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор (International Public Sector Accounting Standards – IPSAS) које објављује Одбор за Међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор (International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB), Међународне федерације рачуновођа (International Federation of Accountants – IFAC), као и других докумената неопходних за њихову имплементацију (Основе за закључивање и Упутства за примену сваког од Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор, Појмовник дефинисаних термина).

3.2.6. Комисија за праћење примене МРС ЈС

Законом о изменама и допунама Закона о буџетском систему ("Сл. гласник РС", бр. 113/17), који је ступио на снагу 18. децембра 2017. године, донет је нови члан 75а, који је мењан и допуњаван у изменама и допунама овог закона које су објављене у "Сл. гласнику РС", бр. 95/18 и 138/22, којим је установљено да ће Влада образовати комисију, која се (после последњих измена и допуна) назива *Комисија за праћење примене Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор*, а која обавља следеће послове:

- 1) припрема предлог поступака, начин и рокове за усвајање МРС ЈС од стране обвезника њихове примене;
- 2) припрема предлог поступака и рокове за прелазак на МРС ЈС;
- 3) припрема предлог контног оквира и рачуноводствених политика у складу са МРС ЈС;
- 4) припрема садржај образаца финансијских извештаја и рокове њихове примене, као и рокове и начин њиховог достављања надлежним институцијама;
- 5) прати процес примене измењених и нових МРС ЈС и припрема мишљења о начину примене МРС ЈС;
- 6) припрема предлог начина и програма стручног оспособљавања и начина полагања стручног испита за стицање сертификата стручних лица (рачуновођа, самостални рачуновођа и овлашћени рачуновођа – за јавни сектор) за вођење пословних књига, састављање и презентацију финансијских извештаја, у складу са МРС ЈС;
- 7) обавља друге активности које се односе на унапређење управљања финансијским и рачуноводственим системима и извештавањем у јавном сектору, које се заснива на МРС ЈС.

Влада је донела одлуку о образовању ове комисије ("Сл. гласник РС", бр. 107/21), која је ступила на снагу 20. новембра 2021. године, која на задовољавајући начин обавља поверене послове у вези са применом МРС ЈС.

3.3. Преглед (не)важећих прописа

На крају овог дела рада дат је табеларни преглед свих претходно наведених прописа, а који су у вези са темом овог рада, у којем су наведени рокови њихове примене:

<p>Закон о буџетском систему ("Сл. гласник РС", бр. 9/02... 86/06) – на снази од 6. марта 2002. године до 25. јула 2009. године</p>	<p>Уредба о буџетском рачуноводству ("Сл. гласник РС", бр. 125/03, 12/06 и 27/20) – на снази од 25. децембра 2003. године и даље</p>	<p>Правилник о стандардном класификационом оквиру и Контном плану за буџетски систем ("Сл. гласник РС", бр. 20/02 и 88/02) на снази од 28. априла 2002. године – до 1. јануара 2003. године</p>	<p>Правилник о начину припреме, састављања и подношења завршних рачуна директних и индиректних корисника буџетских средстава, организација обавезног социјалног осигурања и буџетских фондова Републике и локалне власти ("Сл. гласник РС", бр. 17/03 ... 37/03) на снази од 28. фебруара 2003. године – до 17. фебруара 2004. године</p>
		<p>Правилник о стандардном класификационом оквиру и Контном плану за буџетски систем ("Сл. гласник РС", бр. 92/02... 115/06) на снази од 1. јануара 2003. године – до 28. фебруара 2007. године</p>	<p>Правилник о начину припреме, састављања и подношења завршних рачуна корисника буџетских средстава, организација обавезног социјалног осигурања и буџетских фондова Републике и локалних власти ("Сл. гласник РС", бр. 12/04, 11/05 ... 11/06) на снази од 17. фебруара 2004. године – до 13. јуна 2007. године</p>
		<p>Правилник о стандардном класификационом оквиру и Контном плану за буџетски систем ("Сл. гласник РС", бр. 20/07 ... 94/11) на снази од 28. фебруара 2007. године – до 31. децембра 2011. године</p>	<p>Правилник о начину припреме, састављања и подношења финансијских извештаја корисника буџетских средстава и корисника средстава организација обавезног социјалног осигурања ("Сл. гласник РС", бр. 51/07 и 14/08) на снази од 13. јуна 2007. године – до 13. фебруара 2015. године</p>

<p>Закон о буџетском систему ("Сл. гласник РС", бр. 54/09 ... 86/26 – испр.) који је на снази од 25. јула 2009. године и даље</p>	<p>Уредба о буџетском рачуноводству ("Сл. гласник РС", бр. 125/03, 12/06 и 27/20) – на снази од 25. децембра 2003. године и даље</p>	<p>Правилник о стандардном класификационом оквиру и Контном плану за буџетски систем ("Сл. гласник РС", бр. 103/11 ... 105/15) на снази од 1. јануара 2012. године – до 29.02.2016. године</p>	<p>Правилник о начину припреме, састављања и подношења финансијских извештаја корисника буџетских средстава, корисника средстава организација за обавезно социјално осигурање и буџетских фондова ("Сл. гласник РС", бр. 18/15...17/22) на снази од 14. фебруара 2015. године и даље</p>
		<p>Правилник о стандардном класификационом оквиру и Контном плану за буџетски систем ("Сл. гласник РС", бр. 16/16 ... 26/23) на снази од 1. марта 2016. године и даље</p>	<p>Уредба о примени међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор ("Сл. гласник РС", бр. 49/10 и 63/16) на снази од 29. јула 2010. године до 6. јануара 2023. године</p> <p>Уредба о примени међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор ("Сл. гласник РС", бр. 144/22) на снази од 7. јануара 2023. године и даље</p>

4. Утицај недоследних прописа на финансијско извештавање

Најбитније је нагласити да је (сам) израз финансијског извештавања, у јавном сектору потпуно недоследан, што је једноставно приказати ако узмемо у обзир само три члана *Закона о буџетском систему* – којима је прописано овлашћење за доношење буџетских рачуноводствених прописа, затим календар за подношење годишњих финансијских извештаја, као и садржај завршног рачуна, јер у њима се помиње (чак) шеснаест различитих назива финансијских извештаја (*завршни рачун; завршни рачун буџета Републике Србије; завршни рачун организација за обавезно социјално осигурање; завршни рачун буџета локалне власти; завршни рачун буџета; извештај о извршењу буџета; годишњи финансијски извештај; годишњи финансиј-*

ски извештај за претходну буџетску годину; извештај о извршењу финансијских планова; годишњи извештај; годишњи извештај о извршењу буџета; годишњи извештај о извршењу финансијског плана; консолидовани извештај Републике Србије; консолидовани годишњи извештај о извршењу буџета; консолидовани годишњи извештај о извршењу финансијског плана и консолидовани извештај града). Ако је сасвим сигурно да постоји устаљена, у пракси потврђена, потреба за постојањем основног назива „финансијски извештај“, који могу бити редовни годишњи, ванредни, као и консолидовани, па је чак прихватљиво да се, за потребе јавног сектора, у називима нагласи о којим нивоима власти се ради (Република Србија, аутономна покрајина, град, општина), постојећих шеснаест назива су потпуно неприхватљиви јер се за исте извештајне периоде и нивое власти дају различити називи из једног у други члан закона, а посебно је важно то што њихови називи (из овог закона) нису усклађени са одговарајућим називима у правилницима којима се прописује начин припреме, састављања и подношења финансијских извештаја (завршних рачуна).

Заједничко, за оба системска закона и њихове пратеће прописе, јесте да су у свима међународни рачуноводствени стандарди само прописани, односно прокламовани, али до сада нису примењени у пуном обиму и на начин који препоручују међународна регулаторна тела јер, како надлежни органи власти кажу, нису преведени и одобрени – што не одговара стварном стању ствари, због тога што су МРС ЈС званично преведени и објављени у издању СРПС, члана IFAC који има обавезу и право на превод и објављивање издања МРС ЈС за Србију, Црну Гору и БиХ – Републику Српску, на основу чега су преведена и објављена издања МРС ЈС: 2004. године – *2004 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncement*; 2007. године – *2007 IFAC Handbook of International Public Sector Accountaing Pronouncement*; и 2013. године – *2013 IFAC Handbook of International Public Sector Accountaing Pronouncement*.

Основну и праву слику недоследности у вези са применом МРС ЈС представља *Уредба о буџетском рачуноводству*, према којој је, с једне стране, обавезна примена Међународних стандарда и готовинске рачуноводствене основе, а са друге стране, дата могућност вођења рачуноводствене евиденције и према обрачунској основи, али за потребе интерног извештавања и уз услов да се финансијски извештаји састављају на готовинској основи. Овакав, опциони избор обрачунске рачуноводствене основе, довео је до тога да се он у пракси примењује сасвим различито, од потпуног – за целокупну имовину и све пословне

трансакције у целом извештајном периоду, до парцијалног – за самовољно изабрану имовину и/или изабране пословне трансакције у одређеном делу извештајног периода. Уредба не ограничава ни то да ли ће ентитет у једном периоду да примењује, а у другом периоду да не примењује обрачунску основу. Она не прописује на који начин и у које сврхе се користе и пореде подаци из обрачунске рачуноводствене евиденције различитих извештајних периода. Можда је највећи проблем то што обавезност и начин примене обрачунске рачуноводствене основе различито тумаче и на основу тога препоручују и различито налажу вођење пословних књига, буџетска инспекција и Државна ревизорска институција, па чак и друштва за ревизију, тј. привредна друштва основана у складу са *Законом о ревизији* ("Сл. гласник РС", бр. 62/13), када врше ревизију локалне власти, према овлашћењу Државне ревизорске институције.

Постојање недоследности у прописима, поред осталог, узрокује самовољно тј. незаконито преузимање одређених надлежности од стране неких институција, за шта је један од очигледних примера деловање Републичког фонда за здравствено осигурање. Наиме, често у ранијем периоду, али и ове године у оквиру Инструкције за достављање финансијских извештаја корисника средстава овог фонда, они су „прописали“ да ови корисници (здравствене и апотекарске установе) треба да врше обрачун „трошка амортизације сразмерно приходима оствареним на тржишту“. Овакав концепт да се за одређену имовину и на посебан начин примењује обрачунска основа, када је прописана обавезна примена готовинске рачуноводствене основе, постојао је до 2013. године, али њега је могао да пропише само орган законодавне власти. Према томе, ако је већ од *Закона о буџету Републике Србије за 2013. годину* ("Сл. гласник РС", бр. 114/12 и 59/13) прописано да *директни и индиректни корисници буџетских средстава у 2013. години обрачунату исправку вредности нефинансијске имовине исказују на терет капитала, односно не исказују расход амортизације и употребе средстава за рад*, што је поновљено и у свим наредним законима о буџету, те и за ову 2023. годину, није јасно на основу којег прописа Републички фонд за здравствено осигурање присваја право да пропише увођење обрачунске категорије за кориснике средстава овог фонда. Иначе, важно је напоменути да је због спровођења раније прописаног обрачуна (сразмерног) трошка амортизације одређени број корисника јавних средстава у финансијским извештајима исказивао дефицит, што је, у сваком случају, непримерено установљеној обавезној примени готовинске рачуноводствене основе.

Такође, због изражене недоследности прописа чији продукт је самовољно тумачење прописа, у пракси, али и код надлежних органа, постоји веома изражен став да на одговарајућим контима *Промене добити које су резултат промене вредности* и контима *Друге промене у обиму* (у оквиру класе 000000 – *Нефинансијска имовина*, класе 100000 – *Финансијска имовина* и класе 300000 – *Извори капитала, утврђивање резултата пословања и ванбилансна евиденција*) не треба вршити књижења. Тако један део надлежних органа изражава сумњу и не врши евиденцију промена у обиму нефинансијске имовине на прописани начин (прибављање или отуђење нефинансијске имовине, по било ком основу и на било који начин) или поступа на прописани начин само када је у питању прибављање нефинансијске имовине које се врши путем донације – иако не постоје никакве препреке да сви корисници јавних средстава који примењују *Контни плана за буџетски систем* поступају на прописани начин код свих начина и облика прибављања и отуђења нефинансијске имовине. У вези са тим наглашавамо да постоје одговарајуће одредбе садржане у члану 10. *Контног плана за буџетски систем* које недвосмислено упућују на то да постоји обавеза евидентирања на овим контима, као и како се и када врше евиденција и прекњижавање на њима.

Када је у питању међународна професионална регулатива, осим МРС ЈС, треба подсетити на то да се код екстерне ревизије, као и код поступања интерних ревизора, при вршењу њихове функције, поред примене етичког кодекса и принципа објективности, компетентности и интегритета, прописује обавезна примена међународних стандарда.

Код финансијског управљања и контроле у јавном сектору, прво је *Правилником о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање, функционисање и извештавање о систему финансијског управљања и контроле у јавном сектору* ("Сл. гласник РС", бр. 89/19) прописано да се Међународни стандарди интерне контроле односе на стандарде усклађене са Смерницама за интерну контролу у јавном сектору Међународне организације врховних ревизорских институција (INTOSAI), а затим је и *Правилником о заједничким критеријумима за организовање и стандардима и методолошким упутствима за поступање и извештавање интерне ревизије у јавном сектору* ("Сл. гласник РС", бр. 99/11 и 106/13) прописано да се Међународни стандарди интерне ревизије односе на Међународне стандарде професионалне праксе интерне ревизије Института интерних ревизора. Међутим, све ово у вези са применом међународних стандарда налази се под знаком питања, јер су *Законом о буџет-*

ском систему (на основу којег су донети ови правилници), односно његовим изменама и допунама (објављеним у „Сл. гласнику РС“, бр. 142/14, које су ступиле на снагу 26. децембра 2014. године) допуњене одредбе члана 81. којим се прописују интерне финансијске контроле у јавном сектору, одредбом да министар финансија ипак утврђује и методологију (поред заједничких критеријума и стандарда) за успостављање, функционисање и извештавање о систему финансијског управљања и контроле у јавном сектору.

Установљена методологија стандардног класификационог оквира са садржајем конта у Контном плану за буџетски систем, која је састављена и усклађена са међународном GFS методологијом, може се сагледати кроз свих пет, претходно наведених, правилника. Међутим, нарочита важност ових прописа установљена је и изражена у *Правилнику о стандардном класификационом оквиру и Контном плану за буџетски систем*, који је био у примени од 28. фебруара 2007. године, што је потврђено у претпоследњем, као и у последњем важећем правилнику, који преузимају стварну улогу регулатора рачуноводствене евиденције у јавном сектору, и том приликом је осим садржаја конта у Контном плану у њима прописан и прецизан начин књижења, који је заснован на алтернативној обрачунској, а не обавезној готовинској рачуноводственој основи. У овим прописима се на прави начин показује да су нижа правна акта преузела улогу прописивања начела, дефиниција и основних правних норми буџетског рачуноводства, што би требало да буде садржано у вишем правном акту, који би у нашем случају требало да буде *Уредба о буџетском рачуноводству*. Такође, овим прописима се потврђује да примена међународне рачуноводствене регулативе, прописана и прокламована у закону и уредби, неће бити остварена.

Посебно питање у јавном сектору представља евиденција (структуре и) вредности нефинансијске имовине, у оквиру које посебан проблем представљају непокретности за које се већ годинама не зна ко их и на основу чега користи, а о њиховој вредности или не постоје подаци у пословним књигама или су ти подаци потпуно непоуздани, јер није установљена методологија њиховог вредновања и/или процене вредности. Наиме, доношењем *Уредбе о буџетском рачуноводству* тј. њеним изменама и допунама, од 18. фебруара 2006. године, прописано је да *непокретности, опрему и остала основна средства у државној својини, корисници буџетских средстава, организације обавезног социјалног осигурања и корисници средстава Републичког завода за здравствено осигурање у својим пословним књигама евидентирају према набавној вредности умањеној за исправку вредности по основу амортизације*

чиме је у потпуности искључена могућност вредновања ове нефинансијске имовине, што представља велики и непремостив проблем у јавном сектору. Осим што Република Србија у *Билансу стања* не располаже подацима о вредности нефинансијске имовине, чиме се поставља опште питање веродостојности финансијских извештаја, чињеница је да није прописана методологија којом би се вршила процена вредности непокретности и покретне имовине.

Закључак

Описано стање нормативе јасно указује да се ради о израженој неуређености, непрецизности и недоследности процеса финансијског извештавања у јавном сектору Републике Србије.

Иако је у *Закону о буџетском систему* и *Уредби о буџетском рачуноводству* недвосмислено прописано и посебно наглашено да финансијски извештаји морају бити у складу са садржајем и класификацијом буџета, односно плана, с тим што се финансијски резултат у тим извештајима утврђује у складу са Међународним рачуноводственим стандардима за јавни сектор – готовинска основа, а да се обрачунска рачуноводствена основа може употребљавати само за потребе интерног извештавања и под условом да се финансијски извештаји састављају на готовинској основи, ради консолидованог извештавања, у *Правилнику о стандардном класификационом оквиру и Контном плану за буџетски систем* прописан је начин рачуноводствене евиденције применом обрачунске рачуноводствене основе, чиме је нижи правни акт преузео улогу другачијег регулатора начина рачуноводствене евиденције у јавном сектору.

Заједничко, у оба системска закона и њиховим пратећим прописима, јесте да су у свима међународни рачуноводствени стандарди само прописани, односно прокламовани, али до сада нису примењени у пуном обиму и на начин који препоручују међународна регулаторна тела јер, како надлежни органи власти кажу, нису преведени и одобрени – што не одговара стварном стању ствари, зато што су МРС ЈС званично преведени и објављени у издању СРПС – члана IFAC који има обавезу и право на превод и објављивање издања МРС ЈС. Ако је у питању избор примене одговарајуће рачуноводствене основе, у смислу стандарда које је утврдила и објавила Међународна федерација рачуновођа (IFAC), онда можемо цитирати њихов став: *Одбор за Међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор (IPSASB) подстиче владе да се усмере ка усвајању обрачунске основе рачуново-*

дства и хармонизацији националних прописа са МРС-ЈС осмишљених за примену у ентитетима који су усвојили обрачунску основу рачуноводства. За ентитете који планирају да у будућности усвоје обрачунску основу рачуноводства од помоћи могу бити и друга издања IPSASB, поготово Студија 14 – Прелазак на обрачунску основу рачуноводства: смернице за владе и државне ентитете.

Улога и значај националне легислативе из области буџетског рачуноводства и начин припреме, састављања и подношења финансијских извештаја корисника јавних средстава неприкосновени су у избору примене (својствено модификоване) готовинске рачуноводствене основе и, у складу са тим, обликованог начина финансијског извештавања. Ова легислатива не пружа одговарајуће услове стручним националним телима која имају право на превођење међународних стандарда, да властима дају тумачења и упуте их на основне карактеристике и предности постојећих МРС ЈС и обрачунске рачуноводствене основе.

Литература:

1. *Закон о буџетском систему* ("Сл. гласник РС", бр. 9/02, 87/02, 61/05, 66/05, 101/05, 62/06, 63/06, 85/06 и 86/06)
2. *Закон о буџетском систему* ("Сл. гласник РС", бр. 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/12, 62/13, 63/13 - испр., 108/13, 142/14, 68/15 - др. закон, 103/15, 99/16, 113/17, 95/18, 31/19, 72/19, 149/20, 118/21, 138/22 и 118/21 - др. закон)
3. *Уредба о буџетском рачуноводству* ("Сл. гласник РС", бр. 125/03, 12/06 и 27/20)
4. *Правилник о стандардном класификационом оквиру и Контном плану за буџетски систем* ("Сл. гласник РС", бр. 20/02 и 88/02)
5. *Правилник о стандардном класификационом оквиру и Контном плану за буџетски систем* ("Сл. гласник РС", бр. 92/02, 64/03, 125/03, 58/04, 63/04, 85/04, 99/04, 117/04, 137/04, 140/04, 21/05, 36/05, 51/05, 54/05, 104/05, 112/05, 11/06, 27/06, 51/06, 79/06 и 115/06)
6. *Правилник о стандардном класификационом оквиру и Контном плану за буџетски систем* ("Сл. гласник РС", бр. 20/07, 37/07, 50/07 - испр., 63/07, 25/08, 50/08, 3/09, 26/09, 37/09, 64/09, 110/09, 11/10, 31/10, 40/10, 53/10, 101/10, 10011 и 94/11)

7. *Правилник о стандардном класификационом оквиру и Контном плану за буџетски систем* ("Сл. гласник РС", бр. 103/11, 10/12, 18/12, 95/12, 99/12, 22/13, 48/13, 61/13, 63/13 - испр., 106/13, 120/13, 20/14, 64/14, 81/14, 117/14, 128/14, 131/14, 32/15, 59/15, 63/15, 97/15 и 105/15)
8. *Правилник о стандардном класификационом оквиру и Контном плану за буџетски систем* ("Сл. гласник РС", бр. 16/16, 49/16, 107/16, 46/17, 114/17, 20/18, 36/18, 93/18, 104/18, 14/19, 33/19, 68/19, 84/19, 151/20, 19/21, 66/21, 130/21, 144/22, 26/23 и 83/23)
9. *Правилник о начину припреме, састављања и подношења завршних рачуна директних и индиректних корисника буџетских средстава, организација обавезног социјалног осигурања и буџетских фондова републике и локалне власти* ("Сл. гласник РС", бр. 17/03, 19/03 - испр. и 37/03)
10. *Правилник о начину припреме, састављања и подношења завршних рачуна директних и индиректних корисника буџетских средстава, организација обавезног социјалног осигурања и буџетских фондова републике и локалне власти* ("Сл. гласник РС", бр. 17/03, 19/03 - испр. и 37/03)
11. *Правилник о начину припреме, састављања и подношења завршних рачуна корисника буџетских средстава, организација обавезног социјалног осигурања и буџетских фондова републике и локалних власти* ("Сл. гласник РС", бр. 12/04, 11/05, 17/05 - испр. и 11/06)
12. *Правилник о начину припреме, састављања и подношења финансијских извештаја корисника буџетских средстава и корисника средстава организација обавезног социјалног осигурања* ("Сл. гласник РС", бр. 51/07 и 14/08 - испр.)
13. *Правилник о начину припреме, састављања и подношења финансијских извештаја корисника буџетских средстава, корисника средстава организација за обавезно социјално осигурање и буџетских фондова* ("Сл. гласник РС", бр. 18/15, 104/18, 151/20, 8/21, 41/21, 130/21 и 17/22)
14. *Уредба о примени међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор* ("Сл. гласник РС", бр. 49/10 и 63/16)
15. *Уредба о примени Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор* ("Сл. гласник РС", бр. 144/22)

Financial reporting in the public sector is (in)consistent with Cash Basis IPSAS

Abstract

The current state of the financial reporting regulations in the public sector of the Republic of Serbia is characterized by disorder and inaccuracy, and it arose with the introduction of the new budget system in the Republic of Serbia, which is also present in the current period.

The main shortcomings of this situation are reflected in the fact that the method of financial reporting prescribed in the system law, which should be based on the Cash Basis International Public Sector Accounting Standards, is not consistently applied in the accompanying regulations, but it allows different accrual based accounting methods. This state of affairs in the regulations creates long-standing uncertainties in the immediate application, resulting in unreliable financial reports at all levels of government, which in no way contributes to the assessment of the real state of public finances in the Republic of Serbia.

The aim of this paper is to analytically present the regulatory arrangement of the accounting basis and financial reporting in the Republic of Serbia and the impact of such inconsistent regulations on financial reporting in the past period, as well as to indicate the necessity of consistent and direct application of Cash Basis International Public Sector Accounting Standards, which is the only way to enable reliable financial reporting and their comparability on a global level for those entities that have opted for the application of this cash basis of accounting and the corresponding method of financial reporting.

Keywords: *cash basis of accounting, accrual basis of accounting, modified basis of accounting, financial statement.*

УДК 347.23(497.11)

Прегледни рад

Златко
СТЕФАНОВИЋ*

Успостављање права јавне својине аутономне покрајине и јединице локалне самоуправе на непокретностима у државној својини

Резиме

Закон о јавној својини предвидео је успостављање права јавне својине над стварима у државној својини, у корист Републике Србије аутономне покрајине и јединице локалне самоуправе¹. Ове одредбе први пут су прописане Законом о јавној својини из 2011. године² и, између осталог, мењају облик својине. Пре овог закона Република Србија имала је право државне својине, а категорија јавне својине није постојала. Она је уведена у правни систем Уставом из 2006. године³, али осим предвиђања Уставом, за примену у пракси потребно је и законско уређење.

Осим промене облика својине Републике Србије, Закон о јавној својини садржи и одредбе које предвиђају и успостављање јавне својине у корист аутономне покрајине и јединице локалне самоуправе. Те норме би требало да отклоне правно дејство норми закона који је извршио подржављење својине – својеврсну национализацију, проглашавајући

*) Проф. др Златко Стефановић, редовни професор, правни факултет Универзитета Унион, Београд, е-mail: zlatko.stefanovic@gmail.com

1) Реч је о чл. 72-80 Закона о јавној својини ("Службени гласник РС", бр. 72/11, 88/13, 105/14, 104/16 - др. закон, 108/16, 113/17, 95/18 и 153/20).

2) Закон о јавној својини („Службени гласник РС“, бр. 72/11).

3) „Службени гласник РС“, бр. 98/06.

да су у државној својини све непокретности које су у одређеном моменту припадале аутономној покрајини, јединици локалне самоуправе, али и јавним предузећима и другим правним лицима чији су оснивачи били Република Србија, АП или ЈЛС.

Поступак успостављања јавне својине АП и ЈЛС и приватне својине ЈП и друштвава капитала уређен је Законом о јавној својини на специфичан начин. Начин је специфичан због тога што је надлежност за испуњеност услова за успостављање јавне својине додељена органу који води катастар непокретности, Републичком геодетском заводу. Друга посебност овог поступка је то што је право на успостављање права својине временски ограничено, осим за Републику Србију. Рок који је прописан за подношење захтева АП и ЈЛС истекао је због чега се стиче утисак да су АП и ЈЛС пропуштањем рока трајно изгубили право на успостављање права јавне својине. Последњим продужењем рок је истекао 31. децембра 2021. године⁴. Анализа основа за заснивање права јавне својине и могућности које из њих проистичу, показује да ни пре истека рока за подношење захтева није било могуће у свим ситуацијама успостављање права јавне својине у поступку пред Републичким геодетским заводом – надлежном службом за катастар непокретности. Сада, када је рок за подношење захтева истекао, не може се рећи ни да је у сваком случају изгубљена могућност успостављања јавне својине АП и ЈЛС.

Овај рад се бави истраживањем могућности за заснивање права јавне својине на непокретностима у корист АП и ЈЛС и након истека рока (31. децембар 2021), као и могућностима за заснивање права јавне својине у корист АП и ЈЛС у случајевима када надлежна служба за катастар непокретности не може да решава о праву на заснивање јавне својине или постоје друге сметње за упис права јавне својине у корист АП и ЈЛС. Анализирају се и норме Закона о јавној својини и његова примена у пракси, укључујући и могуће правне празнине и повреде основних принципа права.

I. Предмет успостављања јавне својине АП и ЈЛС

Закон прописује претпоставку да се на свим средствима у државној својини успоставља јавна својина у корист Републике Србије, осим у случајевима који су њиме проглашени за изузетке⁵. Као средства на којима се успоставља јавна својина, Закон препознаје: при-

4) Члан 82а став 2. ЗЈС.

5) Члан 72. став 1. ЗЈС.

родна богатства; добра од општег интереса; добра у општој употреби; средства у иностранству; комуналне мреже; улице, тргове, јавне и паркове; каналске мреже; и објекте на територији бивших југословенских република. Ова типологија сачињена је према критеријуму својстава добара, независно од права на њима. По другом критеријуму, критеријуму припадности средстава, Закон разликује: средства која су у искључивој јавној својини Републике Србије према самом закону; средства у јавној својини Републике Србије која могу бити и у својини других субјеката; средства у јавној својини АП и ЈЛС по самом закону; средства у државној својини на којима може бити успостављена јавна својина АП и ЈЛС; средства у државној својини на којима може бити успостављена приватна својина јавних предузећа и друштва капитала чији је оснивач, односно члан Република Србија, АП или ЈЛС.

1. Средства у искључивој јавној својини Републике Србије

Према Закону о јавној својини, у искључивој јавној својини Републике Србије налазе се воде, водотоци и њихови извори, минерални ресурси, ресурси подземних вода, геотермални и други геолошки ресурси и резерве минералних сировина, ауто-путеви, државни путеви I реда и државни путеви II реда који нису на територији аутономне покрајине, културна добра која користе државни органи и организације, а намењена су извршавању њихових надлежности. На овим средствима Република Србија може да уступи одређено стварно право другим субјектима, али не и да их отуђи из јавне својине.

Закон о јавној својини прогласио је да постоји право (јавне) својине у корист Републике Србије и на добрима на којима се према општим правилима не може засновати својина, нити су тачно идентификована. Ту спадају ресурси подземних вода, геотермални и други геолошки ресурси и резерве минералних сировина. Према општим правилима права, својина на некој ствари се заснива тек успостављањем контроле – када се на њој успостави људска власт било ког субјекта. Пре него што је неко добро стављено под људску контролу, не може постојати својина, а нарочито ако није ни познато да ли нешто постоји. Када би заиста постојала својина на добрима која нису под контролом, држава би морала да уведе у своју евиденцију податке о тим добрима и њиховој вредности или да констатује да не води уредно своју евиденцију о својини. Када некоме уступи право експлоатације минералних сировина, она не закључује уговор о продаји или неки други уговор о промету својине. Да држава заиста има својину, промет би морао да се врши по прописима предвиђеним

за промет права својине на стварима, али се не ради тако. Уместо тога, субјект који је добио нпр. право експлоатације рудног богатства је први који стиче својину на бакру, злату, сребру итд. када га извади из земље и успостави власт/контролу на њему. А држава не умањује по том основу у својој књиговодственој евиденцији нпр. 500 кг злата које се налазило у земљи. Према правним категоријама, нико нема право својине над неким добром над којим не постоји људска власт, већ држава има право првенствене експлоатације / присвајања, и то право уступа другим субјектима. Ипак, ЗЈС говори о својини државе на природним богатствима, иако се та одредба не може применити.

2. Средства у јавној својини Републике Србије која могу бити и у јавној својини АП и ЈЛС

Покретне и непокретне ствари, по правилу, могу бити у јавној својини, не само Републике Србије, већ и АП и ЈЛС. Ако није прописано да одређена врста ствари, односно добара може бити само у искључивој својини неког од наведених субјеката, онда она може бити у јавној својини било ког од њих. Овде је реч само о подобности да ствар / добро буде у јавној својини, што не одређује у чијој је тачно јавној својини.

За неке ствари у јавној својини прописана је претпоставка да су у јавној својини Републике Србије, ако није прописано да су у јавној својини АП или ЈЛС. Таква претпоставка прописана је за добра од општег интереса⁶. Под добрима од општег интереса подводи се више категорија непокретности (пољопривредно земљиште, шуме и шумско земљиште, водно земљиште, водни објекти⁷ и др.) тако да ова одредба има широку примену. Претпоставка јавне својине Републике Србије важи и за мреже којима се обавља делатност пружања услуга од стране правних лица која је држава основала, осим ако је законом другачије прописано⁸.

У пракси се примена наведене претпоставке показала као спорна. Примењујући ту претпоставку РГЗ – надлежна служба за катастар непокретности вршила је упис права јавне својине у корист Републике Србије и у ситуацијама када је претходно била уписана ЈЛС као носилац права јавне својине, ако се вршио поновни упис власни-

6) Члан 10. став 6. ЗЈС.

7) Члан 10. став 1. ЗЈС.

8) Члан 11. Став 3. ЗЈС.

ка, а ЈЛС није могла да докаже да постоји основ стицања који би био ваљан основ за упис права јавне својине (и својине генерално) у катастар непокретности. Овакве ситуације су се дешавале приликом спровођења поступка обнове катастра непокретности и поступка комасације.

Наведена претпоставка не може да важи у ситуацијама када је на непокретности у катастру непокретности као носилац права јавне својине већ уписана АП или ЈЛС, само због тога што АП или ЈЛС не могу да докажу основ за упис. Уписани носиоци права својине не могу се једноставно обрисати као власници из катастра непокретности без постојања ваљаног основа за упис такве промене. Само у ситуацијама када је законом изричито предвиђено да надлежна служба за катастар непокретности врши упис промене власника на основу самог закона, она може да упише такву промену. У свим осталим ситуацијама, када не постоји правни основ за упис промене власника, сама законска претпоставка о праву јавне својине не може бити довољан основ за упис промене власника. Ова претпоставка је довољан основ за упис власника у ситуацији када се не зна ко је власник, али не и ако постоји уписани власник.

3. Средства у јавној својини АП и ЈЛС према самом закону

За средства која су у јавној својини АП или ЈЛС према самом закону, подразумева се да су у њиховој искључивој својини, осим ако је законом другачије прописано. За државне путеве II реда прописано је да су у својини аутономне покрајине⁹. И за каналске мреже прописано је да су у својини АП, осим ако је реч о каналским мрежама које су део пловних путева¹⁰.

За јединице локалне самоуправе прописано је да су у њиховој јавној својини некатегорисани путеви, општински путеви и улице (ако нису део ауто-пута или државног пута I и II реда), тргови и јавни паркови. Мреже су у јавној својини АП, односно ЈЛС ако је реч о мрежама којима обављају делатност правна лица која су основале АП, односно ЈЛС¹¹, осим ако је законом прописано да су у својини правног лица које њима обавља делатност пружања услуга. Претпоставка јавне својине прописана је и за грађевинско земљиште на коме су АП, односно ЈЛС биле уписане као корисници на дан 11. септембра 2009. го-

9) Члан 10. став 10. ЗЈС.

10) Члан 72. став 5. алинеја 6. ЗЈС.

11) Члан 11. став 3. ЗЈС.

дине, а за стицање јавне својине у овом случају, прописано је да се стиче по самом закону¹². Прописано је и да упис у катастар непокретности има у овом случају само декларативни карактер¹³, што значи да је јавна својина АП и ЈЛС стечена по самом закону, ванкњижно и да се стицање признаје чак и да у катастру непокретности стоји да је то грађевинско земљиште у јавној својини Републике Србије. Стицање грађевинског земљишта у јавну својину АП и ЈЛС не значи да је то стицање у искључиву својину. Након стицања, могућ је пренос права јавне својине другим субјектима јавне својине, а могуће је и отуђење из јавне својине.

4. Средства у државној својини на којима може бити успостављена јавна својина АП или ЈЛС

За највећи број средстава која су на дан ступања на снагу Закона о јавној својини била у државној својини предвиђена је могућност успостављања јавне својине АП и ЈЛС. За овај облик успостављања јавне својине предвиђен је посебан поступак и прописан рок у коме АП и ЈЛС могу да захтевају успостављање јавне својине. Ова средства, односно успостављање јавне својине на њима главна су тема овог текста, због чега неће бити разматрана детаљније у оквиру овог поднаслова.

5. Средства у државној својини на којима може бити успостављена својина јавних предузећа и друштва капитала

За јавна предузећа и друштва капитала чији је оснивач, односно члан Република Србија, АП или ЈЛС, предвиђено је успостављање права својине јавног предузећа, односно друштва капитала, осим у прописаним случајевима. И ова ситуација, као и ситуација која је представљена у оквиру претходног поднаслова, спада у главну тему овог текста. Због тога се на овом месту само помиње ова ситуација.

12) Члан 102. став 12. Закона о планирању и изградњи („Службени гласник РС“, бр. 72/09, 81/09 – испр., 64/10 – одлука УС, 24/11, 121/12, 42/13 – одлука УС, 50/13 – одлука УС, 98/13 – одлука УС, 132/14, 145/14, 83/18, 31/19, 37/19 – др. закон, 9/20, 52/21 и 62/03).

13) Члан 102. став 15. Закона о планирању и изградњи.

II. Успостављање јавне својине у корист АП и ЈЛС

1. Услови за успостављање јавне својине АП и ЈЛС

Закон о јавној својини прописује услове за успостављање јавне својине АП и ЈЛС на средствима у државној својини. Овде није реч о успостављању јавне својине према самом закону, нити о средствима која могу бити искључиво у јавној својини АП и ЈЛС, већ о средствима која могу бити у свим облицима јавне својине.

Први услов јесте услов да је реч о средствима у државној својини по основу Закона о средствима у државној својини¹⁴. Закон о средствима у државној својини важио је све до ступања на снагу Закона о јавној својини – до 5. октобра 2011. године, а његово дејство било је такво да ништа од средстава која су припадала АП, ЈЛС и њиховим организацијама, укључујући и јавна предузећа, није остало изузето из подржављења.

Други услов јесте да су средства у државној својини на дан ступања на снагу Закона о јавној својини – дана 6. октобра 2011. године¹⁵. Тиме се искључује примена Закона о јавној својини на средства која су стечена у државну својину након овог датума.

Трећи услов јесте услов који се односи на непокретности. Захтева се да је АП, односно ЈЛС у катастру непокретности уписана као корисник. Сматра се да је овај услов испуњен и ако су у катастар непокретности као корисници уписани органи или организације аутономне покрајине или јединице локалне самоуправе, укључујући и месне заједнице. Са уписом у катастар непокретности изједначава се и ситуација када они нису уписани као корисници, али средства у државној својини користе по основу (правном послу) који би био ваљан правни основ за упис права коришћења у катастар непокретности, да је тај упис захтеван¹⁶. За покретне ствари прописано је безусловно стицање права својине у корист АП и ЈЛС, ако је реч о стварима које користе њихови органи или организације. Јавну својину на покретним

14) Члан 72. став 1. ЗЈС.

15) Члан 72. став 1. ЗЈС.

16) Члан 72. став 4. ЗЈС.

стварима стичу АП и ЈЛС даном ступања на снагу Закона о јавној својини¹⁷. Ово стицање се није показало спорним.

Четврти услов је негативан. Њиме се искључује успостављање јавне својине АП и ЈЛС, иако су испуњена претходна три услова. Он предвиђа да не може доћи до успостављања ако је АП или ЈЛС одређено средство добила од Републике Србије на привремено коришћење¹⁸. Овакво уступање може имати различите правне основе (уговор, одлука, решење и др.) са различитим правним дејствима. Привремено коришћење може да подразумева право коришћења, али и закуп и послугу и друге правне односе. Битно је за примену овог основа за искључење да право које је уступљено аутономној покрајини или јединици локалне самоуправе није уступљено привремено, тј. на одређено време. Ако је уступање на коришћење извршено без навођења времена или навођењем да је реч о уступању на неодређено време, онда нису испуњени услови за овај изузетак. Али, оно што је спорно код овог услова везано је за време. Закон о јавној својини предвиђа право на успостављање јавне својине АП и ЈЛС према стању у катастру на дан његовог ступања на снагу и у односу на средства која су по основу Закона о средствима у својини Републике Србије постала државна својина. Стицањем државне својине по овом основу, АП и ЈЛС (односно њихови органи и организације) постале су корисници тих средстава. Могућност привременог уступања на коришћење могла би постојати на средствима која су била у државној својини и пре ступања на снагу Закона о средствима у државној својини, а држава је неким правним послом уступила право коришћења, тако да оно није стечено по самом том закону.

Пети услов је такође негативан. Ако је он испуњен, и он искључује успостављање јавне својине АП и ЈЛС. Он предвиђа да не може доћи до заснивања права јавне својине АП и ЈЛС ако је реч о непокретности коју, на дан ступања на снагу Закона о јавној својини, фактички користи Република Србија, односно њени органи и организације, под условом да на тим непокретностима није уписано право коришћења у корист АП или ЈЛС¹⁹. Ако је на таквој непокретности уписано право коришћења у корист АП или ЈЛС, односно њихових органа или организација, Република Србија ипак стиче право јавне својине: ако је та непокретност намењена за потребе државних органа, организација и јавних установа чији оснивач је Република Србија; ако непокретност служи за репрезентативне потребе државе или

17) Члан 72. став 11. ЗЈС.

18) Члан 72. став 6. ЗЈС.

19) Члан 74. став 1. ЗЈС.

државних органа; или ако служи за смештај страних дипломатско-конзуларних представништава. У осталим случајевима – када су на непокретности уписани као корисници АП или ЈЛС, односно њихови органи и организације чији су они оснивачи, Република Србија не стиче право јавне својине, али стиче право бестеретног коришћења све док не обезбеди другу одговарајућу непокретност.

Шести услов је такође негативан, али он само одређује примену закона. Ако је непокретност о којој је реч, грађевинско земљиште, на успостављање јавне својине АП и ЈЛС неће се применити одредбе Закона о јавној својини, већ закона којим се уређује успостављање јавне својине на грађевинском земљишту, а то је Закон о планирању и изградњи.

Могао би се препознати и седми услов који је такође негативан, али се он и из Закона из претходног дела овог текста подразумева. Реч је о услову да за ту врсту непокретности, каква је непокретност о којој је реч, није предвиђено да може бити само у искључивој својини Републике Србије.

На основу ових услова, да би дошло до успостављања јавне својине АП и ЈЛС морају бити испуњена сва три позитивна услова, кумулативно, и не сме постојати ниједан од негативних услова.

2. Предмет успостављања јавне својине АП и ЈЛС

Када је реч о непокретностима на којима се може успоставити јавна својина АП и ЈЛС, могу се разликовати три врсте непокретности: 1) непокретности на којима се јавна својина успоставља по самом закону; 2) непокретности на којима се јавна својина успоставља применом општих правила о успостављању јавне својине; и 3) непокретности на којима се јавна својина успоставља применом специјалних норми.

Поводом непокретности на којима се према самом закону успоставља јавна својина АП и ЈЛС, око самог успостављања јавне својине у пракси се не запажају концепцијски проблеми. У оквиру поглавља И, поднаслов 5, приказане су непокретности о којима је реч. Право јавне својине Републике Србије, АП и ЈЛС успостављено је по самом закону, а упис у катастар непокретности је само декларативан.

3. Непокретности на којима се јавна својина успоставља применом општих правила о успостављању јавне својине

Да би се успоставила јавна својина у корист АП и ЈЛС на средствима у државној својини морају бити задовољени услови наведени у овом раду у оквиру поглавља II, поднаслов 1, али се код остваривања права овде поставља и питање поступка. Када се говори о поступку остваривања неког права, то обухвата два питања – надлежности и врсте / правила поступка који примењује надлежни орган.

Као надлежан орган, Закон одређује Републички завод за геодетске послове који ће ову функцију вршити преко месно надлежне службе за катастар непокретности. Њега Закон помиње као орган надлежан за упис права на непокретностима²⁰, а то је у Републици Србији сада РГЗ, за разлику од ситуације пре више деценија када су те послове вршили и судови (за земљишне и интабулационе књиге), али и органи јединице локалне самоуправе за тапијске књиге.

Поступак пред овим органом за успостављање права јавне својине АП или ЈЛС покреће се захтевом АП или ЈЛС. Поступак који примењује РГЗ је управни поступак, с тим да постоје и специјалне норме које одступају од општих норми управног поступка²¹. Закон о јавној својини не помиње изричито да је подносилац захтева дужан да уз захтев поднесе доказе на основу којих би се утврдила испуњеност услова за успостављање јавне својине. Имајући у виду услове за успостављање јавне својине АП и ЈЛС, проистиче да подносилац захтева по правилу неће морати да доставља уз захтев документацију којом би доказивао основаност свог захтева, јер је реч о околностима о којима РГЗ води евиденцију²². Два негативна услова која се захтевају за успостављање јавне својине АП и ЈЛС нису позната РГЗ-у из његове евиденције, због чега се отвара питање како се доказују²³. Подносилац захтева, по природи односа, није заинтересован да подноси доказе који би му шкодили. Он неће ни поднети захтев за успостављање јавне својине ако уз захтев подноси и доказе који искључују

20) Члан 76. став 2. ЗЈС

21) Члан 20. Закона о поступку уписа у катастар непокретности и водова („Службени гласник РС“, бр. 41/18, 95/18, 31/19 и 15/20).

22) Услов да је непокретност у државној својини једноставно се одређује из евиденције коју води РГЗ, као и улов да је непокретност у државној својини на дан ступања на снагу Закона о јавној својини, што важи и за услов да је подносилац захтева уписан као корисник на тој непокретности.

23) Реч је о услову да непокретност није дата АП или ЈЛС на привремено коришћење и услову да ту непокретност не користи *фактички* Република Србија (њени органи и организације) за обављање њихових послова / вршење надлежности.

то његово право. Друга страна – субјект који је у време подношења захтева уписан као власник – а то је Република Србија јесте у овом поступку странка²⁴, што јој даје право да у њему учествује, али поступак уписа промене се не води као двостраначки, контрадикторни поступак у коме би странке учествовале тако што ће оспоравати наводе једна другој, предлагати доказе и оспоравати доказе друге стране. Овај поступак се води на основу поднетих исправа и РГЗ решава на основу њих²⁵. Поднети захтев за упис промене не доставља се другој страни на изјашњење, тако да она не може да учествује у овом поступку одмах након његовог покретања. Искључено је одржавање расправе, као и увиђај као доказно средство (увиђај је изузетно допуштен само у поступку одржавања катастра)²⁶. Како не може да се држи расправа, тиме се имплицитно искључује и извођење доказа саслушањем сведока. Ако не могу да се саслушавају сведоци, РГЗ као орган који води поступак не може ни да изведе доказе о фактичком коришћењу непокретности које као услов предвиђа Закон о јавној својини²⁷.

Као орган који води поступак по захтеву за успостављање јавне својине АП и ЈЛС, РГЗ је у стању да спроведе овај поступак и оконча га у складу са Законом само у ситуацији ако су сви потребни подаци уписани у катастар непокретности, што подразумева, прво, да је уписана сама непокретност, затим да је на њој уписано право државне својине у време ступања на снагу Закона о јавној својини и да је над том непокретношћу уписано и право коришћења у корист АП или ЈЛС (односно њихових органа или организација, укључујући и месне заједнице). У том случају РГЗ поступа једноставно – ако је захтев поднет у року, он ће уписати право јавне својине у корист АП или ЈЛС. Ако захтев није поднет у року, он ће уписати право јавне својине у корист Републике Србије. У свим другим случајевима, он није у стању да спроведе адекватан поступак и расправи спорно право, односно спорне чињенице од значаја за успостављање јавне својине АП и ЈЛС.

Слично је и са одредбом која предвиђа да се јавна својина АП и ЈЛС може успоставити и на средствима које оне, односно њихови органи и организације користе на основу правног основа који може представ-

24) Према члану 17. став 1. тачка 2. Закона о поступку уписа у катастар непокретности и водова, странка у поступку је и лице које је уписано као претходник у односу на лице о чијем се захтеву за упис права одлучује.

25) То недвосмислено проистиче из одредаба члана 33. Закона о поступку уписа у катастар непокретности и водова.

26) Члан 37. Закона о поступку уписа у катастар непокретности и водова.

27) Члан 74. став 1. ЗЈС.

љати основ за њихов упис у катастар непокретности као корисника средстава²⁸. Ова могућност је део редовног поступка, а не ситуација која је уређена специјалним нормама. И овде би РГЗ требало да процени доказе, и то да ли би основ на који се позива подносилац захтева могао бити основ за стицање права коришћења²⁹. Ако је то спорно, онда би он требало да има и улогу органа који решава спорове, а РГЗ нема ту функцију.

Право коришћења ствари у јавној својини је једно од стварних права које је ново у нашем правном систему, у смислу у коме га дефинише Закон о јавној својини. За право коришћења битно је и то да се оно може стећи и без уписа у катастар непокретности³⁰. Могућност уписа права коришћења постоји, али упис у катастар непокретности није услов за стицање тог права из чега проистиче да се право коришћења може стећи и ванкњижно. Тиме је РГЗ-у дат задатак и да решава о ванкњижном стицању стварних права, иако то стицање може бити спорно. Спор о могућности стицања стварног права не може бити у надлежности РГЗ-а, већ у надлежности суда. РГЗ није суд, већ спада у органе управе, а они решавају управне ствари, а не о имовинскоправне спорове. Упис у катастар непокретности је управна ствар када се врши на основу неоспорних исправа. Али, ако постоји спор о имовинском праву које би требало уписати, РГЗ није овлашћен да решава овакве спорове. Питање да ли је АП или ЈЛС могла да ванкњижно стекне право коришћења као стварно право на непокретности у државној својини може да се схвати и као претходно питање³¹. У том случају би РГЗ могао да реши претходно питање. Међутим, квалификација овог питања као претходно питања подразумева да је за његово решавање надлежан други орган, а не РГЗ³². Чини се да је законодавац настојао да искључи могућност вођења било којих других поступака, пред судовима или другим органима, осим поступка пред РГЗ-ом, али се показује да то није могуће. Према важећим прописима РГЗ не може да изводи неке доказе који су у одређеним ситуацијама неопходни у поступку успостављања јавне својине АП и ЈЛС, нити да решава о неким питањима која су спорна имовинскоправна питања, што упућује на закључак да се не може ис-

28) Члан 72. став 4. ЗЈС.

29) Корисник кога наведена одредба помиње не може бити фактички корисник или корисник по основу неког другог права које није право коришћења у смислу Закона о јавној својини.

30) Члан 25. став 2. ЗЈС.

31) Члан 107. Закона о општем управном поступку („Службени гласник РС“, бр. 18/16, 95/18 – аутентично тумачење и 2/23 – одлука УС).

32) Члан 107. став 1. Закона о општем управном поступку.

кључити судска надлежност. Ако би се решавање наведених питања од стране РГЗ-а схватило као решавање претходних питања, то би утолико пре упућивало на надлежност неких других органа, јер оно што би РГЗ решавао као претходно питање мора бити у надлежности неког другог органа.

Нејасна је и одредба којом се предвиђа да је основ за успостављање права јавне својине АП и ЈЛС, не само упис да је АП или ЈЛС корисник, већ и фактичко коришћење на основу правног основа који може представљати правни основ за њихов упис у катастар непокретности као корисника³³. И када је реч о упису са статусом корисника, то није право коришћења које предвиђа и уређује Закон о јавној својини јер у време његовог ступања на снагу то право није постојало. Оно је у правни систем уведено управо тим законом, тако да није могло истог момента када је Закон ступио на снагу да се примени и сматра уписаним као право коришћења у катастру непокретности. Израз „корисник“ и израз „право коришћења“ о којима говори Закон о јавној својини у члану 72. став 4. односи се на субјекта који се сматрао корисником према тадашњим прописима, а не према Закону о јавној својини. Према Закону о средствима у својини Републике Србије³⁴ корисником / носиоцем права коришћења сматрали су се органи и организације АП и ЈЛС (разуме се, и Републике Србије) које фактички користе непокретности које су према самом Закону о средствима у државној својини постале непокретности у државној својини. Дакле, довољан је био основ фактичког коришћења и околност да је на ту непокретност примењен Закон о средствима у својини Републике Србије. Тиме се, опет, долази до тога да РГЗ треба да процени да ли је у време ступања на снагу Закона о средствима у својини Републике Србије неки орган или организација АП или ЈЛС фактички користила одређену непокретност или ју је користио неки орган или организација Републике Србије.

4. Непокретности на којима се јавна својина успоставља применом специјалних правила о успостављању јавне својине

Специјална правила морају се применити у свим случајевима у којима није могуће применити општа правила поступка која се своде на одлучивање РГЗ-а у ситуацији када се може препознати испуњеност три позитивна услова. У такве специјалне ситуације спадају: 1)

33) Члан 72. став 4. ЗЈС.

34) Члан 47. став 1.

средства (објекти) у потпуности изграђена из буџета АП из дела који се према Уставу Републике Србије користи за финансирање капиталних расхода, под условом да та средства могу бити у јавној својини АП; 2) бесправно изграђени објекти који нису легализовани и уписани у катастар непокретности до истека рока за подношење захтева за успостављање јавне својине АП и ЈЛС; 3) непокретности, а нарочито станови за које је раскинут уговор о купопродаји / откупу стана након истека рока за подношење захтева; 4) непокретности на територији друге државе; 5) грађевинско земљиште.

1) Средства у потпуности изграђена из буџета АП

Специфичност ове ситуације је у томе што је реч о непокретности за коју је АП из свог буџета платила одређену накнаду. Закон користи израз „изградила“ што имплицитно упућује на објекат, а не на земљиште. То не треба разумети као непрецизност јер се режим грађевинског земљишта и пољопривредног земљишта уређује посебним законом, тако да ће се ситуације које треба решавати применом Закона о јавној својини односити на објекте, а не на земљиште. Оно што више смета у овој одредби је то што се говори само о „изградњи“ објекта, а не и о куповини објекта или размени за објекат који је изграђен на терет буџета АП. Следећи и економску и правну логику, не види се разлог због ког би се норма односила само на објекте који су изграђени на терет буџета, а не и на објекте који су стечени на терет буџета. Ако је разлог за издвајање у посебну категорију био тај што су коришћена буџетска средства, онда је требало следити ту логику доследно. Не види се никакав разлог због кога би се објекти изграђени средствима из буџета разликовали од објеката купљених на терет буџетских средстава. Не види се ни зашто се то односи само на АП, али не и на ЈЛС.

Осим коришћења буџетских средстава АП, постоје још два услова. Један је да је реч о средствима буџета која се према Уставу користе за финансирање капиталних расхода. Реч је о одредби која квантитативно ограничава средства буџета АП тако да се за финансирање капиталних расхода може искористити три седмине буџета³⁵. Устав Републике Србије садржи ову одредбу тек од 2006. године. У претходном уставу³⁶ није постојала ова одредба. Због тога, АП може да докаже испуњеност овог услова тек након што је примењен устав из 2006. године, а за улагања буџетских средстава пре 2006. године, она не може да докаже да је су коришћена средства намењена за финан-

35) Члан 184. став 4. Устава Републике Србије („Службени гласник РС“, бр. 98/06 и 115/21).

36) Устав Републике Србије („Службени гласник РС“, бр. 1/90).

сирање капиталних расхода. Како је Закон о средствима у својини Републике Србије ступио на снагу почетком 1996, то АП не може да искористи овај основ за успостављање јавне својина за сва средства која је изградила на терет буџета у периоду од 1996. до 2006. године. Због тога, за период од десет година, она не може да се позове на овај основ успостављања јавне својине, а за наредни период од пет година може.

Трећи услов је да средство о којем је реч може бити у јавној својини АП. Ово би се подразумевало и да није изричито наведено. Ако неко средство може бити у искључивој јавној својини Републике Србије или ЈЛС, онда се подразумева да не може бити у јавној својини АП.

Предност овог основа за успостављање јавне својине АП је у томе што, ако су испуњени наведени услови, онда се успостављање јавне својине АП врши без утврђивања да ли је АП уписана као корисник средства у катастру непокретности.

Да би АП успела са захтевом за успостављање јавне својине, она би морала да РГЗ-у доказује да је финансирала изградњу из буџета, и то на терет одређене категорије буџетских средстава. То подразумева и прилагање буџетске документације, али и документације о изградњи јер је услов да је средство изграђено из тих буџетских средстава. За утврђивање да ли је овај услов испуњен, РГЗ не поседује одговарајуће стручно знање. Такве чињенице се утврђују вештачењем, а РГЗ не може да изводи доказ вештачењем.

Приликом примене и овог основа за успостављање јавне својине показује се да је потребно да се током поступка изводе докази које РГЗ не може да изводи, тако да је и овај основ под знаком питања као основ за успостављање јавне својине АП.

- 2) Бесправно изграђени објекти који нису легализовани и уписани у катастар непокретности до истека рока за подношење захтева за успостављање јавне својине АП и ЈЛС

Под бесправно изграђеним објектима овде треба разумети све објекте који су грађени без грађевинске дозволе, са грађевинском дозволом чија важност је истекла или са грађевинском дозволом од које је одступљено, тако да се из неког од разлога не може добити употребна дозвола. Показује се у пракси да су, не само грађани, већ и држава и АП и ЈЛС претходних деценија изградиле велики број објеката без грађевинске дозволе или отпочели употребу без употребне дозволе. Из тога разлога ти објекти нису уписани у катастар непокретности, а због тога није ни могуће уписати право својине, укључујући и право јавне својине, односно државне својине.

Ако објекат није уписан у катастру непокретности и није на њему уписана државна својина, а тиме ни право коришћења, није могуће ни спровести редован поступак успостављања јавне својине АП и ЈЛС. Али, то није била сметња за успостављање државне својине по Закону о средствима у својини Републике Србије. Тиме се долази у ситуацију да је објекат који је припадао АП или ЈЛС прешао у државну својину, али да није могуће да се на њему успостави јавна својина АП или ЈЛС по основу Закона о јавној својини јер није могуће спровести поступак који води РГЗ, због тога што објекат није уписан у катастар непокретности, а ни право јавне својине на њему се не може уписати у катастар непокретности.

Евентуално озакоњење применом одредаба Закона о озакоњењу објеката³⁷ је могуће. Међутим, ако је озакоњење извршено након истека рока за подношење захтева, онда није могуће поднети захтев због истека рока, иако је по основу озакоњења објекат уписан у катастар непокретности. Али, чак и да је озакоњење извршено пре истека рока за подношење захтева, Закон о јавној својини предвиђа као један од три поменута позитивна услова да, услов да је АП или ЈЛС уписана као корисник на дан ступања на снагу Закона о јавној својини³⁸, а то је био 6. октобар 2011. године. Како је Закон о озакоњењу објеката ступио на снагу 27. новембра 2011. године (након ступања на снагу Закона о јавној својини), то значи да АП и ЈЛС не могу ни у једном случају да успешно траже претварање државне својине у јавну својину АП и ЈЛС ако је реч о објекту који није имао употребну дозволу (и није био уписан у катастар непокретности) на дан ступања на снагу Закона о јавној својини.

Озакоњење објеката може представљати проблем за државу, чак и ако је истекао рок за подношење захтева за успостављање јавне својине АП и ЈЛС. Ако је реч о објектима који нису законито изграђени и нису озакоњени, РГЗ не може да изврши упис права јавне својине у корист државе јер ни објекат није уписан у катастар непокретности, а ако јесте, на њему се не може уписати право својине све док не буде озакоњен. За објекте чији је корисник била АП или ЈЛС у време ступања на снагу Закона о јавној својини, ако се тај објекат (макар и неправно изграђен) налазио на земљишту у својини Републике Србије, а АП или ЈЛС уписане као корисници, оне стичу право јавне својине на земљишту по самом Закону, дана 11. септембра

37) „Службени гласник РС“, бр. 96/15, 83/18, 81/20 – одука УС, 1/23 – одлука УС и 62/23.

38) Члан 72. став 4. ЗЈС.

2009. године³⁹. Није битно да ли је стицање права својине у корист АП и ЈЛС уписано у катастар непокретности јер за упис овај закон предвиђа да има само декларативни карактер⁴⁰. За Републику Србију то значи да она неће моћи да тражи озакоњење објекта јер не испуњава услов да власник земљишта на коме је објекат изграђен нема право коришћења тог земљишта, нити право закупа у смислу одредаба Закона о озакоњењу објеката⁴¹. Имајући у виду све наведене одредбе релевантних закона, није јасно како би ова ситуација била разрешена тако да се омогући озакоњење, осим да АП, односно ЈЛС уступи право јавне својине или право јавне својине држави или право коришћења, али је могуће и да оне то не желе.

3) Непокретности за које је раскинут уговор о промету непокретности након истека рока за подношење захтева

За разлику од претходних ситуација које се могу очекивати релативно често у пракси, могуће су и неке ређе ситуације, али и оно што се дешава ретко треба имати у виду и решити прописом. Наиме, постоје ситуације у којима је АП, односно ЈЛС закључила уговор о промету непокретности (уз сагласност Владе⁴²) којим отуђује непокретност из државне својине. То могу бити различите непокретности, укључујући и станове за које је закључен уговор о откупу стана, у складу са одредбама Закона о становању⁴³.

Ако неки од уговора о промету непокретности буде раскинут, поништен или из других разлога престане да важи, по правилу ће се вршити реституција, што значи враћање непокретности у државину продавца (АП или ЈЛС), али и успостављање претходног облика својине, што је у неким случајевима била државна својина. Ако се враћање у државну својину догоди након истека рока за подношење захтева за успостављање јавне својине АП и ЈЛС, оне не могу поднети захтев јер је рок истекао. Закон не предвиђа продужење рока, нити садржи специјалне норме за овакве ситуације.

Из угла општих норми и принципа правичности, у оваквим ситуацијама не би смело да се дозволи да се сматра да је рок протекао, ако за

39) Члан 102. став 12. Закона о планирању и изградњи.

40) Члан 102. став 15. Закона о планирању и изградњи.

41) Члан 10. став 2. Закона о озакоњењу објеката („Службени гласник РС“, бр. 96/15, 83/18, 81/20 – одлука УС, 1/23 – одлука УС и 62/2023).

42) Чланом 85. ЗЈС предвиђена је и могућност конвалидације уговора закључених без сагласности Владе, ако су испуњени услови предвиђени тим законом.

43) Закон о становању („Службени гласник РС“, бр. 50/92, 76/92, 84/92 – испр., 33/93, 53/93, 67/93, 46/94, 47/94 – испр., 48/94, 44/95 – др. закон, 49/95, 16/97, 46/98, 26/01, 101/05 – др. закон, 99/11 и 104/16 – др. закон).

време тока рока субјект који има право да поднесе захтев није могао да га поднесе (јер је непокретност била у својини купца). АП и ЈЛС не смеју бити стављене у ситуацију да не могу да поднесу захтев ни док рок тече, а ни након истека рока, као ни било који други субјект када се прописује да се захтев за остваривање неког права може поднети само у одређеном року.

4) Објекти на територији друге државе

Закон о јавној својини предвиђа исти принцип за успостављање права јавне својине АП и ЈЛС и када је реч о објектима на територији бивших југословенских република⁴⁴, али и за објекте у иностранству, генерално, што значи и у случајевима када се они не налазе на територији бивших југословенских република⁴⁵, већ и трећих држава. Објекти на територијама бивших југословенских република некада су били у друштвеној својини у време распада СФР Југославије, али су постојали уписи неког права на њима. Некада је уписивано право располагања, а некада и друга права, као право коришћења, држања и др. У неким републикама, као и у већем делу Републике Србије у то време, нису постојали регистри у које је могла да буде уписана својина на објекту. У Србији је у време распада СФРЈ само у Војводини постојао регистар непокретности у облику земљишних књига. У неким ЈЛС постојале су земљишне књиге (Београд, Смедерево, Смедеревска Паланка, Крагујевац и Ниш), али се нису уредно водиле, тако да је ефекат њиховог постојања скоро занемарљив. У осталом делу Србије постојао је само катастар земљишта, у који се уписивало земљиште, али не и објекти, а и на земљишту се није уписивало право својине, већ држање, односно коришћење. Примењивао се и тапијски систем, али у пракси изузетно ретко. Слично стање је било и у Македонији, Босни и Херцеговини и Црној Гори. У Хрватској и Словенији су постојале земљишне књиге које су вођене уредно.

Из одредаба којима се уређује успостављање јавне својине АП и ЈЛС⁴⁶ проистиче да се исти поступак успостављања јавне својине примењује и у ситуацији када се објекат налази на територији Републике Србије и на територији неке од бивших република СФРЈ. Овакво решење занемарује неколико битних околности.

Прво, на територијама бивших југословенских република у данашње време не постоји истоветан систем вођења евиденције о непокретностима и уписа права на њима као у Републици Србији. Дру-

44) Члан 72. став 5. алинеја 7. ЗЈС.

45) Члан 72. став 3. ЗЈС.

46) Чл. 76-80 ЗЈС.

го, и у време ступања на снагу Закона о јавној својини, и пре његовог ступања на снагу, није у свим бившим републикама постојала могућност уписа објеката на исти начин као у Србији. Треће, у републикама у којима је и постојала могућност уписа на сличан начин као у Србији, не може се очекивати да су те републике примениле одредбе нашег Закона о средствима у својини Републике Србије и уписале државну својину наше државе на непокретностима на које се тај закон примењивао. Четврто, још мање се може очекивати да ће у бившим републикама СФРЈ, а сада самосталним државама, бити примењен Закон о јавној својини Републике Србије и да ће се по поступку прописаном нашим законом вршити упис права јавне својине у корист АП и ЈЛС. Исто важи и за упис права јавне својине Републике Србије по службеној дужности након истека рока за подношење захтева. Пето, чак и да желе да упишу право јавне својине у корист Републике Србије или АП, односно ЈЛС, можда то није могуће због тога што правни систем те државе не познаје јавну својину као стварно право. И у Републици Србији и у републикама бивше СФРЈ (а тако је и у другим државама) могу се уписивати само стварна права која предвиђа и уређује правни систем те државе.

Када је реч о нормама које важе за непокретности, пре свега за стицање и промет права својине, општеприхваћен принцип и код нас и у другим државама је принцип важења домаћег права – права државе на чијој територији се налази непокретност. Исто важи и за поступке који се односе на непокретности – поступке уписа и спорове о непокретностима. Због тога се не може очекивати да ће у бившим југословенским републикама бити примењен Закон о јавној својини Републике Србије, не само због наведених разлога, већ и због суверености тих држава. Ако би оне примењивале наше прописе, то би значило да држава Србија врши власт на њиховој територији и да су те државе под јурисдикцијом Републике Србије.

5) Непокретности подобне за враћање у поступку денационализације

Из права на успостављање јавне својине АП и ЈЛС изузете су и непокретности за које је поднет захтев за реституцију (враћање) национализоване имовине⁴⁷, у складу са Законом о враћању одузете имовине и обештећењу⁴⁸. Закон не искључује успостављање јавне својине Републике Србије и на тим непокретностима, већ само успостављање јавне својине АП и ЈЛС. За непокретности за које је поднет захтев Агенцији за реституцију прописана је забрана отуђења и опте-

47) Члан 78. ЗЈС.

48) „Службени гласник РС“, бр. 72/11, 108/13, 142/14 и 88/15 – одлука УС.

ређења до окончања поступка према захтеву за реституцију⁴⁹. Ова забрана подједнако важи и за Републику Србију и за АП и ЈЛС. Није јасно због чега је искључено успостављање јавне својине АП и ЈЛС јер ту није реч о отуђењу, а могућност реституције се не угрожава због тога што се непокретност налази у јавној својини АП или ЈЛС⁵⁰, бар ништа више од тога што се налази у јавној својини Републике Србије.

Успостављање јавне својине АП и ЈЛС је, према Закону о јавној својини, ипак могуће ако подносилац захтева уз захтев приложи једно од два решења: решење Агенције за реституцију којим се одбија захтев за враћање имовине и обештећење или решење којим се утврђује право на обештећење, чиме се искључује право на враћање имовине ранијем власнику. Законом је прописано да се једно од ова два решења може поднети или уз захтев или накнадно⁵¹. За подношење решења уз захтев нема дилеме шта то значи. Али, ако се решење подноси „накнадно“, није јасно када, тј. до када се оно може поднети накнадно. Шта треба да уради РГЗ који је примио захтев без приложеног решења? Да одлучи о захтеву или да чека неки период ради могућности накнадног прилагања решења? Осим тога, он би морао да добије и информацију од подносиоца захтева, у самом захтеву, да ће накнадно поднети једно од решења. Међутим, и ако подносилац захтева пружи такву информацију, орган који води поступак нема основ да чека на прилагање решења. Закон о општем управном поступку познаје институт прекида поступка⁵². Али, разлози за прекид поступка таксативно су набројани у том члану и не могу се проширивати. Дозвољено је да се другим законом предвиди прекид поступка из неког другог разлога, али то мора бити изричито предвиђено неким другим законом. Законом о јавној својини није предвиђено за ову ситуацију да ће РГЗ прекинути поступак и чекати (не зна се ни колико) да подносилац захтева накнадно поднесе решење. Због тога, решење се може поднети накнадно само у неком краћем року од дана подношења захтева, све док орган који води поступак не одлучи о захтеву, а он је по правилу дужан да одлучи у року од 30 дана. Због тога ова могућност накнадног подношења једног од двају наведених решења као прилог уз захтев, иако није немогућа, практично никад или скоро никад неће моћи да се искористи.

49) Члан 62. Закона о враћању одузете имовине и обештећењу.

50) Према члану 15. Закона о враћању одузете имовине и обештећењу, могу се вратити непокретности не само у својини Републике Србије, већ и у својини АП и ЈЛС.

51) Члан 78. став 5. ЗЈС.

52) Члан 100. Закона о општем управном поступку („Службени гласник РС“, бр. 18/16, 95/18 – аутентично тумачење и 2/23 – одлука УС).

АП или ЈЛС због разлога који су наведени, вероватно неће ни поднети захтев, ако нису у стању да прибаве једно од наведених решења. Када Агенција за реституцију буде решила о захтеву за реституцију, можда већ буде касно да се поднесе захтев за успостављање јавне својине јер је протекао прописани рок. Према статистичким подацима преузетим са интернет странице Агенције за реституцију, из Информатора о раду⁵³ од 1. октобра 2022. године, Агенција за реституцију, на тај дан, имала је још нерешених око 15% захтева (приближно око 12.000 захтева), тако да ће се поступак водити још дуго након истека рока за подношење захтева за успостављање јавне својине АП и ЈЛС којима је захтев за подношење захтева РГЗ-у истекао.

III. Успостављање приватне својине јавних предузећа и друштава капитала на средствима у државној својини

1. Средства на којима се успоставља приватна својина јавних предузећа

Закон о јавној својини предвидео је и могућност успостављања својине јавних предузећа на средствима у својини Републике Србије, применом сличних критеријума за одређење на којим средствима се она може успоставити са критеријумима који важе за успостављање јавне својине АП и ЈЛС. Према истим принципима успоставља се и својина друштава капитала чији је оснивач, односно члан Република Србија, АП или ЈЛС. За разлику од ситуације када се на средствима у државној својини успоставља јавна својина АП или ЈЛС, својина јавног предузећа није јавна својина већ приватна својина⁵⁴. Исто важи и за својину друштава капитала.

Средства на којима се успоставља приватна својина јавних предузећа су такође средства која су, на дан ступања на снагу Закона о јавној својини, у државној својини. Изузета су одређена средства (комуналне мреже, непокретности које служе за остваривање прихода

53) Стр. 48. Информатора о раду. Информатор о раду доступан је на адреси: <https://www.restitucija.gov.rs/informator.php>

54) Према члану 86. Устава Републике Србије, постоје три облика својине – јавна, приватна и задружна. Како својина јавног предузећа није ни задружна ни јавна, преостаје само могућност да је то приватна својина.

органа и организација Републике Србије, АП и ЈЛС,⁵⁵ непокретности које се не могу улагати у основни капитал, као и непокретности које могу бити искључиво у јавној својини⁵⁶) од могућности успостављања приватне својине ЈП и друштва капитала. И одредбама о поступку успостављања приватне својине изузета је још једна група средстава која су углавном обухваћена материјалноправним изузецима⁵⁷.

2. Стицање својине јавних предузећа као улог у њихов основни капитал

Правна последица која се не појављује приликом успостављања јавне својине АП и ЈЛС, код јавних предузећа и друштва капитала јесте то да се средства на којима ЈП и друштво капитала стиче приватну својину сматрају улогом у основни капитал. По основу тог улога, стиче удео (акције у друштву капитала које је акционарско друштво) оснивач, односно члан тог друштва (Република Србија, АП или ЈЛС)⁵⁸.

Закон изузима од стицања удела или акција ситуације када је оснивач (члан) стекао уделе (акције) по основу улагања тог средства пре ступања на снагу Закона о јавној својини. Ово је могуће у ситуацијама када је оснивач (члан) унео у основни капитал ЈП или друштва капитала право коришћења. Право коришћења се сматра имовинским правом које има одређену новчану вредност и може бити уложено у основни капитал. Ако је право коришћења било уложено у основни капитал ЈП или друштва капитала пре ступања на снагу Закона о јавној својини, оснивач (члан) је већ стекао удео (акције) по том основу. Након ступања на снагу Закона о јавној својини, успоставља се право својине ЈП или друштва капитала, али нема стицања нових удела (акција).

55) Члан 20. став 2. ЗЈС.

56) Члан 72. став 7. ЗЈС.

57) Члан 82. став 4. ЗЈС.

58) Члан 72. став 10. ЗЈС.

3. Поступак успостављања приватне својине ЈП и друштва капитала

Поступак успостављања приватне својине ЈП и друштва капитала углавном је уређен по истим принципима као и поступак успостављања јавне својине АП и ЈЛС. Поступак се води пред органом који води евиденцију о непокретностима и правима на њима (РГЗ). Уз захтева се мора поднети и акт којим оснивач ЈП (члан друштва капитала) даје сагласност за успостављање права приватне својине ЈП (друштва капитала), као и акт којим се на одговарајући начин мења оснивачки акт.

Промена оснивачког акта треба да се односи на повећање основног капитала услед уношења улога оснивача (члана) у основни капитал. Али, ако је повећање основног капитала већ извршено, Закон не предвиђа да ли има разлике у поступку. Иако ЗЈС то не предвиђа изричито, не може се тражити да се поднесе доказ о променама оснивачког акта ако се он не мења, управо због тога што сам ЗЈС тако прописује. Учињен је још један пропуст који се односи на друштва капитала. Ако је то друштво капитала акционарско друштво, његов оснивачки акт уопште није могуће мењати током постојања друштва⁵⁹, тако да акционарска друштва не би могла да испуне овај услов јер је њега немогуће испунити.

И за подношење захтева ЈП и друштва капитала прописан је рок који је идентичан са роком прописаним за успостављање јавне својине АП и ЈЛС, који је истекао 31. децембра 2021. године⁶⁰. Поводом овог поступка важи све што је речено за поступак успостављања јавне својине АП и ЈЛС у погледу надлежности органа, немогућности подношења захтева, случајева у којима РГЗ не може да изврши упис и др.

IV. Ефекти норми о успостављању права јавне својине АП и ЈЛС и приватне својине јавних предузећа и друштва капитала

Нема публикованих статистичких података о ефектима примене одредаба Закона о јавној својини којима је уређено успостављање јавне својине АП и ЈЛС и приватне својине јавних предузећа и друштва капитала, али је општи утисак да су ефекти врло скромни. Наро-

⁵⁹) Члан 12. став 3. Закона о привредним друштвима („Службени гласник РС“, бр. 36/11, 99/11, 83/14 – др. закон, 5/15, 44/18, 95/18, 91/19 и 109/21).

⁶⁰) Члан 82а ЗЈС.

чито се из јединица локалне самоуправе истиче да постоји потреба да се успостављање својине уреди другачије. Није реч само о року за подношење захтева, односно продужењу рока. Поступак успостављања је уређен тако да га је немогуће применити у многим случајевима. Због тога се појављују правне празнине које није могуће поупити тумачењима, као и немогућност остваривања права на успостављање својине у прописаном року, за шта се не може рећи да је реч о немарности, незаинтересованости и сл.

Прво, Закон о јавној својини предвиђа и уређује поступак успостављања јавне својине, укључујући и јавну својину Републике Србије, искључиво преко катастра непокретности, са изузетком средстава која се по самом закону стичу у својини Републике Србије, АП и ЈЛС. У случају пропуштања рока за подношење захтева Закон предвиђа да је РГЗ дужан да по службеној дужности изврши упис права својине у корист Републике Србије⁶¹. Међутим, Закон не предвиђа шта се дешава са средствима која нису уписана у катастар непокретности из различитих разлога (најчешће због тога што немају употребну дозволу). Законом није предвиђено да због пропуштања рока за подношење захтева Република Србије стиче право јавне својине према самом закону, већ уписом у катастар непокретности. За средства која нису уписана у катастар непокретности остаје нејасно у ком се облику својине налазе и када и како ће бити разрешено питање својине на њима.

Слично је и са средствима која сада јесу уписана у катастар непокретности, али нису била уписана на дан ступања на снагу Закона о јавној својини. Закон предвиђа стицање јавне својине АП и ЈЛС само на средствима која су на дан његовог ступања на снагу била у катастру непокретности уписана као средства у државној својини, а као корисник АП или ЈЛС⁶², односно њихови органи или организације, а исти принцип важи и за ЈП и друштва капитала.

Али, ако на дан ступања ЗЈС на снагу у катастру непокретности није била уписана ни непокретности, ни држава као власник није могла да буде уписана ни АП или ЈЛС као корисник. Ако је непокретност уписана у катастар непокретности након ступања на снагу ЗЈС као непокретност у државној својини, она не задовољава услове за упис права јавне својине АП или ЈЛС, као ни ЈП или друштва капитала јер није била уписана у катастар непокретности на дан ступања на снагу ЗЈС. Упис непокретности у катастар непокретности након ступања на снагу ЗЈС, чак и да је уписано и право коришћења АП или ЈЛС, не омогућава успостављање јавне својине АП или ЈЛС јер упис није постојао на дан ступања на снагу ЗЈС.

61) Члан 77. став 2. ЗЈС.

62) Члан 72. став 4. ЗЈС.

У претходном делу рада показано је да није могућа примена ЗЈС ни на непокретности на територијама других држава, као ни на бесправно изграђене објекте. А за бесправно изграђене објекте постоји додатан проблем у ситуацији када је АП или ЈЛС уписана као корисник грађевинског земљишта на коме се налази објекат. То спречава и Републику Србију и АП и ЈЛС да траже озакоњење. Република Србија не може да захтева озакоњење јер нема право својине на земљишту због тога што је према Закону о планирању и изградњи носилац права јавне својине постала АП или ЈЛС, ако су пре тога биле уписане као корисници земљишта. Али, озакоњење не може да тражи ни АП или ЈЛС јер не могу да се легитимишу као власници објекта.

Уочљива је још једна правна празнина са широким дејством. Закон предвиђа⁶³ да непокретности које у државној својини на основу Закона о средствима у својини Републике Србије, на дан ступања на снагу ЗЈС, постају непокретности у јавној својини Републике Србије, ако тим законом није другачије предвиђено. Међутим, недостаје одређење када оне постају непокретности у јавној својини Републике Србије. Није речено да је то дан ступања на снагу ЗЈС, а не може се ни претпоставити да је то дан ступања на снагу тог закона због одредбе да се у једном дужем периоду од око 10 година могло захтевати успостављање јавне својине АП или ЈЛС, односно приватне својине ЈП и друштва капитала. Када би успостављање јавне својине Републике Србије наступило ступањем на снагу ЗЈС, то би морало да значи да се врши пренос права јавне својине из јавне својине Републике Србије, нпр. у јавну својину ЈЛС. Али, ЗЈС то не предвиђа. Он предвиђа да се јавна својина ЈЛС успоставља на државној својини, а не на јавној својини Републике Србије.

Други могући датум за примену одредбе о преласку државне својине у јавну својину Републике Србије могао би да буде датум када је истекао рок за подношење захтева (31. децембар 2021). Међутим, ЗЈС за ту ситуацију (када је пропуштен рок за подношење захтева) предвиђа да је РГЗ дужан да по службеној дужности, према самом Закону изврши упис права јавне својине у корист Републике Србије⁶⁴. То значи да Република Србија стиче право јавне својине уписом у катастар непокретности, а не према самом закону када истекне рок за подношење захтева.

Трећег могућег датума, нема. Одредба којом се предвиђа стицање јавне својине Републике Србије према самом закону⁶⁵ (и без уписа у катастар непокретности) садржи правну празнину – не одређује када она стиче јавну својину по самом закону. Ова правна празнина, показало се у анализи, не може да се попуни тумачењем. Због тога

63) Члан 72. став 1. ЗЈС.

64) Члан 77. став 2. ЗЈС.

65) Члан 72. став 1. ЗЈС.

она остаје неприменљива, што оставља без одговора питање како успоставити јавну својину било ког од субјеката који може бити носилац права јавне својине у ситуацијама када није могућ упис у катастар непокретности, а број таквих непокретности је велики.

V. Закључак

И из анализе норми Закона о јавној својини и из праксе, показало се да је овај закон у великом броју случајева неприменљив за успостављање права јавне својине АП и ЈЛС, односно приватне својине ЈП и друштва капитала на која се односи. Успостављање се показало као могуће само у ситуацијама које су могле да задовоље три критеријума кумулативно: да је средство (објекат) уписан у катастар непокретности; да је као корисник уписана АП или ЈЛС (или њихови органи или организације); да су ова два услова задовољена на дан ступања на снагу ЗЈС. Овде остављамо по страни изузетке због којих неће доћи до успостављања иако су испуњени ови услови⁶⁶, посвећујући пажњу ситуацији у којој су услови испуњени и нема сметњи за успостављање јавне својине АП и ЈЛС, односно приватне својине ЈП и друштва капитала. У овим ситуацијама су сви ови субјекти који су имали право да поднесу захтев за успостављање јавне својине, по правилу и поднели захтев. Вероватно има пропуштања и ситуација у којима захтев није поднет, иако је могао да се поднесе. У тим случајевима не може се замерити законским решењима. Пропуштање могућег стицаоца права да врши своје право, односно успостави своје право својине иде њему на штету, што је у складу са једним од општих принципа права – да онај ко се немарно понаша према свом праву треба да трпи последице своје немарности. Ипак, и у овим ситуацијама, ако је због пропуштања рока за подношење захтева у катастар непокретности уписана Република Србија као носилац права својине, још увек не значи да је изгубљена могућност да АП или ЈЛС стекну право јавне својине на тим средствима. Непокретности у јавној својини могу се преносити са једног на другог носиоца права јавне својине без накнаде⁶⁷. Уколико је држава доношењем Закона о јавној својини заиста желела да АП и ЈЛС стекну јавну својину (уместо права коришћења средства у државној својини), она тај ефекат може да оствари и након пропуштања рока за подношење захтева за успостављање јавне својине АП и ЈЛС, нарочито када је то средство

66) Реч је о изузетцима због тога што неко средство може бити искључиво у својини Републике Србије, или је неопходно за рад њених органа, итд.

67) Члан 26. ЗЈС.

постало средство у државној својини по основу Закона о средствима у државној својини, а пре тога је припадало АП или ЈЛС. Реч је о ситуацијама у којима би се успостављање јавне својине АП и ЈЛС пре могло квалификовати као враћање својине, односно враћање одузетог средства. Ако је то средство припадало АП или ЈЛС, а нарочито ако је оно стечено из средстава њихових буџета, онда треба и да им буде враћено јер за одузимање које је извршено Законом о средствима у својини Републике Србије није плаћена никаква накнада. Због тога, нема разлога ни да рок за подношење захтева буде преклузиван, а нема разлога ни да се питање успостављања јавне својине АП и ЈЛС решава пред РГЗ-ом, а нарочито не искључиво пред тим органом.

Ситуације које се не уклапају у прописана три услова за успостављање јавне својине АП и ЈЛС у пракси су бројније од оних које се могу подвести под те услове. Нема статистичких података, али је општи утисак такав. У овом тексту наведене су различите ситуације код којих се показује да није могуће применити одредбе о упису у катастар непокретности на основу захтева АП или ЈЛС и детаљније је образложено због чега то није могуће. Подсећања ради, реч је о следећим ситуацијама: објектима који нису уписани у катастар непокретности; објектима за које није добијена употребна дозвола, а за неке ни грађевинска; објектима на територији других држава; објектима грађеним из буџетских средстава АП; објектима који су у катастар непокретности уписани након ступања на снагу ЗЈС; објектима за које је раскинут или поништен уговор о отуђењу из јавне (државне својине) након ступања на снагу ЗЈС; непокретностима за које је постојала могућност реституције бившим власницима према Закону о враћању одузете имовине и обештећењу и др. У свим овим ситуацијама није постојала могућност да АП или ЈЛС поднесу захтев за успостављање јавне својине јер нису задовољена наведена три услова, тако да је рок за подношење захтева истекао, а да АП и ЈЛС нису ни могле да искористе своје право на подношење захтева. Овакав начин уређења односа није у складу са принципом права да – када се неко право даје одређеном субјекту и оставља му се рок у коме он мора да предузме неку радњу да би остварио то право, поступак остваривања права не може бити уређен тако да он и не може да поднесе захтев. Стварање привида да се право даје, а стварно се не даје није прихватљив начин уређења односа.

Ако није реч о „чистој“ ситуацији када су испуњена сва три услова, не само да АП и ЈЛС не могу да остваре своје право на успостављање јавне својине, већ није јасно ни каква је коначна судбина права државне својине која је затечена на дан ступања на снагу Закона о јавној својини. Закон предвиђа да средства у државној својини по-

стају средства у јавној својини Републике Србије⁶⁸, али не предвиђа када. То није дан ступања тог закона на снагу јер није предвиђено да тог дана сва средства постају средства у јавној својини Републике Србије, већ да она остају у државној својини, а АП и ЈЛС имају могућност да поднесу захтев за успостављање јавне својине. То није ни датум када је истекао рок за подношење захтева (31. децембар 2021) јер ће тог дана доћи до уписа јавне својине Републике Србије само на средствима за која је могућ упис, из чега проистиче да се само уписом стиче јавна својина. За сва средства за која није могућ упис јавне својине у катастар непокретности (бесправна градња, непокретности на територији друге државе, итд.) не постоји норма у ЗЈС којом се предвиђа да та средства према самом Закону (без уписа у катастар непокретности) постају, одређеног дана, средства у јавној својини Републике Србије.

Додатна препрека за успостављање јавне својине АП и ЈЛС (исто и за ЈП и друштва капитала) јесте и то што према Закону о јавној својини, једини поступак успостављања јавне својине јесте поступак уписа промене у катастар непокретности који води РГЗ. РГЗ је стављен у положај да не само одлучује о захтеву за упис промене, што и јесте његова надлежност, већ и да одлучује о праву да се захтева упис промене у материјалном смислу, чак и када је то право спорно. Оно што је редован поступак уписа који води РГЗ јесте упис промене на основу исправа, а не упис промене на основу изјава сведока и вештачења. Поступак пред РГЗ-ом није контрадикторан поступак – поступак у коме учествују странке са супротстављеним интересима и у коме могу износити своје супротне ставове. У редовном поступку уписа промене у катастар непокретности РГЗ се не упушта у основаност навода и истинитост исправа, већ примењује принцип формалне оцене доказа – да ли је нека исправа подобна за упис промене, а не и да ли је у њој у складу са правом, или противно праву признато неко стварно право које се уписује. Закон о јавној својини га је ставио у положај као да треба да води двостраначки, контрадикторан поступак, и да процењује доказе које не може ни да изведе у поступку који он води, и да на карају призна да постоји или одлучи да не постоји право које је основ за упис промене. Овај орган нема ни могућности, ни овлашћења да то ради, ни према општим прописима – пре свега Закону о општем управном поступку, ни према специјалним прописима – Закону о поступку уписа у катастар непокретности и водова и Закону о јавној својини. Норме ЗЈС су применљиве само у наведеној чистој ситуацији – ситуацији у којој су испуњена сва три поменута

68) Члан 72. став 1. ЗЈС.

услова. Али, ако нису, РГЗ неће моћи да одлучи о захтеву за успостављање јавне својине АП и ЈЛС, осим да га одбаци, односно одбије, иако би према чињеницама требало да буде усвојен. И овде је Закон о јавној својини у супротности са основним принципима права – принципом да орган коме је додељена надлежност за одлучивање у одређеној правној ствари мора имати и овлашћења да о томе одлучује на основу закона, и да одлучивање мора бити у складу са нормама којима се уређује поступак који тај орган води.

Један од ефеката решења ЗЈС јесте и тај да још постоји државна својина у смислу прописа који су били на снази пре тог закона. Државна својина по претходним прописима није исто што и јавна својина Републике Србије. То предвиђа и сам ЗЈС када прописује да ће се, под одређеним условима, на средствима у државној својини успоставити јавна својина Републике Србије. Само превођење из једног својинског режима у други, иако се не мења титулар права, показује да није реч о истом праву. За право државне својине (које није јавна својина Републике Србије) важећи прописи не садрже норме које га уређују. Нису јасна овлашћења државе на тим средствима које користе АП и ЈЛС, осим што изгледа да држава, након ступања на снагу ЗЈС има на њима само „голу својину“, али својину које се ипак не одриче.

У нормама којима се уређују прелазни период, предвиђено је да на непокретностима које су у државној својини према претходним прописима, а користе их органи и организације АП или ЈЛС, АП и ЈЛС стичу посебна својинска овлашћења⁶⁹. Ова овлашћења им омогућавају да непокретност користе, али и да према њој предузимају све радње располагања⁷⁰, осим отуђења из јавне својине без сагласности Владе. Располагање према одредбама ЗЈС подразумева, између осталог: давање ствари на коришћење; давање у закуп; пренос права јавне својине на другог носиоца права јавне својине, укључујући и размену; заснивање хипотеке; улагање у капитал и отуђење из јавне својине које је искључено без сагласности Владе. За овај режим посебних својинских овлашћења ЗЈС прописује да важи до правоснажности решења о упису права јавне својине према захтеву АП или ЈЛС, односно приватне својине, по захтеву ЈП или друштва капитала. Одредба не предвиђа да се посебна својинска овлашћења АП и ЈЛС гасе истеком рока за подношење захтева, већ само правоснажношћу решења о упису права својине, па чак ни правоснажношћу решења којим се одбија захтев АП и ЈЛС за упис права јавне својине. Ово

69) Члан 80. ЗЈС.

70) Овде је реч о располагању у смислу члана 26. ЗЈС.

је још једна од одредаба која ствара „вечно нерешену ситуацију“, ситуацију у којој ће Република Србија остати „вечити“ власник, а АП и ЈЛС „вечити“ корисници. За разлику од других норми које су претходно коментарисане, које важе само за ситуације у којима је непокретност на дан ступања на снагу ЗЈС била уписана у катастар непокретности као непокретност у државној својини, одредбе о посебним својинским овлашћењима важе и за непокретности које нису тада биле уписане у катастар непокретности јер одредбе о посебним правима важе за све ситуације које се не помињу у члану 72. ЗЈС. Оне важе, пре свега, за ситуације из ст. 4. и 5. али се став 4. позива на став 3, а став 3, на став 1. тога члана, тако да се тиме обухватају и уписане и неуписане непокретности у катастар непокретности.

Закључци које се могу извести из анализе текста ЗЈС и његове примене јесу:

1. Потребно је донети измене и допуне ЗЈС којима ће се уредити систем успостављања јавне својине АП и ЈЛС (укључујући и приватну својину ЈП и друштава капитала) тако да се он може применити на све ситуације. Ове односе не треба уредити тако да се норме које их уређују могу применити само на неке ситуације и да права на великом броју непокретности остају нерешена, као што то чини ЗЈС.
2. Републички геодетски завод не може да води поступке у којима треба да решава спорне односе, да изводи доказе вештачењима, саслушањем сведока и да истовремено решава спор о праву и врши упис права. Улога овог органа мора бити таква да само врши уписе на основу неоспорних доказа, и то исправно, процењујући само њихову формалну исправност и тачност у погледу података које садрже.
3. Решавање имовинско-правних спорова је у надлежности судова и мора бити предвиђена могућност судске заштите у поступку пред редовним судовима и привредним судовима, а не само у поступку пред Управним судом.
4. Потребно је коначно отклонити све ефекте које је произвео Закон о средствима у својини Републике Србије и дати пуна својинска овлашћења свим носиоцима права јавна својине, као и другим субјектима који су носиоци приватне својине.

Литература

1. Закон о враћању одузете имовине и обештећењу („Службени гласник РС“, бр. 72/11, 108/13, 142/14 и 88/15 – Одлука УС)

2. Закон о јавној својини (“Службени гласник РС”, бр. 72/11, 88/13, 105/14, 104/16 - др. закон, 108/16, 113/17, 95/18 и 153/20)
3. Закон о озакоњењу објеката („Службени гласник РС“, бр. 96/15, 83/18, 81/20 – одлука УС, 1/23 – одлука УС и 62/23)
4. Закон о општем управном поступку („Службени гласник РС“, бр. 18/16, 95/18 – аутентично тумачење и 2/23 – одлука УС)
5. Закон о планирању и изградњи („Службени гласник РС“, бр. 72/09, 81/09 – испр., 64/10 – одлука УС, 24/11, 121/12, 42/13 – одлука УС, 50/13 – одлука УС, 98/13 – одлука УС, 132/14, 145/14, 83/18, 31/19, 37/19 – др. закон, 9/20, 52/21 и 62/03)
6. Закон о поступку уписа у катастар непокретности и водова („Службени гласник РС“, бр. 41/18, 95/18, 31/19 и 15/20)
7. Закон о привредним друштвима („Службени гласник РС“, бр. 36/11, 99/11, 83/14 – др. закон, 5/15, 44/18, 95/18, 91/19 и 109/21)
8. Закон о средствима у својини Републике Србије („Службени гласник РС“, бр. 53/95, 3/96 – испр., 54/96, 32/97 и 101/05 – др. закон)
9. Закон о становању („Службени гласник РС“, бр. 50/92, 76/92, 84/92 – испр., 33/93, 53/93, 67/93, 46/94, 47/94 – испр., 48/94, 44/95 – др. закон, 49/95, 16/97, 46/98, 26/01, 101/05 – др. закон, 99/11 и 104/16 – др. закон)
10. Устав Републике Србије („Службени гласник РС“, бр. 1/90)
11. Устав Републике Србије („Службени гласник РС“, бр. 98/06 и 115/21)
12. Интернет страница Агенције за реституцију, посећена дана 18. августа 2023. године:
<https://www.restitucija.gov.rs/informator.php>

Establishment of public property rights on state-owned real estate in favour of autonomous provinces and local self-government units

Abstract

The Law on Public Property stipulates the establishment of public property rights over state-owned property, in favour of the Republic of Serbia, autonomous province and local self-government units. These stipulations were first prescribed by the Law on Public Property of 2011 and, among other things, changed the form of property. Before this law, the Republic of Serbia had the right to own property, and the category of public owned property did not exist. It was introduced into the legal system by the Constitution of 2006, but in addition to the provisions of the Constitution, legal regulations are also required for its application in practice.

In addition to changing the form of property of the Republic of Serbia, the Law on Public Property also contains provisions that provide for the establishment of public-owned property for the benefit of the autonomous province and local self-government unit. Those regulations should remove the legal effect of the stipulations that made possible the nationalization of property, according to which any immovable property that at a certain moment belonged to an autonomous province, a local self-government unit, but also to public companies and other legal entities founded by the Republic, AP or LGUs, is state owned property.

The procedure for establishing public property of AP and LGUs and private property of public companies and stock companies is regulated by the Law on Public Property in a specific manner. The method is specific due to the fact that the jurisdiction for fulfilling the conditions for the establishment of public property is assigned to the authority that manages the real estate cadastre, the Republic Geodetic Institute. Another uniqueness of this procedure is that the right to establish property rights is time-limited, except for the Republic of Serbia. The deadline prescribed for submission of requests by AP and LGUs has expired, which gives the impression that AP and LGUs have permanently lost the right to establish public property rights by missing the deadline. With the last extension, the deadline expired on December 31, 2021. The analysis of the grounds for establishing public property rights and the possibilities arising from that, shows that even before the deadline for submitting the request, it was not possible in all

situations to establish public property rights in the proceedings before the Republic Geodetic Institute - the competent authority for real estate cadastre. Now, when the deadline for submitting the request has expired, it still cannot be said that all possibilities of establishing public property of AP and LGUs have been lost.

This paper deals with the possibilities for establishing public property rights on real estate in favour of AP and LGUs even after the deadline (December 31, 2021), as well as possibilities for establishing public property rights in favour of AP and LGUs in cases where the competent real estate cadastre service cannot decide on the right to establish public property or there are other obstacles to the registration of public property rights in favour of AP and LGUs. The stipulations of the Law on Public Property and its application in practice are also analysed, including possible legal gaps and violations of the basic principles of the law.

Упутство ауторима

Рад достављен за објављивање у “Рачуноводству” треба има следеће карактеристике:

- пре наслова рада наводи се име и презиме аутора, а фуснотом наводи научно звање, односно степен образовња, назив институције односно правног лица, послови које аутор обавља, број телефона и e-mail адреса;
- рад треба да буде припремљен у електронској форми, програм Word for Windows;
- фонт за цео рад: Times NewRoman, ћирилица, величина фонта 12;
- осим главног наслова, назнаке се могу стављати за два нивоа поднаслова;
- однослови, називи табела и илустрација треба да буду нумерисани арапским бројевима;
- курзивом (*italic*) треба да се нагласе речи и фразе у тексту, али не и цели пасуси; користи се за наглашавање речи и фраза преузетих из других језика (нпр.енглеског); задебљана слова (**bold**) се користе искључиво за наслов и одређене поднасловe;
- препоручени обим рада један ауторски табак 15 страна (размак између редова 1) укључујући слике, табеле, графиконе
- рад дат за објављивање у овом часопису не сме да буде у исто време разматран за објављивање у другом часопису, нити сме да буде претходно објављиван у другом часопису, што се потврђује потписивањем посебне изјаве након добијања позитивне рецензије.

Наслов рада треба да садржи око десет речи, односно да буде написан најдуже у два реда и да појмовно најдиректније одражава садржај рада.

После наслова рад треба да има резиме, кључне речи, а након тога следи садржина рада и на крају се наводи коришћена литература.

Резиме треба да садржи општи приказ теме, методологију рада, резултате и закључак у обиму до 150 речи (око десет реченица).

Кључне речи треба да садрже највише 6-10 речи које суштински описују садржај рада за потребе претраживања; одређују се на бази одговарајућег речника који је прихваћен у конкретной области.

Наслов, резиме и кључне речи треба да буду дати на српском и енглеском језику. Уколико није извршен превод наведених делова, редакција ће организовати превод.

Садржина рада подразумева: Увод којим се наводи предмет и циљ истраживања, метод примењен у истраживању, као и конципирање садржине рада; редишни део садржине рада који одражава предмет истраживања структурно - риран са највише два нивоа поднаслова; Закључак којим се указује на резултате истраживања извршених у раду и на кључне доприносе и ограничења истраживања.

Слике, табеле и графикони, треба да буду узастопно нумерисани, слике да садрже наслов, треба да имају назнаку извора ако су преузети, табеле треба да имају заглавље. Слике и графикони треба да буду урађени у црно белој (си-

вој) техници као што се и штампа овај часопис. Табеле и графикони треба да буду припремљени у Word, Exel, Corel, Visio или SPSS формату.

Фусноте се дају при дну стране, садрже мање важне детаље, додатна објашњења, назнаке о коришћеним изворима (научној грађи, приручницима и сл), али не могу бити замена за коришћену литературу.

Правила цитирања у тексту врши се у складу са правилима АРА стила цитирања (према упутству датом линком http://www.dksg.rs/biblioteka/vodicZaCitiranje/apa_osnova.html или <http://www.apastyle.org>). Цитати у тексту рада морају бити идентични са списком референци (литературом), односно свака цитирана референца у тесту рада мора бити присутна у списку референци и обрнуто. Цитирање у тексту даје се у загради навођењем презимена аутора, године издања и стране, ако се ради о директном цитату (Марковић, 2019, 253). Ако цитирани извор има два аутора, наводе се њихова презимена (Марковић и Савић, 2018), а ако има више аутора наводи се само презиме првог аутора и након тога скраћеница и други, односно et al. (Марковић и други, 2019). Ако се презиме аутора помиње у тексту, након презимена наводи се година публикације дата у заградама, на пример,... по Марковићу (2019)....

Листа рефереци (литература) подразумева азбучни редослед (по презимену првог аутора).

- **Књига са наведеним ауторима**: Презиме аутора, иницијал(и) имена (година издања). *Наслов књиге*. Место издања : Назив издавача
Пример: Марковић М. (2019) *Ревизија јавног сектора*, Београд: Светлост.
- **Чланак у часопису**: Презиме, иницијали имена.(година). *Наслов рада*. *Назив часописа*, редни број годишта (број свеске), странице.
Марковић М.(2018) "Финансијско управљање и контрола у јавном сектору,, *Рачуноводство* (1-2), стр.252-565.
- **Нормативни акти**: Назив правног акта, назив гласила у ком је објављен, број и година објављивања.
Пример: Закон о рачуноводству, "Службени гласник РС", бр73/19.
- **Документа или базе података са интернета**: Презиме, иницијал(и) имена (година). *Наслов дела*, интернет извор, датум приступа.
Пример: Костић К. (2017) *Анализа финансијске стабилности*, преузето са http://www.nbs.rs/internet/latinica/17/konferencije_guvernera/prilozi/3_25648_koraonik.pdv, Приступљено 18 маја 2019.

Редослед коришћене литературе подразумева навођење коришћених књига, затим чланака из часописа и зборника радова са научних скупова и часописа, нормативних акта и на крају извора са интернета.

Радове достављати адресу e-mail stojanovicr@srrs.rs

Одговорни уредник

