

**UNIVERZITET ZA POSLOVNI INŽENJERING I MENADŽMENT  
EKONOMSKI FAKULTET**

**Magistarski rad**

**RAČUNOVODSTVENE I PORESKE SPECIFIKE U POSLOVANJU  
JAVNIH USTANOVA U OBLASTI KULTURE**

**Mentor: prof. dr Marijana Žiravac Mladenović**

**BANJA LUKA, MART 2020.**

**SANDRA MIHOLJČIĆ**

Pod moralnom i krivičnom odgovornošću izjavljujem da sam ja autor ovog rada te sam upoznata da sam, ukoliko se utvrdi da je rad plagijat, odgovorna za štetu počinjenu Univerzitetu za poslovni inženjering i menadžment, kao i autoru originalnog rada.

## **SAŽETAK**

U savremenim uslovima poslovanja, privredna struktura je bogata različitim vlasničkim i organizacionim oblicima preduzeća. Između svakog oblika postoje određene razlike ekonomske ili pravne prirode, pri čemu se najznačajnije razlike mogu uočiti između preduzeća koja su klasifikovana kao preduzeća u državnom i privatnom sektoru. Naime, između ove dvije grupe preduzeća postoje brojne razlike sa aspekta vlasništva, načina organizovanja, ali i po pitanju imovine, obaveza i poreskog tretmana njihovog poslovanja. Budući da je tema vezana za računovodstvene i poreske specifikacije u poslovanju javnih ustanova, sa posebnim osvrtom na javne ustanove u oblasti kulture, kao osnovni cilj rada nameće se analiza različitih aspekata poslovanja javnih ustanova u cilju testiranja postavljenih hipoteza i izdvajanja konkretnih računovodstvenih i poreskih specifikacija koje postoje između poslovanja javnih ustanova u oblasti kulture sa drugim državnim entitetima, ali i entitetima privatnog sektora.

**Ključne riječi: Državni entitet, javna ustanova, specifični oblici imovine i obaveza**

## **SUMMARY**

In modern business conditions, the economic structure is rich in various ownership and organizational forms of the enterprise. There are certain differences of economic or legal nature between each form, with the most significant differences being observed between enterprises classified as public and private sector enterprises. Namely, there are numerous differences between the two groups of companies in terms of ownership, organization, but also in terms of assets, liabilities and tax treatment of their business. Since the topic is related to accounting and tax specifics in the business of public institutions, with special reference to public institutions in the field of culture, the main objective of the work is to analyze the various aspects of the business of public institutions in order to test the hypotheses and to identify specific accounting and tax specifics that exist between the business of public cultural institutions with other state entities as well as private sector entities.

**Keywords: State entity, public institution, specific forms of assets and liabilities**

**UDK 336.226.322:681.138.7(043.3)**

## SADRŽAJ

<b>UVOD.....</b>	<b>1</b>
<b>1. TEORIJSKO I ZAKONSKO ODREĐENJE JAVNIH USTANOVA.....</b>	<b>4</b>
1.1. Pojam i definisanje javnih ustanova.....	4
1.2. Način osnivanja i nadležnost javnih ustanova.....	5
1.3. Organi upravljanja javnim ustanovama.....	6
1.4. Izvori finansiranja i planiranje budžeta javnih ustanova.....	8
<b>2. RAČUNOVODSTVENI SISTEM I FINANSIJSKO IZVJEŠTAVANJE DRŽAVE.....</b>	<b>9</b>
2.1. Karakteristike finansijskog izvještavanja države.....	10
2.1.1. Računovodstvena osnova i mjerni fokus.....	11
2.1.2. Upotreba fondovskog računovodstva.....	18
2.1.3. Uključivanje budžeta u sistem finansijskog izvještavanja.....	18
2.2. Ciljevi finansijskog izvještavanja.....	19
2.3. Korisnici finansijskih izvještaja.....	22
2.4. Oblikovanje računovodstvenog sistema države.....	23
2.5. Trezorsko poslovanje.....	26
2.5.1. Pojam i funkcije trezora.....	26
2.5.2. Trezor Republike Srpske.....	31
2.5.3. Tehnička ograničenja trezorskog sistema izvještavanja.....	32
2.6. Računovodstvene specifičnosti javnih ustanova.....	35
2.6.1. Specifični oblici imovine javnih ustanova.....	35
2.6.2. Obaveze specifične za državne entitete.....	41
2.7. Budžetsko izvještavanje.....	49
<b>3. PORESKI SISTEM I SPECIFIČNI TRETMAN JAVNIH USTANOVA.....</b>	<b>52</b>
3.1. Poreski sistem Republike Srpske.....	52
3.2. Poreski obveznici u Republici Srpskoj.....	55
3.3. Struktura poreskih prihoda u Republici Srpskoj.....	58
3.4. Javne ustanove kao poreski obveznici.....	60
<b>4. RAČUNOVODSTVENE I PORESKE SPECIFIKE JAVNIH USTANOVA NA PRIMJERU JU CENTAR ZA KULTURU I SPORT SRBAC.....</b>	<b>62</b>
4.1. JU „Centar za kulturu i sport Srbac“.....	62
4.2. Planiranje i usvajanje budžeta JU „Centar za kulturu i sport Srbac“.....	66
4.3. Finansijski izvještaji Centra za kulturu i sport Srbac.....	70
4.4. JU „Centar za kulturu i sport Srbac“ kao poreski obveznik.....	75
<b>ZAKLJUČAK.....</b>	<b>77</b>
<b>LITERATURA.....</b>	<b>79</b>

## **SADRŽAJ SLIKA**

Slika 2.1. Oblikovanje državnog računovodstvenog sistema .....	24
Slika 2.2. Odnos trezora i elemenata budžeta .....	27
Slika 2.3. Osnovne funkcije trezora .....	29
Slika 2.4. Odjeljenja u okviru sistema .....	30

## **SADRŽAJ TABELA**

Tabela 2.1. Priznavanje sredstava, obaveza, prihoda i rashoda primjenom različitih računovodstvenih osnova .....	17
Tabela 2.2. Prednosti i ograničenja trezorskog sistema .....	34
Tabela 2.3. Osnove vrednovanja obaveza i sredstava .....	43
Tabela 3.1. Struktura poreskih prihoda u Republici Srpskoj .....	59
Tabela 4.1. Troškovi za lična primanja Centra za kulturu i sport Srbac .....	67
Tabela 4.2. Troškovi za korišćenje roba i usluga Centra za kulturu i sport Srbac .....	68
Tabela 4.3. Troškovi posebne namjene Centra za kulturu i sport Srbac .....	68
Tabela 4.4. Izdaci za otplatu dugova Centra za kulturu i sport Srbac .....	69
Tabela 4.5. Izdaci za kapitalna ulaganja Centra za kulturu i sport Srbac .....	69
Tabela 4.6. Bilans stanja Centra za kulturu i sport Srbac .....	70
Tabela 4.7. Kratkoročna potraživanja Centra za kulturu i sport Srbac .....	71
Tabela 4.8. Dugoročne obaveze Centra za kulturu i sport Srbac .....	72
Tabela 4.9. Kratkoročne obaveze Centra za kulturu i sport Srbac .....	73
Tabela 4.10. Bilans uspjeha Centra za kulturu i sport Srbac (bez poreza) .....	74
Tabela 4.11. Bilans uspjeha Centra za kulturu i sport Srbac (sa porezom) .....	75

## **SADRŽAJ GRAFIKONA**

Grafikon 3.1. Struktura poreskih prihoda u Republici Srpskoj .....	59
Grafikon 4.1. Struktura pasive Centra za kulturu i sport Srbac .....	72

## UVOD

Bosna i Hercegovina je zemlja koja još uvijek prolazi kroz tranzicione procese i strukturno je entitetski podijeljena zemlja, na osnovu čega se na nivou entiteta donosi većina zakonskih i podzakonskih akata, i vrši podjela nadležnosti po istom principu. Vlasnički odnosi u Republici Srpskoj i Bosni i Hercegovini svoju transformaciju doživjeli su nakon raspada SFRJ i prelaska na društveno-ekonomski sistem koji se zasniva na privatnoj svojini i slobodnom tržišnom privređivanju. Prema tome, može se reći da se već dvadeset godina želi okončati proces privatizacije imovine u Bosni i Hercegovini, te da u savremenim uslovima privređivanja dominira privatni sektor, pri čemu i državni sektor zauzima određeni procenat i veliki značaj u funkcionisanju državnog aparata. Poslovanje javnih ustanova u Republici Srpskoj, odnosno njihovo osnivanje, funkcionisanje, nadležnosti i finansiranje zakonski su uređeno na osnovu seta Zakona, od kojih su posebno značajne odredbe Zakona o sistemu javnih službi Republike Srpske i Zakona o budžetskom sistemu Republike Srpske.

Javni entiteti vrše svoje aktivnosti u socijalnom, političkom i zakonskom okruženju koje se znatno razlikuje u odnosu na okruženje profitnih entiteta. U skladu sa navedenim, informacione potrebe, računovodstveni sistem i finansijski izvještaji javnih entiteta se razlikuju u odnosu na profitne entitete. Profitni entiteti postoje u cilju uvećanja profita i rasta tržišne vrijednosti akcija. U ovom slučaju, profit, kao kvantitativni pokazatelj pogodan je za mjerenje efikasnosti i efektivnosti profitnih entiteta. Potencijalni akcionari će pratiti zaradu po akciji, kao i druge pokazatelje, kako bi donijeli odluku da li da investiraju u određeno preduzeće ili ne. Sa druge strane, javni entiteti ne postoje da bi maksimizirali profit, nego da bi pružili usluge svojim korisnicima.

Na osnovu Zakona o sistemu javnih službi Republike Srpske uređuje se sistem javnih službi, obavljanje djelatnosti javne službe, osnivanje, organizacija i rad javne službe i druga pitanja od značaja za organizaciju i rad javne službe. Prema ovom Zakonu, javna ustanova je ustanova koju osniva Republika Srpska i/ ili jedinica lokalne samouprave kao jedini osnivač. Kao takve, javne službe imaju specifičan način poslovanja u odnosu na druge privredne subjekte, koje posebno dolaze do izražaja u segmentu planiranja i usvajanja budžeta, finansijskog izvještavanja, kao i poreskih obaveza.

Na osnovu prethodno navedenog, predmet istraživanja predstavljaju računovodstvene i poreske specifikke poslovanja javnih ustanova u Republici Srpskoj, sa posebnim osvrtom na poslovanje javnih ustanova u segmentu kulture. U okviru predmeta istraživanja, sa aspekta računovodstvenih specifikata izdvaja se značaj finansijskog izvještavanja javnih ustanova u segmentu kulture u kontekstu načina poslovanja, primjene Međunarodnih računovodstvenih standarda, kontnog okvira za budžetske korisnike, posebne bilansne pozicije ovih ustanova u odnosu na druge privredne subjekte i slično.

Sa druge strane, u okviru predmeta istraživanja, sa aspekta poreskih specifičnosti javlja se potreba za analizom poreskog sistema Republike Srpske sa aspekta javnih ustanova kao poreskih obveznika. Drugim riječima, predmet rada je analiza poreza kojima podliježu,

odnosno ne podliježu javne ustanove u segmentu kulture. Takođe, veoma je značajno razmotriti poreske olakšice i vrste poreza od kojih su oslobođene javne ustanove, kao i razlozi koji su doveli do oslobađanja od plaćanja poreza.

Cilj rada je da se objasni pojam i zakonsko određenje javnih ustanova u Republici Srpskoj, da se objasni i analizira način njihovog osnivanja, funkcionisanja, planiranja budžetskih sredstava, izvori sredstava ovih ustanova, te da se posebno utvrde i analiziraju računovodstvene i poreske specifikke koje su karakteristične za javne ustanove u oblasti kulture.

U cilju detaljne analize predmeta istraživanja, ispunjenja definisanih ciljeva istraživanja, kao i testiranja početnih hipoteza u radu, biće korištene sljedeće naučno-istraživačke metode:

- **Deskriptivna metoda**, koja će biti korištena u cilju opisivanja osnovnih pojmova i definicija koje su vezane za javne ustanove, računovodstveni i poreski sistem javnih ustanova, kao i osnovnih specifičnosti javnih ustanova u računovodstvenom i poreskom kontekstu.
- **Metoda komparacije**, koja će se koristiti da bi se izvršilo poređenje računovodstvenih i poreskih specifičnosti javnih ustanova sa drugim privrednim subjektima, u cilju utvrđivanja koliko su date razlike u računovodstvenom i tretmanu izražene u javnim ustanovama u poređenju sa drugim privrednim subjektima.
- **Metode analize i sinteze**, koje će biti upotrijebljene u cilju analize predmeta istraživanja, odnosno u cilju analize računovodstvenih i poreskih specifičnosti Javne ustanove „Centar za kulturu i sport Srbac“, koja će nam poslužiti kao primjer kulturne ustanove i njenih računovodstvenih i poreskih specifičnosti.
- **Metoda dokazivanja** će biti korištena u cilju testiranja definisanih početnih hipoteza istraživanja, odnosno u cilju ispitivanja pretpostavke prisutnosti računovodstvenih i poreskih specifičnosti koje su definisane u teoriji u istoj mjeri i u praksi, konkretno u Javnoj ustanovi „Centar za kulturu i sport Srbac“.
- **Metode indukcije i dedukcije**, koje će biti korištene u cilju izvođenja zaključaka i diskusiju rezultata nakon sprovedene analize dostupnih podataka i testiranja hipoteza rada.

U skladu sa utvrđenim problemom i predmetom istraživanja, postavljena je osnovna hipoteza naučno-istraživačkog rada koja glasi:

**1. H1: Javne ustanove iz oblasti kulture se izdvajaju od drugih privrednih subjekata sa aspekta računovodstvenog i poreskog tretmana.**

Postavljena osnovna naučna hipoteza implicira još nekoliko pomoćnih hipoteza koje glase:

2. H2: Javne ustanove iz oblasti kulture su oslobođene plaćanja velikog dijela poreskih obaveza.
3. H3: Budući da imaju specifičnu imovinu i obaveze, javne ustanove iz oblasti kulture imaju specifične pozicije u finansijskim izvještajima.

Sadržajna struktura rada obuhvata četiri osnovne cjeline, odnosno sadržajna dijela.

Prvi dio rada, pod nazivom Teorijsko i zakonsko određenje javnih ustanova, obuhvatiće pojmovno određenje i definicije javnih ustanova, način osnivanja i nadležnost javnih ustanova, izvore finansiranja i planiranje budžeta javnih ustanova, kao i sve druge relevantne informacije i podatke za javne službe. Ovaj dio rada je uvodni dio u materiju, budući da je prije naglašavanja i navođenja računovodstvenih i poreskih specifičnosti javnih ustanova neophodno objasniti prirodu njihovog poslovanja u odnosu na druga privredna lica.

U drugom dijelu rada, pod nazivom Računovodstveni sistem i finansijsko izvještavanje države, obuhvatiće ključne specifičnosti koje su prisutne u okviru izvještavanja i računovodstvene prakse javnih ustanova iz segmenta kulture. U okviru ovog dijela rada, kao jednom od ključnih dijelova rada, u kojem se objašnjava jedan dio teme rada, biće detaljno analizirane karakteristike finansijskog izvještavanja države, osnovni ciljevi finansijskog izvještavanja i korisnici finansijskih izvještaja kako bi se lakše sagledala uloga finansijskih izvještaja. Nakon navedene analize, biće predstavljen način oblikovanja računovodstvenog sistema države i trezorsko poslovanje kao načina poslovanja javnih ustanova. Na kraju drugog dijela rada, logičnim redoslijedom, predmet rada jesu računovodstvene specifičnosti javnih ustanova sa aspekta izvještavanja, u kojem će biti objašnjeno iz čega proizilaze specifičnosti izvještavanja javnih ustanova, naročito iz segmenta kulture. Navedeno implicira da će biti objašnjene specifični oblici imovine i obaveza ovih javnih ustanova, kao i način planiranja njihovih sredstava (budžeta), njegovog usvajanja i upotrebe.

U trećem dijelu rada, pod nazivom Poreski sistem i specifični tretman javnih ustanova, predmet analize biće poreski sistem i poreski obveznici u Republici Srpskoj, sa strukturom poreskih prihoda i rashoda koji su prisutni u Republici Srpskoj, kao i tretman javnih ustanova sa poreskog aspekta. Drugim riječima, u ovom dijelu rada biće sagledani sve vrste poreza iz ugla javnih ustanova sa naglaskom na vrste poreskih obaveza od čijeg plaćanja su oslobođene javne ustanove.

Četvrti dio rada, pod nazivom Računovodstvene i poreske specifikacije javnih ustanova na primjeru JU Centar za kulturu i sport Srbac, obuhvatiće analizu poslovanja JU Centar za kulturu i sport Srbac iz ugla računovodstvenih i poreskih specifikacija, gdje će se steći uvid u finansijske izvještaje, te na empirijskom primjeru testirati postavljene hipoteze. Ovaj dio rada će obuhvatiti i način planiranja i usvajanja budžeta JU Centar za kulturu i sport Srbac, kao i sve druge specifikacije sa kojima se Javna ustanova susreće u svom poslovanju.



# 1. TEORIJSKO I ZAKONSKO ODREĐENJE JAVNIH USTANOVA

## 1.1. Pojam i definisanje javnih ustanova

Sistem javnih službi Republike Srpske, odnosno obavljanje djelatnosti javne službe, osnivanje, organizacija i rad javne službe, kao i druga pitanja koja su značajna za organizaciju i rad javne službe regulisano je Zakonom o sistemu javnih službi Republike Srpske.<sup>1</sup>

Pod pojmom javna služba, u kontekstu ovog zakona, podrazumijevaju se ustanove, javna preduzeća i drugi oblici organizovanja koji su zakonom predviđeni, a koji obavljaju djelatnosti koje su od opšteg interesa, na osnovu kojeg se obezbjeđuje ostvarivanje prava i obaveza fizičkih i pravnih lica, kao i realizacija drugih interesa predviđenih zakonom.

Ustanove se osnivaju u cilju realizacije opšteg interesa na osnovu kojeg se obezbjeđuje ostvarivanje prava i obaveza pravnih i fizičkih lica, kao i ostvarivanje drugih interesa predviđenih zakonom u sljedećim segmentima:

- obrazovanja,
- nauke,
- kulture,
- sporta i fizičke kulture,
- učeničkog i studentskog standarda,
- zdravstvene zaštite,
- društvene brige o djeci,
- socijalne zaštite,
- socijalnog osiguranja,
- zdravstvene zaštite životinja,
- zdravstvene zaštite biljaka i drugih društvenih djelatnosti.

Sa druge strane, javna preduzeća se osnivaju u cilju obavljanja djelatnosti od opšteg interesa kojim se obezbjeđuje ostvarivanje prava i dužnosti pravnih i fizičkih lica i ostvarivanje drugog zakonom utvrđenog interesa u sljedećim segmentima:

- javnog informisanja,
- poštanskog saobraćaja,
- energetike,
- održavanja puteva,
- komunalnih usluga i u drugim segmentima koji su predviđeni zakonom.

---

<sup>1</sup>Službeni Glasnik Republike Srpske, broj 68/07, 109/12 i 44/16

Kao osnivači javnih ustanova, preduzeća ili drugih oblika javne službe mogu se javiti Republika Srpska, jedinice lokalne samouprave, ali i druga domaća ili inostrana fizička i pravna lica.

U skladu sa prethodno navedenim djelatnostima koje obavljaju javne ustanove, zakonom je određen način i uslovi u kojima se obavljaju poslovi datih djelatnosti, što treba biti usklađeno sa ciljevima koji su definisani na početku poslovanja ustanove, odnosno koji su bili motivi osnivanja javne ustanove.

Neophodno je da organizacija i rad javne službe budu bazirani na:

- principima efikasnog i zakonitog ostvarivanja javnog interesa i omogućavanja da se ostvare prava i obaveze fizičkih i pravnih lica,
- stručnom i racionalnom obavljanju poslova i da se realizuju odgovornosti zaposlenih,
- efikasnom rukovođenju i konstantnom nadzoru obavljanja poslova,
- efikasnoj saradnji sa osnivačem i organima koji obavljaju nadzor nad njenim radom,
- implementaciji savremenih tehnologija u radu,
- javnosti rada i ekonomičnosti u radu.

Postoji mogućnost da osnivač (bilo da je riječ o državi ili jedinici lokalne samouprave) obezbijedi obavljanje djelatnosti, odnosno poslova za koje su nadležne javne ustanove, u okviru svojih prava i obaveza, putem osnivanja ustanova ili povjeravanja obavljanja navedenih djelatnosti drugim fizičkim ili pravnim licima, u skladu sa zakonskim propisima. Nakon što se obavljanje djelatnosti povjeri drugim licima, prava i obaveze koje po tom osnovu nastaju između interesnih strana uređuju se ugovorom.

Javne ustanove, kao i drugi oblici javne službe obavljaju povjerene djelatnosti na način da se omogući ostvarivanje opšteg interesa, kao i ostvarivanje prava i dužnosti fizičkih i pravnih lica uredno i kvalitetno, pod istim uslovima. Javne ustanove ili drugi oblici javne službe određuju način ostvarivanja opšteg interesa i način pružanja usluga, kao i njihovu upotrebu prema zakonskim propisima i aktima osnivača. Radno vrijeme ustanove, odnosno raspored, početak i kraj radnog vremena se određuje na osnovu zakonskih propisa i akata osnivača.

## **1.2. Način osnivanja i nadležnost javnih ustanova**

Ukoliko se drugačije ne odredi, na osnivanje, organizaciju i rad javnih ustanova se primjenjuju propisi koji se odnose na javna preduzeća.

Akt o osnivanju javne ustanove donosi osnivač, te je obavezno da sadrži sljedeće elemente:

- naziv osnivača,
- naziv i sjedište ustanove,
- djelatnost ustanove,
- iznos sredstava za osnivanje i početak rada ustanove i način obezbjeđenja sredstava,
- prava i obaveze osnivača u pogledu obavljanja djelatnosti zbog koje je ustanova osnovana,
- međusobna prava i obaveze ustanove i osnivača,
- određivanje organa upravljanja ustanove u osnivanju i njegova ovlašćenja,
- lice koje će do imenovanja direktora ustanove obavljati poslove i vršiti njegova ovlašćenja i
- rok za donošenje statuta i imenovanje organa upravljanja i rukovođenja.<sup>2</sup>

Sva sredstva koja su neophodna za osnivanje i početak rada javne ustanove obezbjeđuje osnivač ustanove. Međutim, ukoliko postoji više osnivača javne ustanove, neophodno je zaključiti ugovor o osnivanju javne ustanove. Osnovni cilj potpisivanja ugovora jeste regulisanje međusobnih prava i obaveza osnivača. Međutim, ukoliko se u ulozi osnivača ustanove javlja jedinica lokalne samouprave, te domaće ili inostrano (fizičko ili pravno lice), neophodno je da se prije upisivanja javne službe u sudski registar dobije saglasnost resornog ministarstva vezano za akt o osnivanju javne ustanove.

Javnom ustanovom naziva se isključivo ustanova gdje se u ulozi osnivača javlja Republika Srpska ili jedinica lokalne samouprave kao jedini i isključivi osnivač. Ustanova stiče status pravnog lica nakon što se izvrši njen upis u sudski registar. Upisivanje ustanove u sudski registar se vrši nakon što nadležni organ uprave na osnovu rješenja identifikuje i konstatuje ispunjenost svih propisanih uslova vezano za početak rada i vršenje djelatnosti zbog kojih se ona i osniva.

### **1.3. Organi upravljanja javnim ustanovama**

Organi upravljanja javnom ustanovom obuhvataju upravni odbor i direktor, ukoliko se drugačije ne odredi na osnovu zakonskih propisa. Upravni odbor je sačinjen od tri ili pet članova čije imenovanje i razrješavanje vrši osnivač. Licima koja su zaposlena u javnoj ustanovi nije dozvoljeno da se javljaju u ulozi člana njenog upravnog odbora.

Ukoliko javnu ustanovu osniva Republika Srpska ili se javlja u ulozi saosnivača, članove upravnog odbora imenuje, odnosno razrješava Vlada Republike Srpske, na osnovu prijedloga nadležnog ministarstva i nakon sprovedenog postupka javne konkurencije.

Kao osnovne nadležnosti upravnog odbora izdvajaju se aktivnosti kao što su donošenje statuta javne ustanove, donošenje odluka o poslovanju javne ustanove, razmatranje i usvajanje

---

<sup>2</sup>Službeni Glasnik Republike Srpske, broj 68/07, 109/12 i 44/16

izvještaja o poslovanju i godišnjem obračunu, utvrđivanje programa rada i finansijskog plana ustanove, donošenje odluke o upotrebi sredstava, prema važećem zakonu i statutu ustanove izvršenje drugih poslova koji su utvrđeni aktom o osnivanju i statutom ustanove.

Direktor kao organ rukovođenja ima obavezu da rukovodi ustanovom, da je predstavlja i zastupa, te ima odgovornost za zakonitu stranu poslovanja ustanove. Imenovanje i razrješenje direktora vrši osnivač, na mandat od četiri godine, pri čemu je neophodno prethodno sprovesti postupak javne konkurencije. Vlada imenuje direktora javne ustanove, odnosno ustanove čiji osnivač je Republika Srpska. Ukoliko se u ulozi osnivača javlja jedinica lokalne samouprave, direktora ustanove imenuje Skupština opštine ili Skupština grada. Uslovi koje je neophodno ispuniti u cilju imenovanja direktora ustanove određeni su statutom ustanove, što je u skladu sa zakonom.

Osnivač ustanove ima određene nadležnosti, odnosno odgovornosti, koje se ogledaju u davanju saglasnosti za godišnji program rada i finansijski plan ustanove, saglasnost za statut ustanove, saglasnost za pravilnik o organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta, te razmatranju i usvajanju godišnjeg izvještaja o poslovanju i godišnjeg obračuna. Međutim, ukoliko se u ulozi osnivača ustanove javlja Republika Srpska, saglasnosti daje Vlada, dok razmatranje godišnjeg izvještaja o poslovanju vrši resorno ministarstvo. Sa druge strane, ukoliko se kao osnivač javlja jedinica lokalne samouprave, saglasnosti daje gradonačelnik, dok Skupština opštine ili Skupština grada daje saglasnost za godišnji program rada i finansijski plan ustanove i razmatra i usvaja godišnji izvještaj o poslovanju i godišnji obračun ustanove.

Resorno ministarstvo ima obavezu da vrši nadzor nad zakonitošću rada ustanove, dok inspeksijski nadzor vezano za implementaciju zakonskih akata vrši Republička uprava za inspeksijske poslove uz pomoć inspektora u sastavu organa jedinica lokalne samouprave. Ukoliko resorno ministarstvo prilikom vršenja nadzora zakonitog poslovanja ustanove identifikuje da ustanova ne ispunjava zakonom određene uslove za rad, dužno je da na osnovu rješenja odredi rok za njihovo ispunjenje i obavijesti osnivača po tom pitanju.

Ustanova prestaje da radi:

- ukoliko ne ispunjava propisane uslove za obavljanje djelatnosti,
- ukoliko ne postoje uslovi za obavljanje njene djelatnosti i
- odlukom osnivača.<sup>3</sup>

Uslovi za obavljanje djelatnosti ustanove ne postoje ukoliko ne postoji potreba za njenom djelatnošću, potrebe za tom djelatnošću se mogu zadovoljiti na racionalniji i ekonomičniji način ili ukoliko ustanova ne ostvaruje utvrđene ciljeve i zadatke na osnovu zakona i akta o osnivanju.

Sam postupak za prestanak rada ustanove pokreće osnivač ili resorno ministarstvo za vršenje nadzora nad zakonitošću rada ustanove. Akt o prestanku rada ustanove donosi osnivač, na osnovu kojeg se sprovodi postupak likvidacije preduzeća.

---

<sup>3</sup>Službeni Glasnik Republike Srpske, broj 68/07, 109/12 i 44/16

#### **1.4. Izvori finansiranja i planiranje budžeta javnih ustanova**

Kao što je već prethodno navedeno, svi segmenti poslovanja javnih ustanova regulišu se na osnovu odredbi Zakona o sistemu javnih službi Republike Srpske. Prema ovom zakonu, da bi javne ustanove mogle neometano obavljati svoju osnovnu djelatnost, sredstva neophodna za poslovanje se obezbjeđuju iz sljedećih izvora:

- Iz budžeta,
- Direktno od korisnika,
- Na osnovu prodaje proizvoda ili pružanja usluga,
- Iz sredstava socijalnog osiguranja,
- Posredstvom donatora i
- Iz drugih izvora, u skladu sa zakonom.

## 2. RAČUNOVODSTVENI SISTEM I FINANSIJSKO IZVJEŠTAVANJE DRŽAVE

Od najstarijih vremena do savremenih uslova privređivanja, ni jedna država ne može funkcionisati bez naplate državnih prihoda i zakonskog i planskog trošenja prikupljenih sredstava. Da bi se mogla utvrditi naplata javnih prihoda i obezbijediti njihovo trošenje u skladu sa zakonskim procedurama vodi se takozvano budžetsko računovodstvo. Pod budžetskim računovodstvom podrazumijeva se naučni metod rada koji obuhvata, prati i izvještava o svim poslovnim događajima i promjenama koje se odnose na sredstva – imovinu i potraživanja, obaveze, prihode, rashode i izdatke, kao i na rezultat poslovanja korisnika budžetskih sredstava.<sup>4</sup>

Kao osnovni cilj vođenja budžetskog računovodstva i izvještavanja izdvaja se uravnoteženje budžetske potrošnje sa realno raspoloživim sredstvima. Ovaj cilj je ključnog karaktera za upravljanje budžetom i postizanje finansijske odgovornosti u izradi i donošenju poslovnih politika i odluka. Prema tome, u cilju osiguranja kontrole zakonskog trošenja javnih sredstava potrebno je pratiti korišćenje budžetskih alokacija i to u svakoj od faza trošenja sredstava. Takođe, budžetsko računovodstvo obezbjeđuje adekvatne informacije i podatke koji služe za izradu analiza vezano za racionalno i ekonomično trošenje budžetskih sredstava.

Državni entiteti vrše svoje aktivnosti u zakonskom, političkom i socijalnom okruženju, koje se u značajnoj mjeri razlikuje u poređenju sa okruženjem profitnih entiteta. Kao rezultat navedenog, informacione potrebe, računovodstveni sistem i finansijski izvještaji državnih entiteta se takođe razlikuju u odnosu na profitne entitete. Profitni entiteti ili privatna preduzeća se osnivaju i posluju u cilju maksimizacije profita i povećanja tržišne vrijednosti preduzeća. Profit kao kvantitativni indikator je adekvatan za mjerenje efektivnosti i efikasnosti privatnih preduzeća, budući da će potencijalni investitori pratiti zaradu po akciji ili druge indikatore, te će na osnovu toga donijeti odluku o investiranju u određeno preduzeće.

Sa druge strane, državni entiteti se osnivaju u cilju pružanja usluga svojim korisnicima. Sa finansijskog aspekta, pojedini entiteti mogu nastojati realizovati prihode u nivou koji može pokriti rashode, ali njihov primarni cilj nije maksimizacija profita. Drugim riječima, ako bi određeno državno preduzeće, odnosno entitet realizovalo značajan nivo profita, postoji mogućnost da bi poreski obveznici tražili smanjenje poreza, budući da entitet realizuje veći nivo prihoda u odnosu na potrebni za obavljanje zakonom određenih djelatnosti. Kao rezultat navedenog, realizacija profita u državnim entitetima ne podrazumijeva istovremeno da su oni vršili svoje djelatnosti efektivno i efikasno. U skladu sa navedenim, neophodno je pronaći optimalan način za prikazivanje uspješnosti obavljanja aktivnosti državnih entiteta korisnicima finansijskih izvještaja.

Druga karakteristika po kojoj se izdvajaju državni entiteti u odnosu na privatna preduzeća odgleda se u činjenici da privatna preduzeća obavljaju djelatnosti, odnosno prodaju proizvode

---

<sup>4</sup>Duranović, Jovan. 2018. *Priručnik za budžetsko računovodstvo*. Podgorica. Državna revizorska institucija. str. 14

ili pružaju usluge za koje se smatra da donose određenu zaradu, te se od privatnih preduzeća ne može očekivati da obavljaju određene poslovne aktivnosti protiv njihove volje. Ako ne postoji mogućnost usaglašavanja njihovog poslovanja sa zakonskim ili socijalnim okruženjem, prinuđeni su da napuste tržište. Takođe, sredstva koja se realizuju na osnovu obavljanja osnovne djelatnosti privatnih preduzeća se troše u skladu sa donesenim odlukama entiteta. Odluke o potrošnji privatnog preduzeća mogu, ali ne moraju obavezno biti predviđene budžetom. Ukoliko i jesu, budžetski proces je veoma jednostavan.

Sa druge strane, državna preduzeća su obavezna obavljati povjerenu im djelatnost, odnosno vršiti isporuku određenih dobara i usluga koje su zakonom predviđene. Primjer za ovo su zakonski propisi da svi gradovi moraju imati policijske i vatrogasne službe. Javni menadžeri ne mogu uskratiti ove usluge građanima zbog troškova koji nastaju po ovom osnovu ili zato što smatraju da korisnici ne zaslužuju navedene usluge. Pored navedenog, ova preduzeća dobijaju potrebna sredstva od poreza, grantova, drugih državnih preduzeća ili pozajmljivanja. Odluke vezano za raspolaganje i trošenje sredstava se zasnivaju na zakonski usvojenom budžetu i ne postoji mogućnost njihove promjene bez odobrenja zakonodavnih organa. Unaprijed je definisano iz kojih izvora se svako preduzeće finansira, u kojem trenutku i koliko se zadužuje, visina i struktura njihovih troškova i slično.

Dugoročno gledano, cilj privatnih preduzeća jeste realizacija profita bez kojeg ne postoji mogućnost njihovog opstanka. Sa druge strane, u slučaj državnih preduzeća, značaj aktivnosti koju obavljaju određeni entiteti zavisi od rezultata izbora, kao i predstavnika u vladi. Iznos i struktura resursa koji će biti dodijeljen svakom entitetu u zavisnosti je od političkih procesa, odnosno političke moći partija koje su u sastavu Vlade. Ovaj proces je još kompleksniji usljed nedostatka kontinuiranog vođstva. Nova administracija koja je postavljena nakon izbora može utvrditi nove politike i očistiti postojeći top menadžment. Takođe opredjeljenje nove administracije može biti kratkoročnog karaktera, prije nego dugoročna strategija i potrebe.

Sva navedena obilježja i specifikacije državnih entiteta zahtijevaju formiranje sistema finansijskog izvještavanja koji je određen na osnovu informacionih potreba korisnika i iz njih izvedenih ciljeva izvještavanja.

## **2.1. Karakteristike finansijskog izvještavanja države**

Finansijsko izvještavanje državnih entiteta posjeduje jedinstvene karakteristike koje proističu iz faktora okruženja u kojem ovi entiteti posluju. Kao najznačajnija obilježja finansijskog izvještavanja države izdvajaju se:

- upotreba različitih računovodstvenih osnova priznavanja događaja i mjerni fokus,
- upotreba fondovskog računovodstva,
- uključivanje budžeta u sistem finansijskog izvještavanja.<sup>5</sup>

---

<sup>5</sup>Poljašević, Jelena. 2014. *Finansijsko izvještavanje u javnom sektoru*. Banja Luka. Ekonomski fakultet u Banjoj Luci i Finrar d.o.o. str. 31

### ***2.1.1. Računovodstvena osnova i mjerni fokus***

Za razliku od privatnog sektora u kojem se primjenjuje obračunska računovodstvena osnova, u računovodstvu državnih entiteta se može zasnivati na različitim računovodstvenim osnovama, što zavisi od zemlje do zemlje. Prema tome, postoji mogućnost primjene jedne od sljedeće četiri računovodstvene osnove:

- Gotovinska računovodstvena osnova,
- Modifikovana gotovinska računovodstvena osnova,
- Obračunska (akrualna) računovodstvena osnova,
- Modifikovana obračunska računovodstvena osnova.

Izbor računovodstvene osnove ima uticaj na oblik računovodstva državnih entiteta i kvalitet finansijskog izvještavanja, imajući u vidu da se informacije koje su sadržane u finansijskim izvještajima generišu iz računovodstvenog sistema. Računovodstvena osnova opredjeljuje vrijeme priznavanja sredstava, obaveza, prihoda i rashoda.

Pojam mjerna osnova podrazumijeva ono šta preduzeće prikazuje ili mjeri u okviru svojih finansijskih izvještaja. Izabrana računovodstvena osnova opredjeljuje mjernu osnovu. Na primjer, ukoliko se preduzeće odluči za primjenu gotovinske osnove, njegovi finansijski izvještaji će prikazivati prilive i odlive gotovine i gotovinski saldo. Finansijski izvještaji koji se zasnivaju na obračunskoj osnovi prikazuju ukupna sredstva i obaveze preduzeća, odnosno mjerni fokus njihovih finansijskih izvještaja je cjelokupna ekonomska imovina. Najčešće modifikovanje obračunske osnove odnosi se na prikazivanje isključivo kratkoročne finansijske imovine i kratkoročnih obaveza, pri čemu se može reći da je mjerni fokus obračunske osnove tekući finansijski resurs.

Računovodstvena osnova podrazumijeva računovodstvene principe na osnovu kojih se određuje momenat u kojem treba priznati transakcije ili poslovne događaje u svrhu finansijskog izvještavanja. Ključni faktor koji ima uticaj na izbor računovodstvene osnove jeste usvojeni koncept odgovornosti. Da li će finansijski izvještaji obuhvatiti imovinu, obaveze, prihode i rashode, zavisi od toga da li se vlada i njeni entiteti smatraju odgovornim za sve resurse koji su pod njihovom kontrolom.

Prema navedenom, računovodstvena osnova određuje i elemente finansijskih izvještaja, odnosno šta je sve mjereno i prikazano u finansijskim izvještajima datog perioda – ukupni ekonomski resursi, finansijski resursi, isključivo tekući finansijski resursi ili novčani tok i saldo gotovine. Računovodstvena osnova određuje izvještajni period u kojem će se nastali poslovni događaji i promjene prikazati, a time neposredno i kvalitativni i kvantitativni sadržaj finansijskih izvještaja za određeni period.

Računovodstvo se može bazirati na gotovinskoj osnovi sa jedne strane pa sve do potpune obračunske osnove (odnosno akrualnog računovodstva) sa druge strane. Između ove dvije



računovodstvene osnove postoji više oblika modifikovanog gotovinskog i obračunskog računovodstva.

Izbor računovodstvene osnove od strane konkretne zemlje u zavisnosti je i od troškova i beneficija sa aspekta izrade i vođenja sistema upravljanja informacijama finansijskog karaktera. Ukoliko dođe do prelaska sa gotovinske na potpunu obračunsku osnovu, dolazi istovremeno i do povećanja troškova preduzeća, pri čemu je neophodno da ti troškovi budu srazmjerni kvalitetu potrebnih informacija.

### **Gotovinska računovodstvena osnova**

U skladu sa nazivom koji nosi, gotovinska računovodstvena osnova vrši mjerenje protoka gotovinskih sredstava. U centru ovog koncepta se nalazi novac, koji obuhvata gotovinu, depozite po viđenju i ekvivalente gotovine. Prije svega, da bi se određeno ulaganje moglo smatrati ekvivalentom gotovine, neophodno je da bude visoko konvertibilno za unaprijed poznati iznos gotovine i da je prisutan veoma mali nivo rizika promjene vrijednosti. Na osnovu pristupa gotovinske računovodstvene osnove, priznavanje transakcija i poslovnih događaja se vrši tek nakon što se izvrši njihova naplata, odnosno plaćanje gotovinom. Finansijski izvještaji koji se pripremaju u skladu sa ovom osnovom pružaju korisnicima informacije o gotovinskom toku u toku perioda i saldu gotovine na dan izvještavanja.

Gotovinski tokovi predstavljaju prilive i odlive gotovine, pri čemu prilive (u skladu sa ovim konceptom) čine prihodi koji su mjerljivi i raspoloživi u određenom izvještajnom periodu, dok odlive predstavljaju plaćeni troškovi.

Finansijski izvještaji prikazuju izvore, alokaciju i upotrebu gotovinskih sredstava, iz kojih se mogu dobiti informacije vezano za iznos neophodne gotovine za finansiranje aktivnosti, priliv gotovine u cilju obavljanja aktivnosti, te stanju gotovine izvještajnog entiteta. Finansijski izvještaji pružaju takve informacije koje zadovoljavaju sljedeće informacione potrebe korisnika:

- Zakonodavna tijela mogu ocijeniti usaglašenost sa usvojenim budžetom,
- Ministri i javni menadžment imaju informacije o ukupnom iznosu priliva i trošenju sredstava,
- Potencijalni kreditori i dobavljači ocjenjuju upravljanje tokovima gotovine od strane vlade,
- Finansijski analitičari ocjenjuju uticaj vladinih fiskalnih potreba na ekonomiju.<sup>6</sup>

Kao osnovno obilježje računovodstva sa gotovinskom osnovom javlja se jednostavnost njegove primjene i mogućnost komparacije sa monetarnim podacima. Iskazivanje prihoda i rashoda u skladu sa gotovinskom osnovom ima prednost da usmjerava pažnju države na njena

---

<sup>6</sup> Poljašević, Jelena. 2014. *Finansijsko izvještavanje u javnom sektoru*. Banja Luka. Ekonomski fakultet u Banjoj Luci i Finrar d.o.o. str. 33

finansijska ograničenja, što se tradicionalno smatralo njenom najvećom obavezom. Gotovinska računovodstvena osnova je još uvijek najčešće u primjeni u nacionalnim sistemima državnog računovodstva, posebno kada je riječ o budžetskom računovodstvu, budući da:

- prati realizaciju budžeta,
- adekvatnu informacionu osnovu za kreiranje budžeta za sljedeću godinu,
- pruža mogućnost praćenja odgovornosti menadžmenta za finansijska sredstva.

Takođe, da bi se razumjeli finansijski izvještaji sačinjeni primjenom ove računovodstvene osnove, potrebna su osnovna računovodstvena znanja većine korisnika.

Sa druge strane, prisutni su mnogo veći nedostaci ove računovodstvene osnove. Naime, kao osnovni nedostatak izdvaja se praćenje isključivo gotovinskih sredstava. Drugim riječima, upotrebom ove osnove onemogućena je ocjena uspješnosti menadžmenta u upravljanju povjerenom imovinom, nedostaju informacije o preuzetim obavezama (kratkoročnim ili dugoročnim) koje mogu imati uticaj na naredni period.

Nedovoljnost informacija se ogleda u činjenici da javni sektor raspolaže velikim iznosima različitih sredstava, a da finansijski izvještaj pripremljen prema gotovinskoj osnovi javni menadžment čini odgovornim samo za gotovinska sredstva. Ovaj nedostatak se nastoji prevazići uključivanjem određenih informacija u napomene, kao što su:

- Obaveze iz prethodnog perioda, neizmirene fakture, avansi,
- Obračunati dug na akrealnoj osnovi i slično.

Prema tome, u državama koje koriste sistem baziran na gotovinskoj računovodstvenoj osnovi uobičajeno je da računovodstvo ima dvostruki pristup:

- Budžetsko računovodstvo koje prati stepen realizacije, odnosno izvršenja budžeta,
- Računovodstvo na gotovinskoj osnovu koje prepoznaje transakciju kao takvu u momentu uplate ili isplate gotovine.

Imajući u vidu rasprostranjenost primjene ove računovodstvene osnove, a u cilju harmonizacije računovodstvene regulative, primjena gotovinske računovodstvene osnove je standardizovana u toku 2003. godine od strane Međunarodne federacije računovođa na osnovu objave standarda pod nazivom „Finansijsko izvještavanje prema gotovinskoj osnovi računovodstva“.<sup>7</sup>

---

<sup>7</sup> Poljašević, Jelena. 2014. *Finansijsko izvještavanje u javnom sektoru*. Banja Luka. Ekonomski fakultet u Banjoj Luci i Finrar d.o.o. str. 33

## Modifikovana gotovinska računovodstvena osnova

Prema gotovinskoj računovodstvenoj osnovi priznavanje prihoda i rashoda se vrši u momentu njihove naplate, odnosno plaćanja. Međutim, imajući u vidu da se većina priliva i odliva na početku godine odnosi na prihode i rashode iz prošle godine, te da bi se postiglo preciznije periodično sučeljavanje prihoda i rashoda, pristupilo se takozvanom produženju fiskalne godine. Modifikovanje gotovinske računovodstvene osnove podrazumijeva da se poslovne knjige ne zatvaraju na kraju godine, već da budu otvorene u toku produženog specifičnog perioda u trajanju od 30 do 60 dana nakon završetka fiskalne godine.

U toku ovog perioda, vrši se vođenje dvije vrste knjiga – jedna za tekuću godinu, a druga za prethodnu godinu, što potencijalno dovodi do konfuzije, odnosno do mogućnosti primjene „kreativnog“ računovodstva. Priznavanje priliva i odliva u navedenom periodu je identično dosljednoj primjeni gotovinske računovodstvene osnove, odnosno vrši se na isti način kao i u toku godine.

Specifičan period nakon završetka fiskalne godine se može na različit način određivati za različite vrste priliva i odliva, pri čemu se usvojeni pristup mora dosljedno primjenjivati, kako sa aspekta trajanja, tako i sa aspekta tretmana određenih priliva i odliva. U suprotnom, stvaraju se poteškoće prilikom komparacije vremenskih serija.

Postoje određena pravila koja je neophodno poštovati prilikom utvrđivanja postupanja u ovom periodu. Navedena pravila obuhvataju sljedeće:

- Trajanje perioda se ne smije mijenjati iz godine u godinu;
- Ukoliko je moguće, neophodno je obuhvatiti sve prilive i odlive na isti način;
- Optimalno trajanje perioda je 30 dana, budući da se po pravilu u tom periodu zatvara ciklus poslovnih transakcija, a problem je i u ažurnosti praćenja tekuće godine, budući da su knjige za prethodnu godinu još uvijek otvorene. I što je najvažnije, duži period dovodi u pitanje aktuelnost finansijskih izvještaja;
- svim ključnim pitanjima vezano za postupanje u specifičnom periodu neophodno je objaviti odgovarajuću računovodstvenu politiku, budući da u suprotnom izvještaji postaju nerazumljivi, a samim tim i nekvalitetni.<sup>8</sup>

Mjerni fokus ove računovodstvene osnove čine tekuća finansijska sredstva. Osim novca, ovom računovodstvenom osnovom obuhvaćena su sva finansijska sredstva koja će brzo biti konvertovana u novac. Bez obzira što finansijski izvještaji realnije reflektuju finansijsku stvarnost izvještajnog perioda, nedostaci ove računovodstvene osnove su isti kao i kod primjene gotovinske osnove. Pored navedenog, ovakav način generisanja i obrade računovodstvenih podataka je kompleksniji i zahtjevniji u poređenju sa uslovima primjene čiste gotovinske osnove.

---

<sup>8</sup> Poljašević, Jelena. 2014. *Finansijsko izvještavanje u javnom sektoru*. Banja Luka. Ekonomski fakultet u Banjoj Luci i Finrar d.o.o. str. 34

## Obračunska računovodstvena osnova

Podaci o gotovini, koje pruža gotovinska računovodstvena osnova, relevantni su isključivo za donošenje određenih odluka, ali nisu dovoljni za ocjenu efikasnosti alokacije i upravljanje oskudnim resursima koji su povjereni vladi i vladinim entitetima za realizaciju njihovih ciljeva. Ukoliko javni sektor ima odgovornost za povjerene resurse, finansijski izvještaji trebaju pružiti dovoljne informacije za analizu uspješnosti upravljanja povjerenim sredstvima.

Iz navedenih razloga, brojne zemlje su uočile potrebu postepenog napuštanja koncepta gotovinske računovodstvene osnove i približavanja obračunskoj računovodstvenoj osnovi. Računovodstveni sistem koji se potpuno zasniva na obračunskoj računovodstvenoj osnovi prepoznaje transakcije i poslovne događaje u momentu njihovog nastanka, bez obzira na momenat isplate ili uplate.

U privatnom sektoru, uz primjenu načela kontinuiteta poslovanja, ovaj koncept se smatra osnovnom računovodstvenom pretpostavkom, što se posebno naglašava i u Okviru za sastavljanje i prezentovanje finansijskih izvještaja prema Međunarodnim računovodstvenim standardima: „Da bi postigli svoje ciljeve, finansijski izvještaji se sastavljaju na osnovu računovodstvenog načela nastanka poslovnog događaja. Po toj osnovi, učinci transakcija i ostalih događaja priznaju se kada nastanu (a ne kada se primi ili isplati novac ili njegov ekvivalent) i bilježe se u računovodstvenim evidencijama i uključuju u finansijske izvještaje perioda na koje se odnose. Finansijski izvještaji sastavljeni na osnovu računovodstvenog načela nastanka događaja informišu korisnike ne samo o prošlim događajima, koji uključuju isplatu i priliv novca, već i o obavezama koje će se novcem platiti u budućnosti i o imovini za koju će novac biti primljen u budućnosti. Zbog toga ti izvještaji obezbjeđuju takav tip informacija o prošlim transakcijama i ostalim događajima koji je potreban korisnicima prilikom donošenja odluka“.<sup>9</sup>

Primjenom obračunske računovodstvene osnove omogućava se potpuno obuhvatanje svih elemenata finansijskih izvještaja koji pružaju sveobuhvatnu sliku finansijske uspješnosti i informacije o finansijskom stanju izvještajnog entiteta. Ukoliko se pretpostavi da su državni entiteti odgovorni za sve povjerene resurse, kao i promjene koje predstavljaju rezultat aktivnosti preduzeća u datom periodu, mjerni fokus ove osnove čine ekonomski resursi, odnosno sredstva, obaveze, prihodi, rashodi i neto imovina.

Priznavanje prihoda po ovoj računovodstvenoj osnovi se vrši u periodu kada su nastali, bez obzira na momenat njihove naplate, a rashodi u periodu kada su nastali u svrhu realizacije prihoda. Na takav način dolazi do sučeljavanja prihoda i rashoda, pa korisnici imaju na raspolaganju informacije o rashodima svih usluga koje su pružene, u kojem procentu su rashodi pokriveni prihodima u istom periodu, izvorima prihoda i slično.

Najkompleksniji segment implementacije obračunske računovodstvene osnove u računovodstvu državnih preduzeća ogleda se u registrovanju cjelokupne imovine i

---

<sup>9</sup>IPSASB. 2012. *The conceptual framework for financial reporting*. New York. IFAC. str. 46

odgovarajući sistem procjenjivanja. Obračunska osnova zahtijeva kapitalizaciju izdataka koji su vezani za nabavku dugotrajne imovine i obračun amortizacije, te imovine po periodima, proporcionalno trošenju njenog potencijala sadržanom u iznosu troška nabavke. Kao rezultat kompleksnosti ovog pitanja i specifičnosti državne imovine, međunarodni računovodstveni standardi predviđaju petogodišnji prelazni period za potpunu primjenu ove osnove u segmentu priznavanja imovine.

Implementacija obračunske računovodstvene osnove predstavlja izuzetno kompleksan i dugoročan proces, budući da podrazumijeva postojanje određenih pretpostavki. Međunarodne stručne institucije preporučuju da se implementacija ove osnove može razmatrati isključivo nakon što država ima jako i kvalitetno vođenje računovodstva na gotovinskoj računovodstvenoj osnovi. Finansijski izvještaji koji se sačine na osnovu ove obračunske osnove ne mogu obezbijediti bolje informacije i veću transparentnost vladinog poslovanja, ako rukovodioci koji imaju odgovornost za donošenje važnih odluka, ali i javnost nisu dobro informisani vezano za karakter pruženih informacija i njihovim implikacijama u finansijskom kontekstu. Upotrebom obračunske računovodstvene osnove ne gubi se uvid u gotovinske tokove, imajući u vidu da je jedan od ključnih finansijskih izvještaja izvještaj o prilivima i odlivima gotovine.

### **Modifikovana obračunska računovodstvena osnova**

Pod modifikovanom obračunskom računovodstvenom osnovom podrazumijeva se svako odstupanje od primjene potpune obračunske računovodstvene osnove. Ova računovodstvena osnova se ne može koristiti za prikazivanje potpunog finansijskog stanja i rezultata poslovanja, ali se često koristi zbog svoje jednostavnosti u poređenju sa potpunom obračunskom osnovom.

Koji oblik modifikovanja pune obračunske osnove će se primijeniti, zavisi od nivoa razvijenosti državnog računovodstva i utvrđenog primarnog cilja finansijskog izvještavanja. U praksi su prisutni mnogi modifikovani pristupi, kao što su:

- Imovina i obaveze se priznaju u skladu sa obračunskom osnovom, dok se nerecipročni prihodi priznaju na gotovinskoj osnovi ili modifikovanoj gotovinskoj osnovi,
- Obaveze se priznaju u skladu sa obračunskom osnovom, osim određenih vrsta, kao što su obaveze prema penzionim fondovima, obaveze koje proizilaze iz socijalne politike zemlje i slično,
- Imovina se priznaje u skladu sa obračunskom osnovom, osim određenih vrsta kao što su infrastrukturna, vojna ili nasljedna imovina koja se obuhvata kao rashod perioda u vrijeme kupovine ili izgradnje,

- Priznaju se samo kratkoročna finansijska imovina i obaveze i slično.<sup>10</sup>

**Tabela 2.1. Priznavanje sredstava, obaveza, prihoda i rashoda primjenom različitih računovodstvenih osnova**

<i>Računovodstveni elementi</i>	<b>Gotovinska osnova</b>	<b>Modifikovana gotovinska osnova</b>	<b>Modifikovana obračunska osnova</b>	<b>Potpuna obračunska osnova</b>
<b>Sredstva</b>	Saldo novca i novčanih ekvivalenata	Saldo novca i novčanih ekvivalenata + potraživanja dospjela u specifičnom periodu	Finansijska imovina	Finansijska imovina + nefinansijska poslovna imovina: nekretnine, postrojenja, oprema, zalihe + infrastrukturna sredstva + ostala imovina (nasljedna imovina, vojna imovina, prirodni resursi i slično)
<b>Obaveze</b>		Obaveze prema dobavljačima i transferi koji dopijevaju unutar specifičnog perioda	Dospjela plaćanja, dospjeli transferi, zaduženja, obračunate obaveze (na primjer obaveze za penzije zaposlenih, obračunate kamate)	Dospjela plaćanja, dospjeli transferi, zaduženja, obračunate obaveze (na primjer obaveze za penzije zaposlenih, obračunate kamate)
<b>Prihodi</b>	Prihodi se priznaju u obračunskom periodu kada je gotovina primljena	Prihodi se priznaju u obračunskom i specifičnom periodu kada je gotovina primljena	Recipročni prihodi se priznaju u periodu kada su nastali, dok se nerecipročni priznaju u periodu kada su naplaćeni	Svi prihodi se priznaju u periodu kada su nastali i kada ih je moguće pouzdano procijeniti
<b>Rashodi</b>	Gotovinski izdaci	Gotovinski izdaci u obračunskom periodu plus gotovinski izdaci u specifičnom periodu koji se odnose na obračunski period	Rashodi koji dovode do odliva novca	Ukupni rashodi, odn. rashodi koji dovode do odliva novca uvećani za obračunske rashode kao što su amortizacija, rashodi obezvređenja, manjkovi i slično.

<sup>10</sup> Poljašević, Jelena. 2014. *Finansijsko izvještavanje u javnom sektoru*. Banja Luka. Ekonomski fakultet u Banjoj Luci i Finrar d.o.o. str. 36

Izvor: Poljašević, Jelena. 2014. *Finansijsko izvještavanje u javnom sektoru*. Banja Luka. Ekonomski fakultet u Banjoj Luci i Finrar d.o.o. str. 37-38

### **2.1.2. Upotreba fondovskog računovodstva**

Obilježje sistema finansijskog izvještavanja države koje je najizraženije jeste fondovsko računovodstvo, koje godinama predstavlja osnovu kako upravljačkog računovodstva, koje služi u kontrolne svrhe, tako i eksternog finansijskog izvještavanja.

Fondovsko računovodstvo podrazumijeva izdvajanje imovine, obaveza i neto imovine preduzeća u posebne računovodstvene entitete, koji su zasnovani na zakonskim, donatorskim ili specijalnim propisima. Ova vrsta računovodstva djeluje kao prilagodljivi kontrolni mehanizam koji pruža pomoć prilikom ocjenjivanja opravdanosti iznosa i namjene utrošenih resursa.

Fond se definiše kao fiskalni i računovodstveni entitet sa samobilansirajućim setom računa, gdje se bilježi gotovina i drugi finansijski resursi, zajedno sa pripadajućim obavezama i neto imovinom ili promjenama na ovim kategorijama koje se dijele za svrhe nastavljanja specifičnih aktivnosti ili postizanja određenih ciljeva u skladu sa specijalnim ograničenjima, zakonima i propisima.<sup>11</sup>

Pojam „fiskalni entitet“ podrazumijeva posebnu budžetsku prirodu fonda koji ima mogućnost isključivo trošenja finansijskih resursa, dok pojam „računovodstveni entitet“ podrazumijeva odvojenu finansijsku jedinicu koja se tretira kao entitet za računovodstvene svrhe. Pojedini državni entiteti koriste mali broj fondova, dok druga preduzeća koriste sve raspoložive vrste fondova.

Budući da je svaki fond zaseban računovodstveni entitet, neophodno je da svaki fond ima set samobilansirajućih računa, odnosno ukupna sredstva svakoj pojedinačnog fonda moraju biti jednaka obavezama uvećanim za neto imovinu.

I sličnosti i razlike predstavljaju obilježja različitih vrsta fondova koji su u upotrebi od strane i lokalnih i državnih entiteta. Za sredstva čija je potrošnja limitirana na osnovu zakona, donatorskih uslova za posebne namjene ili određenim vremenskim periodom, upotrebljava se poseban fond. Pored navedenog, preduzeća prave razliku između fondova u kojima se bilježe isključivo finansijska sredstva i u kojima je mjerni fokus na troškovima, od fondova u kojima se bilježe i finansijska i nefinansijska sredstva i čiji je mjerni fokus na mjerenju kapitalne održivosti.

### **2.1.3. Uključivanje budžeta u sistem finansijskog izvještavanja**

Uključivanjem budžeta u sistem finansijskog izvještavanja pokazuje se značaj osiguranja trošenja sredstava prema usvojenom budžetu. Zakonski usvojen budžet na početku godine se

---

<sup>11</sup> Poljašević, Jelena. 2014. *Finansijsko izvještavanje u javnom sektoru*. Banja Luka. Ekonomski fakultet u Banjoj Luci i Finrar d.o.o. str. 38

unos u računovodstveni sistem korisnika budžeta i čini okvir u okviru kojeg preduzeća, odnosno budžetski korisnici mogu poslovati.

Budžetom definisani rashodi i obaveze preduzeća predstavljaju gornju granicu, koja ne bi trebala biti prekoračena. Privatna preduzeća takođe svake godine donose plan aktivnosti kao vodič za iduću poslovnu godinu u okviru kojeg vrše projektovanje imovine, obaveza, prihoda i rashoda. Međutim, iako postoji, u privatnom sektoru plan ne predstavlja obavezujući okvir djelovanja.

## **2.2. Ciljevi finansijskog izvještavanja**

Ciljevi finansijskog izvještavanja državnih entiteta se najbolje mogu sagledati na osnovu njihovog sučeljavanja sa ciljevima finansijskog izvještavanja u privatnom sektoru, odnosno u privatnim preduzećima.

Osnovni ciljevi finansijskog izvještavanja preduzeća u privatnom sektoru su se vremenom postepeno mijenjali, pri čemu je neophodno naglasiti da su te promjene uvijek bile prouzrokovane i usklađene sa promjenama koje su nastale u nekom od brojnih faktora privredne aktivnosti (vrsta aktivnosti, privredni odnosi, način organizacije, vlasništvo i način upravljanja, razvijenost tržišta, a posebno tržišta kapitala, tehničko-tehnološki razvoj i slično), odnosno u skladu sa promjenama koje su se odvijale u računovodstvenom okruženju.

Prema aktuelnom Konceptualnom okviru za finansijsko izvještavanje donesenom od strane Odbora za međunarodne računovodstvene standarde, koji je važeći i za finansijsko izvještavanje privatnih preduzeća u Republici Srpskoj: „Cilj finansijskog izvještavanja opšte namjene ogleda se u obezbjeđivanju finansijskih informacija o izvještajnom entitetu koje su korisne potencijalnim i postojećim investitorima, zajmodavcima i drugim povjericima u cilju donošenja odluka o obezbjeđivanju resursa entitetu. Navedene odluke se odnose na kupovinu, prodaju ili držanje instrumenata vlasničkog i dužničkog kapitala, kao i na odobravanje ili povlačenje (ukidanje) kredita i ostalih oblika zaduživanja“.<sup>12</sup>

Između nacionalnih regulativa (važećih regulativa u okviru zemalja) ne postoji saglasnost sa aspekta definisanja cilja finansijskog izvještavanja opšte namjene, odnosno definisanje cilja finansijskog izvještavanja, što ne treba shvatiti negativno. Po pravilu, računovodstvo i finansijsko izvještavanje u određenoj zemlji, reflektuju stepen razvoja i strukture privrede date zemlje, stepen razvoja i implementacije ekonomske nauke u praksi, ali i nacionalnu tradiciju. Osim navedenog, računovodstvo i finansijsko izvještavanje uvijek i u svim zemljama predstavljaju isključivo dio finansijskog sistema, odnosno dio institucionalne infrastrukture, te kao takvi su konstantno predmet simultanog razvoja i promjena sa svim njenim drugim elementima. Prema tome, različitost ciljeva finansijskog izvještavanja predstavlja logičnu posljedicu razlika koje su prisutne u računovodstvenim nacionalnim okruženjima, a prije svega razlika sa aspekta primarnih korisnika finansijskih izvještaja opšte namjene.

---

<sup>12</sup> IASB. 2012. *International Financial Reporting Standards*. London. IFRS Foundation™, str. 79



Za razliku od razlika koje postoje prilikom definisanja cilja finansijskog izvještavanja entiteta privatnog sektora, na međunarodnom nivou je prisutna, skoro potpuna, saglasnost akademske zajednice, profesionalnih organizacija i regulatornih tijela da je osnovni cilj finansijskog izvještavanja opšte namjene za entitete javnog sektora obezbeđivanje informacija o finansijskom položaju, finansijskim performansama i novčanim tokovima preduzeća koje su relevantne i potrebne velikom broju korisnika u procesu poslovnog odlučivanja i vrednovanja odluka o alokaciji resursa. Realizacija uopšteno definisanog cilja se zapravo vrši na osnovu ostvarenja dva konkretna cilja. Drugim riječima, velikom broju korisnika je neophodno obezbijediti informacije:

- koje su korisne u toku poslovnog odlučivanja i
- na osnovu kojih se demonstrira odgovornost entiteta u upotrebi povjerenih im resursa.

Da bi se mogli ispuniti ciljevi finansijskog izvještavanja postavljeni na navedeni način, potrebno je da entitet pripremi i prezentuje informacije o:

- izvorima, alokaciji i upotrebi finansijskih resursa,
- načinima na koje su finansirane njegove aktivnosti i pribavljena novčana sredstva,
- resursima neophodnim za kontinuirano obavljanje aktivnosti,
- resursima koji mogu biti interno generisani kroz kontinuirano obavljanje aktivnosti,
- sposobnosti da finansira svoje aktivnosti i izmiruje obaveze, odnosno kratkoročnoj i dugoročnoj finansijskoj održivosti,
- finansijskom stanju i u njemu nastalim promjenama,
- troškovima pojedinačnih usluga – učinaka (autputa - outputs), efikasnosti i krajnjim ishodima (autkomi - outcomes),
- izloženosti neizvjesnosti i različitim vrstama rizika,
- tome da li su resursi pribavljeni i korišćeni u skladu sa zakonski definisanim budžetom i
- tome da li su resursi pribavljeni i korišćeni u skladu sa zakonskom regulativom i odredbama različitih ugovora.<sup>13</sup>

U skladu sa Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor 1 – Prezentacija finansijskih izvještaja, posebno značajan cilj finansijskih izvještaja u javnom sektoru treba se ogledati u pružanju informacija koje su korisne za donošenje različitih poslovnih odluka i ukazivanju na odgovornost entiteta za resurse koji su mu povjereni na način da će pružiti informacije:

---

<sup>13</sup> Jović, Danica. 2016. *Finansijsko izvještavanje I vrednovanje performansi entiteta javnog sektora*. Beograd. Ekonomski fakultet. str. 41-42

- vezano za izvore, raspodjelu i upotrebu finansijskih sredstava,
- vezano za način na koji preduzeće finansira svoje aktivnosti i izmiruje svoje gotovinske potrebe,
- koje su korisne za procjenu sposobnosti preduzeća da finansira svoje poslovne aktivnosti i izmiri svoje obaveze,
- vezano za finansijsko stanje preduzeća i nastalim promjenama, kao i
- koje donose određene benefite u procjeni učinka u vezi sa troškovima učinka, efikasnošću i dostignućima.<sup>14</sup>

Prema istom standardu (MRS za JS 1), finansijski izvještaji opšte namjene mogu služiti i za projekcije odnosno prognoze, generišući informacije koje su korisne za projekciju potrebnih sredstava za nastavak poslovanja, sredstava koja će se zaraditi nastavkom poslovanja, te sa njima povezanog rizika i neizvjesnosti. Takođe, finansijski izvještaji mogu dati korisnicima informacije koje ukazuju na to da li su sredstva stečena i korišćena u skladu sa usvojenim budžetom, te u skladu sa pravnim i ugovornim zahtjevima, uključujući finansijska ograničenja koja su ustanovili odgovarajući zakonodavni organi.

Da bi se realizovali navedeni ciljevi, finansijski izvještaji pružaju informacije o:

- sredstvima,
- obavezama,
- neto imovini /kapitalu,
- prihodima,
- rashodima,
- drugim promjenama neto imovine/kapitala,
- novčanim tokovima.

Iako informacije koje su sadržane u finansijskim izvještajima mogu biti odgovarajuće za realizaciju ciljeva, malo je vjerovatno da će obezbijediti realizaciju svih navedenih ciljeva.

Kao što je prethodno navedeno, razlika u definisanju ciljeva finansijskog izvještavanja opšte namjene za entitete javnog sektora u odnosu na entitete privatnog sektora predstavlja rezultat različitih korisnika finansijskih izvještaja opšte namjene, te njihovih potreba za informacijama. Bez obzira što je lanac snabdijevanja za finansijsko izvještavanje za entitete javnog sektora u suštini isti kao i za privatna preduzeća, između njih su prisutne značajne razlike.

---

<sup>14</sup>Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor. 2012. *MRS za JS 1 – Prezencija finansijskih izvještaja*. Banja Luka. Savez računovođa i revizora. Paragraf 15

### 2.3. Korisnici finansijskih izvještaja

Državni i drugi entiteti javnog sektora vrše prikupljanje resursa od poreskih obveznika, donatora, zajmodavaca i iz drugih izvora za upotrebu prilikom obavljanja svoje osnovne djelatnosti, odnosno pružanja usluga stanovništvu i drugim korisnicima. Ovi entiteti imaju odgovornost za upotrebu i upravljanje resursima prema subjektima koji im obezbjeđuju resurse, kao i prema subjektima koji zavise od njih u cilju upotrebe tih resursa za pružanje neophodnih usluga. Subjekti koji obezbjeđuju resurse i koji dobijaju, ili očekuju da će dobiti usluge takođe zahtijevaju informacije kao input za donošenja različitih odluka.

U skladu sa navedenim, finansijski izvještaji opšte namjene preduzeća u javnom sektoru, izrađuju se prije svega, kao odgovor na potrebe sa aspekta informacija korisnika usluga i subjekata koji obezbjeđuju resurse, a koji nisu u mogućnosti da zahtijevaju od entiteta javnog sektora da objelodani informacije koje su im neophodne za svrhe odgovornosti i donošenja odluka. Zakonodavno tijelo (ili drugo regulatorno tijelo) i članovi parlamenta (ili sličnog predstavničkog tijela) su takođe primarni korisnici finansijskih izvještaja opšte namjene, kada su u funkciji zastupnika interesa primalaca usluga i izvora resursa. Stoga, prema Konceptualnom okviru, primarni korisnici finansijskih izvještaja opšte namjene su korisnici usluga i njihovi predstavnici, izvori resursa i njihovi predstavnici.<sup>15</sup>

Država i drugi entiteti javnog sektora pružaju usluge i obezbjeđuju različite resurse građanima. Prema tome građani se klasifikuju u kategoriju primarnih korisnika finansijskih izvještaja opšte namjene. Pojedini korisnici usluga i određeni izvori resursa koji se oslanjaju na finansijske izvještaje opšte namjene sa aspekta neophodnih informacija za nošenje odgovornosti i donošenja odluka možda nisu građani, odnosno rezidenti koji plaćaju porez i/ili ostvaruju koristi; multilateralne ili bilateralne donatorske agencije i mnogi zajmodavci i korporacije koje obezbjeđuju resurse državi i sa njom obavljaju transakcije; i oni koji finansiraju i/ili imaju koristi od usluga koje pružaju međunarodne državne organizacije. U većini slučajeva, države koje obezbjeđuju resurse međunarodnim državnim organizacijama oslanjaju se na finansijske izvještaje opšte namjene tih organizacija sa aspekta informacija za svrhe odgovornosti i donošenja odluka.<sup>16</sup>

Finansijski izvještaji opšte namjene koji se sastavljaju u cilju da pruže odgovore na potrebe sa aspekta informacija korisnika usluga i izvora resursa za svrhe odgovornosti i donošenja odluka, takođe mogu pružiti i informacije koje su korisne drugim subjektima, kao i za druge svrhe. Informacije koje se nalaze u finansijskim izvještajima opšte namjene mogu biti od koristi za njihove vlastite svrhe državnim statističarima, medijima, analitičarima, finansijskim savjetnicima, grupama za zastupanje javnog interesa i lobiranje i slično. Preduzeća koja imaju mogućnost da zahtijevaju pripremu finansijskih izvještaja koji su sastavljeni na takav način da zadovoljavaju njihove vlastite potrebe sa aspekta sadržavanja

---

<sup>15</sup> IFAC. 2015. *Priručnik međunarodnih računovodstvenih saopštenja za javni sektor*. Beograd. Savez računovođa irevizora Srbije. Paragraf 2.4.

<sup>16</sup> IFAC. 2015. *Priručnik međunarodnih računovodstvenih saopštenja za javni sektor*. Beograd. Savez računovođa irevizora Srbije. Paragraf 2.5.

specifičnih informacija mogu takođe koristiti informacije koje obezbjeđuju finansijski izvještaji opšte namjene za svoje svrhe kao što su regulatorna i nadzorna tijela, revizorske kuće, podkomiteti zakonodavnih ili drugih upravljačkih tijela, rukovodstvo entiteta, centralne agencije i kontrolori budžeta, rejting agencije i, u pojedinim slučajevima, finansijske institucije i institucije koje pružaju pomoć prilikom razvoja i druge vrste pomoći. Iako ovim drugim stranama informacije iz finansijskih izvještaja opšte namjene mogu biti korisne, one nisu njihovi primarni korisnici. Stoga se finansijski izvještaji opšte namjene ne razvijaju posebno kao odgovor na njihove specifične potrebe u pogledu informacija.

#### **2.4. Oblikovanje računovodstvenog sistema države**

Odgovornost računovodstvenog sistema države jeste pružanje informacija koji su neophodni za upravljanje na makroekonomskom nivou. Date informacije se pružaju u cilju oblikovanja preciznih ciljeva koji su sastavni dio fiskalne politike, ali i za potrebe međunarodnog izvještavanja o funkcionisanju države. U tom kontekstu, na međunarodnom nivou su implementirani standardizovani sistemi finansijskog izvještavanja koji se nazivaju sistemima vladine finansijske statistike.<sup>17</sup>

Statistika vladinih finansija (GFS) namijenjena je da obezbijedi sveobuhvatne statističke podatke koji omogućavaju kreatorima vladine politike i analitičarima da na konzistentan i sistematičan način proučavaju razvoj u finansijskim operacijama sektora vlade u BiH. Analitički okvir GFS-a se može koristiti za analiziranje operacija specifičnog nivoa i transakcija između različitih nivoa vlade, kao i ukupnog sektora opšte vlade. Ovi statistički podaci se mogu koristiti za svrhe kao što su procjena veličine sektora opšte vlade u ukupnoj ekonomiji, njezinog udjela u odnosu na ukupnu potražnju, ulaganje i štednju, uticaj fiskalne politike na ekonomiju, uključujući korišćenje resursa i zaduženost, poresko opterećenje i slično.<sup>18</sup>

Budući da su podaci statistika vladinih finansija zasnovani na istom konceptualnom okviru kao i drugi makroekonomski statistički podaci, postoji mogućnost njihove neposredne komparacije sa drugim makroekonomskim statističkim podacima, kao što su podaci nacionalnih računa, statistika platnog bilansa i monetarna statistika, na osnovu statističkih standarda MMF-a.

Trenutni priručnik za GFS koji je utvrđen 2001. godine zasniva se na obračunskoj računovodstvenoj osnovi, dok su se priručnici prije navedenog zasnivali na gotovinskoj osnovi. Navedena promjena je rezultat činjenice da se sve češće prihvata gotovinska osnova od strane državnih entiteta. Podaci koji se generišu na osnovu ovog sistema se mogu upotrijebiti u cilju analize djelovanja određenog nivoa države, za transakcije koje se odvijaju između određenih nivoa države, kao i za kompletan državni sektor.

---

<sup>17</sup>Poljašević, Jelena. 2014. *Finansijsko izvještavanje u javnom sektoru*. Banja Luka. Ekonomski fakultet u Banjoj Luci i Finrar d.o.o. str. 55

<sup>18</sup>Centralna banka Bosne i Hercegovine, URL: <https://www.cbbh.ba/content/read/1108> (10.12.2019. 20:45)

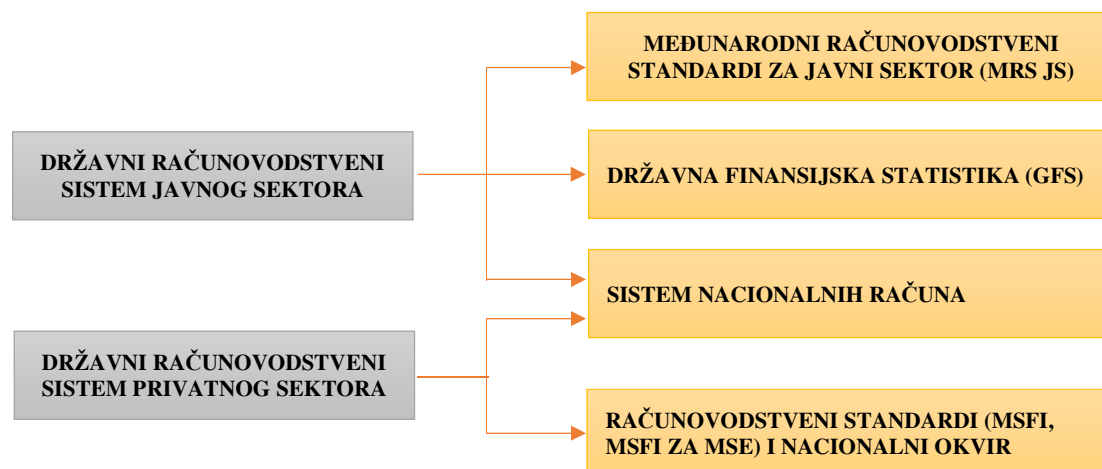
Sistem nacionalnih računa predstavlja međunarodni set preporuka vezano za način mjerenja ekonomske aktivnosti prema računovodstvenim pravilima zasnovanim na ekonomskim principima. Ovaj sistem predstavlja zajedničku odgovornost Ujedinjenih nacija, MMF-a, Evropske komisije, OECD-a i Svjetske banke. Osnovni cilj ovog sistema ogleda se u donošenju sveukupnog konceptualnog i računovodstvenog okvira koji se može koristiti prilikom kreiranja makroekonomske baze podataka koji su pogodni za analizu i vrednovanje performansi jedne ekonomije. Nacionalni računi pružaju informacije o različitim ekonomskim aktivnostima i različitim sektorima u određenoj ekonomiji.

Prema navedenom, najznačajniji uticaj na oblikovanje državnog računovodstvenog sistema kao jedinstvene baze informacija imaju međunarodni računovodstveni standardi i sistem finansijske statistike. Bez obzira što navedena dva sistema nemaju isti cilj, informacije koje se prikazuju u njihovim izvještajima imaju zajednički rezultat i podlogu u računovodstvenim podacima.

Posmatrajući sistem državne finansijske statistike kao kvantitativnog sredstva podrške implementaciji fiskalne analize, neophodno je da rezultat statističke obrade olakša identifikaciju, mjerenje i ocjenu učinka državne ekonomske politike i drugih aktivnosti na privredu uz omogućavanje održivosti tih politika i aktivnosti. Prema tome, nastoji se uspostaviti integrisani računovodstveni informacioni sistem. Zbog toga državni računovodstveni sistem svake zemlje mora biti kompatibilan sa osnovnim zahtjevima statističkih sistema.

Oblikovanje računovodstvenog informacionog sistema države prikazan je sljedećom slikom.

**Slika 2.1. Oblikovanje državnog računovodstvenog sistema**



Izvor: Poljašević, Jelena. 2014. *Finansijsko izvještavanje u javnom sektoru*. Banja Luka. Ekonomski fakultet u Banjoj Luci i Finrar d.o.o. str. 58

U toku posljednjih nekoliko godina, kao rezultat koordinacije aktivnosti međunarodnih institucija u smjeru harmonizacije računovodstvenih i statističkih sistema, razvijen je novi model statistike državnih finansija od strane MMF-a. Kao jedna od najvećih promjena u novom modelu izdvaja se prelazak sa gotovinske na obračunsku računovodstvenu osnovu, čime se indirektno vrši uticaj na državno računovodstvo da prihvate obračunsku osnovu koja se koristi kod statističkog i finansijskog izvještavanja. Zemlje koje i dalje koriste gotovinsku računovodstvenu osnovu, imaju obavezu pripreme dodatnih izvještaja na obračunskoj računovodstvenoj osnovi u cilju prezentacije svojih izvještaja u skladu sa GFS.

Izvještavanje države prema međunarodnim statističkim sistemima izvještavanja utiče na kreiranje kontnog okvira koji predstavlja osnovu za ujednačeno knjiženje transakcija i događaja. Uporedivost informacija na međunarodnom nivou podrazumijeva da su informacije prije svega standardizovane po sadržaju, što se postiže na osnovu utvrđenog sistema klasifikacije, čiji je osnovni zadatak prepoznavanje sličnosti u državnoj imovini, obavezama i poslovnim događajima, kao i grupisanje brojnih pojedinačnih transakcija i događaja u okviru glavnih kategorija u relativno homogene grupe koje mogu pružiti pomoć prilikom prepoznavanja prirode, strukture i učinka prihoda, rashoda, izdataka, finansiranja i duga. U tom kontekstu, međunarodni statistički sistemi su definisali i sisteme klasifikacija. Za segment javnog sektora najrelevantnije su klasifikacije koje su sadržane u sistemu državne finansijske statistike.

Osnovne klasifikacije na osnovu kojih se prate aktivnosti države obuhvataju ekonomsku, funkcionalnu i organizacionu klasifikaciju. Primjena navedenih klasifikacija zadovoljava zahtjeve fiskalne transparentnosti budući da pruža odgovore na pitanja kao što su:

- Na šta je novac potrošen?
- Kako je novac potrošen?
- Ko je potrošio novac?<sup>19</sup>

Pored ekonomske, funkcionalne i organizacione klasifikacije podataka, kao primarne vrste, napredniji sistemi implementiraju i klasifikaciju programa koja podrazumijeva primjenu i sistema programskog planiranja budžeta i daje odgovor na pitanje zašto je novac potrošen i sa kojim efektima. U tom kontekstu, savremeni informacioni sistemi za računovodstvo baziraju se na integraciji navedenih klasifikacija prilikom oblikovanja i prezentovanja informacija, te za tu namjenu, nacionalna zakonodavstva propisuju osnovni kontni okvir koji je obavezujući za sve državne institucionalne jedinice.

Kada je riječ i sistemima klasifikacija, neophodno je da se kontni okvir zasniva na ekonomskoj klasifikaciji. Prilikom identifikacije sadržaja kontnog okvira, od velikog značaja je vođenje računa o zahtjevima korisnika informacija prema računovodstvu. Dosljedna

---

<sup>19</sup>Poljašević, Jelena. 2014. *Finansijsko izvještavanje u javnom sektoru*. Banja Luka. Ekonomski fakultet u Banjoj Luci i Finrar d.o.o. str. 59

primjena međunarodnih sistema klasifikacija značajno olakšava uporedivost podataka na međunarodnom nivou, pri čemu kontni okvir ima optimalan nivo univerzalnosti ukoliko se njegovom primjenom mogu zadovoljiti potrebe što većeg broja korisnika.

Ako određena zemlja odredi vlastitu ekonomsku klasifikaciju, neophodno je da postoji jasno definisana veza između te klasifikacije i ekonomske klasifikacije koja je definisana GFS-om. Ako dođe do odstupanja, neophodno je da se sastavi tabela koja objašnjava odnos između nacionalne klasifikacije i klasifikacije prema GFS-u.

Imajući u vidu precizne i široke informacione zahtjeve međunarodnih statističkih sistema, primjena navedenog analitičkog okvira kojim je definisan ovim sistemima po pravilu obezbjeđuje univerzalnost kontnog okvira koji služi i za druge potrebe. Prema tome, osnovni sadržaj savremenog kontnog okvira države treba se bazirati na analitičkom okviru novog sistema državne finansijske statistike uz uvažavanje specifičnosti pojedinih zemalja. Neophodno je da kontni okvir zemlje sadrži minimalno račune ekonomski klasifikovanih prihoda i rashoda, a za potrebe praćenja stanja i promjene imovine i obaveza račune za prikaz nefinansijske i finansijske imovine, obaveza prema domaćim i stranim povjeriocima i izvora vlasništva.

Sa aspekta primjene odgovarajućeg sistema klasifikacija kao osnove za finansijsko izvještavanje, MRS za JS nemaju ograničavajući karakter, odnosno određuju samo minimalne zahtjeve za prikazivanje informacija u finansijskim izvještajima. Implementacijom međunarodnih sistema klasifikacija u sadržaj i strukturu kontnog okvira, statistički sistemi imaju značajan uticaj i na sadržaj i strukturu finansijskih izvještaja za druge potrebe eksternog izvještavanja.

## **2.5. Trezorsko poslovanje**

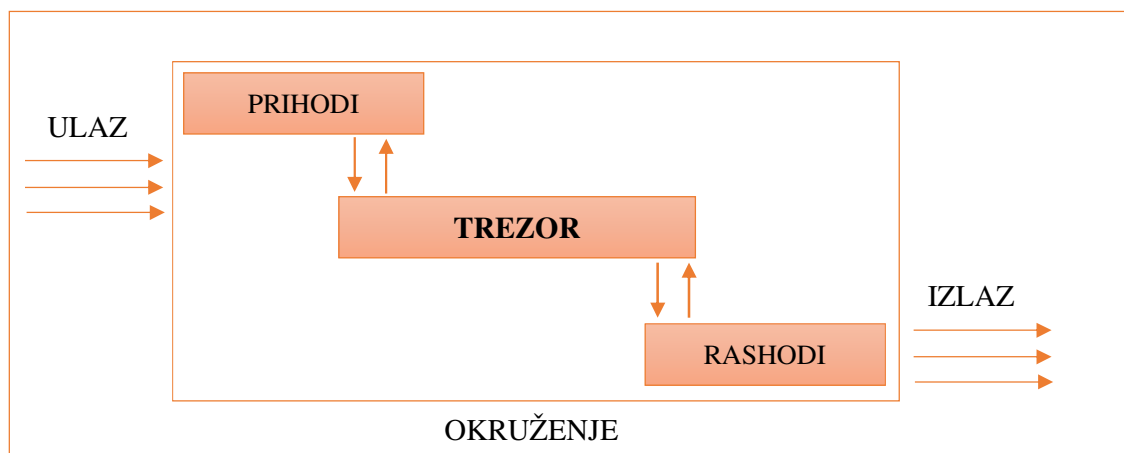
U procesu finansijskog izvještavanja budžetskih korisnika, trezorski sistem ima veoma značajnu ulogu koja se, pored ostalog, ogleda i u činjenici da se uplate i isplate sredstava budžetskih korisnika vrše preko jedinstvenog računa trezora u cilju obezbjeđenja kontrole u upravljaju javnim finansijama. Sama uloga i značaj trezora tokom vremena su se mijenjali, a aktivnosti koje se obavljaju u okviru trezora postaju sve obimnije i složenije. U ovom dijelu rada biće analiziran pojam i funkcije trezora, sa posebnim osvrtom na Trezor Republike Srpske koji je zakonski regulisan na osnovu Zakona o trezoru.

### **2.5.1. Pojam i funkcije trezora**

Budžetski prihodi i rashodi kao elementi budžeta predstavljaju međusobno povezane kategorije. Sa jedne strane, visina, struktura i dinamika prikupljanja budžetskih prihoda je utvrđena na osnovu fiskalne i opšte politike, dok je sa druge strane struktura, dinamika i iznos budžetskih rashoda definisana usvojenim budžetom.

Realizacija prihoda i rashoda u skladu sa planiranom dinamikom i obimom predstavlja predušlov funkcionisanja cjelokupnog sistema. Prema tome, nameće se obaveza postojanja sistema, odnosno trezora, koji će operativno implementirati aktivnosti i radnje cjelokupnog budžetskog ciklusa. Trezor predstavlja određenu sponu, most između budžetskih prihoda, sa jedne strane i budžetskih rashoda, sa druge strane, što je prikazano sljedećom slikom:

**Slika 2.2. Odnos trezora i elemenata budžeta**



Izvor: Poljašević, Jelena. 2014. *Finansijsko izvještavanje u javnom sektoru*. Banja Luka. Ekonomski fakultet u Banjoj Luci I Finrar d.o.o. str. 229

Prema opštoj terminologiji, pojam „trezor“ podrazumijeva blagajnu, pretinac ili posebnu prostoriju u kojoj se deponuju, odnosno čuvaju dragocjenosti, vrijednosni papiri i druge vrijednosti. Ovaj pojam se generalno može koristiti na dva načina. Prije svega, veoma često se upotrebljava, naročito u stručnoj literaturi, kao sinonim za ministarstvo finansija koje pokriva sve ključne funkcije vlade vezano za fiskalno upravljanje. Druga definicija, kao uži pojam od prethodnog, polazi od funkcija koje se odnose na kontrolu i upravljanje cjelokupnom aktivom i pasivom. Prethodno navedene funkcije su centralizovane oko procesa pripreme i realizacije budžeta.

Kada je riječ o trezoru, ne misli se konkretno na blagajnu, nego na kompleksan sistem budžetskog i finansijskog upravljanja državnim aktivnostima koji se operacionalizuje u povezivanju javnih prihoda i javnih rashoda (izdataka), koje se vrši u svim fazama budžetskog ciklusa, počevši od procjena i planiranja, operativnog izvršenja uz potrebu prilagođavanja i nadzora do analiziranja i izvještavanja po završetku ciklusa. Funkcija povezivanja je neophodna budući da su razdvojena tijela koja vode računa o javnim prihodima i javnim izdacima, a dinamika realizacije prihoda i nastanka potreba (obaveza) za izdacima neujednačena.

Postoji mogućnost sagledavanja funkcije trezora u širem kontekstu u odnosu na osnovne zadatke budžetskog i finansijskog upravljanja državnim aktivnostima, koje najčešće sprovodi



Ministarstvo finansija. Finansijsko upravljanje u okviru vlade obuhvata različite aktivnosti kao što su:

- Oblikovanje fiskalne politike,
- Priprema i realizacija budžeta,
- Upravljanje finansijskim operacijama,
- Računovodstvena pravila i kontrolu,
- Održavanje istorijske evidencije i komparativnih podataka,
- Reviziju i procjenu finansijskog učinka i rezultata vladine politike i programa.

U okviru širokog okvira za finansijsko upravljanje, kao osnovni zadaci trezora ogledaju se u sljedećem:

- Oblikovanje budžetske i poreske politike u okviru postojeće makroekonomske politike,
- Priprema budžeta, oblikovanje i procjena budžetskih priliva, te tekućih i kapitalnih izdataka, kao i predočavanje budžeta parlamentu,
- Realizacija budžeta: realizacija i kontrola aktivnosti centralne vlasti, kao i praćenje aktivnosti vanbudžetskih fondova i lokalne samouprave,
- Finansijske operacije koje su povezane sa realizacijom budžeta: upravljanje novcem, vođenje registra državnih sredstava i obaveza, izdavanje državnih vrijednosnih papira i garancija, upravljanje unutrašnjim i vanjskim javnim dugom, upravljanje inostranom pomoći i slično,
- Izgradnja i praćenje informatičkog sistema državnih operacija,
- Revizija i nadzor izvršenja budžeta prema odobrenjima, te u novije vrijeme analiza troškovne efikasnosti korišćenja državnih sredstava.<sup>20</sup>

Uloga trezora kao integralnog dijela ministarstva je različita, kao što se razlikuje i sama uloga ministarstva finansija između zemalja, što u konačnici zavisi od istorijskih, institucionalnih, političkih i privrednih obilježja svake zemlje. Iako nigdje u svijetu ne postoji univerzalni ili bar dominantno zastupljen model funkcionisanja trezora, on je u svakoj zemlji u kojoj je usvojen primarno zadužen za upravljanje finansijama države.

U upravljanju javnim finansijama, višestruke funkcije trezora mogu se klasifikovati u tri osnovne kategorije:

- Blagajnička funkcija, koja se odnosi na prikupljanje svih prihoda i priliva, kao i izmirivanja javnih obaveza,
- Bankarska funkcija, koja obezbjeđuje pokrivanje manjka u budžetu,

---

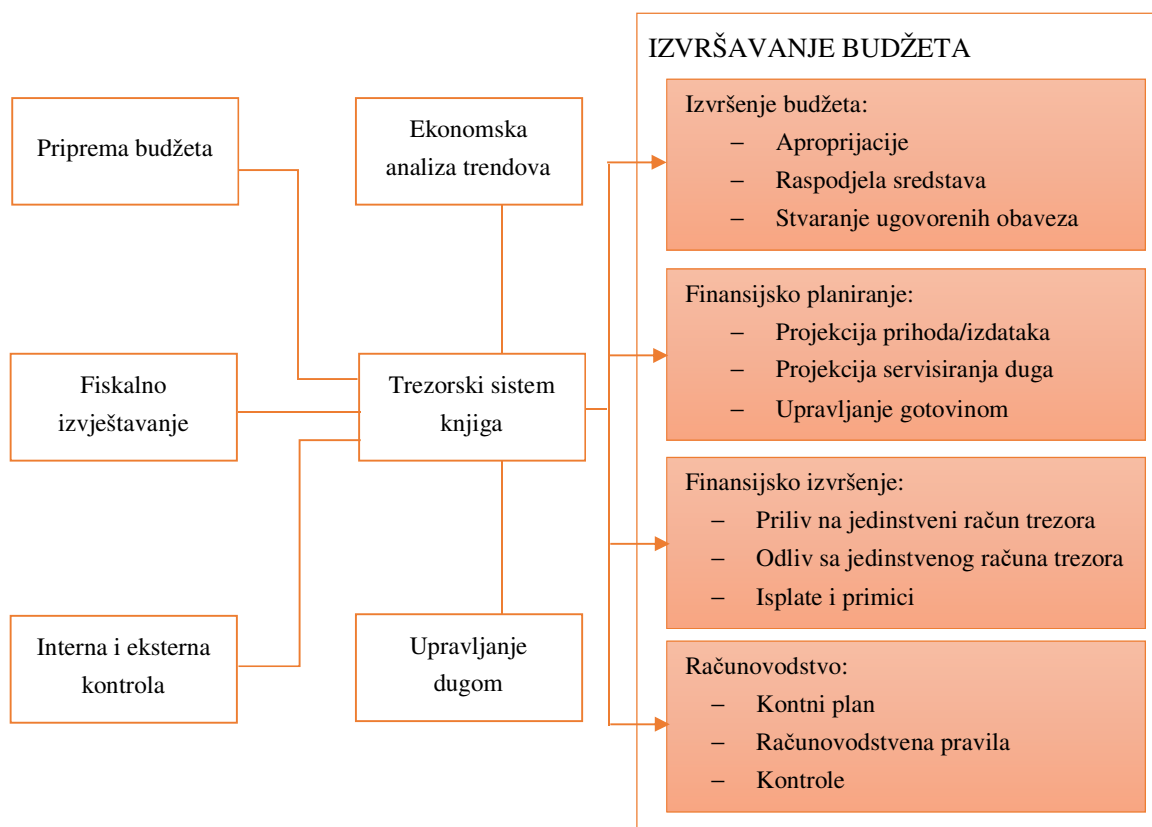
<sup>20</sup>Ristić, Kristijan; Ristić, Žarko. 2014. *Fiskalna ekonomija i menadžment javnog sektora*. Beograd. EtnoStil d.o.o. str. 888-889

- Funkcija finansijske kontrole, koja se odnosi na monitoring obima novčane mase i procesu balansiranja sveukupnih izdataka i kreiranja novca, kao i finansijsku kontrolu ekonomskog sektora.<sup>21</sup>

U okviru ovih kategorija funkcije trezora obuhvataju:

- finansijsko planiranje,
- upravljanje gotovinskim sredstvima,
- kontrola rashoda,
- upravljanje dugom,
- budžetsko računovodstvo i izvještavanje i
- upravljanje finansijskim informacionim sistemom.<sup>22</sup>

**Slika 2.3. Osnovne funkcije trezora**



Izvor: Čegar, Bobana. 2016. *Uticaj trezorskog sistema na finansijske izvještaje u javnom sektoru*. Acta Economica. Banja Luka. Ekonomski fakultet u Banjoj Luci. str. 178

<sup>21</sup> Poljašević, Jelena. 2014. *Finansijsko izvještavanje u javnom sektoru*. Banja Luka. Ekonomski fakultet u Banjoj Luci i Finrar d.o.o. str. 230

<sup>22</sup> Raičević, Božidar. 2005. *Javne finansije*. Beograd. Centar za izdavačku delatnost Ekonomskog fakulteta u Beogradu. str. 339

Navedene funkcije (posebno funkcije koje se odnose na kontrolu trošenja javnih sredstava i finansijsko izvještavanje) bilo bi teško obavljati da u okviru trezora nije uspostavljen jedinstveni račun trezora i glavna knjiga trezora.

Trezorski sistem može se posmatrati i kao integrisan, kompjuterizovan sistem za upravljanje vladinim transakcijama u vezi sa izvršenjem budžeta, praćenjem obaveza i plaćanja, upravljanja gotovinom i drugim imovinskim oblicima. Predstavlja i glavni stub (kičmu) u evidentiranju i obradi finansijskih transakcija u vezi sa budžetom na svim nivoima vlasti. Kao dva osnovna obilježja trezorskog sistema su da:

- Zahtijeva konsolidaciju i brzu obradu velike količine podataka putem trezorskih ureda na svim nivoima vlasti i
- Funkcionisanje procesa u vezi sa ovim sistemom je praćeno skupom propisanih pravila.<sup>23</sup>

Kao što je već pomenuto, u većem broju država trezorski sistemje organizovan u okviru ministarstva finansija, a uobičajeno je da se u okviru resora za trezorsko poslovanje formira više odjeljenja u okviru kojih se vrše različite aktivnosti koje su karakteristične za trezorsko poslovanje. Potencijalna struktura organizacije trezora kao resora prikazana sljedećom slikom.

**Slika 2.4. Odjeljenja u okviru sistema**



Izvor: World bank, 2009

<sup>23</sup>Čegar, Bobana. 2016. *Uticaj trezorskog sistema na finansijske izvještaje u javnom sektoru*. Acta Economica. Banja Luka. Ekonomski fakultet u Banjoj Luci. str. 176

### **2.5.2. *Trezor Republike Srpske***

U Republici Srpskoj trezorski sistem poslovanja je formiran kao rezultat zahtjeva što veće efikasnosti i kontrole u upravljanju javnim finansijama, imajući u vidu karakteristike privrede koje se odnose na visok procenat siromaštva, proces tranzicije i druge faktore koji su specifični za poslijeratni period.

Sam početak i razvoj trezorskog sistema u Republici Srpskoj veže se za saradnju sa Vladom SAD, odnosno potpisivanjem Memoranduma o razumijevanju na osnovu kojeg su određene aktivnosti i rokovi za implementaciju trezora. Jedna od aktivnosti memoranduma odnosi se i na donošenje Zakona o trezoru. Trezorski sistem implementiran je na početku 2002. godine u okviru projekta USAID pod nazivom „Reforma računovodstva javnog sektora u Republici Srpskoj”.

Funkcionisanje trezorskog sistema u Republici Srpskoj u savremenim uslovima je regulisano Zakonom o trezoru<sup>24</sup>, pri čemu se trezorski sistem sastoji od trezora Republike i lokalnih trezora. Organizovanje trezora Republike se vrši u okviru Ministarstva finansija, dok su lokalni trezori organizacione jedinice u okviru opština i gradova. Funkcionisanje trezora se odvija preko jedinstvenog računa trezora na koji se vrše sve uplate sredstava na ime Republike, opština i gradova sa računa javnih prihoda ili direktno. Na isti način, sa jedinstvenog računa vrše se i isplate u ime Republike, opština, gradova i fondova.

U skladu sa članom 2 Zakona o trezoru Republike Srpske, jedinstveni račun trezora sastoji se od:

- Računa javnih prihoda, na koji se vrše uplate javnih prihoda Republike Srpske, opština, gradova i fondova i sa koga se vrši raspodjela na račune korisnika javnih prihoda;
- Investicionih računa, koje trezor Republike i lokalni trezori otvaraju u Centralnoj banci Bosne i Hercegovine ili u bankama ovlašćenim za obavljanje platnog prometa i koriste se za investiranje raspoloživih javnih sredstava u smislu Zakona o investiranju javnih sredstava;
- Transakcionih računa, koje trezor Republike i lokalni trezori otvaraju u ovlašćenim organizacijama za obavljanje platnog prometa i putem kojih se vrši plaćanje budžetskih izdataka i
- Računa za posebne namjene, koji na zahtjev budžetskog korisnika otvaraju trezor Republike i lokalni trezori i na koji se vrše uplate sredstava posebnih namjena, kao i sve isplate po namjenama ili projektima.<sup>25</sup>

Evidentiranje svih transakcija gotovinskog karaktera, prometa i salda koje se obavljaju preko trezora vrši se u glavnoj knjizi trezora, koja predstavlja knjigovodstvenu evidenciju svih

---

<sup>24</sup>Službeni glasnik Republike Srpske, br. 28/13, 103/15

<sup>25</sup> Službeni glasnik Republike Srpske, br. 28/13, 103/15

budžetskih i finansijskih transakcija Republike, opština, gradova, fondova. U okviru glavne knjige prikazuju se prihodi i rashodi, sredstava, izvori sredstava, prilivi i odlivi prema propisanim kontnim planom i na nivou propisanih budžetskih klasifikacija.

Obaveze koje imaju budžetski korisnici sa aspekta finansijskog izvještavanja u zavisnosti su od položaja koji imaju u okviru glavne knjige trezora. Međutim, pravi se razlika između korisnika čije se poslovanje u potpunosti odvija preko glavne knjige trezora, korisnika čije se poslovanje djelimično odvija preko glavne knjige trezora i korisnika čije se poslovanje u potpunosti odvija izvan glavne knjige trezora.

Budžetski korisnici čije se poslovanje u potpunosti odvija preko glavne knjige trezora Republike Srpske su korisnici kod kojih se odvijaju sve uplate i isplate preko jedinstvenog računa trezora. Osnovno obilježje ovih entiteta ogleda se u činjenici da njihovi finansijski izvještaji nemaju karakter finansijskih izvještaja opšte namjene i da se u sistemu obilježavaju kao finansijski izvještaji pojedinačnih budžetskih korisnika. Ovi entiteti najčešće nemaju svoju imovinu, nego se ona evidentira u bilansima jedinica lokalne samouprave ili bilansu Republike Srpske. Ova preduzeća nemaju ni svoje vlastite bankovne račune. Upravljanje ovim entitetima je lakše imajući u vidu da se informacije mogu generisati u realnom vremenu, ali i sam trezorski sistem poslovanja ima pozitivan uticaj na kontrolu u izvršavanju budžeta.

Budžetski korisnici koji imaju vlastiti račun su preduzeća čija se glavna knjiga ne nalazi u okviru glavne knjige trezora Republike Srpske, opštine, grada ili se samo djelimično nalazi u njenom okviru. Ova preduzeća vrše određena plaćanja putem vlastitih bankovnih računa, te sa tog aspekta mogu imati veću slobodu u poslovanju, iako je ona ograničena usvojenim budžetom. Nad ovim preduzećima postoji manji stepen kontrole u realnom vremenu sa aspekta trošenja sredstava u poređenju sa preduzećima koja nemaju vlastiti račun, što istovremeno ne znači da imaju potpunu slobodu da upravljaju svojim sredstvima.

Postoje i institucije koje su budžetski korisnici, a čija glavna knjiga se u potpunosti nalazi izvan glavne knjige trezora. Te institucije iz budžeta dobijaju transfer koji se eliminiše prilikom konsolidacije.

### ***2.5.3. Tehnička ograničenja trezorskog sistema izvještavanja***

Da bi se ispunio osnovni cilj kontrole trošenja javnih sredstava, u trezorski sistem se unose gornje granice raspoloživih sredstava prema različitim stavkama (za materijalne troškove, plate i slično), koji su određeni budžetom, te koji budžetski korisnici ne bi smjeli prekoračiti. Međutim, budući da budžet predstavlja plan javnih prihoda i javnih rashoda za naredni period, te da u periodu planiranja i usvajanja budžeta ne postoji mogućnost da se sa potpunom preciznošću predvide sve okolnosti do kojih može doći u toku određene budžetske godine, postoji mogućnost da se dese i određena odstupanja. Primjer za navedeno jesu poplave koje su zadesile stanovništvo Republike Srpske i cijele Bosne i Hercegovine u 2014. godini. Ove elementarne nepogode nisu mogle biti planirane i predviđene u trenutku usvajanja budžeta za 2014. godinu, pa sredstva u budžetu koja su namijenjena za sanaciju posljedica

elementarnih nepogoda nisu bila dovoljna za sanaciju štete. U navedenim okolnostima, kao i drugim nepredvidivim okolnostima koje dovode do poremećaja u privredi i u kojima dolazi do stvaranja obaveza iznad raspoloživih sredstava u pitanje se dovodi način evidentiranja takvih transakcija.

Poznato je od ranije da se putem jedinstvenog računa trezora vrši evidentiranje svih transakcija koji su u vezi sa budžetskim primanjima, prihodima, rashodima i izdacima, te je evidentno da od ispravnosti funkcionisanja ovog segmenta trezorskog sistema u velikoj mjeri zavisi i sam kvalitet finansijskog izvještavanja i finansijskih izvještaja. Ako je trezorski sistem, koji se odnosi na izvještavanje i evidentiranje, organizovan na način da ne dozvoljava evidentiranje transakcija koje se odnose na stvaranje obaveza u iznosu koji je veći od sredstava koja su na raspolaganju, neevidentiranje transakcija tog tipa bi se odražavalo i na finansijske izvještaje budžetskih korisnika koji u tom slučaju ne bi prikazivali fer i objektivno stanje u poslovanju izvještajnog entiteta. Sa druge strane, neophodno je da izvještajni entiteti u javnom sektoru budu podvrgnuti strogoj kontroli i da se onemogućiti stvaranje dodatnih obaveza za koje nemaju raspoloživa sredstva. U takvim uslovima, često ne postoji mogućnost zadovoljenja oba cilja (prvi se ogleda u disciplini i kontroli u upravljanju javnim finansijama, dok se drugi odnosi na stvaranje uslova za fer i objektivan prikaz svih nastalih transakcija) usljed postojanja tehničkog ograničenja trezorskog sistema izvještavanja. Budući da je neophodno zadržati ulogu trezorskog sistema u kontroli trošenja sredstava, ali da bi se ispravnije izvršila klasifikacija i potpuno obuhvatili nastali događaji koji su prezentovani kroz finansijske izvještaje, potrebno je u samom sistemu pronaći rješenje koje bi ispunilo oba cilja.

Trezorski sistem izvještavanja u Republici Srpskoj je organizovan na način da onemogućava evidenciju događaja koji se odnose na nastanak obaveza za koje ne postoje raspoloživa sredstva.<sup>26</sup> Budući da računovodstvena teorija (odnosno računovodstvena načela, principi, standardi) ipak zahtijevaju da se sve transakcije evidentiraju koje su se zaista i desile bez obzira da li su u trenutku realizacije bila na raspolaganju sredstva definisana za tu namjenu, Ministarstvo finansija je dalo instrukciju da se navedena vrsta transakcija moraju evidentirati. Međutim, imajući u vidu da nije moguće izvršiti evidenciju u kategoriji rashoda koji se zaista i desio – po prirodnim vrstama (budući da ne postoje raspoloživa sredstva i trezorski sistem ne dozvoljava bilo kakav unos, jer nije dozvoljeno da se stvaraju obaveze ukoliko nema raspoloživih sredstava), neophodno je koristiti pozicije obračunskih rashoda u okviru kojih se najčešće vrši evidencija rashoda koji ne rezultuju odlivom novčanih sredstava, kao što je amortizacija, te se u okviru nje vrši evidencija nastalih obaveza za koje ne postoje raspoloživa sredstva.

Na ovim pozicijama postoji mogućnost neograničenog unosa, budući da se tu trebaju nalaziti rashodi koji se zbog svoje prirode i nisu predmet budžetskog planiranja. Međutim, sa aspekta istinitosti finansijskih izvještaja, na ovaj način problem je samo djelimično riješen. Promjena jeste evidentirana, ali je pogrešna klasifikacija rashoda. Na primjer, rashodi po

---

<sup>26</sup>Čegar, Bobana. 2016. *Uticaj trezorskog sistema na finansijske izvještaje u javnom sektoru*. Acta Economica. Banja Luka. Ekonomski fakultet u Banjoj Luci. str. 181

osnovu tekućeg održavanja za šta ispostavljena faktura od strane dobavljača nije obračunski rashod i zahtijeva odliv novca u narednom periodu. Takođe, evidentiranje na navedeni način dovodi do remećenja slike o realizaciji budžeta i zahtijeva dodatne korekcije u toku računanja budžetskog suficita/deficita.

Predmet razmatranja Ministarstva finansija jeste mogućnost uvođenja pomoćnih knjiga koje će, pored glavne knjige trezora, pružati podatke o onom dijelu obaveza/rashoda za koje ne postoje raspoloživa sredstava, a koje će se moći klasifikovati u grupu rashoda, odnosno obaveza kojoj po svojoj prirodi i usvojenim klasifikacijama pripadaju.<sup>27</sup>

Bez obzira na značajne prednosti trezorskog sistema, koje omogućavaju kontrolu generisanja i trošenja sredstava u realnom vremenu, pored navedenog tehničkog ograničenja, dešava se i da se određeni projekti usporavaju u svojoj realizaciji, te da plaćanja kasne što zbog nedostatka sredstava u trezoru, što zbog kompleksnosti samog sistema. Često se diskutuje i o adekvatnosti obuhvata institucija u samom sistemu, efikasnosti i preciznosti u planiranju i slično.

Na osnovu svega do sada navedenog, prednosti i problemi u trezorskom sistemu poslovanja mogu se sumirati na način prikazan u tabeli koja slijedi.

**Tabela 2.2. Prednosti i ograničenja trezorskog sistema**

<b>Prednosti trezorskog sistema</b>	<b>Problemi koji se mogu javiti</b>
Koncentracija novčanih sredstava na jednom mjestu	Neadekvatan postupak planiranja sredstava
Transparentnost rashoda budžetskih korisnika	Neprovođenje postupka nabavke u skladu sa odobrenim budžetom
Poboljšanje kvaliteta izvještavanja, kao preduslov realnijem planiranju budžeta	Nedovoljna iskorišćenost aplikacije trezorskog sistema
Mogućnost utvrđivanja i provođenja računovodstvenih politika iz jednog centra	Problemi u finansijskom izvještavanju u slučajevima neplaniranih transakcija
Kontrola trošenja budžetskih sredstava u realnom vremenu	Nepostupanje po propisanim procedurama od strane Ministarstva finansija i internim kontrolnim postupcima

Izvor: Čegar, Bobana. 2016. *Uticao trezorskog sistema na finansijske izvještaje u javnom sektoru*. Acta Economica. Banja Luka. Ekonomski fakultet u Banjoj Luci. str. 182

<sup>27</sup>Čegar, Bobana. 2016. *Uticao trezorskog sistema na finansijske izvještaje u javnom sektoru*. Acta Economica. Banja Luka. Ekonomski fakultet u Banjoj Luci. str. 182

## **2.6. Računovodstvene specifičnosti javnih ustanova**

### ***2.6.1. Specifični oblici imovine javnih ustanova***

Sredstva koja su na raspolaganju državnim entitetima su najčešće značajnog iznosa i finansiraju se iz poreza, doprinosa i drugih naknada koje se prikupljaju od stanovništva i privatnog sektora. Menadžment javnih preduzeća ima obavezu da adekvatno upravlja raspoloživim sredstvima, što uključuje efikasnu nabavku, korišćenje, zaštitu, održavanje i raspolaganje imovinom prema ciljevima javnih preduzeća u okviru nadležnosti koje ima. Postoji mogućnost dobijanja odgovornosti za sredstva i ocjenu efikasnosti njihovim upravljanjem isključivo ukoliko su data sredstva priznata u finansijskim izvještajima.

Priznavanje sredstava u finansijskim izvještajima podrazumijeva utvrđivanje postojanja datih sredstava, što implicira identifikaciju tekućih troškova amortizacije i održavanja, raspolaganja i upravljanja sredstvima. U cilju priznavanja sredstava u bilansu stanja, neophodno je da državni entitet implementira veoma rigorozan sistem identifikacije svih sredstava, identifikuje vlasništvo nad njima i njihovu vrijednost.

Ukoliko je menadžment preduzeća bolje informisan o sredstvima, dolazi do donošenja boljih odluka vezano za održavanje, prodaju viška sredstava i zamjenu sredstava. Prikupljanje informacija vezano za navedene troškove je neophodno u cilju mjerenja ukupnih troškova proizvoda i usluga. Menadžmentu preduzeća su potrebne informacije ovog tipa da bi mogli odrediti koje će proizvode ili usluge pružati i da utvrde najefikasniji način na koji će to učiniti. Informacije su značajne kako za ukupna, tako i za pojedinačna sredstva, pri čemu informacije o ukupnim sredstvima daju saznanja o tome koliko je uloženo u sredstva entiteta, dok su informacije o pojedinačnim sredstvima više značajne menadžerima koji imaju odgovornost za određeni entitetski dio ili departman.

Osim što ima uticaj na finansijski položaj entiteta, priznavanje ukupnih sredstava ima neposredan uticaj i na uspješnost poslovanja preduzeća, imajući u vidu da dolazi do implementacije novih kategorija, kao što je amortizacija, revalorizacija, kapitalni dobitak ili gubitak i smanjenje vrijednosti sredstava. Pored navedenog, stižu se različite informacije koje omogućavaju izradu brojnih analiza sa aspekta računanja cijene koštanja proizvoda ili usluga preduzeća, evaluacija i komparacija projekata i programa, evaluacija ekonomičnosti i efikasnosti entiteta prilikom vršenja njihovih aktivnosti i slično. Nepriznavanje svih sredstava koja su predmet kontrole, otvara mogućnost manipulacije i utiče na smanjenje transparentnosti poslovanja države. Primjer za navedeno je iskrivljena slika finansijskog rezultata ukoliko entitet ne vrši priznavanje svih sredstava.

Sva imovina u javnom sektoru koja ispunjava kriterijume priznavanja bi trebala biti prikazana u okviru finansijskih izvještaja, što u praksi nije slučaj. Razlozi za navedeno mogu biti:



- Pragmatični, kao što je progresivni rast broja skupina imovine iznad broja prikladnog za iskazivanje u finansijskim izvještajima,
- Kriterijum priznavanja, posebno nezadovoljavanje kriterijuma koji se odnose na prihvatljive metode vrednovanja,
- Politika priznavanja, prema kojoj se određene skupine imovine ne objavljuju.<sup>28</sup>

Najčešće se u državnim entitetima pojavljuje problem u dijelu priznavanja pojedinih vrsta kapitalne imovine koja je specifična za ove entitete. Navedenu imovinu čini prije svega infrastrukturna, nasljedna i određeni oblici nematerijalnih sredstava. Imajući u vidu da je riječ o sredstvima velike vrijednosti, pravilno vrednovanje ovih sredstava ima neposredan uticaj na prikazani finansijski položaj entiteta i njegovu finansijsku uspješnost.

#### *2.6.1.1. Infrastrukturna sredstva*

Infrastrukturna sredstva ispunjavaju definiciju nekretnina, postrojenja i opreme i definišu se kao nepromijenjena fizička sredstva koja na osnovu uspostavljenih mreža olakšavaju isporuku proizvoda i usluga.<sup>29</sup> Prema navedenoj definiciji, infrastrukturna sredstva obuhvataju sljedeće kategorije sredstava:

- Kanalizacione sisteme,
- Vodovodne mreže,
- Puteve, trotoare, mostove, kanale i pješačke staze,
- Odvodne sisteme,
- Pogone za kontrolu poplava,
- Komunikacione mreže,
- Rekreativne sisteme i slično.

U osnovna obilježja infrastrukturnih sredstava mogu se klasifikovati sljedeća:

- Infrastrukturna sredstva predstavljaju dio šire mreže, što implicira da je njihova potpuna funkcionalnost ograničena povezivanjem sa širom mrežom,
- Namjena infrastrukturnih sredstava je nepromjenljiva i isključiva u kontekstu alternativne upotrebe,
- Infrastrukturna sredstva su dugoročnog karaktera, što otežava predviđanje njihovog korisnog vijeka trajanja, naročito ukoliko je za određene oblike infrastrukturne imovine predviđen konstantan sistem održavanja,

<sup>28</sup>Poljašević, Jelena. 2014. *Finansijsko izvještavanje u javnom sektoru*. Banja Luka. Ekonomski fakultet u Banjoj Luci i Finrar d.o.o. str. 87

<sup>29</sup>Poljašević, Jelena. 2014. *Finansijsko izvještavanje u javnom sektoru*. Banja Luka. Ekonomski fakultet u Banjoj Luci i Finrar d.o.o. str. 88

- Sastavni dijelovi infrastrukturne imovine periodično mogu biti predmet zamjene novim dijelovima, što opravdava odvojeno praćenje komponenti, budući da imaju značajno različiti korisni vijek trajanja,
- Infrastrukturna sredstva su neprenosiva, odnosno fiksirana su na određenoj lokaciji.

Korisnicima finansijskih izvještaja je od velikog značaja i sama vrijednost infrastrukturnih sredstava, a sa aspekta korisnika infrastrukturnih sadržaja, bitna je i mogućnost usluga koja je integrisana u tim sredstvima.

Infrastrukturna imovina se po određenim kriterijumima klasifikuje kao imovina, budući da je ostvarivanje ekonomskih koristi u budućnosti od navedene imovine nesporno, kao što je potpuno opravdana i upotreba uslužnih potencijala. Zbog specifičnosti ove imovine, njeno objektivno vrednovanje je često veoma složeno, bilo da se vrednuje po nabavnoj vrijednosti ili se vrednuje po vrijednosti na neaktivnom tržištu. Imajući u vidu da su infrastrukturna sredstva značajna sa ekonomskog i finansijskog aspekta, odgovornost za njihovo upravljanje ima država. Konstantno investiranje u ova sredstva je od krucijalnog značaja za socijalni život i ekonomiju. Drugim riječima, nabavka infrastrukturnih sredstava njihovo držanje i zamjena su od vitalnog značaja entiteta javnog sektora koji ima odgovornost za upravljanje njihovim performansama.

Infrastrukturna sredstva iziskuju veoma visoke troškove, odnosno njihovo priznavanje i mjerenje, kao i njihova periodična potrošnja imaju najznačajnije učešće u ukupnim obavezama javnih entiteta i entiteta koji vrše njihovo finansiranje iz poreza. Kao rezultat svega navedenog, izgradnja i zamjena infrastrukturnih sredstava i objekata su predmet političkih odluka i nose sa sobom značajne finansijske posljedice.

#### *2.6.1.2. Nasljedna sredstva*

Pojam nasljedna sredstva upućuje na fiksnu imovinu koju imovina namjerava čuvati neodređeno (trajno) jer posjeduje karakteristike istorijske jedinstvenosti, kulturne, naučne, tehničke, geofizičke ili prirodne znamenitosti.<sup>30</sup> Osnovni cilj entiteta koji posjeduju i upravljaju nasljednim sredstvima jeste doprinos znanju i kulturi društva.

Zajedničke karakteristike nasljednih sredstava ogledaju se u nemogućnosti zamjene ni obnove. Pri tome, ova sredstva se ne čuvaju u cilju ostvarivanja novčanih priliva u entitet, te mogu postojati određene zabrane zakonom za korišćenje u te svrhe. Pod nasljednim sredstvima ubrajaju se sljedeće kategorije sredstava:

- Antikviteti, umjetnička djela, biološki primjerci, koji se najčešće čuvaju kao kolekcije u galerijama ili muzejima. Nasljedna vrijednost ovih sredstava može biti

---

<sup>30</sup>Poljašević, Jelena. 2014. *Finansijsko izvještavanje u javnom sektoru*. Banja Luka. Ekonomski fakultet u Banjoj Luci i Finrar d.o.o. str. 89

vezana sa istorijskim ili kulturnim događajima. Takođe, različite su im namjene, u skladu sa čim mogu imati namjenu u cilju istraživanja ili mogu biti izložena za javnost.

- Kolekcije starih i rijetkih knjiga, rukopisa ili drugih materijala u biblioteci, koji je predmet čuvanja usljed njihove istorijske ili kulturne vrijednosti,
- Istorijski spomenici, kao i zgrade koje imaju unikatna arhitektonska obilježja ili značajnu istorijsku vrijednost,
- Elementi prirodnih pejzaža i slično.

U velikom broju država, nasljedna sredstva se ne prikazuju u okviru finansijskih izvještaja jer je veoma teško identifikovati vrijednost ovih sredstava, jer najčešće njihova nabavna vrijednost nije poznata i ne postoji aktivno tržište kako bi se mogla procijeniti njihova vrijednost. Pored navedenog, nasljedna sredstva se ne upotrebljavaju u cilju stvaranja novčanog priliva, nego služe za pružanje servisnog potencijala.

Međunarodni odbor za računovodstvene standarde u javnom sektoru, imajući u vidu obilježja nasljednih sredstava, dao je na razmatranje nacrt standarda koji bi nosio naziv Računovodstveno obuhvatanje nasljedne imovine prema obračunskoj računovodstvenoj osnovi. Prema ovom nacrtu, ponuđena su dva pristupa u kontekstu priznavanja nasljednih sredstava u finansijskim izvještajima: kapitalni i nekapitalni pristup.

### **Kapitalni pristup**

Prema kapitalnom pristupu, neophodno je da entitet implementira politiku priznavanja nasljedne imovine ako postoji mogućnost pouzdanog vrednovanja ovih sredstava. Pri tome, neophodno je voditi računa da su koristi od informacija koje korisnici finansijskih izvještaja stiču veći u poređenju sa troškovima dobijanja ovih informacija.

Mogućnosti vrednovanja nasljednih sredstava neophodno je posvetiti posebnu pažnju imajući u vidu da može uticati na nerealnost bilansa uspjeha ukoliko se nerealno iskaže vrijednost sredstava. Nabavna vrijednost, ukoliko je poznata, predstavlja osnovu za početno priznavanje sredstava. Međutim, u velikom broju zemalja će se javiti problem prilikom prelaska na obračunsku osnovu, kada dođe do priznavanja sredstava koja do tada nisu bila priznata, imajući u vidu da nije poznata njihova nabavna vrijednost, ili u krajnjem slučaju, ona ne reflektuju njihovu fer vrijednost. U skladu sa Studijom 14, nasljedna sredstva se vrednuju prema fer vrijednosti koja predstavlja vrijednost za koju se određeno sredstvo može razmijeniti između dvije strane u okviru nezavisne transakcije. U zavisnosti od okolnosti, fer vrijednost može biti tekuća tržišna vrijednost, vrijednost alternativne upotrebe ili ponovne nabavke.

Ključni problem prilikom vrednovanja nasljedne imovine prema tekućoj tržišnoj vrijednosti ogleda se u nepostojanju aktivnog tržišta, budući da se ova sredstva drže na neodređeni vremenski period i veoma rijetko su predmet prodaje. Definisane vrijednosti ove

imovine na osnovu troškova zamjene se može primijeniti isključivo ako postoje slična sredstva na bazi kojih bi se mogla utvrditi vrijednost. Ako se uslužni potencijal određene nasljedne imovine razlikuje u poređenju sa njihovom nasljednom vrijednošću, vrijednost nasljednih sredstava se utvrđuje na isti način kao i vrijednost drugih nekretnina, postrojenja i opreme. Primjer za navedeni slučaj je kada se istorijska zgrada upotrebljava kao kancelarijski prostor (što predstavlja njenu alternativnu upotrebu).

Ukoliko je sredstvo stečeno po nominalnoj cijeni ili bez naknade, trošak njegove nabavke predstavlja fer vrijednost na datum sticanja. Postoji mogućnost da definisanje vrijednosti nasljedne imovine na osnovu procjene dovede do konflikta između značajnosti i pouzdanosti, kao dva ključna obilježja koje informacije u finansijskim izvještajima moraju posjedovati da bi bile korisne. Sa jedne strane, svaka procjena ima određeni nivo subjektivnosti, a sa druge strane, nepriznavanje materijalno značajnih sredstava utiče na umanjenje kvaliteta finansijskih izvještaja. Neophodno je postići ravnotežu u cilju zadovoljenja potreba korisnika na najadekvatniji način.

Revalorizacija sredstava nastaje kao rezultat promjene cijena sredstava, obezvređenja sredstava i slično. Prisutna su dva različita mišljenja u vezi sa revalorizacijom sredstava u državnim entitetima. Prema jednom mišljenju, revalorizacija sredstava nije potrebna zbog toga što većina sredstava nije namijenjena prodaji, pa nije potrebno utvrđivati njenu tržišnu cijenu, a i metode ponovne procjene su subjektivne. Druga grupa zastupa mišljenje da je revalorizacija neophodna jer javni menadžment ne može objektivno mjeriti rezultat svog upravljanja bez aktuelnog vrednovanja imovine (u slučaju prodaje sredstava kapitalni dobitak/gubitak je objektivn samo ukoliko je knjigovodstvena vrijednost sredstava istovremeno i fer vrijednost).<sup>31</sup>

Ponovno procjenjivanje sredstava se vrši ukoliko knjigovodstvena vrijednost sredstava nije objektivna. Dobitak ili gubitak koji nastane kao rezultat ponovne procjene sredstava u javnom sektoru može biti iznos koji ima neposredan uticaj na iskazani finansijski rezultat entiteta. Navedeno upućuje na zaključak da je adekvatno i pravilno procjenjivanje od velikog značaja.

Neophodno je prikazati odvojeno priznatu nasljednu imovinu od drugih sredstava, imajući u vidu da je to posebna vrsta sredstava, koja kao takva ima i poseban računovodstveni tretman.

### **Nekapitalni pristup**

Ukoliko entitet smatra da ne može pouzdano vrednovati većinu nasljednih sredstava ili troškovi takve procjene prevazilaze koristi od dobijanja informacija, vrijednost ovih sredstava se neće naći u bilansu stanja. Ovakav pristup se naziva nekapitalni pristup.<sup>32</sup>

---

<sup>31</sup>Poljašević, Jelena. 2014. *Finansijsko izvještavanje u javnom sektoru*. Banja Luka. Ekonomski fakultet u Banjoj Luci i Finrar d.o.o. str. 92

<sup>32</sup>Poljašević, Jelena. 2014. *Finansijsko izvještavanje u javnom sektoru*. Banja Luka. Ekonomski fakultet u Banjoj Luci i Finrar d.o.o. str. 92

Imajući u vidu da nasljedna imovina nije priznata u finansijskim izvještajima, kod nekapitalnog pristupa se javlja problem računovodstvenog tretmana nabavke i prodaje ove imovine u tekućem periodu. Nabavka i prodaja nasljedne imovine bi trebala biti prikazana tako da ne iskrivljuje finansijske performanse entiteta, odnosno ne mogu se prikazati prihodi od prodaje i troškovi nabavke, jer bi navedeno dovelo do nerealnog prikazivanja finansijskog rezultata. Kao rezultat navedenog, navedene kategorije prihoda i troškova se prikazuju u izvještaju o promjenama na neto imovini entiteta.

Entiteti koji su usvojili nekapitalni pristup trebaju izvršiti adekvatno objelodanjivanje informacija vezano za nasljednu imovinu u notama uz finansijske izvještaje, pri čemu je neophodno uobziriti i razloge zbog kojih vrednovanje nasljedne imovine nije moguće. Neophodno je da se objave i konzistentno primjenjuju računovodstvene politike koje se odnose na transakcije koje su vezane za nasljednu imovinu.

### *2.6.1.3. Nematerijalna sredstva*

Pod nematerijalnim sredstvima podrazumijevaju se prepoznatljiva prava na buduće ekonomske benefite i servisni potencijal, koja se mogu utvrditi i koja nemaju fizičku supstancu. U okviru javnog sektora, nematerijalna sredstva se javljaju u širem obimu u poređenju sa privatnim sektorom, što se posebno reflektuje u monopolskim i diskrecionim pravima preduzeća da izdaju upotrebne dozvole za određene kategorije resursa (prirodnih, infrastrukturnih i slično), odnosno da kreiraju i delegiraju prava i nadležnosti. U kategoriju nematerijalnih sredstava ubrajaju se patenti, goodwill, brend, intelektualna svojina, softveri, koncesije, franšize, različita prava i slično.

U skladu sa mogućnostima utvrđivanja, nematerijalna imovina se može podijeliti na dvije kategorije: imovina koja se može utvrditi i imovina koja se ne može utvrditi. Sredstva koja se mogu utvrditi, mogu biti predmet prodaje ili nabavke odvojeno od drugih sredstava kao što su baze podataka, koncesije i patenti. Sredstva koja se ne mogu utvrditi, ne mogu biti predmet prodaje odvojeno od nekog drugog sredstva kao što su ljudski resursi, goodwill i slično. Nije dozvoljeno priznavanje sredstava koja se ne mogu utvrditi, odnosno u finansijskim izvještajima se prikazuju isključivo sredstva koja se mogu utvrditi. Sa aspekta načina sticanja, nematerijalna imovina se može podijeliti na imovinu koja je kupljena i koja je interno stvorena.

Veliki broj zemalja počinje prikazivati nematerijalnu imovinu u okviru finansijskih izvještaja tek nakon izvršene reforme državnog računovodstva. Priznavanje nematerijalne imovine obuhvata kreiranje liste potencijalne nematerijalne imovine i primjenu definicije i kriterijuma priznavanja na svaku poziciju na kreiranoj listi. U potencijalnu nematerijalnu imovinu klasifikuje se i vladina prava ili sporazumi sa drugim stranama. Iako neka od navedenih prava i sporazuma neće biti priznati, budući da neće ispuniti kriterijume priznavanja kao imovina ili kriterijum priznavanja u segmentu nematerijalne imovine, neophodno ih je staviti na listu u primarnoj fazi. Ukoliko je ova faza procesa oprezno

dokumentovana, generisane informacije i izvedeni zaključci mogu implicirati da pojedina sredstva mogu biti priznata nekada u budućnosti.

Inicijalno priznavanje ovih sredstava se vrši po nabavnoj vrijednosti za kupljena sredstva, odnosno po visini direktno pripisivih troškova neophodnih za kreiranje, proizvodnju i pripremu sredstava da bi ono bilo osposobljeno za funkcionisanje u skladu sa namjeravanom upotrebom određenom od strane uprave za interno stečena sredstva.<sup>33</sup>

### ***2.6.2. Obaveze specifične za državne entitete***

Entiteti javnog sektora imaju različite vrste obaveza, od kojih se dio obaveza ne razlikuje u odnosu na obaveze koje se javljaju u preduzećima u privatnom sektoru, dok su druge obaveze specifične za javni sektor. U zavisnosti od nastanka, kod entiteta javnog sektora mogu se razlikovati zakonske i izvedene obaveze. Obaveze koje proističu iz ugovora (odnosno njegovih implicitnih i eksplicitnih uslova), pravnog sistema i drugih dejstava nazivaju se zakonskim obavezama. Ova vrsta obaveza postoji kao rezultat recipročnih transakcija ili kao neplaćeni iznosi kroz nerekipročnu transakciju, kao što su sporazumi i grantovi.

Za razliku od privatnog sektora, kod državnih entiteta postoji mogućnost pojave obaveza koje nisu rezultat ugovora ili sporazuma, nego predstavljaju prihvatanje obaveza od države sa ciljem implementacije definisane politike. Vlada ima obavezu da građanima pruži usluge koje su od javne koristi. Vlade mnogih zemalja imaju definisane programe koji zadovoljavaju opšte potrebe javnosti i koje dovode do nastanka obaveza bez zakona. Građani često imaju mogućnost da stvore očekivanja o prihvatanju određenih obaveza za koje vlada nema utvrđene odgovornosti. Sa druge strane, u praksi su česte situacije u kojima se očekivanja građana ne mogu ispuniti. Kao primjer za navedeno može se navesti period recesije, kada vlada treba preduzeti određene korake u cilju sprečavanja nastavka implementacije dosadašnjih politika i praksi. Obrnuto, vlada se može osjećati odgovornom ukoliko je riječ o pružanju pomoći žrtvama prirodnih katastrofa. Ova očekivanja mogu se pretvoriti u obavezu, što prije svega zavisi od ekonomskih uslova u datoj zemlji, od socijalnog i političkog okruženja, te drugih faktora koji imaju uticaj na sposobnost vlade da izbjegne obaveze.

U drugim slučajevima, postoji opravdano očekivanje da vlada preuzme obaveze javnih preduzeća bez obzira na to što ne postoji nikakva formalna obaveza (ukoliko penzioni fond ne raspolaže sa dovoljnim iznosom sredstava, postoji mogućnost da se od vlade očekuje preuzimanje obaveze za isplatu penzija).

Navedene obaveze se nazivaju izvedenim obavezama i proističu iz poslovanja entiteta kada je:

---

<sup>33</sup>Poljašević, Jelena. 2014. *Finansijsko izvještavanje u javnom sektoru*. Banja Luka. Ekonomski fakultet u Banjoj Luci i Finrar d.o.o. str. 94

- Na osnovu utvrđenih obrazaca prethodne prakse, objavljenih politika ili dovoljno preciznih tekućih izvještaja, entitet nagovijestio ostalim stranama da će prihvatiti određene odgovornosti,
- Kod drugih strana stvoreno opravdano očekivanje da će entitet izmiriti te obaveze.<sup>34</sup>

Izvedena obaveza postaje zakonska obaveza nakon što država preduzme takvu obavezu na osnovu Zakona, odluka ili saopštenja. Uvažavajući navedeni koncept, može se reći da postoje dva osnovna kriterijuma koji su korisni prilikom evaluacije razlike između zakonske obaveze i političkih odluka:

- Da li vlada ima diskreciono pravo da izbjegne obavezu ili ne?
- Da li vlada može izbjeći obavezu bez pristanka pogođenih strana ili ne može?

Bez obzira da li je riječ o zakonskim ili izvedenim obavezama, u bilansu stanja biće prikazane samo obaveze koje postoje na datum bilansa. Ove obaveze su nastale na osnovu prošlih događaja koji uslovljavaju tekuću obavezu i koji se nazivaju obavezujućim događajima. Da bi se događaj mogao klasifikovati kao obavezujući, potrebno je da preduzeće nema nikakvu realnu alternativu izmirenja obaveze koja je nastala na osnovu događaja. Navedeno je slučaj isključivo kada se izmirenje obaveze može izvršiti zakonskim putem ili kada postoji slučaj izvedene obaveze, gdje događaj stvara validno očekivanje kod drugih strana da će izvještajni entitet izmiriti obavezu.

Priznavanje izvedenih i zakonskih obaveza koje su nastale na osnovu ugovora, sporazuma ili odluka ne predstavlja računovodstveni problem, budući da postoji mogućnost pouzdane procjene iznosa ovih obaveza.

Realno odmjerenje finansijskog rezultata i položaja zahtijeva od entiteta priznavanje i neevidentiranih obaveza, kao što su procijenjene i obračunate obaveze. Ukoliko se ne izvrši priznavanje određenih obaveza u datom računovodstvenom periodu često dolazi do neevidentiranja troška, što posljedično dovodi do potcjenjivanja troškova i precjenjivanja finansijskog rezultata. Kao najčešće procijenjene obaveze entiteta javljaju se rezervisanja, koja su kod državnih entiteta u vezi sa brojnim računovodstvenim problemima. U pojedinim situacijama je veoma teško odrediti da li je određeni događaj rezervisanje, potencijalna ili buduća obaveza. Prije svega, problem proističe iz činjenice da u državnim entitetima postoje različite vrste rezervisanja koja ne postoje u privatnim preduzećima, te da ne postoje adekvatni standardi, smjernice ni praksa. Pojedine države su, prelazeći sa gotovinske na obračunsku računovodstvenu stopu vršile priznavanje prvo kratkoročnih, a nakon toga i dugoročnih procijenjenih obaveza. Budući da implementacija potpune obračunske

---

<sup>34</sup> Poljašević, Jelena. 2014. *Finansijsko izvještavanje u javnom sektoru*. Banja Luka. Ekonomski fakultet u Banjoj Luci i Finrar d.o.o. str. 95

računovodstvene osnove tek počinje u većini zemalja, evidentan je razlog zbog kojeg određena pitanja u vezi sa rezervisanjem još uvijek nisu standardizovana.

Osim obaveza koje su priznate u bilansu stanja preduzeća, postoje i određene obaveze koje preduzeće treba objelodaniti u napomenama uz finansijske izvještaje, da bi korisnici finansijskih izvještaja imali potpuniju sliku o poslovanju preduzeća. Ovakve obaveze se nazivaju potencijalnim obavezama.

Da bi obaveza ispunila kriterijum o priznavanju, odnosno da bi bila priznata, neophodno je da se odredi njena vrijednost, odnosno iznos ekonomske koristi koja će se odliti iz preduzeća po osnovu njenog izmirenja. Kao što je slučaj kod sredstava, osnove vrednovanja koje se mogu koristiti prilikom procjenjivanja obaveza su:

- Istorijski trošak,
- Tržišna vrijednost,
- Troškovi realizacije,
- Cijena preuzimanja i
- Troškovi izmirenja.<sup>35</sup>

Sljedećom tabelom prikazano je poređenje navedenih osnova vrednovanja obaveza sa osnovama vrednovanja sredstava.

**Tabela 2.3. Osnove vrednovanja obaveza i sredstava**

<b>Obaveze</b>	<b>Sredstva</b>	<b>Izlazna ili ulazna vrijednost</b>
Istorijski trošak	Istorijski trošak	Ulazna
Tržišna vrijednost	Tržišna vrijednost	Ulazna ili izlazna
Troškovi realizacije	Neto prodajna cijena	Izlazna
Cijena preuzimanja	Troškovi zamjene	Ulazna
Troškovi izmirenja	Vrijednost u upotrebi	Izlazna

Izvor: Poljašević, Jelena. 2014. *Finansijsko izvještavanje u javnom sektoru*. Banja Luka. Ekonomski fakultet u Banjoj Luci i Finrar d.o.o. str. 95

Prema istorijskom trošku, obaveze se priznaju u iznosu koji je primljen u transakciji koja je dovela do nastanka obaveze. Ukoliko je vremenska vrijednost novca značajna, vrši se

<sup>35</sup> Poljašević, Jelena. 2014. *Finansijsko izvještavanje u javnom sektoru*. Banja Luka. Ekonomski fakultet u Banjoj Luci i Finrar d.o.o. str. 96



diskontovanje iznosa budućih plaćanja na način da u vrijeme inicijalnog priznavanja obaveze, iznos obaveze predstavlja vrijednost koja je primljena. Diskont koji nastaje na osnovu ove procjene je predmet amortizacije u toku perioda postojanja obaveze. Kao i kod sredstava, veliki broj obaveza u javnom sektoru ne nastaje iz recipročnih transakcija, pa se najčešće ova osnova vrednovanja ne može primijeniti.

Upotreba tržišne vrijednosti kao osnove vrednovanja za procjenu obaveza je opravdana kod procjene obaveza kojima se trguje na organizovanom tržištu, kao što su obaveze po osnovu derivatnih finansijskih ugovora. Upotreba tržišne vrijednosti nije opravdana u slučaju procjene ostalih obaveza.

Troškovi realizacije se mogu poistovjetiti sa metodom neto prodajne cijene. Ova osnova implicira iznos koji je potreban da se odmah izvrši izmirenje obaveze, odnosno to je iznosi koji bi ili kreditor prihvatio za izmirenje obaveze ili bi treća strana preuzela za izmirenje svojih obaveza. U slučaju pojedinih obaveza u javnom sektoru, prenos obaveza na treće strane u suštini nije moguć i trošak realizacije bi u tom slučaju bio iznos koji bi kreditor prihvatio za izmirenje duga. Definisane ovog iznosa je olakšano ukoliko se u ugovoru navede klauzula koja govori o načinu na koji se vrši utvrđivanje iznosa duga ukoliko dođe do prijevremenog izmirenja. U toku utvrđivanja da li je opravdana primjena ove osnove, neophodno je analizirati da li je izmirenje obaveze na navedeni način opravdano i planirano u entitetu. Kao i neto prodajna cijena za vrednovanje sredstava, trošak realizacije kao osnova vrednovanja obaveza je relevantna isključivo ukoliko je najefikasnije odmah izvršiti plaćanje cjelokupne obaveze. Ukoliko su troškovi ispunjenja obaveze manji u odnosu na troškove trenutne realizacije, ova osnova nije opravdana za vrednovanje obaveza.

Cijena preuzimanja kao obračunska osnova se može poistovjetiti sa troškovima zamjene kod vrednovanja sredstava. Cijena preuzimanja predstavlja iznos koji bi preduzeće bilo spremno racionalno prihvatiti u procesu razmjene za postojeću obavezu. U trenutku početnog priznavanja obaveze, cijena preuzimanja je iznos koji je entitet prihvatio za preuzimanje obaveze.

Na kraju, troškovi izmirenja obaveza predstavljaju tekuću vrijednost izmirenja obaveze, ukoliko je riječ o obavezi finansijske prirode, izmirenje zahtijeva plaćanje. Sa druge strane, ukoliko obaveza podrazumijeva pružanje usluga, izmirenje obaveze se sastoji u pružanju navedenih usluga. Pod troškovima izmirenja podrazumijevaju se svi troškovi koje će entitet imati da bi izmirio određenu obavezu. Na osnovu navedenog proizilazi da troškovi izmirenja obaveza obuhvataju ne samo iznos koji je potreban da bi se obaveza izmirila, nego i druge troškove koji mogu nastati prilikom izmirenja obaveza. Prema tome, troškovi izmirenja obaveza predstavljaju iznos resursa koji će biti iskorišćen za izmirenje obaveze i ne odnosi se isključivo na tekući iznos. Troškovi izmirenja obaveza kao osnova nije prihvatljiva u sljedećim slučajevima:

- Ukoliko entitet ima mogućnost izmirenja obaveza u visini koja je niža od troškova izmirenja, troškovi realizacije predstavljaju pogodniju osnovu,

- Ukoliko dođe do preuzimanja obaveze, cijena preuzimanja je relevantnija kada je veća od troškova izmirenja i troškova realizacije.

Sa aspekta državnih entiteta, cjelokupne i blagovremene informacije o obavezama su od velikog značaja imajući u vidu da njihova visina i struktura, pored likvidnosti i solventnosti entiteta, ima širi ekonomski uticaj. Osnovna korist od informacija o obavezama ogleda se u činjenici da one prisiljavaju preduzeće da objelodani i planira njihovo izmirenje. Iznos obaveza preduzeća ukazuje na potrebu za potrebnim nivoom prihoda, te na sagledavanje koji dio aktivnosti preduzeća se finansira iz pozajmljenih sredstava i slično. Ukoliko se ne vrši evidencija o svim obavezama, dolazi do izostanka evidentiranja pojedinih događaja i transakcija, odnosno njihovih efekata koji u tom slučaju nisu uračunati prilikom donošenja odluka. Kada su obaveze jednom priznate, postoji mogućnost alokacije odgovornosti za njihovo upravljanje. Bez potpunih podataka i informacija o obavezama, potencijalnim obavezama i rezervisanjima, ne postoji mogućnost realne ocjene finansijskih uslova izvještajnog entiteta. Pod takvim okolnostima, rizik odlučivanja je veći, budući da se pogrešno predstavlja zaduženost entiteta.

Informacije vezane za obaveze preduzeća služe i za svrhe ocjene odgovornosti, ali i kao baza za donošenje odluka. Pored obaveza koje su uobičajene za sve izvještajne entitete, osnovno obilježje državnih entiteta ogleda se u postojanju specifičnih obaveza kao što su obaveze koje proističu iz socijalnih programa i obaveze koje se odnose na zaštitu životne sredine, dok pojedine vrste obaveza, kao što su kratkoročni i dugoročni krediti, imaju posebno značenje.

### **Obaveze po osnovu kredita**

Portfolio zaduženja vlade predstavlja najveći finansijski portfolio u zemlji i najčešće se sastoji od kompleksne i rizične finansijske strukture. Prema tome postoji mogućnost za generisanje značajnog rizika na bilans stanja države i finansijsku stabilnost zemlje. U strukturi dugova, obaveze koje nastaju po osnovu dugoročnih i kratkoročnih kredita predstavljaju često po iznosu najveće obaveze države.

U savremenim uslovima, sve češće se kao tema nameće upravljanje javnim dugom, čiji je osnovni cilj obezbjeđenje zadovoljenja finansijskih potreba države i njihovih plaćanja uz što niže troškove, u srednjem roku i uz prihvatljiv nivo rizika.

Velika pažnja, koja se poklanja upravljanju javnim dugom proističe iz njegovog uticaja na cijelu ekonomiju određene zemlje. Dugovi koji su loše strukturisani sa aspekta dospelosti, valute ili kamatne stope i obaveze koje su svojim iznosom velike i bez izvora finansiranja, predstavljaju značajan faktor u procesu indiciranja ili propagiranja ekonomske krize u brojnim zemljama. Primjer za ovo je činjenica da bez obzira na promjenu kursa valute ili da li je riječ o domaćim ili stranim kreditima, do krize dolazi najčešće usljed prekomjernog koncentrisanja vlade na kratkoročne rezultate i efekte njenih odluka o zaduživanju. Vodeći se ciljevima

kratkoročnog karaktera, postoji mogućnost da vlade zemalja podignu kredite sa visokom i promjenljivom kamatnom stopom. Navedeno može imati uticaj na to da budžet bude izložen promjenama na finansijskom tržištu, obuhvatajući i promjene u bonitetu države.

Sa šireg makroekonomskog aspekta javne politike, neophodno je da vlada obezbijedi da i nivo i stopa rasta javnog duga bude opravdana i da se mogu servisirati pod različitim okolnostima, uvažavajući rizike i troškove. Dugovanja izražena u stranoj valuti sadrže dodatni rizik promjene kursa strane valute, što u uslovima visokih negativnih kursnih razlika potencijalno dovodi do monetarnog pritiska ukoliko investitori budu nezainteresovani za prolongiranje dugova. Na osnovu smanjenja rizika, vlada ima direktan uticaj na stabilnost privatnog sektora, odnosno oprezno upravljanje vladinim dugom sa optimalno kontrolom potencijalnih obaveza, može imati uticaj da država ima manju osjetljivost na finansijske rizike.

Neophodno je da vlade zemalja ograniče povećanje troškova i drugih rizika koji dovode do povećane osjetljivosti privrede zemlje na eksterne šokove. Kao rezultat navedenog, upravljanje rizikom u javnom sektoru je ključno u procesu upravljanja u drugim privrednim sektorima. Optimalno upravljanje rizikom, pruža pomoć vladama zemalja u procesu smanjenja troškova kamata, valutnih i drugih rizika. Brojne vlade pokušavaju formirati portfolio željene valutne strukture, kao i strukture ročnosti u cilju dobijanja željene kompozicije portfolija sa najnižim nivoom rizika. Ukoliko je riječ o manjim tržištima i tržištima u razvoju, osjetljivost je veća, budući da je njihova privreda diverzifikovana u manjem stepenu, imaju manju osnovu domaće štednje i manje razvijen finansijski sistem, te postoji mogućnost njihove veće osjetljivosti na finansijsko prenošenje kroz kapitalne tokove.

Neophodno je da javnost raspolaze sa informacijama vezano za prošle, sadašnje i procijenjene budžetske aktivnosti, uključujući i finansijsku i konsolidovanu finansijsku poziciju vlade. Dugoročno posmatrano, potrebno je da vlade smanje očekivane troškove servisiranja duga i troškove držanja likvidnih sredstava na prihvatljiv nivo rizika. Minimalni troškovi, uz ignorisanje rizika, nisu objektivni. Transakcije koje imaju manje troškove servisiranja duga, najčešće obuhvataju i velike rizike za vlade i postoji mogućnost da ograniče njihov kapacitet plaćanja povjeriocima. Ekonomski razvijene zemlje, koje imaju duboka i likvidna tržišta državnih hartija od vrijednosti, primarno se koncentrišu na tržišni rizik. Za razliku od razvijenih, zemlje koje imaju tržište u procesu razvoja, koje imaju ograničen pristup međunarodnom tržištu kapitala i koje imaju relativno nerazvijena nacionalna tržišta kapitala, neophodno je da posebno analiziraju i sagledaju nivo sveukupnog rizika. U procesu upravljanja dugom, potrebno je da zemlje kao primarni cilj imaju razvoj nacionalnog tržišta dugova, što je posebno značajno za zemlje u kojima su dominantna kratkoročna sredstva i promjenljiva kamatna stopa, pa jedino krediti u inostranoj valuti, kratkoročno gledano, mogu biti jedina moguća alternativa za finansiranje.

U procesu upravljanja dugom, kada se odlučuje o dodatnom zaduživanju, potrebno je sagledati i uticaj potencijalnih obaveza na finansijsku poziciju vlade. Nakon sagledavanja svega navedenog, neophodno je korisnicima prezentovati informacije o prirodi i rokovima

vladinih obaveza koje najmanje trebaju sadržati iznos neotplaćenih kredita, kamatne stope i iznos koji dospijeva za plaćanje u toku godine i slično.

Kao osnovno pitanje nameće se treba li obaveze odmjeravati prema nominalnoj ili fer vrijednosti. Prema MRS za JS „prilikom početnog priznavanja, finansijske obaveze entitet treba odmjeravati po njihovoj fer vrijednosti uvećanoj, u slučaju finansijske obaveze koja se ne odmjerava po fer vrijednosti sa promjenama fer vrijednosti kroz bilans uspjeha, za troškove transakcije koji se mogu direktno pripisati sticanju ili emitovanju finansijske obaveze“.<sup>36</sup>

Najoptimalnija procjena fer vrijednosti prilikom početnog odmjeravanja finansijskih obaveza koje ne kotiraju na aktivnom tržištu vrši se upotrebom cijene transakcije kao osnove vrednovanja, osim ukoliko je fer vrijednost instrumenta evidentirana drugim značajnim transakcijama ili se zasniva na tehnici procjenjivanja čije varijable obuhvataju isključivo podatke sa značajnih tržišta.

### **Rezervisanja**

Osim obaveza, čiji su iznosi i vrijeme dospijea poznati, u bilansu stanja preduzeća se mogu pojaviti i procijenjene obaveze čija je osnovna karakteristika neizvjesnost. Procijenjene obaveze predstavljaju dugovanje javnog entiteta za koja se ne može odrediti tačan iznos do nekog kasnijeg datuma. Budući da nema nikakve sumnje da pravna obaveza postoji, neophodno je takvu obavezu priznati u cilju realnog prikazivanja finansijskog položaja i rezultata preduzeća. Primjer procijenjenih obaveza koje se najčešće javljaju u državnim preduzećima su rezervisanja.

Rezervisanje predstavlja obavezu sa nepoznatim rokom dospijea i iznosom. U kontekstu fer prezentacije izvora sredstava izvještajnog entiteta, rezervisanja se izdvajaju u cilju potpunijeg prikazivanja obaveza. U isto vrijeme sa priznavanjem rezervisanja dolazi do priznavanja i troškova, odnosno sa aspekta fer prezentacije prinosnog položaja, rezervisanja se formiraju u cilju pravilnog periodiziranja rashoda i gubitaka.

Za razliku od privatnih preduzeća, u preduzećima javnog sektora postoji mnogo više vrsta rezervisanja, od kojih se kao najznačajnije vrste izdvajaju:

- Štetni ugovori,
- Restrukturisanja,
- Socijalne pomoći,
- Kontaminacija lokaliteta,
- Penzione šeme i slično.

---

<sup>36</sup>Poljašević, Jelena. 2014. Finansijsko izvještavanje u javnom sektoru. Banja Luka. Ekonomski fakultet u Banjoj Luci i Finrar d.o.o. str. 100

Imajući u vidu da su rezervisanja zapravo obaveze, čiji se iznos u datom trenutku ne može sa sigurnošću odrediti i koji je neophodno procijeniti, iznos rezervisanja treba biti najpribližnija procjena rashoda neophodnih za izmirenje tekuće obaveze na datum izvještavanja. Drugim riječima, to je iznos koji bi bio potreban preduzeću ako bi obavezu za koju se formira rezervisanje trebalo izmiriti na datum izvještavanja. Neizvjesnosti i rizike koji su sastavni dio brojnih događaja i okolnosti, potrebno je uzeti u obzir prilikom projektovanja rezervisanja. Princip opreznosti definiše da rezervisanja budu procijenjena na način da imovina i dobitak ne budu precijenjeni, te da rashodi i obaveze ne budu potcijenjeni. Ne dozvoljava se ni precjenjivanje rezervisanja, koje potencijalno dovodi do prezentovanja nerealno visokih troškova i potcjenjivanja finansijskog rezultata.

Ukoliko uticaj vremenske vrijednosti novca ima materijalnu značajnost, iznos rezervisanja treba biti jednak sadašnjoj vrijednosti rashoda za koje se očekuje da će biti neophodni za izmirenje predmetne obaveze. Diskontovanje rezervisanja tokom određenog broja godina dovodi do povećanja sadašnje vrijednosti rezervisanja svake godine, kako se rezervisanje približava očekivanom vremenu izmirenja. Potrebno je da diskontna stopa bude stopa prije oporezivanja, koja reflektuje tekuću tržišnu procjenu vremenske vrijednosti novca i rizika koji su karakteristični za datu obavezu.

Preduzeća u državnom sektoru ponekad mogu očekivati da će obavezu za koju je izdvojeno rezervisanje nadoknaditi dijelom ili u cjelosti druga strana (drugo preduzeće i slično). U tom slučaju, neće doći do smanjenja rezervisanja, već se vrši evidentiranje potraživanja od drugih. U bilansu stanja preduzeća, iznos evidentiranog potraživanja ne može preći iznos formiranog rezervisanja, dok se u bilansu uspjeha troškovi koji su vezani za rezervisanje priznaju u neto iznosu (rezervisanja umanjena za potraživanja).

Rezervisanje treba biti predmet analize na svaki izvještajni datum i predmet usklađivanja na način da reflektuje najoptimalniju sadašnju procjenu budućih plaćanja. Ako se smatra da neće doći do odliva sredstava u cilju izmirenja određene obaveze, potrebno je ukinuti rezervisanje u korist prihoda preduzeća. Ukoliko je iznos isplate veći od izdvojenog rezervisanja, razlika se treba evidentirati na teret rashoda prethodnog perioda. Rezervisanje je moguće koristiti isključivo za rashode za koje je rezervisanje primarno priznato.

Značaj rezervisanja u državnim preduzećima zahtijeva da se za svaku klasu rezervisanja objavi:

- Iskazani iznos na početku i na kraju godine,
- Dodatna rezervisanja u toku perioda i povećanje postojećih rezervisanja,
- Korištene iznose rezervisanja,
- Neiskorištene iznose rezervisanja ukinutih tokom perioda,
- Povećanje iznosa rezervisanja iskazanih po sadašnjoj vrijednosti usljed protoka vremena i efekat bilo kakve promjene diskontne stope.

Potrebno je da preduzeće objelodani za svaku vrstu rezervisanja:

- Kratak opis prirode obaveze i očekivani vremenski raspored isplata sredstava za njeno izmirenje,
- Naznaku o neizvjesnosti sa aspekta visine i vremenskog rasporeda isplata,
- Iznos bilo kakve očekivane nadoknade, koji označava iznos bilo kojeg sredstva koje je bilo utvrđeno za tu očekivanu buduću naknadu,
- Ako je mogućnost bilo kakve isplate slaba, preduzeće objavljuje potencijalnu obavezu.

Na navedeni način, obezbjeđuje se informaciona osnova internim korisnicima sa ciljem boljeg upravljanja rezervisanja, ali i eksternim korisnicima u cilju boljeg razumijevanja prezentovanih informacija.

## **2.7. Budžetsko izvještavanje**

Indirektni korisnik budžetskih sredstava i korisnik sredstava organizacije za obavezno socijalno osiguranje odgovoran je za računovodstvo sopstvenih transakcija. Direktni korisnik budžetskih sredstava odgovoran je za računovodstvo sopstvenih transakcija, a u okviru svojih ovlašćenja i za računovodstvo transakcija indirektnih korisnika budžetskih sredstava koji spadaju u njegovu nadležnost.<sup>37</sup>

Ministar uređuje način vođenja budžetskog računovodstva i sadržaj i način finansijskog izvještavanja za direktne i indirektno korisnike budžetskih sredstava i budžetske fondove Republike Srpske i lokalne vlasti, a može donijeti i posebna uputstva o finansijskom izvještavanju za određene organe državne uprave.

Kompletan budžetski sistem Republike Srpske regulisan je na osnovu Zakona o budžetskom sistemu Republike Srpske.<sup>38</sup> Segmenti koji su regulisani navedenim zakonom odnose sa na pripremu, planiranje, način izrade, donošenje i realizaciju budžeta Republike Srpske, budžete opština, gradova i fondova, zaduživanje i otplatu duga, računovodstvo, izvještavanje i kontrolu budžeta Republike Srpske, opština, gradova i fondova.

Obaveza pojedinačnih budžetskih korisnika i fondova sastoji se u pripremi godišnjeg finansijskog izvještaja za prethodnu fiskalnu godinu do kraja februara tekuće godine. Odgovornost za istinitost i tačnost podataka prezentovanih u godišnjim finansijskim izvještajima, te za tačnost i blagovremenost pripreme finansijskih izvještaja pojedinačnih budžetskih korisnika imaju rukovodioci odnosnih budžetskih korisnika i lica koja su zadužena za računovodstvo kod tih budžetskih korisnika.

---

<sup>37</sup>Belokapić, Petar; Ristić, Kristijan; Milenković, Srđan; Ristić, Žarko. 2016. *Budžet i trezor, budžetska ekonomija i trezorske finansije*. Beograd. EtnoStil. str. 178

<sup>38</sup>Službeni glasnik Republike Srpske, 121/12

Ministarstva, opštine, gradovi i fondovi imaju obavezu da konsolidovani godišnji finansijski izvještaj za određeni nivo vlasti u Republici Srpskoj pripreme do 31. marta tekuće godine za prethodnu fiskalnu godinu.<sup>39</sup> Odgovornost za tačnost i blagovremenost pripreme i prezentacije konsolidovanih godišnjih finansijskih izvještaja za dati nivo vlasti u Republici Srpskoj imaju ministar, načelnici opština, odnosno gradonačelnici, direktori fondova i lica zadužena za pripremu tih izvještaja. Da bi se mogao ispoštovati prethodni rok i blagovremeno dostaviti podatke, opštine, gradovi i fondovi imaju obavezu da dostave Ministarstvu konsolidovani godišnji finansijski izvještaj do 5. aprila tekuće za prethodnu fiskalnu godinu.

Ministarstvo ima obavezu izrade:

- konsolidovanog godišnjeg finansijskog izvještaja korisnika budžeta Republike Srpske,
- konsolidovani godišnji finansijski izvještaj korisnika budžeta opština i gradova i
- konsolidovani godišnji finansijski izvještaj fondova do 30. aprila tekuće godine za prethodnu fiskalnu godinu.

Prethodno navedeni rokovi predstavljaju krajnje rokove u kalendaru za podnošenje godišnjih finansijskih izvještaja i drugih akata. Završni račun se priprema prema međunarodno prihvaćenim računovodstvenim standardima i sadrži sljedeći set izvještaja:

- bilans stanja,
- bilans uspjeha,
- izvještaj o izdacima za nabavku nefinansijske imovine i primanjima od prodaje nefinansijske imovine,
- bilans finansiranja,
- izvještaj o izvršenju budžeta, sačinjen tako da prikazuje razliku između odobrenih sredstava i izvršenja,
- obrazloženje odstupanja između odobrenih sredstava i izvršenja,
- izvještaj o primljenim donacijama i zaduženju na domaćem i stranom tržištu novca i kapitala i izvršenim otplatama dugova,
- izvještaj o korišćenju sredstava iz tekuće i stalne budžetske rezerve,
- izvještaj o garancijama datim u toku fiskalne godine,
- izvještaj eksterne revizije o finansijskim izvještajima,
- izvještaj o izlaznim rezultatima programskog dijela budžeta,
- detaljan izvještaj o realizaciji sredstava programa i projekata koji se finansiraju iz budžeta, a odnose se na: subvencije javnim nefinansijskim preduzećima i organizacijama i privatnim preduzećima, nefinansijsku imovinu koja se finansira iz sredstava za realizaciju, trošenje namjenskih javnih prihoda i sopstvenih prihoda,

---

<sup>39</sup>Zakon o budžetskom sistemu, Službeni glasnik Republike Srpske, 121/12

korišćenje sredstava iz odobrenih projektnih zajmova i korišćenje sredstava za nabavku finansijske imovine,

- napomene o računovodstvenim politikama i dodatnim analizama, obrazloženjima i sravnjivanju stavki izvoda i izvještaja obuhvaćenih završnim računom.<sup>40</sup>

Da bi se mogle ispoštovati i implementirati odredbe Zakona koje se odnose na segment prezentovanja informacija, računovodstvo i računovodstvene politike, budžetske klasifikacije, finansijsko izvještavanje i drugo, nadležnost ministarstva, odnosno ministra je da donese i usvoji:

- pravilnik na osnovu kojeg se uređuju načela i principi pripreme i prezentovanja informacija za potrebe ovlašćenih eksternih korisnika,
- pravilnik o računovodstvu, računovodstvenim politikama i računovodstvenim procjenama budžetskih korisnika,
- pravilnik o budžetskim klasifikacijama, sadržini računa i primjeni kontnog plana za korisnike prihoda budžeta opština i gradova i fondova,
- pravilnik o finansijskom izvještavanju za korisnike prihoda budžeta opština i gradova i fondova i
- naredbu o uplaćivanju određenih prihoda budžeta opština i gradova i fondova.<sup>41</sup>

U okviru entiteta koji su budžetski korisnici, postoji obaveza implementacije sistema interne kontrole, prema opšte prihvaćenim standardima i smjernicama interne kontrole. Cilj uspostavljanja interne kontrole jeste obezbjeđenje zakonskog, efikasnog, efektivnog, odgovornog i transparentnog trošenja javnih sredstava. Interno, u okviru samih entiteta, interna revizija nadzire i kontroliše, te na kraju daje ocjenu rada sistema interne kontrole. Na kraju, eksternu kontrolu vrši budžetska inspekcija, čiji se rad zasniva na godišnjem planu rada i odvija se konstantno u toku godine.

---

<sup>40</sup>Belokapić, Petar; Ristić, Kristijan; Milenković, Srđan; Ristić, Žarko. 2016. *Budžet i trezor, budžetska ekonomija i trezorske finansije*. Beograd. EtnoStil. str. 179

<sup>41</sup>Zakon o budžetskom sistemu, Službeni glasnik Republike Srpske, 121/12



### 3. PORESKI SISTEM I SPECIFIČNI TRETMAN JAVNIH USTANOVA

#### 3.1. Poreski sistem Republike Srpske

Poreski sistem Republike Srpske čine porezi koji za svoj izvor imaju prihod, porezi koji za objekt oporezivanja imaju imovinu, doprinosi, takse i naknade utvrđene određenim materijalnim propisima.

Zakonom o poreskoj upravi uređen je jedinstven postupak u primjeni materijalnih poreskih zakona, a Poreskoj upravi Republike Srpske, koja se nalazi u sastavu Ministarstva finansija Republike Srpske, data je nadležnost za sprovođenje svih poreskih zakona.

Poreski zakoni u Republici Srpskoj obuhvataju sljedeće zakone:

- Zakon o porezu na dohodak,
- Zakon o doprinosima (114/17),
- Zakon o porezu na dobit,
- Zakon o porezu na nepokretnosti (91/2015),
- Zakon o poreskom sistemu RS (62/2017),
- Zakon o igrama na sreću,
- Zakonu o porezima na upotrebu, držanje i nošenje dobara.<sup>42</sup>

Na osnovu Zakona o poreskom sistemu Republike Srpske uređuje se kompletan poreski sistem i vrši se uspostavljanje i vođenje Registra poreskih i neporeskih davanja.

U skladu sa Zakonom o poreskom sistemu Republike Srpske, poreski sistem Republike Srpske čini skup svih poreskih i neporeskih davanja koja se plaćaju u na prostoru Republike Srpske.<sup>43</sup> Pod poreskim davanjima podrazumijevaju se sva prinudna, nepovratna davanja za koja poreski obveznik ne ostvaruje neposrednu korist ili protivuslugu. Sa druge strane, neporeska davanja čine davanja za koja obveznik ostvaruje neposrednu korist ili protivuslugu. Kao osnovni cilj donošenja Zakona o poreskom sistemu Republike Srpske izdvaja se obezbjeđenje optimalnog poreskog opterećenja u Republici Srpskoj, te i zaštita integriteta poreskih obveznika.

Na prostoru Republike Srpske, sve odredbe koje se odnose na poreska i neporeska davanja, poreske podsticaje, olakšice, oslobađanja od poreza i smanjenja poreske osnovice ili stope se mogu mijenjati isključivo na osnovu zakona. Takođe, na osnovu zakona se određuje iznos, odnosno visina svakog poreskog i neporeskog zakona pojedinačno, kao i poreski obveznik.

Sva davanja, bilo da je riječ o davanjima poreskog i neporeskog karaktera, predstavljaju javni prihod, te se popunjavaju u određeni akt prije početka plaćanja, koji sadrži sljedeće

---

<sup>42</sup><http://komorars.ba/poslovno-okruzenje/normativni-okvir/privredno-sistemske-oblasti/poreski-sistem/> (15.01.2020. 21:10h)

<sup>43</sup>Zakon o poreskom sistemu Republike Srpske, Službeni glasnik Republike Srpske 62/17, član 1

podatke: naziv svakog poreskog i neporeskog davanja, njegov iznos, način utvrđivanja obaveze, obveznik i korisnik prihoda.

Poreska davanja u okviru poreskog sistema Republike Srpske čine:

- porez na dobit,
- porez na dohodak,
- porez na nepokretnosti,
- porez na upotrebu, držanje i nošenje dobara,
- porez na dobitke od igara na sreću,
- porez na dodatu vrijednost,
- akcize,
- carine,
- putarine.<sup>44</sup>

Sa druge strane, neporeska davanja u okviru poreskog sistema Republike Srpske čine:

- doprinos za penzijsko i invalidsko osiguranje,
- doprinos za zdravstvenu zaštitu,
- doprinos za dječju zaštitu,
- doprinos za osiguranje od nezaposlenosti,
- doprinos za profesionalnu rehabilitaciju i zapošljavanje invalida,
- koncesione naknade,
- naknade za vode,
- naknade za šume,
- naknade za lovstvo,
- naknade za zaštitu životne sredine,
- naknade iz oblasti saobraćaja,
- naknade iz oblasti uređenja prostora i građenja,
- naknade iz oblasti komunalnih djelatnosti,
- naknade za priređivanje igara na sreću,
- naknade iz oblasti poljoprivrede,
- naknade iz oblasti rudarstva i geologije,
- naknade iz oblasti metrologije,
- naknade iz oblasti veterinarstva,
- naknade iz oblasti zaštite zdravlja,
- naknade iz oblasti civilne zaštite,
- naknade licima na koja su prenesena javna ovlašćenja,

---

<sup>44</sup>Zakon o poreskom sistemu Republike Srpske, Službeni glasnik Republike Srpske 62/17, član 7

- naknade koje se plaćaju ovlaštenim regulatornim tijelima u Republici Srpskoj,
- republičke administrativne takse,
- gradske administrativne takse,
- opštinske administrativne takse,
- sudske takse,
- komunalne takse,
- novčane kazne,
- članarine.<sup>45</sup>

Svako davanje poreskog ili neporeskog karaktera u Republici Srpskoj mora biti u skladu sa sljedećim poreskim načelima:

- **Načelom zakonitosti**, koje podrazumijeva da je svako poresko i neporesko davanje uvedeno, ukinuto ili zamijenjeno u poreskom sistemu na osnovu zakona.
- **Načelom srazmjernosti**, koje podrazumijeva da se iznos svakog poreskog davanja određuje prema ekonomskom snagom poreskog obveznika.
- **Načelom racionalnosti**, koje podrazumijeva da troškovi prikupljanja navedenog davanja ne smiju biti viši u odnosu na iznos tog davanja.
- **Načelom ekvivalentnosti**, koje podrazumijeva da iznos svakog davanja odgovara vrijednosti dobijenoj u javnim dobrima ili uslugama za koje se plaća.<sup>46</sup>

U toku izrade analize opravdanosti uvođenja, promjene ili ukidanja neporeskih davanja posebno se mora voditi računa o usklađenosti sa svakim načelom poreskog sistema pojedinačno, izdašnosti (broj platilaca, visina sredstava koja su prikupljena), konkurentnosti (mogućnost poređenja tog neporeskog davanja sa sličnim ili istim davanjem u zemljama u regionu), jednostavnosti i cilju implementacije, promjene ili ukidanja tog davanja.

Resorno ministarstvo vrši implementaciju i vođenje Registra poreskih i neporeskih davanja koji sadrži pregled svih pojedinačnih vrsta poreskih i neporeskih davanja koja plaćaju pravna i fizička lica u Republici Srpskoj na osnovu zakona Republike Srpske, osim poreskih i neporeskih davanja koja su uvedena u poreski sistem propisima iz oblasti indirektnih poreza, akciza i carina.

Prema članu 15 Zakona o poreskom sistemu Republike Srpske, kao osnovni cilj uspostavljanja Registra javlja se zaštita poreskih obveznika i jačanje pravne sigurnosti kroz:

- zaštitu načela, propisanih Zakonom o poreskom sistemu Republike Srpske, na kojima počiva poreski sistem Republike Srpske,
- obezbjeđenje transparentnosti naplate javnih prihoda,

---

<sup>45</sup>Zakon o poreskom sistemu Republike Srpske, Službeni glasnik Republike Srpske 62/17, član 7

<sup>46</sup>Zakon o poreskom sistemu Republike Srpske, Službeni glasnik Republike Srpske 62/17, član 8

- implementaciju osnove za praćenje i analiziranje opterećenja građana i privrednih subjekata plaćanjem javnih prihoda,
- podršku implementaciji trajnog sistema unapređivanja poslovnog okruženja i povećanja konkurentnosti privrede,
- obezbjeđenja optimalnog poreskog opterećenja.

U toku godine, resorno Ministarstvo vrši analizu opterećenosti privrede i stanovništva neporeskim i poreskim davanjima iz Registra. Prilikom analize obavezno se koriste sljedeći indikatori:

- **globalnog fiskalnog opterećenja** – stopa fiskalnog opterećenja na osnovu konsolidovanih obaveznih fiskalnih davanja i stopa konsolidovanih javnih prihoda,
- **parcijalnog fiskalnog opterećenja** – stopa opterećenja jednom vrstom poreza, stopa opterećenja na lokalnom nivou, stopa opterećenja prosječnog poreskog obveznika i stopa opterećenosti poreske osnove,
- **stopa pokrića troškova javnog dobra ili usluge** naknadom koja se plaća za njeno korišćenje,
- **stopa pokrića ukupnih troškova naplate** pojedinačnog javnog prihoda ukupno ostvarenim prihodom od njegove naplate u toku godine.

### 3.2. Poreski obveznici u Republici Srpskoj

S obzirom na veliki broj vrsta i oblika poreza koji čine poreski sistem Republike Srpske, postoje različiti kriterijumi za definisanje poreskih obveznika. U skladu sa navedenim, da bi se odredilo koji sve subjekti čine poreske obveznike u Republici Srpskoj, neophodno je krenuti od vrsta poreza.

Ukoliko se posmatra sa aspekta poreza na dodatu vrijednost, poreski obveznik je svako lice koje samostalno obavlja privrednu ili službenu djelatnost. Prema tome, poreski obveznik može biti svaki privredni subjekat koji samostalno posluje i vrši postojan promet dobara ili usluga uz odgovarajuću naknadu. Svojstvo PDV obveznika stiče privredni subjekat kada vrši samostalnu privrednu djelatnost, odnosno ima ozbiljnu namjeru u vršenju prometa dobara ili usluga uz odgovarajuću naknadu. U skladu sa navedenim, svojstvo obveznika u sistemu PDV-a se stiče:

- sa prvim poslovnim pripremama,
- nabavka robe prije otvaranja preduzeća,
- iznajmljivanje ili namještanje kancelarijskog prostora i skladišta,
- kupovina zemljišta,
- sprovođenje akcije oglašavanja,

- davanje ponude za promet dobara ili usluga uz naknadu.<sup>47</sup>

U sistemu poreza na dodatnu vrijednost postoje dvije klasifikacije poreskih oslobođanja:

- oslobođanje bez prava odbitka ulaznog poreza i
- oslobođanje sa pravom odbitka ulaznog poreza.<sup>48</sup>

Prva kategorija, odnosno oslobođanje od poreza bez prava na odbitak ulaznog poreza predstavlja vrstu poreskog oslobođanja u sistemu poreza na dodatnu vrijednost u kojem su poreski obveznici oslobođeni plaćanja poreza, s tim da nemaju pravo na povrat poreza na dodatu vrijednost kojim je opterećena njihova nabavka. Poresko oslobođanje od plaćanja poreza na dodatnu vrijednost za promet proizvoda i usluga, bez prava na odbitak ulaznog poreza, odnosi se na:

1. djelatnosti u javnom interesu i to:
  - javne poštanske usluge koje može obavljati samo javni poštanski operator,
  - medicinske usluge i usluge zdravstvene zaštite koje se odnose na preventivne, dijagnostičko-terapijske i rehabilitacijske usluge koje pružaju domovi zdravlja, bolnice, zavodi, klinike i druge medicinske ustanove,
  - usluge socijalnog osiguranja koje pružaju ustanove socijalne zaštite: centri za socijalni rad, ustanove za smještaj korisnika i ustanove za dnevni boravak pomoć u kući,
  - usluge obrazovanja koje pružaju lica registrovana za obavljanje tih djelatnosti (predškolsko, osnovno, srednje, više i visoko obrazovanje),
  - ustanove javnih radio i televizijskih servisa: radio-difuzne usluge, proizvodnja i emitovanje ekonomsko-propagandnog programa, proizvodnja drugih programskih usluga, organizovanje koncerata i drugih priredbi i druge usluge, ako nisu komercijalnog karaktera,
  - usluge iz oblasti kulture, uključujući i karte za kulturne manifestacije,
  - promet dobara i usluga koje su direktno povezane sa uslugama koje pružaju političke, sindikalne, humanitarne, dobrotvorne, invalidske i slične organizacije svojim članovima za članarinu, u skladu sa propisima kojima se reguliše ta djelatnost, pod uslovom da takva oslobođanja ne dovode do poremećaja konkurencije na tržištu,
2. finansijske i novčane usluge;
3. uvoz dobara pod uslovima određenim zakonom;
4. izvoz dobara;

---

<sup>47</sup> Drljača, Zorica. 2018. *Javne finansije i finansijsko pravo*. Istočno Sarajevo. Univerzitet za poslovni inženjering I menadžment. str. 168

<sup>48</sup> Drljača, Zorica. 2018. *Javne finansije i finansijsko pravo*. Istočno Sarajevo. Univerzitet za poslovni inženjering I menadžment. str. 171

5. međunarodni prevoz;
6. snabdijevanje dobrima i uslugama diplomatskih i međunarodnih organizacija;
7. posebna oslobođanja kao što su npr. uvoz dobara namijenjenih za potrebe slobodnih zona i skladišta, osim carinskih.<sup>49</sup>

Kada je riječ o porezu na dobit, prilikom određivanja poreskog obveznika evidentno je da je zakonodavac imao namjeru da na osnovu ovog oblika poreza obuhvati najveći mogući obim pravnih lica koja ostvaruju dobit na prostoru Republike Srpske. Namjera uvođenja Zakona je da se oporezuje svaka dobit koja je realizovana u Republici Srpskoj, ne praveći razliku da li se radi o dobiti pravnih lica koji su rezidenti Republike Srpske ili dobiti stranih pravnih lica koji su nerezidenti.

Međutim, postoje određena lica koja su oslobođena od plaćanja poreza na dobit, kao što su:

- Centralna banka Bosne i Hercegovine,
- Organi i institucije Republike Srpske i jedinica lokalne samouprave,
- Privredna društva osnovana u skladu sa propisima o zapošljavanju invalida, i
- Javne ustanove, ovlašteni regulatorno-nadzorni organi finansijskog sektora, zavodi, vjerske zajednice, sindikati, političke partije, zadužbine za dobit ostvarenu obavljanjem tih djelatnosti.<sup>50</sup>

U segmentu poreza na dohodak, poreski obveznik je fizičko lice, stanovnik Republike Srpske koji ostvaruje oporezivi dohodak u Republici Srpskoj, drugom entitetu, Brčko Distriktu ili drugoj državi. Stanovnik Republike Srpske, prema zakonskim odredbama je lice koje ima prebivalište ili koje boravi u Republici Srpskoj neprekidno najmanje u trajanju od 183 ili više dana u periodu od 12 mjeseci koji počinje ili se završava u odnosnoj poreskoj godini.

Porez na dohodak fizičkih lica obračunava se i plaća na dohodak od:

- ličnih primanja,
- autorskih prava i prava srodnih autorskom pravu i pravu industrijske svojine,
- kapitala,
- samostalne djelatnosti,
- kapitalnih dobitaka i
- ostalog dohotka.

Lice koje je obavezno plaćati porez na dohodak je i svako fizičko lice koje ima prebivalište na teritoriji drugog entiteta, distrikta ili države za dohodak koji se realizuje na

---

<sup>49</sup> Drljača, Zorica. 2018. *Javne finansije i finansijsko pravo*. Istočno Sarajevo. Univerzitet za poslovni inženjering i menadžment. str. 171-172

<sup>50</sup>Zakon o porezu na dobit Republike Srpske, član 4, Službeni glasnik Republike Srpske, br. 94/15 i 1/17

prostoru Republike Srpske, ako ima stalno mjesto stanovanja i središte životnih interesa u Republici Srpskoj.

U skladu sa članom 3 Zakona o doprinosima Republike Srpske, obveznik doprinosa je fizičko lice, rezident Republike Srpske:

- koje je zaposleno kod pravnog lica ili fizičkog lica - rezidenta Republike Srpske ili pravnog ili fizičkog lica sa sjedištem u drugom entitetu, distriktu ili državi,
- koje je na teritoriji Republike Srpske zaposleno kod pravnog ili fizičkog lica, nerezidenta Republike, međunarodne organizacije i ustanove ili stranog diplomatskog ili konzularnog predstavništva, ako međunarodnim ugovorom nije drugačije određeno,
- koje je izabrano ili imenovano na javnu ili drugu dužnost i obavljanjem te dužnosti ostvaruje platu ili druga primanja koja imaju karakter ličnih primanja,
- koje je od strane pravnog ili fizičkog lica – rezidenta Republike Srpske kod kojeg je zaposlen upućeno na rad ili stručno usavršavanje u inostranstvo, ako nije obavezno osigurano po propisima države u koju je upućeno ili ako međunarodnim ugovorom nije drugačije određeno,
- koje je zaposleno u inostranstvu kod inostranog poslodavca, ako nije obavezno osigurano kod inostranog nosioca socijalnog osiguranja,
- vlasnik ili suvlasnik radnje ili drugog oblika obavljanja preduzetničke djelatnosti, samostalno, u vidu zanimanja,
- koje ostvaruje prihod od autorskih prava, a koje nije obavezno osigurano po drugom osnovu,
- korisnik penzije i prava na novčanu naknadu u vezi sa prekvalifikacijom i dokvalifikacijom i zapošljavanjem,
- nezaposleno lice koje ostvaruje novčanu naknadu i druga fizička lica iz člana 10. Zakona o doprinosima.<sup>51</sup>

### **3.3. Struktura poreskih prihoda u Republici Srpskoj**

U ovom dijelu rada, predmet analize su poreski prihodi i njihova struktura u Republici Srpskoj. Naime, iako je završena 2019. godina, posljednje objavljeni zvanični podaci koji su predmet analize odnose se na 2018. godinu, te 2017. godinu kao uporedni period.

Neto prihodi od poreza su u 2018. godini viši za 15,5% u odnosu na realizovane prihode u 2017. godini. U strukturi prihoda, najznačajniji rast je zabilježen u okviru prihoda od poreza na dodatu vrijednost i akciza na uvozne proizvode.

Svi navedeni trendovi i iznosi prihoda prikazani su sljedećom tabelom.

---

<sup>51</sup> Zakon o doprinosima Republike Srpske, Službeni glasnik Republike Srpske, br. 114/17 i 112/19

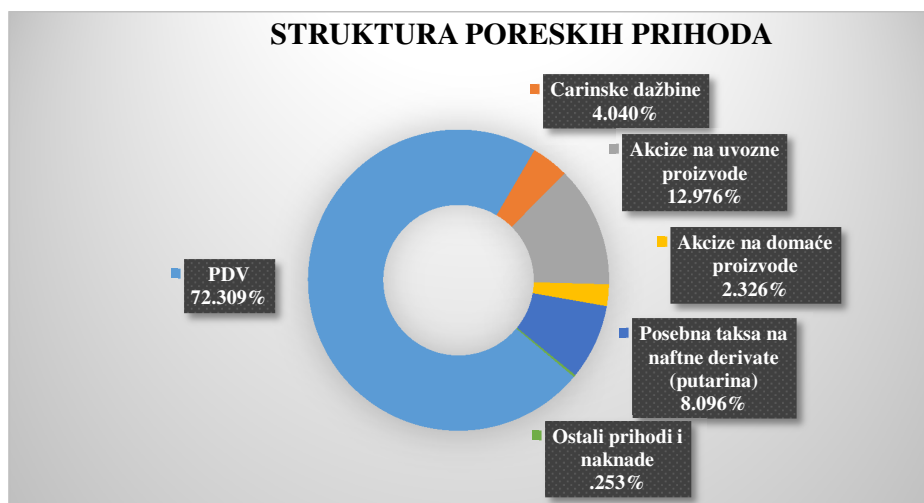
**Tabela 3.1. Struktura poreskih prihoda u Republici Srpskoj**

Vrsta prihoda	Naziv prihoda	2017	2018	% promjene
1	PDV	413.104.767	452.308.697	9,5%
2	Carinske dažbine	24.796.881	25.271.164	1,9%
3	Akcize na uvozne proizvode	69.859.664	81.170.055	16,2%
4	Akcize na domaće proizvode	24.551.959	14.548.672	-40,7%
5	Posebna taksa na naftne derivate (putarina)	30.742.723	50.639.583	64,7%
6	Ostali prihodi i naknade	1.579.284	1.582.388	0,2%
<b>I (1-6)</b>	<b>Ukupno</b>	<b>564.635.277</b>	<b>625.520.559</b>	<b>10,8%</b>
II	Neusklađeni prihodi	2.791.490	0	-100,0%
<b>III (I+II)</b>	<b>Ukupno</b>	<b>567.426.767</b>	<b>625.520.559</b>	<b>10,2%</b>
IV	Povrat na JR UIO	139.918.500	131.874.980	-5,7%
<b>V</b>	<b>Neto prihodi</b>	<b>427.508.267</b>	<b>493.645.579</b>	<b>15,5%</b>

Izvor: <http://www.new.uino.gov.ba/bs/Prihodi-2018> (03.01.2019. 11:50h)

Da bi se lakše sagledala struktura poreskih prihoda i učešće svake pojedinačne vrste prihoda u ukupnom prihodu, struktura poreskih prihoda u Republici Srpskoj u 2018. godini prikazana je sljedećim grafikonom.

**Grafikon 3.1. Struktura poreskih prihoda u Republici Srpskoj**



Izvor: Podaci iz table 3.1.



Na osnovu prethodnog grafikona, evidentno je najznačajnije učešće prihoda od poreza na dodatu vrijednost sa 72,3%, nakon čega slijede:

- Akcize na uvozne proizvode sa 13,0%,
- Putarine sa 8,1%,
- Carinske dažbine sa 4,0%,
- Akcize na domaće proizvode sa 2,3%,
- Ostali prihodi i naknade sa 0,3%.

### **3.4. Javne ustanove kao poreski obveznici**

Kao što je već u prethodnim poglavljima definisano, javne ustanove obavljaju povjerene djelatnosti na način da se omogući ostvarivanje opšteg interesa, kao i ostvarivanje prava i dužnosti fizičkih i pravnih lica uredno i kvalitetno, pod istim uslovima. Javne ustanove određuju način ostvarivanja opšteg interesa i način pružanja usluga, kao i njihovu upotrebu prema zakonskim propisima i aktima osnivača.

U skladu sa prethodno navedenim, a na osnovu analize vrsta poreza koje čine poreski sistem Republike Srpske, poreskih obveznika i oslobađanja plaćanja poreza po različitim osnovama, može se izvesti zaključak o tome da javne ustanove, odnosno njihovo poslovanje ne podliježe oporezivanju na prostoru Republike Srpske.

Navedeno se može potkrijepiti u skladu sa različitim vrstama poreza u poreskom sistemu Republike Srpske. Naime, u skladu sa članom 24. Zakona o porezu na dodatu vrijednost Bosne i Hercegovine, stav 9 određeno je da porez na dodatu vrijednost ne plaćaju ustanove iz oblasti kulture, uključujući i karte za kulturne manifestacije, kao i sa njima neposredno povezani promet dobara i usluga, a koje lica čija djelatnost nije usmjerena ka sticanju dobiti vrše u skladu sa propisima kojima je regulisana oblast kulture.<sup>52</sup> Prema tome, evidentno je da javne ustanove, odnosno njihove usluge ne podliježu oporezivanju.

Kao sljedeći segment, odnosno vrsta poreza javlja se porez na dobit ne plaćaju sljedeća lica, čijeg su plaćanja, u skladu sa članom 4., stav 4 Zakona o porezu na dobit Republike Srpske između ostalog oslobođene javne ustanove, ovlašćeni regulatorno-nadzorni organi finansijskog sektora, zavodi, vjerske zajednice, političke partije, sindikati, komore, udruženja, dobrovoljna vatrogasna društva, zajednice, savezi, društva, zadužbine, fondacije i druga pravna lica koja su registrovana za obavljanje nedobitne djelatnosti i koja ostvaruju prihode: iz budžeta ili javnih fondova, od sponzorstva ili donacija u novcu ili naturi, članarina, kao i prihode od prodaje ili prenosa dobara, osim dobara koja se koriste ili su se koristila za obavljanje djelatnosti na tržišnom osnovu.

Pored navedenih vrsta prihoda, javne ustanove su oslobođene od plaćanja poreza na nepokretnosti. Drugim riječima, na osnovu odredbi člana 9, Zakona o porezu na nepokretnosti

---

<sup>52</sup>Službeni glasnik Bosne i Hercegovine, br. 09/05, 35/05 i 100/08

Republike Srpske, javne ustanove su oslobođene plaćanja poreza na nepokretnosti na sljedeće vrste nekretnina:

- javna dobra, osim objekata koji se na njima nalaze, a služe za sticanje ekonomske koristi,
- nepokretnosti u vlasništvu Bosne i Hercegovine, Republike Srpske, Federacije BiH, Brčko Distrikta BiH i jedinica lokalne samouprave koje koriste njihove institucije.<sup>53</sup>

Pored navedenih vrsta, u prethodnom izlaganju, predmet analize su bile i druge vrste poreza, gdje se kao poreski obveznici javljaju fizička lica, bez obzira što je u praksi preduzeća Republike Srpske uobičajeno da poslodavci, odnosno preduzeća izmiruju poreske obaveze u ime zaposlenih. Navedene vrste poreza obuhvataju porez na dohodak i doprinose. Naime, javne ustanove, ali ni druga preduzeća, odnosno njihovo poslovanje ne podliježu oporezivanju dohotka i doprinosa zaposlenih. Sav teret ovih poreza pada na poreskog obveznika, odnosno zaposlenog kao fizičko lice i na njegov lični dohodak. Suština je samo što je proces izmirivanja poreskih obaveza drugačiji u odnosu na druge vrste poreza.

---

<sup>53</sup>Zakon o porezu na nepokretnosti Republike Srpske, član 9, Službeni glasnik Republike Srpske, br. 91/15

## **4. RAČUNOVODSTVENE I PORESKE SPECIFIKE JAVNIH USTANOVA NA PRIMJERU JU CENTAR ZA KULTURU I SPORT SRBAC**

### **4.1. JU „Centar za kulturu i sport Srbac“**

Ustanova kulture i obrazovanja u gradu Srpcu osnovana je 12.02.1960. godine, Odlukom Narodnog odbora opštine Srbac – Rješenjem o formiranju Narodnog univerziteta. Tadašnji univerzitet nosio je ime „Đuro Pucar Stari“. Ustanova je osnovana s ciljem opismenjavanja i obrazovanja građana, obučavanjem za razne zanate, te s ciljem priređivanja kulturnih sadržaja. U sastavu tadašnje Ustanove 1964. godine ulazi i Narodna biblioteka, čija djelatnost postaje jedna od primarnih. Za prvog direktora ove obrazovno kulturne ustanove izabran je Najdan Kostić.

Narodni univerzitet organizovao je razne obuke i kurseve za obrazovanje odraslih, tako da su se u ovdje mogle da steknu diplome za stolara, bravara, varioca, zidara, tesara, kuvara, konobara i druga zanimanja.

Takođe u sklopu ustanove radilo je pokretno kino, koje je služilo za prikazivanje filmova po seoskim područjima opštine Srbac, kako bi kino projekcije učinili dostupnim u ruralnim područjima, jer su u to vrijeme TV prijemnik posjedovala rijetka domaćinstva.

Nakon Najdana Kostića, direktor Narodnog univerziteta bio je Sreten Golić.

1972. godine počinje da se gradi sadašnja zgrada Doma kulture, a Ustanova nastavlja sa uspješnim radom i širenjem djelatnosti.

1972. godine Srbac dobija prvu radio stanicu, a Univerzitetu je pridružena i nova organizaciona struktura „Radio Srbac“ koji je ostao u sastavu Ustanove do 1975. godine, nakon čega je Odlukom SO Srbac izdvojen u samostalnu Ustanovu. Narodni univerzitet je u svom sastavu imao Dom omladine i „Marksistički centar“. Pored redovnih aktivnosti koje je Univerzitet obavljao u ovom periodu uvedena je nova aktivnost za obrazovanje odraslih, a to je bila obuka za upravljanje motornim vozilima. Pored obuke uvedeni su i kursevi stranih jezika.

Jedno od najznačajnijih djela u navedenom periodu bilo je osnivanje Likovno ekološke kolonije „Bardača-Srbac“, jedne od najznačajnijih kulturnih manifestacija na području opštine.

2008. godine dolazi do izdvajanja biblioteke iz sastava JU Narodni univerzitet „Uglješa Kojadinović“, te je JU „Narodna Biblioteka“ nastavila da posluje kao nova Ustanova.

2009. godine Srbac dobija Sportsku dvoranu, koju Skupština opštine Srbac dodjeljuje na upravljanje JU Narodni univerzitet „Uglješa Kojadinović“, kada zbog usklađivanja naziva sa novom djelatnošću Ustanova dobija naziv koji se i danas koristi, Javna ustanova „Centar za kulturu i sport“ Srbac. Sjedište JU „Centar za kulturu i sport“ Srbac je u ulici Mome Vidovića br. 9. - Srbac. Trenutno broj zaposlenih radnika je osam.

Ustanova ostvaruje svoje aktivnosti kroz već postojeću organizacionu strukturu:

- Dom kulture,
- Likovno ekološka kolonija (LEK) „Bardača-Srbac“
- Sportska dvorana „9. januar“

### **Dom kulture**

U okviru Doma kulture se nalaze:

- hol Doma kulture u kom se održavaju izložbe, mini koncerti, razne kreativne radionice i književne večeri;
- sala sa balkonom (400 mjesta, centralno grijanje i klima uređaji u cijelom objektu) u kojoj se održavaju pozorišne predstave, kino projekcije, svečane akademije, koncerti, probe pozorišnih i muzičkih grupa, probe sekcija (osnovne, srednje škole i predškolske ustanove), javne tribine, sjednice političkih stranaka i raznih udruženja građana;
- depo slika nastalih na LEK „Bardača – Srbac“;
- garderoba i šminkeraj;
- kancelarijski prostor (dvije kancelarije, prostorija za arhivu i dvije ostave);
- u prostorijama na spratu smještena je JU „Narodna biblioteka” Srbac;

Pored navedenih aktivnosti u Domu kulture se tradicionalno održavaju „Oktobarski dani kulture” povodom Pokrova Presvete Bogorodice, Slave opštine Srbac. Tada se srbačkoj publici predstavljaju eminentna kulturno-umjetnička društva, pozorišne trupe i pojedinačni stvaraoci iz svih srpskih krajeva, a organizuju se i dokumentarne i izložbe likovnih djela.

Ustanova posjeduje dva sistema ozvučenja koja iznajmljuje za razne sportske, kulturne, turističke i humanitarne manifestacije, za školske svečanosti, za potrebe političkih stranaka i udruženja građana, te za manifestacije u organizaciji opštine Srbac.

### **Likovno ekološka kolonija „Bardača - Srbac”**

Ideja o osnivanju Prve jugoslovenske likovno-ekološke kolonije na Bardači rodila se na ostrvu Iž, na tamošnjoj likovnoj koloniji u ljeto 1983. godine. Pokretači ideje bili su novosadski slikar Rajko Petković, Svjetlana Vujović i Mirjana Kobe, ekolozi iz Ljubljane. Ovu ideju Rajko Petković je predočio nekolicini umjetnika u Novom Sadu okupljenim oko „Likovnog dvorišta“ i oni su oduševljeno prihvatili. Odlazi u Pariz i iz Pariza šalje program Likovno-ekološke kolonije Uglješi Petkoviću (tadašnjem direktoru Narodnog univerziteta), Skupštini opštine Srbac i likovnim umjetnicima iz ateljea Petrovaradinske tvrđave.

Nakon obavljenih pripremnih dogovora, zajednički je odlučeno:

- da se u maju 1984. godine osnuje Prva jugoslovenska likovno-ekološka kolonija na Bardači s ciljem da se prirodna bogatstva i ljepote opštine Srbac, a prije svega prirodnog rezervata Bardača zaštite od zagađivanja,
- da se ekološkim postavkama prostorno uređuje mjesto Srbac,
- da se insistira na očuvanju čovjekove okoline u skladu sa ekološkim postulatima, a da likovni umjetnici kroz svoja djela daju doprinos na temu „Umjetnost u ekologiji – ekologija u umjetnosti“,
- obaveze umjetnika prema Koloniji su da svojim umjetničkim radom doprinesu buđenju kulturno-alternativne ekološke svijesti širih, univerzalnih razmjera.

U radu Prvog saziva LEK-e od 25. maja do 10. juna 1984. godine, učestvovali su brojni umjetnici i ekolozi, poznati stručnjaci iz oblasti hortikulture, arhitekture, novinari, pjesnici i fotografi.

Drugi saziv u junu 1985. godine okupio je znatno manje učesnika (11) iz Novog Sada, Dubrovnika, Zadra, Zagreba i Pariza. Radovi Drugog LEK-a postavljeni su na izložbi u Dubrovniku jula 1985. godine

Treći saziv od 20. juna do 1. jula 1986. godine. Tema saziva: „Oblaci dolaze – ekološke katastrofe“. Tema je odabrana kao reakcija na katastrofu u Černobilu, a radovi urađeni na tu temu imali su veliki publicitet u Splitu gdje je postavljena izložba u julu iste godine. Te godine Kolonija je ušla u evropski Adresar Kolonija.

Četvrti saziv 1987. godine na temu ekoloških posljedica na biološko, psiho-fizičko i genetsko stanje čovjeka.

Peti saziv u junu 1988. godine sa temom „Hemisfera i šire – tu i tamo“,

Šesti saziv u julu 1989. godine na temu „Voda je život“,

Sedmi saziv 1990. godine takođe na temu „Voda je život“. Stvaranje na ovu temu je produženo zbog velikog zagađenja kojima su neprestano izložena jezera Bardače i rijeke Vrbas i Sava.

Poslije svakog održanog saziva Kolonije, priređivane su izložbe u mnogim gradovima bivše Jugoslavije, kao što su Sarajevo, Dubrovnik, Split, Zenica, Budva, Novi Sad, Knin, Benkovac, Banja Luka, Trebinje, Gradiška, Beograd, Mladenovac, Arandjelovac, Kragujevac, Oplenac, Subotica, Sombor, Apatin, Teslić, Prijedor, Brčko, Doboj, Laktaši i drugi.

Od 1992. godine Kolonija je pored umjetničkog, stvaralačkog i naučnog karaktera imala i humanitarni karakter. Aukcijskom prodajom slika prikupljana su sredstva za pomoć djeci poginulih i ranjenih boraca.

Povodom 20 godina rada LEK „Bardača – Srbac“ u Galeriji likovnih umjetnosti Republike Srpske (Banja Luka), u julu 2003. godine, održana je Retrospektivna izložba „Dvije decenije Likovno ekološke kolonije Bardača –Srbac“. Jubilarni 25. saziv LEK-e održan u julu 2008. godine na temu „Od Bardače do Ramsara – 25 godina borbe za očuvanje zdrave životne sredine“

Kroz Koloniju su prošla mnoga značajna imena iz svijeta likovnog stvaralaštva sa prostora bivše Jugoslavije i ostavili svoj stvaralački pečat u fundusu Kolonije. Kolonija ima i edukativni karakter kroz Školu slikanja koju su prošli brojni učenici osnovnih i srednjih škola iz Srpcu i okolnih gradova. Mnogima od njih znanje stečeno u Bardači poslužilo je za lakše polaganje prijemnog ispita na umjetničkim akademijama i arhitekturi.

Na osnovu postignutih rezultata, 1989. godine, Likovno-ekološka kolonija Srbac dobija stimulaciju od strane Osnovne zajednice kulture Banja Luka, a tokom ratnih dešavanja na prostoru Bosne i Hercegovine nije prestajala sa radom, te je dobila poseban status i finansiranje od strane Ministarstva prosvjete i kulture Republike Srpske, koje i danas ima. Time je potvrđen status Kolonije i njena važnost u današnjem društvu.

Svojom idejom o Likovno-ekološkoj koloniji i njenom realizacijom, Srbac je postao prepoznatljiv u umjetničkim krugovima čitavog prostora bivše Jugoslavije. Rajko Petković je u Srbac donio umjetnost, kod ljudi pobudio interesovanje za slikarstvo i osjećaj za ljepotu i kvalitet, a takođe i probudio svijest za očuvanjem životne okoline. Njegove ideje i razmišljanja iz osamdesetih godina prošlog vijeka sve više su aktuelne, a pregledom njegovih spisa možemo zaključiti da je bio vizionar u pogledu degradacije čovjekovog duha i ekološke svijesti i potrebe očuvanja svega toga kroz umjetnost i ekološko obrazovanje.

Od 05.11. do 27.11.2011. godine u italijanskom gradu Piove di Sacco (kod Padove, pokrajina Veneto), u Auditorium Giovanni Paolo II, održana je izložba slika iz Fundusa LEK „Bardača-Srbac“ pod nazivom „Likovna poetika Bardače“. Izložbu je organizovala naša Ustanova u saradnji sa Opštinom Srbac, gradom Piove di Sacco i preduzećem „Tehnologija Derv“ Derventa. Na izložbi je bilo predstavljeno 40 autora i 48 djela nastalih u raznim sazivima Kolonije.

Ovogodišnji saziv Likovno ekološke kolonije „Bardača-Srbac“ je tridesetšesti u kontinuitetu, što pokazuje vitalnost i opravdanost postojanja ove kulturne manifestacije.

### **Sportska dvorana „9. januar“**

Sportska dvorana Srbac je svečano otvorena 25.09.2009. godine i predstavlja organizacionu jedinicu u sastavu JU „Centar za kulturu i sport“ Srbac. Od 09.01.2019. godine Sportska dvorana nosi naziv Sportska dvorana „9. januar“ Srbac.

Raspolaže salom od 1.200 kvadratnih metara i sa 500 sjedećih mjesta za publiku, restoranom i kafe barom, te kancelarijskim prostorom i pratećim sadržajima za smještaj sportista i sudija.

U njoj se održavaju sljedeće aktivnosti:

- sve prvenstvene utakmice i treninzi (seniorski i omladinski pogoni), škole fudbala, rukometa, odbojke, košarke i drugih sportova,
- treninzi i utakmice svih rukometnih i fudbalskih klubova sa područja opštine Srbac,

- fudbalski turniri (tradicionalni „Zimski turnir” i drugi), Radničke sportske igre, međunarodni turniri u plesu, karateu i slično,
- rekreacija preduzeća i Ustanova,
- koncerti, javne tribine i drugi sadržaji iz domena kulture i turizma.

#### **4.2. Planiranje i usvajanje budžeta JU „Centar za kulturu i sport Srbac“**

Prema Zakonu o Budžetskom sistemu Republike Srpske budžet je procjena budžetskih sredstava i budžetskih izdataka za jednu fiskalnu godinu<sup>54</sup>, te predstavlja osnovni dokument i okvir Ustanove na osnovu kojeg se vrši raspodjela sredstava na određene (planirane ili neplanirane) aktivnosti. Budžet ne predstavlja interni dokument Ustanove, nego se zajedno sa svim pojedinačnim planovima drugih ustanova dostavlja Skupštini opštine Srbac, koja vrši usvajanje Budžeta. U nastavku će biti objašnjen proces donošenja Budžeta JU „Centar za kulturu i sport Srbac“.

Prije svega, neophodno je napomenuti da je JU „Centar za kulturu i sport Srbac“ (u nastavku Ustanova), do 2019. godine poslovala preko granta, dok je od 2019. godine uvrštena kao trezorski korisnik Opštine Srbac. Poslovanje preko granta je podrazumijevalo da se rokovi o dostavi Prijedloga Budžeta usklade sa Opštinom kao osnivačem, te Ustanova nije podlijegala Zakonu o Budžetskom sistemu Republike Srpske. U ovom načinu poslovanja, Ustanova je imala obavezu da na godišnjem nivou izrazi svoje potrebe, odnosno da isplanira troškove (izdatke) i investiciona ulaganja, nakon čega slijedi javna rasprava i usvajanje Budžeta, pri čemu postoji mogućnost da predloženi iznos ne bude u potpunosti usvojen. Dok je poslovala po navedenom sistemu, Ustanova je imala poseban, odvojen žiro račun, na koji su na mjesečnom nivou vršene uplate granta po usvojenom Budžetu, dok je Ustanova sama izvršavala svoje obaveze.

Budući da je Ustanova od 2019. godine uvrštena kao trezorski korisnik Opštine Srbac, u nastavku će biti analiziran postojeći način planiranja i usvajanja Budžeta. Proces planiranja i usvajanja Budžeta počinje nakon što Ustanova dobije Dokument okvirnog budžeta od strane Opštine. Opština dostavlja dopis u kojem se navodi rok za dostavljanje budžetskog zahtjeva i obrazac, odnosno šablon tabele koje je neophodno popuniti.

Budžet se priprema i izvršava na osnovu sistema jedinstvene budžetske klasifikacije. Budžetska klasifikacija obuhvata:

- Programsku klasifikaciju,
- Organizacionu klasifikaciju,
- Funkcionalnu klasifikaciju,
- Ekonomsku klasifikaciju prihoda i primanja,

---

<sup>54</sup>Službeni glasnik Republike Srpske, broj 121/2012, 52/2014, 103/2015 i 15/2016

- Ekonomsku klasifikaciju rashoda i izdataka i
- Klasifikaciju prema izvorima finansiranja.<sup>55</sup>

Ekonomsku klasifikaciju čine klase prihoda i primanja, odnosno rashoda i izdataka, u okviru Kontnog plana. Ekonomska klasifikacija prihoda i primanja iskazuje prihode i primanja na osnovu propisa, drugog akta zasnovanog na zakonu ili ugovora koji određuju izvore prihoda, odnosno primanja. Ekonomska klasifikacija rashoda i izdataka iskazuje pojedinačna dobra i usluge i izvršena transferna plaćanja.<sup>56</sup>

Budžet Javne ustanove „Centar za kulturu i sport Srbac“ se planira u toku tekuće godine za narednu godinu, te je podijeljeno na tri osnovna dijela:

- Plan rashoda,
- Plan prihoda i
- Plan kapitalnih ulaganja (investicije).

Prema ekonomskoj klasifikaciji, svi troškovi Ustanove su klasifikovani u sljedeće kategorije:

- Troškovi za lična primanja,
- Troškovi za korišćenje roba i usluga,
- Troškovi posebne namjene,
- Izdaci za otplatu dugova,
- Izdaci za kapitalna ulaganja.

Troškove za lična primanja čine troškovi neto plate, troškovi poreza i doprinosa na lična primanja, čiji je plan za 2018. i 2019. godinu prikazan sljedećom tabelom:

**Tabela 4.1. Troškovi za lična primanja Centra za kulturu i sport Srbac**

Redni broj	Opis	Plan 2018.	Plan 2019.	% promjene
1	2	3	4	5=4/3
1	Neto plata	65.160 KM	71.388 KM	9,6%
2	Porez na lična primanja	5.076 KM	2.339 KM	-53,9%

<sup>55</sup>Pravilnik o standardnom klasifikacionom okviru i kontnom planu za budžetski sistem, Službeni glasnik Republike Srpske, broj16/2016, 49/2016, 107/2016, 46/2017, 114/2017, 20/2018, 36/2018, 93/2018, 104/2018,14/2019, 33/2019, 68/2019 i 84/2019

<sup>56</sup>Pravilnik o standardnom klasifikacionom okviru i kontnom planu za budžetski sistem, Službeni glasnik Republike Srpske, broj16/2016, 49/2016, 107/2016, 46/2017, 114/2017, 20/2018, 36/2018, 93/2018, 104/2018,14/2019, 33/2019, 68/2019 i 84/2019



3	Doprinos na lična primanja	34.180 KM	32.823 KM	-4,0%
<b>Ukupni troškovi za lična primanja</b>		<b>104.416 KM</b>	<b>106.550 KM</b>	<b>2,0%</b>

Izvor: Autor

U strukturi troškova za korišćenje roba i usluga planiraju se troškovi električne energije, komunalnih i komunikacionih usluga, režijskog materijala, održavanja, računovodstva, osiguranja kao i drugi nepomenuti rashodi. Struktura ovih rashoda prikazana je sljedećom tabelom zajedno sa planskim vrijednostima za 2018. i 2019. godinu.

**Tabela 4.2. Troškovi za korišćenje roba i usluga Centra za kulturu i sport Srbac**

Redni broj	Opis	Plan 2018.	Plan 2019.	% promjene
1	2	3	4	5=4/3
1	Troškovi električne energije	15.000 KM	15.000 KM	0%
2	Troškovi za komunalne i komunikacione usluge	3.500 KM	4.000 KM	14%
3	Troškovi režijskog materijala	500 KM	500 KM	0%
4	Troškovi održavanja	1.500 KM	1.500 KM	0%
5	Troškovi za usluge računovodstva	3.000 KM	300 KM	-90%
6	Troškovi za usluge osiguranja	1.200 KM	1.200 KM	0%
7	Ostali nepomenuti rashodi	1.500 KM	1.500 KM	0%
<b>Ukupni troškovi za korišćenje roba i usluga</b>		<b>26.200 KM</b>	<b>24.000 KM</b>	<b>-8%</b>

Izvor: Autor

Evidentno je da u strukturi troškova za korišćenje roba i usluga najznačajnije učešće imaju troškovi električne energije, koji su planirani na nivou plana iz 2018. godine, budući da je praksa pokazala da realizacija ovih troškova bude jednaka planu.

Sljedećom tabelom prikazana je struktura troškova posebne namjene zajedno sa planskim vrijednostima za 2018. i 2019. godinu.

**Tabela 4.3. Troškovi posebne namjene Centra za kulturu i sport Srbac**

Redni broj	Opis	Plan 2018.	Plan 2019.	% promjene
1	2	3	4	5=4/3
1	Troškovi za LEK	12.000 KM	11.000 KM	-8%

2	Troškovi za pozorišne predstave	0 KM	1.000 KM	-
3	Troškovi za izložbe	1.000 KM	1.000 KM	0%
<b>Ukupni troškovi posebne namjene</b>		<b>13.000 KM</b>	<b>13.000 KM</b>	<b>0%</b>

Izvor: Autor

Na osnovu prethodne tabele evidentno je da su ovi troškovi u 2019. godini planirani na istom nivou u odnosu na 2018. godinu, pri čemu je došlo do prelociranja budžetskih sredstava između pozicija u okviru kategorije. Troškove posebnih namjena čine troškovi za LEK, troškovi za pozorišne predstave i troškovi za izložbe.

Sljedećom tabelom prikazana je struktura izdataka za otplatu dugova koje čine rate kredita, reprograma i medijacije.

**Tabela 4.4. Izdaci za otplatu dugova Centra za kulturu i sport Srbac**

Redni broj	Opis	Plan 2018.	Plan 2019.	% promjene
1	2	3	4	5=4/3
1	Rata kredita - Nova banka	12.600 KM	14.257 KM	13%
2	Rata reprograma - porezi	24.450 KM	24.450 KM	0%
3	Rata medijacije – el. energija	4.250 KM	5.100 KM	20%
<b>Ukupni izdaci za otplatu dugova</b>		<b>41.300 KM</b>	<b>43.807 KM</b>	<b>6%</b>

Izvor: Autor

U 2019. godini planirano je nešto više troškova po osnovu izdataka za otplatu dugova, pri čemu je planirano povećanje troškova rata za kredite i rata za medijacije duga el. energije.

Sljedećom tabelom prikazana je struktura izdataka za kapitalna ulaganja, koje čine troškovi učešća u projektu. U 2018. godini nisu bila planirana ova sredstva, dok su Budžetom za 2019. godinu planirana u iznosu od 1.000 KM. Navedeno je prikazano sljedećom tabelom.

**Tabela 4.5. Izdaci za kapitalna ulaganja Centra za kulturu i sport Srbac**

Redni broj	Opis	Plan 2018.	Plan 2019.	% promjene
1	2	3	4	5=4/3
1	Učešće u projektu	0 KM	1.000 KM	-
<b>Ukupni izdaci za kapitalna ulaganja</b>		<b>0 KM</b>	<b>1.000 KM</b>	<b>-</b>

Izvor: Autor

Evidentno je da su pojedine kategorije troškova planirane u većem iznosu u odnosu na planske vrijednosti iz 2018. godine, što je rezultat praćenja trendova u realizaciji ovih kategorija troškova, ali i uvrštavanja Ustanove u trezorski sistem.

#### 4.3. Finansijski izvještaji Centra za kulturu i sport Srbac

Set finansijskih izvještaja Centra za kulturu i sport Srbac koji se sastavljaju na kraju svake godine čine:

- Bilans stanja,
- Bilans uspjeha,
- Bilans tokova gotovine,
- Izvještaj o promjenama na kapitalu.

U cilju provjeravanja početnih hipoteza istraživanja, neophodno je prije svega prikazati navedene izvještaje za dva uzastopna perioda (2018. i 2017. godinu). Prema tome, bilans stanja Centra za kulturu i sport Srbac prikazan je sljedećom tabelom.

**Tabela 4.6. Bilans stanja Centra za kulturu i sport Srbac**

R. Br.	Naziv pozicije	31.12.2018.	31.12.2017.	% promjene
<b>1.</b>	<b>Stalna sredstva</b>	<b>529.945</b>	<b>502.886</b>	<b>5,4%</b>
1.1.	Nematerijalna sredstva	0	0	
1.2.	Nekretnine, postrojenja, oprema i investicione nekretnine	59.545	56.486	5,4%
1.3.	Biološka sredstva i sredstva kulture	470.400	446.400	5,4%
1.4.	Dugoročni finansijski plasmani			
<b>2.</b>	<b>Tekuća sredstva</b>	<b>46.780</b>	<b>72.310</b>	<b>-35,3%</b>
2.1.	Zalihe	0	0	
2.2.	Kratkoročna potraživanja, plasmani i gotovina	46.780	72.310	-35,3%
<b>3.</b>	<b>Ukupna aktiva</b>	<b>576.725</b>	<b>575.196</b>	<b>0,3%</b>
<b>4.</b>	<b>Kapital</b>	<b>244.132</b>	<b>239.872</b>	<b>1,8%</b>
4.1.	Osnovni Kapital	14.891	14.891	0,0%
4.2.	Upisani neplaćeni kapital	0	0	
4.3.	Emisiona premija	0	0	
4.4.	Rezerve	410.100	410.100	0,0%
4.5.	Neraspoređeni dobitak	13.854	9.594	44,4%
4.6.	Gubitak do visine kapitala	194.713	194.713	0,0%
<b>5.</b>	<b>Rezervisanja</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	
<b>6.</b>	<b>Obaveze</b>	<b>332.593</b>	<b>335.324</b>	<b>-0,8%</b>
6.1.	Dugoročne obaveze	232.781	203.496	14,4%
6.2.	Kratkoročne obaveze	99.812	131.828	-24,3%

7	<b>Ukupna pasiva</b>	<b>576.725</b>	<b>575.196</b>	<b>0,3%</b>
---	----------------------	----------------	----------------	-------------

Izvor: Centar za kulturu i sport Srbac

U cilju testiranja hipoteza, neophodno je sagledati sve pojedinačne pozicije bilansa stanja Centra za kulturu i sport Srbac koje potencijalno sadrže specifične oblike imovine i obaveza za javne ustanove.

Primarno gledano, u aktivni bilansa stanja dominiraju stalna sredstva, koja značajnije učestvuju u poređenju sa tekućim sredstvima. Kao osnovna pozicija u okviru stalnih sredstava bilansa stanja koja se potencijalno izdvaja u odnosu na bilans stanja privatnih preduzeća, ali i drugih entiteta u javnom sektoru jeste pozicija bioloških sredstava i sredstava kulture, koji na dan 31.12.2018. godine iznose 470.400 KM i veća su za 5,4% u odnosu na 31.12.2017. godine. Sredstva kulture čine slike sa Likovno ekološke kolonije Bardača-Srbac (dosad je održano 36. Kolonija, neprekidno od 1984. godine se održava Kolonija, termin je zadnja sedmica u junu) - preko 600 slika se nalazi u Fundusu Kolonije, slike se drže u Depou u Domu kulture, svaki slikar je dužan da bar po 1 rad što naslika na Koloniji ostavi u Fundus Kolonije, i te slike se ne mogu prodavati, mogu se izdavati na Revers, pa se dosta njih i danas nalazi po republičkim i lokalnim Javnim preduzećima, ustanovama, agencijama i slično. Naime, ukoliko se sagleda struktura aktive bilansa stanja, evidentno je da ova pozicija ima najznačajnije učešće. Pored navedene pozicije, u aktivni bilansa stanja Centra za kulturu i sport Srbac nalaze se nekretnine, postrojenja, oprema i investicione nekretnine koje na dan 31.12.2018. godine iznose 59.545 KM i bilježe povećanje od 5,4% u odnosu na 31.12.2017. godine. Nekretnine čine zgrada Doma kulture i sala Doma mladih, dok se u opremu ubrajaju uređaji za reprodukciju zvuka (miksete, zvučnici, mikrofoni), uređaji za svjetlosne efekte (reflektori), novi klima uređaji ugrađeni u Domu kulture i slično.

Sa druge strane, u okviru tekućih sredstava, evidentirana su kratkoročna potraživanja, plasmani i gotovina u iznosu od 46.780 KM na dan 31.12.2018. godine. Struktura kratkoročnih potraživanja prikazana je sljedećom tabelom.

**Tabela 4.7. Kratkoročna potraživanja Centra za kulturu i sport Srbac**

R. Br.	Naziv pozicije	31.12.2018.	31.12.2017.	% promjene
1	Kupci u zemlji	12.072	20.920	-42,3%
2	Potraživanja iz specifičnih poslova	1.200	10.000	-88,0%
<b>3</b>	<b>Ukupno kratkoročna potraživanja</b>	<b>13.272</b>	<b>30.920</b>	<b>-57,1%</b>

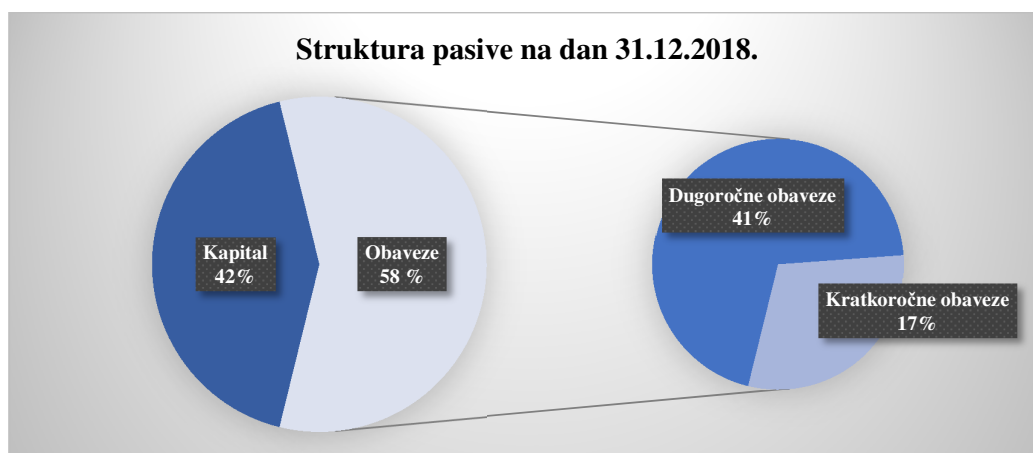
Izvor: Centar za kulturu i sport Srbac

Na osnovu prethodne tabele, evidentno je da strukturu kratkoročnih potraživanja Centra za kulturu i sport Srbac čine kupci u zemlji i potraživanja iz specifičnih poslova, koja takođe

predstavlja poziciju koja je specifična za javne ustanove kulture, odnosno konkretno za Centar za kulturu i sport Srbac. Potraživanja iz specifičnih poslova su potraživanja od kulturnih i sportskih udruženja, vezana za zakup (korišćenje) sale Doma kulture i Sportske dvorane. Opština Srbac sufinansira u određenom odnosu iznos cijene zakupa.

Strukturu pasive bilansa stanja Centra za kulturu i sport Srbac čine kapital i obaveze. Centar za kulturu i sport Srbac u svom poslovanju ima i dugoročne i kratkoročne obaveze. U cilju lakšeg sagledavanja odnosa kapitala i obaveza, struktura pasive bilansa stanja prikazana je grafički sljedećim grafikonom.

**Grafikon 4.1. Struktura pasive Centra za kulturu i sport Srbac**



Izvor: Bilans stanja Centra za kulturu i sport Srbac

U ukupnoj pasivi Centra za kulturu i sport Srbac kapital učestvuje sa 42%, dugoročne obaveze učestvuju sa 41%, dok kratkoročne obaveze učestvuju sa 17%. U nastavku će biti prikazana struktura obaveza Centra za kulturu i sport Srbac u cilju sagledavanja specifičnih obaveza koje ovaj entitet ima u poređenju sa drugim entitetima iz državnog i privatnog sektora.

**Tabela 4.8. Dugoročne obaveze Centra za kulturu i sport Srbac**

R. Br.	Naziv pozicije	31.12.2018.	31.12.2017.	% promjene
1	Obaveze prema povezanim pravnim licima	177.884	193.280	-8,0%
2	Dugoročni krediti	54.897	10.216	437,4%
<b>3</b>	<b>Ukupno dugoročne obaveze</b>	<b>232.781</b>	<b>203.496</b>	<b>14,4%</b>

Izvor: Centar za kulturu i sport Srbac

Na dan 31.12.2018. godine ukupne dugoročne obaveze su veće za 14,4% u odnosu na 31.12.2017. godine, pri čemu je došlo do promjene u strukturi obaveza – smanjenja obaveza prema povezanim pravnim licima i povećanja obaveza po osnovu dugoročnih kredita. Povezana pravna lica Centra za kulturu i sport Srbac su: Poreska uprava (reprogram poreskih obaveza) i Elektrokrajina (medijacija - dug za električnu energiju za Sportsku dvoranu). U tabeli 4.4 su prikazane godišnje obaveze po oba osnova. Dugoročna zaduženja - pored prethodno navedena dva zaduženja ovdje se još ubraja i kredit kod Nove banke koji je podignut 2018. godine za potrebe otplate nagomilanih dugova prema radnicima Ustanove, otplatu postojećeg kredita i investiranje u opremu u Dom kulture.

Za razliku od povećanja dugoročnih obaveza, u 2018. godini zabilježeno je smanjenje kratkoročnih obaveza, posebno obaveza za zarade i naknade zarada. Struktura kratkoročnih obaveza Centra za kulturu i sport Srbac prikazana je sljedećom tabelom.

**Tabela 4.9. Kratkoročne obaveze Centra za kulturu i sport Srbac**

R. Br.	Naziv pozicije	31.12.2018.	31.12.2017.	% promjene
1	Dobavljači u zemlji	47.267	46.477	1,7%
2	Obaveze za zarade i naknade zarada	52.401	84.985	-38,3%
3	Obaveze za ostale poreze, doprinose i druge dažbine	144	366	-60,7%
<b>4</b>	<b>Ukupno kratkoročne obaveze</b>	<b>99.812</b>	<b>131.828</b>	<b>-24,3%</b>

Izvor: Centar za kulturu i sport Srbac

Na osnovu analize bilansa stanja Centra za kulturu i sport Srbac i njegovih pozicija, može se izvesti zaključak o osnovanosti početne pretpostavke vezano za imovinu i obaveze javne ustanove Centar za kulturu i sport Srbac, te potvrđivanje hipoteze:

**„Budući da imaju specifičnu imovinu i obaveze, javne ustanove iz oblasti kulture imaju specifične pozicije u finansijskim izvještajima.“**

U prethodnom dijelu, predmet analize bio je bilans stanja i njegove pozicije u cilju sagledavanja specifičnih oblika imovine i obaveza. Sa druge strane, sljedećom tabelom predstavljen je bilans uspjeha Centra za kulturu i sport Srbac. Iz pregleda bilansa uspjeha stiče se uvid u finansijski rezultat entiteta, ali i mogućnost testiranja postavljene hipoteze vezano za porez na dobit.

U segmentu poslovnih prihoda, najznačajnije učešće u 2018. godini imaju ostali poslovni prihodi, odnosno prihodi realizovani po raznim osnovama. Za razliku od prihoda, u strukturi poslovnih rashoda, najznačajnije učešće imaju troškovi zarada, naknada zarada i ostalih ličnih

rashoda, nakon čega slijede troškovi materijala i nematerijalni troškovi, te troškovi amortizacije. Entitet nema drugih vrsta rashoda u okviru poslovnih rashoda.

U strukturi finansijskih prihoda i rashoda, evidentno je da entitet ostvaruje negativnu finansijsku maržu, odnosno da su finansijski troškovi viši u odnosu na prihode (koji u posmatranom periodu nisu realizovani). Finansijske troškove u cjelosti čine troškovi kamata, koji se odnose na cijenu koju entitet plaća na ime dugoročnih zajmova, odnosno kredita.

Na kraju, u posmatranom periodu, entitet je realizovao manju neto dobit za 55,6%, što je posljedica značajnijeg povećanja rashoda (13,4%) u odnosu na procenat povećanja prihoda (9,5%) u odnosu na 2017. godinu. Sve opisane veličine predstavljene su sljedećom tabelom.

**Tabela 4.10. Bilans uspjeha Centra za kulturu i sport Srbac (bez poreza)**

	Godina		% promjene
	2018	2017	
Poslovni prihod	183.625	167.738	9,5%
Poslovni rashod	161.368	147.442	9,4%
<b>Bruto operativni rezultat prije amortizacije</b>	22.257	20.296	9,7%
<b>EBITDA</b>	12,12%	12,10%	0,2%
Amortizacija	5.133	2.622	95,8%
<b>Operativni rezultat</b>	17.124	17.674	-3,1%
<b>EBIT</b>	9,33%	10,54%	
Finansijski prihod	0	0	
Finansijski rashod	12.864	8.080	59,2%
<b>Finansijska marža</b>	(12.864)	(8.080)	59,2%
<b>Bruto dobit</b>	4.260	9.594	-55,6%
<b>% marže</b>	2,32%	5,72%	
Poreski rashodi perioda	0	0	
<b>Neto dobit</b>	4.260	9.594	-55,6%
<b>% marže</b>	2,32%	5,72%	
<b>Ukupan prihod</b>	183.625	167.738	9,5%
<b>Ukupan rashod</b>	179.365	158.144	13,4%

Izvor: Centar za kulturu i sport Srbac

#### 4.4. JU „Centar za kulturu i sport Srbac“ kao poreski obveznik

S obzirom da je značajan dio poreskog sistema Republike Srpske analiziran u okviru trećeg poglavlja u okviru kojeg su sagledane vrste poreza, poreski obveznici svake vrste poreza, kao i oslobađanja obaveze plaćanja poreza, predmet ovog dijela rada biće isključivo analiza i izvođenje zaključaka o poreskom tretmanu poslovanja Javne ustanove Centar za kulturu i sport Srbac.

Naime, poslovanje Centra za kulturu i sport Srbac oslobođeno je plaćanja svih poreskih dažbina koje su vezane za poslovanje Ustanove. Kao što je već konstatovano ranije, Ustanova plaća poreze na dohodak i doprinose svojim zaposlenima, što zapravo pada na teret ličnog dohotka zaposlenih, te se Centar za kulturu i sport ne posmatra u ovom slučaju kao poreski obveznik.

Sa druge strane, kroz bilans uspjeha preduzeća, evidentno je da je za Centar kulturu i sport oslobođen plaćanja poreza na dobit, što se reflektuje na povećanje neto dobitka u toku određene poslovne godine. Da bi sagledali primjer navedenog oslobađanja, a imajući u vidu da je prethodno predstavljen bilans uspjeha, sljedećom tabelom biće predstavljen primjer izgleda bilansa uspjeha u slučaju postojanja obaveze plaćanja poreza na dobit Centra za kulturu i sport Srbac.

**Tabela 4.11. Bilans uspjeha Centra za kulturu i sport Srbac (sa porezom)**

	Godina		% promjene
	2018	2017	
Poslovni prihod	183.625	167.738	9,5%
Poslovni rashod	161.368	147.442	9,4%
<b>Bruto operativni rezultat prije amortizacije</b>	22.257	20.296	9,7%
<b>EBITDA</b>	12,12%	12,10%	0,2%
Amortizacija	5.133	2.622	95,8%
<b>Operativni rezultat</b>	17.124	17.674	-3,1%
<b>EBIT</b>	9,33%	10,54%	
Finansijski prihod	0	0	
Finansijski rashod	12.864	8.080	59,2%
<b>Finansijska marža</b>	(12.864)	(8.080)	59,2%
<b>Bruto dobit</b>	4.260	9.594	-55,6%
<b>% marže</b>	2,32%	5,72%	
Poreski rashodi perioda	426	959	-55,6%



<b>Neto dobit</b>	3.834	8.635	-55,6%
<b>% marže</b>	2,09%	5,15%	
<b>Ukupan prihod</b>	183.625	167.738	9,5%
<b>Ukupan rashod</b>	179.365	158.144	13,4%

Izvor: Centar za kulturu i sport Srbac

Na osnovu prethodne tabele, odnosno prikaza bilansa uspjeha Centra za kulturu i sport Srbac, te njegovim poređenjem sa tabelom 4.10, evidentno je da je neto dobit u drugom slučaju manja za 426 KM u 2018., odnosno 959 KM u 2017. godini. Navedeno upućuje na poreski tretman Centra za kulturu i sport Srbac i potvrđivanje pomoćne hipoteze rada:

**„Javne ustanove iz oblasti kulture su oslobođene plaćanja velikog dijela poreskih obaveza.“**

## ZAKLJUČAK

U prethodnom izlaganju predstavljeni su ključni pojmovi iz segmenta računovodstvenih i poreskih specifika u poslovanju javnih ustanova, sa posebnim osvrtom na navedene specifikke Javne ustanove „Centra za kulturu i sport“ Srbac.

Naime, segment javnih ustanova u Republici Srpskoj regulisan je Zakonom o sistemu javnih službi Republike Srpske, koji određuje pojam i vrstu preduzeća u sistemu javnih službi, način njihovog osnivanja i poslovanja, te druge ključne aspekte poslovanja ove vrste preduzeća. Prema tome, kao predmet prvog dijela rada, analizirane su javne ustanove, način osnivanja i njihove nadležnosti, organi upravljanja u javnim ustanovama, te izvori finansiranja i planiranje budžeta javnih ustanova.

Kod državnih entiteta posebno se izdvaja računovodstveni sistem u poređenju sa entitetima privatnog sektora. U tom kontekstu, kao osnovna karakteristika računovodstvenog sistema državnih entiteta izdvaja se mogućnost izbora računovodstvene osnove, dok se kod privatnih preduzeća primjenjuje obračunska računovodstvena osnova. Računovodstveni sistem države karakteriše, pored navedenog, i upotreba fondovskog računovodstva, kao i uključivanje budžeta u sistem finansijskog izvještavanja. Takođe, finansijsko izvještavanje državnih entiteta se značajno razlikuje i sa aspekta ciljeva finansijskog izvještavanja i korisnika finansijskih izvještaja. Kada je riječ o finansijskim izvještajima državnih entiteta, specifičnosti njihovog poslovanja se najbolje vidi na osnovu pozicija imovine i obaveza u bilansu stanja. Ovi entiteti, u zavisnosti od djelatnosti kojom se bave, imaju specifičnu imovinu kao što su infrastrukturna, nasljedna i nematerijalna sredstva, dok se na strani obaveza javljaju posebne vrste zaduženja i kredita, rezervisanja i slično.

Sa aspekta poreskog tretmana, kroz treći dio rada, evidentno je da poslovanje javnih ustanova ne podliježe oporezivanju. U skladu sa navedenim, u poreskom sistemu, koji je sačinjen od velikog broja različitih vrsta poreza, te čiji je svaki aspekt zakonski regulisan, javne ustanove su oslobođene plaćanja poreza na dodatu vrijednost, poreza na dobit i nepokretnosti. Budući da je u okviru ovog dijela rada predstavljena struktura poreskih prihoda, evidentno je da javne ustanove ne doprinose svojim poslovanjem generisanju poreskih prihoda u navedenom kontekstu.

Na kraju rada, mogu se izvesti sljedeći zaključci:

- Istraživanje je započeto sa pretpostavkom da su javne ustanove iz oblasti kulture oslobođene plaćanja velikog dijela poreskih obaveza, što je kroz analizu poreskog sistema Republike Srpske i vrsta poreza kojih su oslobođene javne ustanove pokazano. Kao poseban primjer je prikazan bilans uspjeha Centra za kulturu i sport Srbac, koji usljed oslobađanja plaćanja poreza na dobit ostvaruje nešto viši nivo neto dobiti.

- Kao jedna od pretpostavki za istraživanje bilo je postojanje specifičnih pozicija u finansijskim izvještajima, što je potvrđeno kroz analizu pozicija bilansa stanja Centra za kulturu i sport Srbac u kojima je evidentno da ova ustanova kao specifične oblike imovine ima sredstva kulture, zatim potraživanja iz specifičnih poslova, dok se na strani obaveza izdvajaju potraživanja prema povezanim pravnim licima i obaveze po osnovu dugoročnih kredita.
- Na osnovu dokazivanja pomoćnih hipoteza dokazana je osnovna hipoteza, odnosno javne ustanove iz oblasti kulture se zaista izdvajaju od drugih privrednih subjekata sa aspekta računovodstvenog i poreskog tretmana.

## LITERATURA

### Citirana literatura

1. Belokapić, Petar; Ristić, Kristijan; Milenković, Srđan; Ristić, Žarko. 2016. Budžet i trezor, budžetska ekonomija i trezorske finansije. Beograd. EtnoStil.
2. Čegar, Bobana. 2016. Uticaj trezorskog sistema na finansijske izvještaje u javnom sektoru. Acta Economica. Banja Luka. Ekonomski fakultet u Banjoj Luci.
3. Drljača, Zorica. 2018. Javne finansije i finansijsko pravo. Istočno Sarajevo. Univerzitet za poslovni inženjering i menadžment.
4. Đuranović, Jovan. 2018. Priručnik za budžetsko računovodstvo. Podgorica. Državna revizorska institucija.
5. IFAC. 2015. Priručnik međunarodnih računovodstvenih saopštenja za javni sektor. Beograd. Savez računovođa i revizora Srbije.
6. IPSASB. 2012. The conceptual framework for financial reporting. New York. IFAC.
7. Jović, Danica. 2016. Finansijsko izveštavanje I vrednovanje performansi entiteta javnog sektora. Beograd. Ekonomski fakultet.
8. Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor. 2012. MRS za JS 1 – Prezentacija finansijskih izvještaja. Banja Luka. Savez računovođa i revizora.
9. Poljašević, Jelena. 2014. Finansijsko izveštavanje u javnom sektoru. Banja Luka. Ekonomski fakultet u Banjoj Luci i Finrar d.o.o.
10. Pravilnik o standardnom klasifikacionom okviru i kontnom planu za budžetski sistem, Službeni glasnik Republike Srpske, broj 16/2016, 49/2016, 107/2016, 46/2017, 114/2017, 20/2018, 36/2018, 93/2018, 104/2018, 14/2019, 33/2019, 68/2019 i 84/2019
11. Ristić, Kristijan; Ristić, Žarko. 2014. Fiskalna ekonomija i menadžment javnog sektora. Beograd. EtnoStil d.o.o.

### Druga korištena literatura

12. Grgić, Radenka. 2011. *Javne finansije*. Banja Luka. Panevropski Univerzitet Apeiron.
13. Mladenović Žiravac, Marijana. 2011. *Uvod u poslovne finansije*. Banja Luka. Univerzitet za poslovni inženjering i menadžment.
14. Mikerević, Dragan. 2009. *Finansijski menadžment*. Banja Luka. Ekonomski fakultet i Finrar.
15. Mikerević, Dragan. 2005. *Strateški i finansijski menadžment*. Banja Luka. Ekonomski fakultet i Finrar.
16. Needles, Grey. 2002. *Finansijsko računovodstvo*. Banja Luka. Savez računovođa i revizora Republike Srpske.
17. Pavlović, V.: *Teorija i analiza bilansa*, Megatrend univerzitet, Beograd, 2008.

18. Poljašević, Jelena. 2014. *Finansijsko izvještavanje u javnom sektoru*. Banja Luka. Ekonomski fakultet i Finrar,
19. Poljašević, Jelena. 2013. *Finansijsko izvještavanje u javnom sektoru prema međunarodnim standardima*. 8. kongres računovođa i revizora Crne Gore: Perspektive računovodstveno-finansijske profesije u procesu pridruživanja EU, Institut sertifikovanih računovođa Crne Gore.
20. Poljašević, Jelena. 2012. *Mjerenje i izvještavanje o performansama pružanja usluga u javnom sektoru*, 16. kongres Značaj računovodstva, revizije i finansija u procesu prevladavanja ekonomske krize. Teslić. Savez računovođa i revizora Republike Srpske,
21. Poljašević, Jelena. 2012. *Prezentovanje i komparacija finansijskih i statističkih izvještaja i pokazatelja entiteta javnog sektora*, 7. kongres računovođa i revizora Crne Gore, Institut sertifikovanih računovođa Crne Gore,
22. Poljašević, Jelena. 2012. *Izvještavanje o dugoročnoj fiskalnoj održivosti i finansijskoj stabilnosti entiteta javnog sektora*. Acta Economica br. 16, Banja Luka. Ekonomski fakultet.
23. Poljašević, Jelena. 2009. *Reforma državnog računovodstvenog sistema u cilju povećanja efikasnosti pružanja javnih usluga*. Acta Economica br. 9. Banja Luka. Ekonomski fakultet.
24. Poljašević, Jelena. 2013. *Finansijska podrška Vlade javnim i drugim preduzećima*, FINRAR 08/13, Banja Luka,
25. Poljašević, Jelena. 2012. *Specifičnosti priznavanja imovine u javnom sektoru*. Banja Luka. FINRAR 11/12,
26. Raković, Milena. 2003. *Javne finansije i finansijsko pravo*. Banja Luka. Pravni fakultet Univerziteta u Banjoj Luci.
27. Ranković, Jovan. 2016. *Teorija bilansa*. Beograd. Centar za izdavačku delatnost Ekonomskog fakulteta u Beogradu.
28. Rodić, Jovan. 1997. *Teorija i analiza bilansa*. Beograd. Privrednik Beostar.
29. Rodić, Jovan. 2015. *Stvaranje dobrog i održivog privrednog ambijenta*. Banja Luka. Finrar d.o.o.
30. Škarić Jovanović, Kata. 2012. *Finansijsko računovodstvo*. Beograd. Centar za izdavačku delatnost Ekonomskog fakulteta u Beogradu.
31. Šnjegota, Duško. 2010. *Primjena MSFI kroz bilansni kontni okvir*. Banja Luka. Ekonomski fakultet Banja Luka i FINRAR d.o.o.

### **Internet izvori**

1. <http://www.srrrs.org> Savez računovođa i revizora RS
2. <http://www.financingscience.org> Finansing, Naučni časopis za ekonomiju
3. <https://www.finrar-casopis.org> Finrar časopis

4. <http://www.new.uino.gov.ba/sr> Uprava za indirektno oporezivanje BiH
5. <https://www.ipsas.eu/en/about-ipsas-ipsasb.html> IPSAS & IPSASB
6. <https://www.cbbh.ba/content/read/1108> Centralna banka Bosne i Hercegovine

### **Zakonska regulativa**

1. *Zakon o budžetskom sistemu Republike Srpske*, Službeni glasnik Republike Srpske, broj: 121/12, 52/14, 103/15 i 15/16,
2. *Zakon o poreskom sistemu Republike Srpske*, Službeni glasnik Republike Srpske 62/17
3. *Zakon o PDV-u*, Službeni glasnik Bosne i Hercegovine, br. 09/05, 35/05 i 100/08,
4. *Zakon o trezoru Republike Srpske*, Službeni glasnik Republike Srpske, broj: 28/13, 103/15,
5. *Zakon o računovodstvu i reviziji Republike Srpske*, Službeni glasnik Republike Srpske, broj: 94/15,
6. *Zakon o privrednim društvima Republike Srpske*, Službeni glasnik Republike Srpske, broj: 127/08, 58/09, 100/11, 67/13 i 100/17,
7. *Zakon o javnim preduzećima Republike Srpske*, Službeni glasnik Republike Srpske, broj: 75/04 i 78/11,
8. *Zakon o sistemu javnih službi Republike Srpske*, Službeni glasnik Republike Srpske, broj 68/07, 109/12 i 44/16,
9. *Zakon o porezu na dohodak Republike Srpske*, Službeni glasnik Republike Srpske, broj 60/15, 5/16 i 66/18,
10. *Zakon porezu na dobit Republike Srpske*, Službeni glasnik Republike Srpske, broj 94/15 i 1/17,
11. *Zakon o porezu na nepokretnosti Republike Srpske*, Službeni glasnik Republike Srpske, br. 91/15