

Рачуноводствено-пореске актуелности пословања јавних предузећа и корисника буџетских средстава

УДК 336.146
657.631.6
334.722/.724

Прегледни рад

др Даница
ЈОВИЋ*

Финансијско извештавање ентитета приватног vs. јавног сектора

Резиме

У раду су презентоване основне разлике између ентитета приватног и јавног сектора које имају директан и недвосмислен утицај на ланац снабдевања за финансијско извештавање. Посебно су наглашени ефекти савремених реформи јавног сектора на рачуноводствени систем и финансијско извештавање ентитета јавног сектора. Не доводећи у питање неопходност примене рачуноводства заснованог на обрачунској основи у ентитетима јавног сектора, аутору раду упозорава на негативне последице њене некритичне примене на квалитет финансијско-рачуноводствених информација.

Кључне речи: реформе јавног сектора, ентитети приватног сектора, ентитети јавног сектора, примарни корисници финансијских извештаја, циљеви финансијског извештавања, обрачунска основа рачуноводства.

Увод

Од друге половине седамдесетих година прошлог века до данашњих дана, у скоро свим земљама света континуирано се одвијају реформе јавног сектора, усмерене на унапређење његове ефикасности и ефективности. Активности на овом пољу најбоље описују речи Доналда Кетла: "Ако постоји иједна

*) Доцент, Економски факултет, Универзитет у Београду, dana@ekof.bg.ac.rs
Примљено: 13.05.2018. Прихваћено: 16.05.2018.

константа у глобализованом свету, то је убрзан темпо промена државе (као институције - примедба Д.Ј.). Готово свака нација се бори да своју државу учини јачом кроз повећање ефикасности њених административних процеса и унапређење перформанси.”¹

Независно од тога да ли основни покретачи реформских процеса јавног сектора усмерених на унапређење његове ефикасности и ефективности потичу из политичке, социјалне, економске или институционалне сфере² они су увек нераскидиво повезани са реформама рачуноводства јавног сектора, које по својој суштини представљају транзицију са рачуноводства заснованог на готовинској основи на рачуноводство засновано на обрачунској основи.

Ово због тога што се вредновање и унапређење перформанси било ког ентитета, па и ентитета јавног сектора, могу да изврше само уколико постоје финансијске информације које одражавају ефекте активности ентитета не само на ангажоване финансијске, већ и на укупне економске ресурсе.

Од стране ентитета јавног сектора традиционално примењивано рачуноводство засновано на готовинској основи не може да испуни овакве информационе захтеве. Заједничку карактеристику свих реформи јавног сектора, у домену рачуноводственог система и финансијског извештавања ентитета јавног сектора, чини коришћење концепата и принципа на којима се заснива финансијско извештавање ентитета приватног сектора, односно прелазак на финансијско извештавање засновано на рачуноводству на обрачунској основи. Овакав исход је оправдан јер финансијске информације које продукује рачуноводство засновано на обрачунској основи омогућавају: вредновање укупне имовине коју ентитет контролише, оцену сврсисходности начина употребе ове имовине, вредновање перформанси, финансијског положаја и новчаних токова ентитета и доношење одлука о будућим начинима пружања услуга и њиховог финансирања.

Међутим, будући да се ентитети јавног и приватног сектора међусобно разликују, овај прелазак не може да буде линеаран. Напротив, разлике између ентитета јавног и приватног сектора у вези са основним циљевима њихових активности и информационих захтева корисника финансијских извештаја неминовно су нашле свој одраз у различито дефинисаним циљевима финансијског извештавања ових двеју група ентитета. Циљ овог рада је да истакне разлике између ентитета приватног и јавног сектора о којима треба водити рачуна приликом припремања, презентовања, читања и алализе финансијских информација ових ентитета садржаних у принципијелно истом сету финансијских извештаја опште намене.

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

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

1. Разлике у информационим захтевима примарних корисника финансијских извештаја опште намене ентитета приватног vs. јавног сектора

У академској и стручној литератури постојала је сагласност у вези са ставом о томе ко су примарни корисници финансијских извештаја опште намене ентитета приватног сектора. Сагласност у погледу корисника последица је сагласности у погледу става шта је основни циљ финансијског извештавања. Најчешће навођени примарни корисници финансијских извештаја су:

- инвеститори (постојећи и потенцијални власници),
- запослени,
- зајмодавци (кредитори),
- добављачи,
- купци,
- држава и
- јавност.

Инвеститори (постојећи и потенцијални власници) информације презентоване у финансијским извештајима опште намене користе да би донели одлуку о томе да ли да започну/наставе са инвестирањем у посматрани ентитет или да изврше дезинвестирање, односно да од инвестирања одустану. За доношење таквих одлука инвеститори који у ентитету имају краткорочни интерес користе, пре свега, информације о:

- висини својих прихода – дивиденди и
- висини својих капиталних добитака/губитака на основу промена тржишних цена акција.

Инвеститори који своје улагање посматрају са аспекта дугог временског периода поред претходних двеју врста информација захтевају не само актуелне, већ и проспективне информације о финансијском положају, зарађивачкој моћи, ликвидности, новчаним токовима и пословној стратегији посматраног ентитета.

Информације о финансијским и пословним перформансама запослени у извештајном ентитету и њихове синдикалне организације користе примарно:

- за процену сигурности, односно одрживости постојећих радних места и перспективе и извесности за отварање нових и
- као полазну основу у преговарачким процесима који се односе на висину зарада, услове рада, пензионо осигурање и томе слично.

Природа намене информација о финансијским и пословним перформансама указује на то да су запослени у извештајном ентитету заинтересовани и за информације о тренутној финансијској стабилности, али и за информације о дугорочној финансијској одрживости пословања извештајног ентитета.

Зајмодавци, садашњи и потенцијални, зависно од дужине периода позајмљивања, на основу информација презентованих у финансијским извештајима, оцењују садашње и будуће новчане токове извештајног ентитета, његову текућу и будућу рентабилност, нето утрживу вредност његове имовине, као и његове потенцијале за раст и развој. Примарни интерес за све зајмодавце и за сваког од

њих појединачно, независно од дужине периода позајмљивања, је да на основу презентованих информација процене висину ризика својих пласмана, односно извесност повраћаја пласираних средстава увећаних за уговорену камату.

Добављачи извештајног ентитета очекују да ће на основу података презентованих у финансијским извештајима моћи да процене његову ликвидност и солвентност. Због тога је њихова примарна пажња усмерена на анализу садашњих и процену будућих новчаних токова. Поред тога, за добављаче је од виталног интереса декларисана пословна стратегија извештајног ентитета, јер на основу ње могу да процене извесност будуће пословне сарадње са извештајним ентитетом.

Корисници финансијских извештаја опште намене који, функционално посматрано, представљају купце учинака извештајног ентитета међусобно су изузетно хетерогени, али се начелно могу разврстати у две основне групе: (1) ентитети који учинке извештајног ентитета користе као инпуте при обављању сопствене делатности и (2) крајњи потрошачи. Обе групе купаца примарно су заинтересоване за квалитет купљених учинака и услове продаје. Поред тога, последњих деценија, посебно са аспекта купаца који су крајњи потрошачи, све већи значај добијају и информације које се односе на политику извештајног ентитета према очувању животне околине и поштовање међународних стандарда квалитета, нарочито стандарда који се односе на производњу, прераду и промет животних намирница (HACCP стандарди)³. Предмет интересовања прве групе купаца представља процена краткорочне и дугорочне финансијске стабилности и одрживости пословања извештајног ентитета који за њих, функционално посматрано, представља добављача.

Држава као корисник финансијских информација презентованих у финансијским извештајима има два примарна предмета интересовања. Први је процена капацитета опорезивања на основу пореза на добитак и по основу пореза на додату вредност, а други је економско моделирање.

Активности ентитета у приватном сектору имају вишезначан утицај не само на понашање његових актуелних и потенцијалних власника и претходно наведених примарних група корисника његових финансијских извештаја, већ и на целокупну друштвену заједницу у којој ентитет послује и сваког појединца који ту заједницу чини. Овако дефинисана јавност заинтересована је и за краткорочне и за дугорочне последице које у економској, социјалној, социолошкој и еколошкој сфери изазива пословање извештајног ентитета. Највећи број информација за које је јавност заинтересована презентован је у извештајима о пословању и декларисаним пословним стратегијама извештајног ентитета.

Сагласност ставова академске и стручне јавности, као и у оквиру сваке од њих, у вези са питањима ко су примарни корисници финансијских извештаја опште намене ентитета приватног сектора, почела је да се нарушава почетком овог миленијума када су, у оквиру активности на пројекту конвергенције између Међународних стандарда финансијског извештавања⁴ и америчких Општеприхваћених рачуноводствених принципа⁵, Одбор за међународне ра-

3) HACCP - Hazard Analysis and Critical Control Point - Систем безбедности хране.

4) International Financial Reporting Standards® - IFRS.

5) United States Generally Accepted Accounting Principles - US GAAP.

чуноводствене стандарде (*IASB*)⁶ и амерички Одбор за стандарде финансијског рачуноводства (*US FASB*)⁷ објавили Нацрт првог поглавља унапређеног Концептуалног оквира финансијског извештавања. Поменути нацрт је, поред осталог, предвиђено да једини примарни циљ финансијског извештавања треба да буде презентовање финансијских информација неопходних у процесу доношења одлука, односно које су превасходно усмерене на задовољавање информационих потреба садашњих и потенцијалних инвеститора, кредитора и других корисника у процесу доношења одлука о инвестирању, кредитирању или неком другом облику алокације ресурса. Концептуални оквир финансијског извештавања усвојен је 2010. године без измена у смислу примарног циља финансијског извештавања. У ставу *OB5*⁸ експлицитно се наводи да су примарни корисници екстерних финансијских извештаја садашњи и потенцијални инвеститори, зајмодавци и остали кредитори чијим информационим потребама су финансијски извештаји намењени и којима су прилагођени. Поред тога, у Концептуалном оквиру изнет је став да ће финансијски извештаји, припремљени примарно за инвеститоре, зајмодавце и остале кредиторе бити од користи и свим осталим корисницима финансијских извештаја, као што су на пример регулаторна тела и јавност⁹.

Због природе активности које обављају и начина на који се финансирају, ентитети јавног у односу на ентитете приватног сектора потенцијално могу имати далеко већи број међусобно изразито различитих корисника њихових финансијских извештаја опште намене. Овакав став потврђују резултати истраживања *IPSASB*-а које је спроведено у оквиру израде Концептуалног оквира финансијског извештавања опште намене ентитета јавног сектора. Анализа података добијених од многих националних тела за доношење рачуноводствених стандарда и других ауторитативних тела надлежних за дефинисање стандарда за финансијско извештавање ентитета јавног сектора показала је да се као корисници финансијских извештаја опште намене ентитета јавног сектора најчешће наводе:

- порески обвезници и друге стране које на “недобровољној” основи ентитетима јавног сектора обезбеђују ресурсе,
- грађани и други корисници услуга ентитета јавног сектора,
- законодавна и надзорна тела,
- политичким процесима изабрани или постављени званичници и њихово особље,
- донатори (укључујући и међународне организације) и друге стране које на добровољној основи ентитетима јавног сектора обезбеђују ресурсе,
- националне статистичке институције,

6) International Accounting Standards Board - IASB.

7) United States Financial Accounting Standards Board - US FASB.

8) IASB, (2017), *International Financial Reporting Standards*®, IFRS Foundation™, London, страна 80.

9) У мају 2015. године IASB је објавио Основе за закључивање у односу на нови Нацрт концептуалног оквира (Basis for Conclusions on the ED/2015/3 Conceptual Framework for Financial Reporting) у којима се констатује да постоје предлози да се примарни корисници финансијских извештаја опште намене дефинишу различито у односу на Концептуални оквир из 2010. године, али да је став *IASB*-а да се на том подручју не врше промене. Овај став је потврђен у Ревидираном концептуалном оквиру који је објављен у марту 2018. године. Обавезна примена захтева из овог Оквира почиње од 1. јануара 2020. године (мада се допушта и њихова ранија употреба).

- актуелни и потенцијални институционални и индивидуални кредитори и купци државних обвезница и других инструмената дужничког капитала,
- корисници услуга ентитета јавног сектора који за те услуге плаћају надокнаде,
- добављачи и запослени,
- медији и
- представници или саветници претходно набројаних група корисника¹⁰.

У току даљих активности на изради Концептуалног оквира *IPSASB* је заузео став да је ради фокусирања на заједничке информационе потребе различитих потенцијалних корисника финансијских извештаја опште намене сврсисходно извршити њихово груписање у две групе примарних корисника:

- (1) корисници услуга ентитета јавног сектора и њихови представници и
- (2) стране које ентитетима јавног сектора обезбеђују ресурсе и њихови представници.

Поред тога, *IPSASB* заступа становиште да, уколико се припремањем и презентовањем финансијских извештаја опште намене задовоље информационе потребе ових двеју примарних група њихових корисника, то ће аутоматски значити да су задовољене и информационе потребе свих осталих корисника, у које се убрајају националне статистичке институције, медији, финансијски аналитичари и саветници и други.

Обе групе корисника финансијских извештаја опште намене имају потребу за информацијама које ће им омогућити да:

- вреднују перформансе извештајног ентитета,
- оцене његову ликвидност и солвентност,
- оцене дугорочну одрживост његових активности и пружања услуга и
- процене његову способност прилагођавања променљивим околностима у демографској и економској (националној и међународној) сфери.

Према важећем Концептуалном оквиру¹¹, стране које ентитетима јавног сектора обезбеђују ресурсе и њихови представници, поред претходно наведених информационих захтева, имају и захтеве за додатним информацијама које ће им омогућити да процене:

- степен остварења циљева за чије постизање су ресурси прикупљени (обезбеђени),
- начин финансирања текућих активности, односно да ли су текуће активности финансиране из ресурса који су обезбеђени у текућем периоду на основу опорезивања или из позајмљених извора и
- вероватноћу настанка потребе за додатним ресурсима за финансирање активности извештајног ентитета у будућности, као и могућност прибављања тих ресурса из различитих извора.

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

11) IPSASB®, (2017), *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume I*, страна 34.

С обзиром да се грађани (и њихови представници) који чине једну друштвену заједницу истовремено налазе у обе групе корисника финансијских извештаја опште намене, *IPSASB* посебно истиче значај испуњавања њихових информационих потреба.

Аустралијски одбор за рачуноводствене стандарде¹² има сличан став у вези са примарним корисницима финансијских извештаја опште намене, у односу на претходно изнети став *IPSASB*-а. Ставови ових двају тела разликују се једино по томе што Аустралијски одбор сматра да из претходно наведене две групе примарних корисника финансијских извештаја опште намене треба издвојити њихове представнике који би формирали трећу групу примарних корисника. Ове разлике су формалне, а не суштинске природе.

Претходна излагања показују да између ентитета приватног и јавног сектора постоје значајне разлике у вези са тим ко се сматра примарним корисницима њихових финансијских извештаја опште намене и њихових информационих потреба. Ове разлике морају да буду узете у обзир у свим аспектима ланца снабдевања за финансијско извештавање.¹³

2. Разлике у циљевима финансијског извештавања опште намене ентитета приватног vs. јавног сектора

Финансијско извештавање ентитета приватног сектора се по свом основном циљу не разликује у односу на финансијско извештавање ентитета јавног сектора односно, генерички посматрано, обе врсте ентитета имају исти основни циљ - пружања (корисних) информација корисницима финансијских извештаја опште намене. Међутим, истоветност генеричког циља не значи и истоветност конкретизованог циља и процеса финансијског извештавања, јер је конкретизација циља финансијског извештавања одређена информационим потребама примарних корисника финансијских извештаја опште намене за које је у првом делу рада показано да се значајно разликују.

2.1. Циљеви финансијског извештавања ентитета приватног сектора

Основни циљ финансијског извештавања ентитета приватног сектора се временом постепено мењао, али су те промене увек биле изазване и у складу са променама насталим у неком од бројних фактора привредне активности (привредни односи, врста активности, власништво и начин управљања, начин организације, техничко-технолошки развој, развијеност тржишта капитала и тржишта уопште и слично), односно у складу са променама у рачуново-

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

13) У стручној литератури се термином *циклус финансијског извештавања*, односно у новије време његовим синонимом *ланац снабдевања за финансијско извештавање*, означавају сви процеси и лица који су укључени у активности припремања, верификације (одобравања), ревизије, анализе и употребе финансијских извештаја.

дственом окружењу. Овом приликом предмет излагања неће бити историјат ових промена, већ само тренутно стање у регулативи:

- IASB-а, као најрелевантнијег међународног тела у сфери међународне стандардизације финансијског извештавања,
- Сједињених Америчких Држава, као једне од најразвијенијих тржишних економија у свету,
- Уједињеног Краљевства које, поред изузетне развијености тржишта, карактерише и најдужа традиција регулисања рачуноводства и финансијског извештавања,
- Немачке која се, историјски посматрано, значајно разликовала од осталих тржишних економија и која дужи низ година представља једног од најзначајнијих спољнотрговинских партнера Републике Србије и
- Аустралије, у којој се примењује секторски неутралан приступ.

Према актуелном IASB-овом *Концептуалном оквиру за финансијско извештавање*, који је релевантан и за финансијско извештавање ентитета приватног сектора у Републици Србији: "Циљ финансијског извештавања опште намене је обезбеђивање финансијских информација о извештајном ентитету које су корисне постојећим и потенцијалним инвеститорима, зајмодавцима и другим повериоцима приликом доношења одлука о обезбеђивању ресурса ентитету. Те одлуке обухватају куповину, продају или држање инструмената власничког и дужничког капитала и одобравање или повлачење (укидање) кредита и осталих облика задуживања"¹⁴.

Као последица пројекта конвергенције између Општеприхваћених рачуноводствених принципа релевантних у Сједињеним Америчким Државама и IFRS и за финансијско извештавање опште намене у САД важи претходно цитирани циљ.

У Уједињеном Краљевству су 2013. године, након вишегодишњег истраживања, извршене корените промене у регулативи финансијског извештавања, којима су сви до тада важећи национални рачуноводствени стандарди повучени и замењени само са три стандарда¹⁵ чија примена је започела од јануара 2015. године. У једном од њих – FRS 102 *Стандард финансијског извештавања који се примењује у УК и Републици Ирској*¹⁶ наводи се да је "циљ финансијских извештаја да се обезбеде информације о финансијској позицији, перформансама и новчаним токовима ентитета које су корисне за доношење економских одлука великог броја корисника који нису у позицији да захтевају извештаје који су прилагођени тако да задовољавају њихове специфичне информационе потребе". Овакво дефинисање циља финансијског извештавања опште намене у потпуности одговара циљу који је био релевантан за финансијско извештавање према претходно важећем IASB-овом Концептуалном оквиру (корисници финансијских информација су инвеститори, кредитори, добављачи, запослени, купци, држава и јавност у општем смислу речи).

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

15) Financial Reporting Standards – FRS

16) www.icaew.com

Значајне реформе рачуноводственог система извршене су и у Немачкој где је 2009. године донет Закон о модернизацији рачуноводства¹⁷ који је довео до фундаменталне реформе рачуноводствене регулативе кодификоване у немачком Трговачком законнику¹⁸ и последично томе и до промена у Немачким општеприхваћеним принципима уредног књиговодства¹⁹. Реформа је, пре свега, довела до промена у правилима признавања и вредновања елемената финансијских извештаја, односно њена основна интенција била је да се кроз увођење промена у концепте признавања и вредновања елемената финансијских извештаја повећа ефикасност тржишта капитала које последњих година постаје све значајнији извор за финансирање великих компанија. Међутим, ефекти реформе на финансијско извештавање значајно су ограничени променама у пореској регулативи којима се или експлицитно забрањује или екстензивно условљава примена нове рачуноводствене регулативе. Због доминације легалистичког приступа, крајњи ефекат спроведених реформи, са аспекта циља финансијског извештавања, веома је ограничен. Дакле, у Немачкој циљ финансијског извештавања није припремање и презентовање финансијских информација намењених превасходно инвеститорима, већ утврђивање расподељивог добитка и одржавање капитала чиме се, пре свега, жели постићи заштита поверилаца²⁰.

Основна карактеристика рачуноводствене регулативе у Аустралији је њена секторска неутралност, односно у регулативи која се односи на финансијско извештавање не прави се разлика између ентитета приватног и јавног сектора. Овакав приступ је последица преовладавајућег става да је суштина неке трансакције – економске промене независна од сектора у којем је она настала, из чега логично следи закључак да не постоји ни разлика у информационим потребама корисника финансијских извештаја ентитета приватног и јавног сектора. Сходно наведеном, циљ финансијског извештавања ентитета и јавног и приватног сектора је исти, односно према *SAC 2 - Statement of Accounting Concepts 2*: "Циљ финансијског извештавања опште намене је да обезбеди информације које су корисне корисницима за доношење и вредновање одлука о алокацији ограничених ресурса"²¹.

Очигледно је да у националним регулативама не постоји сагласност у вези са дефинисањем циља финансијског извештавања опште намене, односно на други начин речено, не постоји општа сагласност око "општег места" као што је дефинисање циља финансијског извештавања. Међутим, претходној реченици не треба приписати негативну конотацију. Наиме, рачуноводство и финансијско извештавање у некој земљи, по правилу, одражавају степен развијености и структуру њене привреде, развијеност економске науке, али и националну традицију. Поред тога, рачуноводство и финансијско извештавање су увек и у свим земљама чинили само део финансијског система, односно део

17) Bilanzrechtsmodernisierungs-gesetz - BilMoG.

18) Handelsgesetzbuch – HGB.

19) Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung – GOB.

20) У Немачкој од 2005. године компаније чије се акције котирају на берзи за своје консолидоване финансијске извештаје примењују *IFRS*. Поред тога током 2013. године извршена су неопходна прилагођавања рачуноводствене регулативе захтевима Директиве 2013/34 (eur-lex.europa.eu).

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

институционалне инфраструктуре и као такви се симултано развијају и мењају, пратећи све њене остале елементе. Дакле, хетерогеност циљева финансијског извештавања логична је последица разлика у рачуноводственим националним (интернационалном) окружењима, а пре свега разлика у погледу примарних корисника финансијских извештаја опште намене. У суштини, из сваке претходно цитиране дефиниције јасно проистиче претпоставка ко се сматра примарним корисником финансијских извештаја и какви су његови информациони захтеви. На једном полу су *IASB*-ов Оквир и *US GAAP*-ови где се инвеститори сматрају примарним корисницима, а на супротном полу се налази законска регулатива у Немачкој где се предност даје повериоцима. Регулатива у Уједињеном Краљевству и Аустралији није фокусирана ни на једну категорију корисника финансијских извештаја, већ је крајње уопштена, тако да се може сматрати да је циљ финансијског извештавања да се задовоље информационе потребе широког спектра корисника, чији информациони захтеви некада могу да буду чак и дивергентни. Основна карактеристика циклуса финансијског извештавања ентитета приватног сектора је да он и почиње и завршава се инвеститорима и осталим корисницима финансијских извештаја којима су, у процесу доношења економских одлука о и за предузеће-компанију, неопходне финансијске информације.

2.2. Циљеви финансијског извештавања ентитета јавног сектора

За разлику од хетерогености у дефинисању циља финансијског извештавања ентитета приватног сектора, на међународном нивоу постоји готово потпуна сагласност академске јавности, професионалних организација и регулаторних тела у вези са тим да финансијско извештавање опште намене за ентитете јавног сектора има за циљ обезбеђивање информација о финансијском положају, финансијским перформансама и новчаним токовима ентитета, које су корисне широком спектру корисника у процесима доношења и вредновања одлука о алокацији ресурса. Остварење овако уопштено дефинисаног циља у суштини се реализује остварењем двају конкретизованих циљева. Наиме, широком спектру корисника треба обезбедити информације:

- које су корисне у процесу доношења одлука и
- којима се демонстрира одговорност ентитета у коришћењу ресурса који су му поверени.

Да би се овако постављени циљеви финансијског извештавања испунили, неопходно је да ентитет припреми и презентује информације о:

- изворима, алокацији и употреби финансијских ресурса,
- начинима на које су финансиране његове активности и прибављена новчана средства,
- ресурсима неопходним за континуирано обављање активности,
- ресурсима који могу да буду интерно генерисани кроз континуирано обављање активности,
- способности да финансира своје активности и измирује обавезе, односно краткорочној и дугорочној финансијској одрживости,
- финансијском стању и променама насталим у њему,

- трошковима појединачних услуга – учинака (аутпута - *outputs*), ефикасности и крајњим исходима (ауткоми - *outcomes*),
- изложености неизвесности и различитим врстама ризика,
- томе да ли су ресурси прибављени и коришћени у складу са законски дефинисаним буџетом и
- томе да ли су ресурси прибављени и коришћени у складу са законском регулативом и одредбама различитих уговора.

Неопходност припремања и презентовања претходно наведених информација последица је чињенице да се ентитети јавног сектора, по природи и сврси својих активности и окружењу у којем функционишу, битно разликују од ентитета приватног сектора. Постојање ових разлика узрокује, поред осталог, и примену специфичних концепата релевантних за управљање и циљеве финансијског извештавања ових ентитета. Реч је, пре свега, о концепту домаћинског газдовања туђом имовином и концепту јавне одговорности.

2.2.1. Концепт домаћинског газдовања туђом имовином

За концепт, за који се у стручној литератури англосаксонског порекла користи реч *стјуардшип* (*stewardship*) у овом раду се, користи синтагма “концепт домаћинског газдовања туђом имовином”²². У Републици Србији и у земљама из окружења се, ако се уопште размишља и пише о овом концепту, користи термин *руковођење*. Мишљења смо, нарочито када се говори о ентитетима јавног сектора, да од употребе термина *руковођење* треба одустати јер синтагма *домаћинско газдовање туђом имовином* недвосмислено одражава суштину концепта, док се термину *руковођење* могу приписати многа значења, од којих су нека и пежоративна.

Англосаксонски аутори теорије управљања наводе бројне примере коришћења концепта домаћинског газдовања туђом имовином у Старом и Новом завету, Шекспировим делима, активностима различитих религијских покрета, као и у активностима савремених еколошких покрета²³. Према *Хигсону*, “у његовој најранијој форми домаћинско газдовање туђом имовином је представљало старатељство над добрима у име друге особе, а са циљем да се имовина превентивно заштити од крађа и превара. Најраније форме рачуноводства су и развијене као средство за остварење овог циља. Кључни аспект овог типа домаћинског газдовања туђом имовином је обезбеђивање информација по основу којих би власник имовине (газда) донео оцену или формирао мишљење о томе да ли је “стјуарт” учинио оно што је било неопходно да би се њего-

22) Према Вебстеровом Енглеско-енглеском речнику, реч *stewardship* се употребљава са значењем “пажљивог и одговорног управљања нечим што је некеме поверено на старање”, www.merriam-webster.com.

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

ва имовина заштитила.²⁴ Историјски посматрано, можда најпластичнији пример примене концепта домаћинског газдовања туђом имовином представља институција намесника (намесништва) чији је задатак да управља одређеном територијом док малолетни наследник трона не стаса за обављање владарске дужности.

Иако концепт домаћинског газдовања има дубоке историјске корене о њему се у академској и стручној литератури мало говорило све до 2007. године. Тада су, у оквиру активности на пројекту конвергенције²⁵, Одбор за Међународне рачуноводствене стандарде (*IASB*) и Одбор за стандарде финансијског рачуноводства (*FASB*) заузели став да је једини примарни циљ финансијског извештавања презентовање финансијских информација које су превасходно усмерене на задовољавање информационих потреба садашњих и потенцијалних инвеститора и кредитора. Оваквим решењем напушта се до тада присутан други циљ финансијског извештавања – обезбеђивање информација које ће власницима извештајног ентитета омогућити да оцене колико је менаџмент домаћински газдовао њиховом имовином, односно да оцене колико је менаџмент успешан и компетентан за обављање надлежности које су на њега пренете. Дакле, заузет је став да други примарни циљ - стјуардшип - не треба издвајати као посебан, јер је он имплицитно обухваћен првим (и јединим циљем) односно, да су информације о којима се финансијски извештава у функцији задовољавања првог циља подобне и за испуњење другог²⁶.

Упркос чињеници да је један од фактора појаве и развоја рачуноводства његово коришћење као средства за формирање оцене рада лица која располажу туђом имовином, концепт домаћинског газдовања туђом имовином је своје теоријско утемељење добио тек у последњој деценији двадесетог века, односно 1993. године, када је *Питер Блок* објавио књигу *Стјуардшип*²⁷. *Блокова* истраживања су се односила на организације у оквиру приватног сектора у Сједињеним Америчким Државама, али без обзира на то, његови закључци и ставови се, чак и у већој мери, односе на ентитете јавног сектора.

Према *Блоку*, концепт домаћинског газдовања туђом имовином представља средство којим се може остварити базична промена у начину на који се управља различитим врстама институција из приватног, али и из јавног сек-

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

25) О овом пројекту је било речи у претходним излагањима која су се односила на примарне кориснике финансијских извештаја опште намене ентитета приватног сектора.

26) У мају 2015. године *IASB* је објавио *Основе за закључивање у односу на нови Нацрт концептуалног оквира (Basis for Conclusions on the ED/2015/3 Conceptual Framework for Financial Reporting)* у којима се констатује да постоје предлози да се принцип домаћинског газдовања поново препозна као један од основних циљева финансијског извештавања ентитета приватног сектора. И поред оваквих предлога, *IASB* је заузео став да се на том подручју не врше промене. Овај став је потврђен у Ревидираном концептуалном оквиру који је објављен у марту 2018. године. Обавезна примена захтева из овог Оквира почиње од 1. јануара 2020. године (мада се допушта и њихова ранија употреба).

27) Књига *Stewardship: Choosing Service Over Self Interest* је имала изузетан одјек и у стручним и у академским круговима. Двадесет година касније, 2013. године, *Блок* је припремио друго допуњено издање ове књиге у којем је, поред осталог, описао драматичне промене у пословној и радној етици које према његовом мишљењу још више наглашавају неопходност примене концепта домаћинског газдовања туђом имовином.

тора. Базична промена начина управљања институцијама последица је чињенице да се концепт домаћинског газдовања начелно заснива на поставци да право избора појединца у организацији треба да буде јаче од у њој унапред установљене дистрибуције моћи. Блок посебно истиче да појединци који се хијерархијски налазе на дну или по ободима организације треба да имају право избора у вези са начином на који ће обављати своје дужности у процесу пружања услуга купцима, грађанима и целокупној заједници. Као и стицање било ког другог права, тако и стицање права избора у начину обављања дужности подразумева истовремено и настанак неке обавезе. У контексту концепта домаћинског газдовања туђом имовином претходно описано право избора је неодвојиво од спремности и обавезе сваког појединаца у организацији да буде јавно одговоран за добробит не само организације, већ и шире заједнице. У концепту домаћинског газдовања туђом имовином основна вредносна категорија је посвећеност појединаца и организација да обављају активности приступају како би заједници у којој егзистирају пружили најбоље могуће услуге које су јој неопходне, односно руковођење општим, а не личним интересом.

С обзиром на то да је имовина којом располажу ентитети јавног сектора њима само поверена на управљање, јасно је да приликом припремања и презентовања финансијских извештаја ових ентитета треба уважавати захтеве концепта домаћинског газдовања туђом имовином, односно да је корисницима финансијских извештаја неопходно обезбедити информације које ће им омогућити да оцене колико је извештајни ентитет домаћински газдовао њиховом имовином.

2.2.2. Концепт јавне одговорности

Према Дубник-у,²⁸ приликом дефинисања појма *акаунтабилити* (*accountability*) треба правити разлику између његовог семантичког значења и суштине концепта за чије означавање се појам користи. Поменути енглески реч је непреводива на српски језик, без ризика да се путем превода не одузме значајан део њене суштине, односно значења. Наиме, најчешће се реч *accountability* преводи као "полагање рачуна" или "одговорност" што није у потпуности тачно. Због тога предлажем да се користи синтагма "јавна одговорност" писана косим словима, односно: *јавна одговорност*.

Историјски посматрано, семантичка употреба речи јавна одговорност непосредно је повезана са рачуноводством и рачуном као његовим основним средством – инструментом. Поред тога, у семиотичком смислу овај појам може бити коришћен у функцији симбола, индикатора или "иконе". Његов симболички смисао дефинише се као способност и/или обавеза да се дв рачун о нечему, одговори на питања о некој активности или дужности. Симболички се овај појам врло често изједначава са низом других појмова као што су, на пример, надлежност, одговорност или лојалност. У функцији индикатора овај појам се најчешће употребљава да укаже на могућност стварања услова у којима ће се постићи већи степен демократичности, правичности, етичког пона-

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

шања или перформанси. Иако је изузетно мали број речи које имају иконичко – култно значење, ипак се оно придаје и синтагми јавна одговорност. Употреба ове синтагме у овом контексту треба да укаже да је реч о сасвим новој – савременој пракси, поступку или активности која је непобитно и несумњиво изузетно боља од претходне²⁹.

Концептуално посматрано, синтагма јавна одговорност може бити коришћена у четири различита контекста:

- институционални контекст,
- организациони контекст,
- контекст социјалних трансакција и
- контекст комплексног окружења.

У институционалном контексту концепт *јавне одговорности* подразумева скуп правила и активности путем којих се остварује контрола адекватности функционисања одређене институције или ауторитативног тела. Организациони контекст концепту *јавне одговорности* додељује улогу полазне основе за формирање неформалних и формалних механизма које организација примењује у ситуацијама или активностима које захтевају суочавање са ризицима који су последица различитих очекивања или неизвесности. Концепт *јавне одговорности* је у контексту социјалних трансакција један од основних начина на који појединци успостављају односе међусобног поверења и то пре свега путем континуиране комуникације између субординирајућих актера у којој један актер “полаже рачун” за активности предузете на основу задатака и инструкција које је добио од другог актера. Најобухватније значење концепт *јавне одговорности* има у контексту функционисања, било организације било појединца, у окружењу које би се могло назвати хаотичним, односно у окружењу где се пред појединца или организацију постављају вишеструка, различита и често међусобно конфликтна очекивања. У овом контексту концепт *јавне одговорности* представља једно од средстава управљања у хаотичном окружењу.

С друге стране, природа концепта *јавне одговорности* директно се одражава кроз његово историјско порекло. Према Дубник-у³⁰, иако су механизми слични данашњим системима јавне одговорности постојали још у древним режимима, ипак се о његовој савременој концептуализацији може говорити тек од једанаестог века, односно од 1086. године када је у тадашњој Енглеској, након битке код Хејстингса (*Hastings*) 1066. године, владао француски освајач краљ Вилијам Први (*William I*) од Енглеске³¹. У току процеса преузимања власти, одмах након инвазије, *Вилијам Први* је конфисковао енглеско земљиште и прогласио га својим личним власништвом, а затим је то земљиште доделио својим следбеницима, који су аутоматски постали његови вазали. Потпуно различит приступ нови владар је имао када је реч о институцијама, односно

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

30) Dubnick, M.J., (2002), “Seeking Salvation for Accountability”, paper presented at the 2002 Annual Meeting of the American Political Science, Boston, стране 7-10.

31) *William I of England* или *William the Conqueror*.

институционалној власти која је установљена у време пре његовог освајања и коју је он готово у целини задржао под својом директном контролом.

Успостављање и учвршћивање владавине *Вилијама Првог*, односно процес изградње система управљања трајао је две деценије и окончан је 1086. године када је извршен детаљан попис и вредновање свега што постоји у краљевини. Резултат овог пописа је књига симболичног наслова *Књига судњег дана* или *Књига страшног суда* (*Domsday book*) која и данас представља значајан извор архивске грађе и која и даље има снагу правног документа на основу којег се доказује право својине над земљиштем. У Књизи се за свако имање налазе, на пример, поред осталог, и подаци о површини земљишта под шумама, ливадама и пашњацима, броју слободних људи, сељака, робова и плугова који се налазе на једном поседу. Поред тога, одређена је тренутна вредност целокупног имања, односно вредност на дан пописа. Посебно важна карактеристика Књиге је да се за сваку од поменутих варијабли дају подаци не само на дан пописа и у време владавине претходног суверена³², већ и у тренутку додељивања вазалима. Евидентно је да је на основу компаративних података презентованих у Књизи било могуће одредити степен пореског оптерећења, односно постојање неискоришћеног пореског капацитета. Међутим, *Дубник* сматра да начин организације и спровођења пописа показује да опорезивање није био примарни циљ који је краљ *Вилијам Први* желео да оствари; напротив, то је пратећи ефекат остварења примарног циља који је био легитимизација насилно освојене власти. На овакав закључак указују не само чињеница да је попис спроведен у периоду краћем од годину дана, већ и спољнополитичка ситуација у којој се краљевина налазила у том тренутку, чију примарну карактеристику представљају јасно исказане освајачке намере суседних земаља, пре свега тадашње Данске и Норвешке. Посебно значајна чињеница је да је *Вилијам Први* наредио да попис обављају појединци који не познају територију на којој треба да изврши попис и да се спровођење истог обавља вишеструко, односно да једна иста територија буде пописана више пута од стране, данашњим речником речено, различитих пописних комисија, чиме се стварала основа за поређење добијених података и откривање евентуалних покушаја преваре. Могло би се рећи да је на овај начин испуњен захтев једног од основних начела уредног књиговодства - начела могућности провере чијим поштовањем се обезбеђује поузданост информација.

Током спровођења процеса пописа суверен је и лично путовао својим територијама, а по његовом окончању позвао је све вазале у Солзбери (*Salisbury*) од којих је захтевао да положи свечану заклетву о покорности и верности њему, а против свих осталих. На овај начин је између суверена и његових вазала, поред односа владара и потчињеног, створена и посебна врста заједнице у којој су везе и међусобни односи успостављени на основу чина свечане заклетве који припада сфери етике, односно морала. Успостављање заједнице засноване на категоријама морала значајно је због тога што је оцена карактеристика чланова који ту заједницу чине и њиховог понашања у највећој мери нормативна по свом карактеру. Ово је последица чињенице да етика категорију морала посматра, поред осталог, и са аксиолошког и са деонтолошког аспекта. Аксиолошки аспект посматрања морала бави се чињеничним стањем,

32) Краљ *Edward*.

односно утврђује које норме и обичаји се у некој заједници карактеришу као добри или зли, шта су идеали и врлине. Деонтолошки аспект посматрања морала односи се на утврђивање шта су дужности и обавезе, а шта су права чланова заједнице и шта је праведно, а шта не. Дакле, са аксиолошког аспекта посматрања дефинишу се морални циљеви који се желе постићи, док се са друге стране, деонтолошким аспектом одређује начин понашања појединаца у заједници, који води остварењу претходно постављених моралних циљева и који се сматра прихватљивим. Понашање појединаца које није у складу са моралом заједнице, по правилу тог појединца излаже санкцијама различите врсте. Резултат догађаја у Солзберију је да је, готово шест векова пре Томаса Хобса (*Thomas Hobbes*) и његове теорије друштвеног уговора, установљен нови систем владавине – управљања заснован на односима међусобне јавне одговорности вазала и суверена. Међуодноси вазала и суверена су такви да се вазали покорављају суверену и на њега преносе сву моћ, права и овлашћења, а суверен се заузврат обавезује да ће деловати у заједничком - општем интересу³³. Поред тога, значајна карактеристика наведених међуодноса је чињеница да они нису добровољни већ наметнути, односно суверен је користио своју моћ и успоставио такве односе.

На први поглед може се учинити да не постоје разлике између оваквог система управљања, који је први пут успостављен у једанаестом веку, и агенцијског модела управљања чија је концептуализација скорашињег датума и везује се за настанак привредних друштава у форми отворених друштава капитала (са великим бројем власника). У отвореним друштвима капитала њихови власници - акционари или чланови друштва - преносе део својих права на професионалну управу - менаџмент друштва - која би требало да управља друштвом на начин који је у најбољем интересу његових власника. Међутим, ова два концепта су слична само по форми, док се суштински значајно разликују. Две најзначајније разлике су:

- основ настанка и
- природа међусобних односа.

Наиме, основ за настанак међуодноса између суверена и његових поданика је формирање моралне заједнице - односно ови односи се заснивају на моралним начелима, док су међуодноси у агенцијском систему засновани на уговору између принципала и његових агената. Поред тога, приликом формирања односа суверена са његовим поданицима не постоји међусобна независност, односно аутономност појединаца, за разлику од агенцијског модела у коме су појединци који међусобно склапају уговор, у принципу, потпуно аутономни.

33) *Thomas Hobbes* сматра да је човек по својој природи себичан и зао и да настоји да оствари своје потребе независно од тога како то утиче на друге људе. Будући да ова карактеристика важи за сваког појединца, *Хобс* закључује да свако ратује против сваког. Пошто је такво стање неодрживо, људи свесно и добровољно ограничавају своју слободу и своја права преносе на државу и владара који влада у њиховом интересу, а заузврат они су дужни да му се покорављају. Дакле, да би осигурали своју егзистенцију, људи склапају споразум – уговор којим формирају друштво. То је суштина политичке и филозофске теорије друштвеног уговора којом се објашњава однос између појединца и власти.

Систем управљања заснован на концепту *јавне одговорности* концептуализован у време владавине *Вилијема Освајача* примењује се и данас при управљању јавним сектором (недемократских и демократских земаља). Наиме, у једној демократској државној заједници њени грађани део својих права и обавеза преносе на државу, односно на ентитете јавног сектора и њихову управу. Пренос права и обавеза спроводи се путем парламентарних избора, на којима грађани изражавајући своју слободну вољу бирају политичке представнике који ће их репрезентовати и заступати њихове интересе. Управо због тога што грађани део својих права преносе на ентитете јавног сектора, од њих се очекује да демонстрирају *јавну одговорност* за ефикасну и ефективну употребу ресурса који "припадају" свим садашњим, али и будућим поколењима једне друштвене заједнице, односно да буду *јавно одговорни* за домаћинско газдовање туђом имовином.

Разлика у одређивању циља (односно циљева) финансијског извештавања опште намене за ентитете приватног у односу на ентитете јавног сектора је последица разлика у схватању ко су примарни корисници финансијских извештаја опште намене и разлика у њиховим информационим потребама. Различити циљеви финансијског извештавања ентитета јавног сектора морају да буду уважавани не само приликом признавања и вредновања елемената Извештаја о финансијском положају и Извештаја о финансијским перформансама, већ и приликом презентовања информација у Напоменама уз финансијске извештаје. Другим речима, иако је ланац снабдевања за финансијско извештавање за ентитете јавног сектора начелно исти као и за ентитете приватног сектора, међу њима постоје и одређене значајне разлике јер ентитети јавног сектора средства прикупљена од пореских обвезника, донатора, кредитора и из осталих извора користе за финансирање својих изразито разнородних активности које су примарно усмерене на пружање услуга становницима и другим корисницима на релевантном географском подручју.

Закључак

Суштина свеприсутних и континуираних савремених реформи јавног сектора у различитим земљама у свету, односно реформи рачуноводственог система и финансијског извештавања ентитета јавног сектора је у коришћењу концепата и принципа на којима се заснива финансијско извештавање ентитета приватног сектора, односно прелазак на финансијско извештавање засновано на рачуноводству на обрачунској основи. Будући да се ентитети јавног и приватног сектора вишезначно значајно међусобно разликују, постоји реална опасност да се некритичним транспоновањем свих захтева обрачунске основе рачуноводства релевантних за ентитете приватног сектора на ентитете јавног сектора и занемаривањем концепата специфичних за ентитет јавног сектора изазову озбиљни негативни ефекти на квалитет презентованих финансијско-рачуноводствених информација.

Некритична примена обрачунске основе рачуноводства (чија неопходност се не доводи у питање) у ентитетима јавног сектора може довести до приказивања погрешног финансијског положаја (пре свега због погрешног вредновања имовине) и финансијских перформанси (због погрешног вредновања прихода и расхода), због чега информације презентоване у финан-

сијским извештајима опште намене могу да доведу до погрешних закључака како у домену доношења одлука о алокацији ресурса, тако и у домену испољавања транспарентности активности и демонстрирања јавне одговорности.

Литература

1. Armstrong, J., (1997), *Stewardship and Public Service*, A Discussion Paper Prepared for The Public Service Commission of Canada.
2. Australian Accounting Standards Board, (1990), *Statement of Accounting Concepts 2 - Objective of General Purpose Financial Reporting*, Australian Accounting Research Foundation, Caulfield.
3. Besley, T., Ghatak, M., (2003), "Incentives, Choice and Accountability in the Provision of Public Services", *Oxford Review of Economic Policy*, Vol. 19, No. 2, pp. 235-249.
4. Bilanzrechtsmodernisierungs-gesetz - BilMoG, (2009).
5. Block, P., (2013), *Stewardship: Choosing Service Over Self Interest*, Berrett-Koehler Publishers, Inc., San Francisco.
6. Bovens, M., (2007), "Public Accountability", in Ferlie, E., Lynne, L., Pollitt, C., *The Oxford Handbook of Public Management*, pp. 182-208., Oxford University Press, Oxford.
7. Carnegie, G.D., West, B.P., (2003), "How Well Does Accrual Accounting Fit the Public Sector?", *Australian Journal of Public Administration*, Vol.62, No.2, pp. 83-86.
8. Dubnick, M., (2005), "Accountability and the Promise of Performance", *Public Performance & Management Review*, Vol. 28, No. 3, pp. 376-417.
9. Dubnick, M.J., (2002), "Seeking Salvation for Accountability", paper presented at the 2002 Annual Meeting of the American Political Science, Boston.
10. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung – GOB, (2009).
11. Handelsgesetzbuch – HGB, (2009).
12. Higson, A., (2003), *Corporate Financial Reporting – Theory and Practice*, SAGE Publications Ltd, London.
13. IASB, (2012), *International Financial Reporting Standards®*, IFRS Foundation™, London;
14. IASB, (2015), *Basis for Conclusions on the ED/2015/3 Conceptual Framework for Financial Reporting*.
15. IASB, (2015), *ED/2015/3 Conceptual Framework for Financial Reporting*, IFRS Foundation™, London.
16. IFAC – IPSASB, (2015), *2015 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Standards Board Pronouncements*, IFAC, New York.
17. IFAC – IPSASB, (2017), *2017 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Standards Board Pronouncements*, IFAC, New York.
18. IPSASB, (2008), *Consultation Paper - Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: The Objectives of*

Financial Reporting, The Scope of Financial Reporting, The Qualitative Characteristics of Information Included in General Purpose Financial Reports, Reporting Entity, IFAC, Toronto.

19. Ketll, D. F., (2005), *The Global Public Management Revolution*, Brookings Institution Press, Washington.
20. Miller, P., (1996), "Dilemmas of Accountability: The Limits of Accounting", pp. 57-69., in: Hirst, P., Khilnani, S., *Reinventing Democracy*, Blackwell, Oxford.
21. *The Australian Budget paper for 2008-09*, www.budget.gov.au
22. United States of America Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB), *Statement of Federal Financial Accounting Standards No. 1*, 1993, www.fasb.gov/pdffiles/handbook_sffas_1.pdf.

Коришћени сајтови

- www.anao.gov.au
- www.budget.gov.au
- www.fasb.org
- www.icaew.com
- www.ifac.org
- www.ifrs.org
- www.merriam-webster.com
- www.treasury.govt.nz
- www.usa.gov