

НАСТАВНО-НАУЧНОМ ВЕЋУ ЕКОНОМСКОГ ФАКУЛТЕТА У БЕОГРАДУ

На основу одлуке Наставно-научног већа Економског факултета у Београду бр. 1487 од 14.04.2016. године, одређени смо у комисију за оцену и одбрану докторске дисертације под називом "Финансијско извештавање и вредновање перформанси ентитета јавног сектора" кандидаткиње Данице Јовић. Пошто смо проучили поднету докторску дисертацију подносимо

РЕФЕРАТ О ОЦЕНИ ДОКТОРСKE ДИСЕРТАЦИЈЕ

1. Основни подаци о кандидату и докторској дисертацији

Даница Јовић је рођена 1964. године у Лазареву, општина Зрењанин, где је завршила и основну школу. Средњу економску школу "Јован Трајковић" у Зрењанину завршила је са одличним успехом. Економски факултет у Београду уписала је 1983. а дипломирала 1988. године на одсеку пословне економије, група за финансије и рачуноводство смер банкарство са просечном оценом 9,45 и оценом 10 на дипломском испиту. Последипломске студије је завршила на Економском факултету у Београду, смер Финансијско рачуноводствена анализа, са просечном оценом 9,88. Магистарски рад под насловом "Новчани токови у функцији мерења рентабилности и одржавања ликвидности предузећа" је одбранила 2001. године.

Децембра 1988. године је запослена на Економском факултету у Београду као асистент приправник на предмету Финансијско рачуноводство. У звање асистента на истом предмету је изабрана 2001. године. Од 2012. године ради као сарадник на пројектима у Научно истраживачком центру Економског факултета у Београду. Током деведесетих година је била ангажована као асистент на предмету Финансијско рачуноводство на Војно-техничкој академији у Београду.

У свом досадашњем раду мр Даница Јовић је објавила тридесет радова из области рачуноводства и финансијског извештавања. Од тога се десет радова односи на питања финансијског извештавања ентитета у јавном сектору. Ови радови су објављивани у зборницима радова са Симпозијума Савеза рачуновођа и ревизора Републике Србије (4 рада), зборницима радова са Конференције са међународним учешћем коју организује Универзитет на Приморском (3 рада), док су три рада објављена у монографијама у издању Центра за издавачку делатност Економског факултета у Београду и то: "*Corporate Governance: Transparency and Disclosure of Financial Accounting Information*", коаутор са Марија Пантелић и Мирослав Тодоровић, у "*Privatisation in Serbia – evidence and analyses*", уредник Божидар Церовић, стр. 225-237, "*Reforms in Public Sector and*

Accounting", у Economics Policy and Global Recession, Vol. 1, уредници Александра Прашчевић, Божидар Церовић и Миомир Јакшић, стр. 251-261, 2009. и "Serbian Public Procurement Procedures in the New Protectionism: Problems and Prospects", коаутор са Синиша Зарић и Бојан Бранковић, у монографији Улога државе у новом моделу раста привредне Србије, уредник Божидар Церовић, стр. 361-380, 2014.

Радови које је кандидат објавила су без сумње добра основа за истраживања која су вршена у оквиру докторске дисертације или су са тим истраживањима непосредно повезани.

Даница Јовић је учествовала у изради научних пројеката Министарства за науку и технологију Републике Србије (*Ефекти приватизације у Србији* и *Улога државе у новом моделу раста привреде Србије*), поред тога била је ангажована и на изради пројеката Научно истраживачког центра Економског факултета у областима: процене вредности предузећа, верификације процене вредности и приватизационих програма предузећа, контроле рачуноводственог и финансијског система индиректних корисника буџетских средстава, организационог реструктурирања Народне банке Србије и едукације и имплементације *МСФИ*.

На Економском факултету у Београду Даница Јовић је била је члан Комисије за дипломске академске студије, Комисије за ревизију, Наставне комисије и председник Комисије за јавне набавке. Координатор је активности *CEEPUS* програма. Сарадник је Научног друштва економиста Србије. Овлашћени је рачуновођа и члан Савеза рачуновођа и ревизора Србије. Од 2013. године члан је Комисије за потврду превода основних текстова *МРС/МСФИ* и *МСФИ* за *МСП* при Министарству финансија Републике Србије.

Аутор је уџбеника за први, коаутор уџбеника за четврти разред средњих економских школа за предмет *Рачуноводство* и коаутор Збирке задатака из рачуноводства за први разред. Уџбеници и Збирка задатака акредитовани су од стране Министарства просвете Републике Србије.

Од 2004. године до данас учествовала је у више активности Светске банке: током 2005. и 2006. године завршила је два шестомесечна програма обуке из области регулативе рачуноводства и ревизије у оквир *REPARIS* програма, током 2004. и 2016. године учествовала је у активностима *ROSC* програма, током 2015. године учествовала је у активностима Центра за реформе финансијског извештавања које се односе на високошколску едукацију у области рачуноводства и ревизије. У септембру 2015. године завршила је обуку за стицање звања предавача за обуку у примени *IFRS* за *SMEs* у организацији *IASB*-ове Иницијативе за едукацију о *IFRS*. Током 2015. године завршила је обуку наставно-научног особља *TRAIN* у организацији Ректората Универзитета у Београду.

Поред српског, активно говори енглески и руски језик.

Наставно-научно веће Економског факултета на седници одржаној у јулу 2008. године је одобрило израду докторске дисертације под насловом „Финансијско извештавање и вредновање перформанси ентитета јавног сектора“. Сагласност на тему докторске дисертације од стране Универзитета добијена је 9. Децембра 2008. године.

Докторска дисертација поред уобичајених делова, као што су Резиме (на српском и енглеском језику, стр. i-iv), Увода (стр. 1-4), Закључка (стр. 227-232), Прегледа литературе (стр. 233-243) и Прилога (стр. 222-251), садржи четири дела: Извештајни ентитети јавног сектора (стр. 5-74), Рачуноводствене основе финансијског рачуноводства и финансијског извештавања за ентитете јавног сектора (стр. 75-154), Вредновање перформанси ентитета јавног сектора (стр. 155-191) и Финансијско извештавање и вредновање перформанси ентитета јавног сектора у Републици Србији (стр. 192-226). У изради докторске дисертације коришћено је 165 библиографских извора (књиге, чланци, радни папири и закони) који су релевантни за област истраживања, од чега 142 на енглеском и 23 на српском језику. Поред тога коришћене су информације досупне на 14 интернет сајтова (8 иностраних и 6 домаћих).

2. Предмет и циљ докторске дисертације

Истовремено постојање различитих облика власништва и регулације економских процеса међу којима се по свом значају свако издвајају приватно и државно власништво и њима чврсто повезана тржишна и државна регулација представља једну од основних карактеристика савремених економија. Јавни сектор компонован од ентитета који се међусобно значајно разликују по врсти активности, њиховом домену, организационој структури, начину на који се финансирају и функционишу, обиму ресурса које ангажују налази се под окриљем државе схваћене у најширем смислу речи. О утицају јавног сектора на привреду једне земље, односно његовој величини, најречитије говори учешће јавних расхода у бруто домаћем производу. На нивоу Европске уније учешће јавних расхода у БДП у 2014. години износило је 49,1% у Републици Србији јавни расходи у БДП у истој години су учествовали са 48,4%. За очекивати је да због овако високог износа средстава који је ангажован у обављању активности државе ефикасност јавног сектора буде предмет будне пажње не само регулаторних тела, државе, већ и пореских обвезника.

Иако се увид у перформансе ентитета јавног сектора, као и јавног сектора као целине може добити на основу информација које су презентирани у њиховим финансијским извештајима, пажња коју је академска и рачуноводствена јавност у дугом периоду, тачније све до краја прошлог века посвећивала финансијском извештавању у јавном сектору је било далеко од потребне. Потреба да се традиционални приступ рачуноводству државе као инструменту који треба да обезбеди информације о функционалности и праћењу активности државних финансијских трансакција промени, настала је као последица проширења надлежности јавног сектора и раста у њему ангажованих средстава с једне

стране и јачања захтева да се обезбеди ефективност и ефикасност њиховог коришћења с друге стране. Као одговори на ове промене у надлежности јавног сектора и са њима повезаним растом ангажованих средстава, у многим земљама су отпочеле и још увек се спроводе његове реформе, јер је реч о процесу. Испред рационализације јавног сектора, унапређења његове ефикасности и ефективности инсистира се на фискалној транспарентности јер се она сматра основном претпоставком успешног управљања државом. Ово стога што она треба да допринесе квалитетној и садржајнијој расправи о обликовању и резултатима фискалне и шире економске политике, што ће утицати на то да јавни менаџмент постане одговорнији за примену и резултате те политике. Као последица повећане одговорности јавног менаџмента поправља се кредибилитет државе и подржава постизање макроекономске стабилности и виших стопа привредног раста. Подизање и одржавање фискалне транспарентности као инструмента полагања рачуна пред јавношћу претпоставља да су информације које су презентирани у финансијским извештајима висококвалитетне, што значи да су релевантне за доношење и евалуацију одлука о алокацији ресурса и за оцену перформанси извештајних ентитета јавног сектора, њихових сегмената и сектора у целини.

Предмет истраживања у овој докторској дисертације је утицај који реформе јавног сектора имају на рачуноводство и финансијско извештавање. Извесно је да ће реформе захтевати конципирање нових и/или прилагођених рачуноводствених и извештајних правила, зависно од карактеристика система финансијског извештавања у појединим земљама. Информације које се презентирају у финансијским извештајима целине јавног сектора или његових сегмента одражавају њихов финансијски положај и перформансе. Оне представљају не искључиво, али свакако есенцијалну основу за оцену начина, способности и одрживости финансирања активности и оцену управљања ресурсима који су поверени ентитетима јавног сектора. Предмет истраживања у овом раду је утицај који опредељење за једну или комбинацију више рачуноводствених основа (готовинска, обрачунска, модификована готовинска и модификована обрачунска основа) има на могућности рачуноводства и финансијских извештаја које презентују ентитети јавног сектора и јавни сектор као целина да испуне информационе захтеве корисника. Опредељењем за једну од могућих рачуноводствених основа се наиме, у суштини врши избор финансијских извештаја које ће рачуноводство ентитета јавног сектора генерисати и информација које ће у њима бити презентоване. Отуда значај који он има.

Основни циљ дисертације је да критичка анализа ефеката примене различитих рачуноводствених основа на број и врсте финансијских извештаја и на у њима презентирани информације омогући идентификовање оне основе која омогућава добијање информација нужних да се њиховим објављивањем обезбеди за јавни сектор у целини, његове поједине сегменте и ентитете који га чине оцена ефикасности и ефективности управљања повереним ресурсима.

Како у зависности од начина организовања јавног сектора, ентитети могу бити учињени одговорним за различите ресурсе одговор на питање која је основа најпогоднија не може бити једнозначан. У том смислу оцена примерености рачуноводствене основе треба да буде донета полазећи од њене способности да пружи податке потребне за оцену и унапређење перформанси ентитета јавног сектора, другим речима да се испита да ли следи реформама јавног сектора, промењен управљачки концепт.

Због разноврсности активности којима се баве ентитети јавног сектора и висине средстава које они ангажују унапређење њихових перформанси, исказано било као смањење трошкова било као повећање обима и квалитета аутпута (услуге, добра, сервисни потенцијал), директно или индиректно утиче на све елементе друштвене заједнице као и на појединце.

Препознавање могућности и ограничења потенцијалних основа рачуноводства у погледу пружања могућности за оцену перформанси ентитета јавног сектора ствара основу да кандидат истражи примереност постојеће основе рачуноводства јавног сектора у Републици Србији поменути захтевима, да аргументује евентуално откривене слабости и предложи начине за њихово отклањање имајући при томе у виду подизање степена хармонизације са захтевима који се у вези са финансијским извештавањем јавног сектора постављају на међународном нивоу и у Европској унији.

3. Основне хипотезе од којих се полазило у истраживању

Кандидаткиња је полазећи од дефинисаног предмета и циљева истраживања, приликом израде докторске дисертације на основу обимне литературе и сопствених истраживања тестирала основне хипотезе које је поставила у фази пријаве теме:

X1: Избором обрачунске основе рачуноводства и финансијског извештавања може се утицати на транспарентност активности ентитета јавног сектора;

X2: Примена метода и техника мерења перформанси ентитета јавног сектора у циљу унапређења ефикасности и ефективности употребе ресурса јавног сектора детерминисана је избором обрачунске основе рачуноводства;

Приликом тестирања основних хипотеза биле су постављене и додатне хипотезе:

X3: Сврхисходно финансијско извештавање ентитета јавног сектора представља изазов за конвенционалну рачуноводствену праксу;

X4: Савремени рачуноводствени системи нису неутрална методологија већ моћно средство којим се у значајној мери може утицати на обликовање различитих перцепција једне исте економске реалности;

X5: Побољшање процеса финансијског извештавања јавног сектора у Републици Србији је неопходна претпоставка за унапређење ефикасности управљања и надзора над коришћењем ресурса ангажованих у јавном сектору.

Током истраживања потврђене су све основне и допунске хипотезе.

На разматраном узорку испитивањем везе између квалификационе оспособљености професионалних рачуновођа и њиховог искуства у јавном или у приватном и јавном сектору и оцена о: степену примене члана 5 Уредбе о буџетском рачуноводству, способности рачуноводственог система да обезбеди суштинску контролу ефикасности и ефективности употребе буџетских средстава и квалитета рачуноводствене регулативе нису пронађени докази о постојању значајније повезаности ових варијабли. Међутим, ове резултате не треба сматрати довољним доказом да рачуновође које раде у јавном сектору са искуством у приватном могу лакше прихватити прелазак на обрачунску основу, првенствено због чињенице што се обрачунска основа у приватном и јавном сектору иако почивају на истим основним принципима и претпоставкама у извесној мери разликују, али и због тога што на нивоу анализираног узорка добијени резултати не могу имати општи значај.

Разматрање повезаности професионалне оспособљености менаџера и њиховог искуства у јавном или у приватном и јавном сектору и њихове оцене о: степену примене члана 5 Уредбе о буџетском рачуноводству, способности рачуноводственог система да обезбеди суштинску контролу ефикасности и ефективности употребе буџетских средстава, квалитета рачуноводствене регулативе и ефикасности Закона о јавним набавкама у спречавању корупције и заштити јавних средстава од злоупотреба нису пронађени докази о постојању значајније повезаности ових варијабли. Ваљаност добијеног резултата је ограничена нивоом анализираног узорка.

4. Методе које су примењене у истраживању

Полазећи од предмета истраживања и настојања да реализује постављене циљеве и тестира дефинисане хипотезе, кандидаткиња је применила неколико истраживачких метода које су примерене датој области истраживања. Кабинетско истраживање обимне у највећој мери стране литературе која се односи на појмовно одређење јавног сектора, теоријске и нормативне основе на којима се заснива финансијско извештавање јавног сектора је створило теоријско методолошку основу за анализирање односа и утврђивање узрока разлика између финансијског извештавања ентитета који послују у приватном и ентитета јавног сектора. Ова истраживања су открила аргументе који подржавају основаност даљег разматрања избора основе рачуноводства која ће генерисати информације нужне за оцену ефикасности и ефективности коришћења ресурса који су ангажовани у јавном сектору. Метода дескрипције у раду је коришћења за објашњавање

карактеристика јавног сектора и њиховог утицаја на дефинисање концепата који су специфични за финансијско извештавање ентитета јавног сектора као и при објашњавању међусобне повезаности реформи јавног сектора и реформи финансијског извештавања у јавном сектору. Кандидаткиња је користила методу компарације при разматрању реформи јавног сектора спроведених у САД и Новом Зеланду. Компаративном анализом је испитиван однос примењених стратегија и тактика у реформама јавног сектора наведених земаља и утицај који су резултиране структуралне промене јавног сектора имале на потребе и начин вредновања перформанси ентитета и јавног сектора у целини. Ово испитивање је било нужно да би се могла идентификовати рачуноводствена основа која генерише информације потребне за праћење и контролу не само активности јавног сектора већ и ефеката спроведених реформи. Овај метод је такође коришћен при анализирању подобности готовинске и обрачунске рачуноводствене основе да испуне захтеве за информацијама које поставља вредновање перформанси ентитета у јавном сектору. Примена компаративне анализе је имала за циљ да омогући доношење закључка о томе да ли модел финансијског извештавања заснован на готовинској основи, који се примењује и у финансијском извештавању јавног сектора у Републици Србији, може обезбедити основе за мерење ефикасности и ефективности активности ентитета јавног сектора. Методом компаративне анализе кандидаткиња је истраживала да ли мерила перформанси ентитета приватног сектора и у којој мери могу бити коришћена за потребе оцено квалитета финансијског положаја и ефикасности ентитета јавног сектора.

Метод анкетирања је коришћен за прикупљање података о томе на који начин професионална оспособљеност рачуновођа и менаџера и њихово искуство стечено радом у приватном и јавном сектору или само у јавном сектору утиче на оцену квалитета информација које генерише рачуноводство у јавном сектору Републике Србије и њихову способност да подрже и допринесу успеху предложених промена рачуноводствене основе и на тој промени утемељених мерила за оцену ефикасности ентитета јавног сектора. Подаци који су прикупљени путем упитника који је структуриран тако да садржи питања претежно затвореног типа при чему се код неких питања од испитаника тражило да своје ставове изнесу користећи петостепену Ликертову скалу.

5. Кратак опис садржаја дисертације

Докторска дисертација, поред уобичајених пратећи делова Резимеа, Увода, Закључка, Прегледа коришћене литературе и Прилога, садржи четири основна дела.

У првом делу рада, под називом *Извештајни ентитети јавног сектора*, презентован је теоријски оквир релевантан за предмет истраживања. Кандидаткиња на почетку овог дела рада презентује, у теоријској и стручној литератури, доминантне критеријуме који се користе приликом одлучивања који ентитети припадају приватном, а који јавном сектору. Критеријуми дати у англосаксонској литератури (*Khury* и *Van der Torre, Funnell* и *Cooper, Stiglitz*), као и од стране међународних организација које се баве проблемом разграничења

приватног и јавног сектора међу којима се посебно истичу *OECD* и *IPSASB*, не само да су различити, већ се и онда када се један критеријум помиње од стране више аутора том критеријуму даје различит значај. Поред наведених разлика кандидат је констатовала да се критеријуми који су за потребе одређења јавног сектора били коришћени у једној земљи мењају током времена. Непостојање јасних и општеприхваћених критеријума на основу којих би се одредиле "недвосмислене" границе јавног сектора, навело је кандидаткињу да полазећи од предмета дисертације прихвати одређење јавног сектора дато од стране Одбора за међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор које је наведено у Концептуалном оквиру за финансијско извештавање опште намене ентитета јавног сектора.

Полазећи од претпоставке да принципијелан став о томе да ли се или не ентитети јавног сектора (осим јавних предузећа), по својој природи и окружењу у којем функционишу, битно разликују од ентитета приватног сектора условљава и став о томе да ли се ови ентитети међусобно разликују и у погледу финансијског извештавања опште намене, детаљно се објашњавају дистинктивне карактеристике ентитета јавног сектора са академског становишта и становишта професионалних рачуновођа. Будући да су информационим захтевима корисника финансијских извештаја условљени циљеви финансијског извештавања посебно су апострофиране разлике између корисника финансијских извештаја ентитета јавног и приватног сектора и њихових информационих захтева које су условиле разлике у циљевима финансијског извештавања.

Разлике у циљевима финансијског извештавања ентитета јавног у односу на приватни сектор наметнуле су потребу да се у финансијском извештавању јавног сектора примене специфични концепти финансијског извештавања - концепт домаћинског газдовања туђом имовином и концепт јавне одговорности. Историјско порекло и релевантност ових концепата су детаљно елаборирани. Иако се не може порећи да поменути концепти имају значај и за финансијско извештавање у приватном сектору, потреба за њиховом применом у финансијском извештавању ентитета јавног сектора је далеко већа. Имовина којом располажу ентитети јавног сектора је њима само поверена. Од јавног менаџмента се очекује да овом имовином управља тако да друштвеној заједници обезбеди неопходне услуге у потребном обиму и на најефикаснији начин. Због тога одабир и обим информација које ће бити презентоване у финансијским извештајима ентитета јавног мора омогућити корисницима да оцене да ли и у којој мери је дати ентитет домаћински управљао повереном имовином. Значај концепта јавне одговорности, када је реч о финансијском извештавању ентитета јавног сектора, проистиче из околности да у демократским друштвима грађани на државу, односно ентитете јавног сектора преносе део својих права и обавеза и очекују да ће њихови интереси бити у пуној мери репрезентовани и заступани од стране изабраних представника. Финансијски извештаји јавног сектора треба да пруже одговор на питање са каквим степеном јавне одговорности

се управља ресурсима који „припадају“ садашњим али и будућим генерацијама једне друштвене заједнице.

Циљеви финансијског извештавања поред тога што опредељују концепте на којима ће се заснивати, условљају и различито дефинисање извештајног ентитета у јавном у односу на приватни сектор и овом подручју истраживања је посвећена одговарајућа пажња.

У наставку првог дела рада након концизног приказа историјског развоја рачуноводства јавног сектора (осим јавних предузећа) детаљно су објашњени фактори, врсте и ефекти савремених реформи јавног сектора и њихов утицај на рачуноводствени систем ентитета јавног сектора. Полазећи од теоријских поставки *Donald-a Kettl-a* објашњене су карактеристике два основна модела реформи јавног сектора *westminsterski* и *амерички*. Међутим, иако се ове две врсте реформских процеса међусобно разликују у погледу њиховог интензитета, трајања и обухвата они имају следеће заједничке карактеристике: усмереност на унапређење ефикасности и ефективности коришћења јавних ресурса, коришћење и промовисање тржишних и квазитржишних механизма, децентрализацију и фокусирање на потребе грађана, промене у базичним политикама, надлежностима, врсти одговорности и начину полагања рачуна. Реформе јавног сектора усмерене на унапређење његове ефикасности и ефективности захтевају финансијске информације које одражавају ефекте активности јавног сектора не само на ангажоване финансијске већ на укупне економске ресурсе, иницирале су реформе рачуноводственог система јавног сектора, односно примену рачуноводственог модела који може да задовољи промењене информационе потребе.

У другом делу рада, под називом *Рачуноводствене основе финансијског рачуноводства и финансијског извештавања за ентитете јавног сектора*, уз примену дескриптивног и метода компарације, презентовани су основни елементи четири извештајна оквира финансијског извештавања, који су у складу са релевантном међународном нормативном регулативом финансијског извештавања за ентитете јавног сектора. Реч је о три статистичка оквира - Систему националних рачуна Уједињених нација, Еуростатовом Европском систему рачуна, Статистици државних финансија Међународног монетарног фонда и једном рачуноводствено-финансијском оквиру заснованом на захтевима Међународних стандарда финансијског извештавања за јавни сектор. Посебно су апострофиране међународне активности на хармонизацији захтева ових извештајних оквира. Презентацији карактеристика финансијско-рачуноводственог оквира посвећен је остатак другог дела рада.

Будући да, за разлику од ентитета приватног сектора, који послују на *going-concern* принципу и за које је меродавно и општеприхваћено рачуноводство засновано на обрачунској основи, за ентитете који припадају јавном сектору (осим јавних предузећа), без обзира на чињеницу да и они послују по истом принципу, не постоји једнозначна рачуноводствена основа објашњене су карактеристике четири основе рачуноводства које

се могу примењивати за финансијско извештавање ентитета јавног сектора - готовинска, модификована готовинска, обрачунска и модификована обрачунска. Посебна пажња је посвећена извештајним моделима, њиховим основним елементима и врсти финансијско-рачуноводствених информација које продукује финансијско извештавање засновано на рачуноводству на готовинској и на рачуноводству на обрачунској основи. Овакав третман представља уважавање чињенице да финансијско извештавање засновано на рачуноводству на готовинској основи има традиционалну, вишедеценијску, примену у великом броју земаља широм света, с једне стране, и постојање све израженијег тренда примене финансијског извештавања заснованог на рачуноводству на обрачунској основи који је инициран савременим реформама јавног сектора, с друге стране. Компарацијом финансијских информација које могу продуковати ова два извештајна модела истражене су њихове карактеристике, предности и недостаци у контексту њихове подобности за коришћење у процесу финансијског планирања, доношења економских одлука о алокацији ресурса, вредновања перформанси и остварења захтева за транспарентношћу активности ентитета јавног сектора и њихове јавне одговорности за степен остварења ефикасности, ефективности и очувања јавних ресурса. У овом делу истраживања створена је основа за доношење два закључка. Први је да је информациони обухват финансијског извештавања за рачуноводство засновано на готовинској основи врло ограничен јер се из њега могу добити искључиво информације о готовинским токовима, односно о изворима, алокацији (употреби) готовинских средстава и њиховом стању на крају извештајног периода због чега ове информације могу задовољити врло ограничен број информационих захтева корисника финансијских извештаја. Други закључак је да рачуноводствени систем заснован на обрачунској основи због чињенице да је за њега карактеристично установљаване и адекватно вођење комплетних евиденција о укупној имовини, обавезама, расходима и приходима продукује неупоредиво комплекснији спектар финансијско-рачуноводствених информација чиме се стварају неопходни предуслови за унапређење процеса надзора и управљања ентитетима јавног сектора.

У трећем делу рада, под називом *Вредновање перформанси ентитета јавног сектора*, презентоване су специфичности вредновања перформанси ентитета јавног сектора (осим јавних предузећа) узроковане њиховим карактеристикама и циљевима. Наиме, припремањем и презентовањем финансијских извештаја извештајни ентитет јавног сектора свим корисницима обезбеђује сумарне приказе ресурса који су му поверени, начина и ефеката њихове употребе током извештајног периода и структуру и вредност тих ресурса на крају извештајног периода. Корисници финансијских извештаја оцењују начин и перформансе употребе поверених ресурса увек у функцији циљева који су пред извештајни ентитет јавног сектора постављени, без обзира на то да ли су ти циљеви постављени од стране различитих нивоа законодавне и извршне власти или од стране менаџмента самог ентитета. У овом делу рада објашњени су потенцијални начини употребе мера перформанси, односно сврхе вредновања перформанси, аспекти

вредновања перформанси и проблеми који у овим процесима могу настати, а који су изазвани појавом феномена парадокса перформанси.

Примена концепата мерења перформанси ентитета јавног сектора (осим јавних предузећа) има дугу традицију. Међутим, све до савремених реформи јавног сектора, систем вредновања перформанси ентитета јавног сектора је искључиво оперисао са мерама нефинансијских перформанси. Савремени реформски процеси су у први план истакли вредновање финансијских перформанси ентитета јавног сектора јер се једино на тај начин може оценити ефикасности и ефективности њихових активности. Иако се код различитих аутора (*J. Wholey* и *H. Hatry*, *R.D. Behn*, *D. Osborne*, *P. Plastrik* и др.) могу срести на различит начин дефинисане сврхе перформанси ентитета јавног сектора кандидаткиња закључује да постоји сагласност о томе да је избор перформанси условљен информационим захтевима корисника и да се оне доминантно користе при доношењу економских одлука и оцени испуњености захтева за јавном одговорношћу.

На основу резултата истраживања у другом делу рада и њиховим повезивањем са теоријском основом вредовања перформанси презентованом у трећем делу рада оцењена је подобност финансијских информација презентованих у финансијским извештајима опште намене заснованим на готовинској основи рачуноводства и у финансијским извештајима заснованим на обрачунској основи рачуноводства за вредновање перформанси ентитета јавног сектора са функционалног, финансијског и аспекта усаглашености са релевантном регулативом. Ово поређење је доказало да су само финансијске информације садржане у финансијским извештајима заснованим на рачуноводству на обрачунској основи подобне за вредновање перформанси ентитета јавног сектора са сва три поменутог аспекта.

Кандидаткиња на крају трећег дела рада констатује да су развој и примена адекватних система за вредновање перформанси ентитета јавног сектора поља која још увек нису довољно истражена због чега ће њена будућа истраживања бити усмерена у овом правцу са посебним акцентом на могућности и ограничења примене методологије избалансираних мерила у ентитетима јавног сектора.

У четвртом делу рада, под називом *Финансијско извештавање и вредновање перформанси ентитета јавног сектора у Републици Србији*, елабориране су карактеристике нормативне основе финансијског извештавања ентитета јавног сектора у Републици Србији (осим јавних предузећа јер је за њих релевантна нормативна основа која се примењује за финансијско извештавање привредних друштава). Слабости ове нормативне основе су систематизоване у три основне групе - (1) непрецизност одредби појединих аката, (2) међусобна неусаглашености одредаба у оквиру истог акта, неусаглашеност одредби између различитих аката и њихова неусаглашеност са релевантном међународном регулативом и (3) слаба примена, односно непоштовање одредби одређених прописа.

Свака од ових слабости илустрована је конкретним примерима из релевантних законских решења или фактичким стањем.

На основу анализе утицаја нормативне основе на врсте и садржину финансијских извештаја ентитета јавног сектора (осим јавних предузећа) оцењена је подобност представљених финансијских информација за вредновање перформанси ентитета јавног сектора са функционалног, финансијског и аспекта усаглашености активности ентитета јавног сектора са релевантном законском регулативом, јавно декларисаним политикама и прихваћеним професионалним стандардима. Резултати анализе су такви да је кандидаткиња закључила да решења садржана у различитим актима отежавају поступак припремања и представљања финансијских извештаја као и да угрожавају степен разумевања у њима садржаних финансијских информација, чиме се доводи у питање могућност испуњења циљева који се пред финансијско извештавање ентитета јавног сектора постављају (обезбеђивање информација за доношење економских одлука и демонстрирање јавне одговорности за ефикасно и ефективно коришћење јавне имовине).

У наставку четвртог дела рада анализирана је подобност информација представљених у финансијским извештајима ентитета јавног сектора у Републици Србији за вредновање њихових перформанси на исти начин као што је то (на теоријском нивоу) учињено и у трећем делу рада. Анализа је показала да је основна слабост система финансијског извештавања ентитета јавног сектора у Републици Србији, са аспекта подобности представљених информација за вредновање њихових перформанси, то што он не продукује информације неопходне за вредновање ефикасности и ефективности спровођења њихових активности, односно информације о пуним трошковима који се на њих односе као ни информације о укупним обавезама на бази којих би се могле утврдити све финансијске мере перформанси што је неопходно за успостављање ефикасног и ефективног система управљања јавним сектором. На основу добијених резултата кандидаткиња је формулисала предлоге за унапређење нормативне основе финансијског извештавања ентитета јавног сектора (осим јавних предузећа) у Републици Србији и дефинисала и објаснила предуслове за успех предложених активности.

На основу теоријских поставки *Klaus-a Lüder-a* (које су објашњене у првом делу рада) о основном објашњавајућим варијаблама које битно утичу како на карактеристике рачуноводственог система јавног сектора тако и на карактер, динамику и резултате његових реформи, односно на имплементацију рачуноводствених иновација, кандидаткиња је извршила истраживање и анализу једне од поменутих варијабли - спремности на промену понашања и квалификациону оспособљеност професионалних рачуновођа и менаџера запослених у јавном сектору (осим јавних предузећа).

Кандидаткиња је образлажући овакав приступ истакла да су очекивања и промене понашања политичких актера, под снажним утицајем политичких партија које учествују у власти а да, с друге стране професионалне рачуновође и менаџери у јавном сектору чине

стабилан елемент процеса финансијског извештавања чија професионална оспособљеност има значајан утицај на квалитет финансијских извештаја.

Истраживање је извршено уз коришћење метода анкете. Истраживања путем упитника се генерално одликују ниском стопом одзива што је одлика и истраживања које је спровела кандидаткиња. Сто два прикупљена упитника са одговорима у односу на број рачуновођа који раде у јавном сектору који су били присутни на два стручна скупа од 535 чини 19,06%. Ово је свакако разлог због којег није могуће донете закључке генерализовати већ сматрати закључцима који се односе на анализирани узорак. Иста оцена се односи и на закључке који су изведени на основу анкетања менаџера у јавном сектору. Наиме, број упитника о ставовима менаџера запослених у јавном сектору, независно од тога да ли поседују или не и искуство у приватном сектору, о корисности информација презентованих у финансијским извештајима, квалитету рачуноводствене регулативе и утицају Закона о јавним набавкама на степен заштите јавних средстава у односу на основни узорак (75 менаџера) износи 13%.

Презентовани резултати анкетања показују да чак 92% професионалних рачуновођа не користе могућност коју пружа члан 5 Уредбе о буџетском рачуноводству да за потребе интерног извештавања обезбеде макар једним делом информације које могу допринети доношењу целисходних економских одлука а које су засноване на рачуноводственој обрачунској основи. Разлози овоме су свакако вишеструки, кандидаткиња закључује да се међу њима истичу два: одсуство подстицаја и захтева менаџмента за обезбеђење информација које би унапредиле квалитет одлучивања и услед тога недовољна мотивисаност рачуновођа да унапреде у овом подручју своју професионалну оспособљеност. Рачуновође су додељујући посечну оцену 2,53 (на скали од 1 до 5) исказале висок степен незадовољства актуелним начином законског регулисања области рачуноводства и финансијског извештавања из чега се индиректно може закључити да постоји њихова спремност за промене у овој области. Резултати самовалуације професионалне оспособљености рачуновођа показују да ће држава ако се одлучи да рачуноводство и финансијско извештавање ентитета јавног сектора уреди у складу са захтевима рачуноводства на обрачунској основи требати да пронађе адекватна средства да, на организован начин, спроведе активности усмерене на стручно усавршавање рачуновођа и да се суочи са трошковима тих активности. На основу резултата анализе одговора на питања из анкете намењених менаџерима ентитета јавног сектора (осим јавних предузећа) може се закључити да су менаџери исказали висок степен незадовољства актуелним начином законског регулисања области рачуноводства и финансијског извештавања из чега се, баш као и у случају професионалних рачуновођа, индиректно може закључити да постоји њихова спремност за промене. Не охрабрује изнети став менаџера да примена Закона о јавним набавкама није унапредила трошковну ефикасност, односно ефикасност коришћења расположивих ресурса ентитета јавног сектора. Поред тога, будући да је већина анкетираних менаџера изјавила да за потребе

интерног извештавања не користи законску могућност да рачуноводствену евиденцију организује у складу са захтевима рачуноводства на обрачунској основи, индиректно се може закључити да је такво понашање можда последица недовољне стручности за коришћење информација које овакав рачуноводствени систем продукује због чега ће у случају преласка на финансијско извештавање засновано на рачуноводству на обрачунској основи и за њих бити неопходно додатно стручно усавршавање.

6. Остварени резултати и научни допринос

Израдом докторске дисертације кандидаткиња Даница Јовић је показала самосталност у научном истраживачком раду и потребан ниво критичности заснованој на аргументима при извођењу закључака и давању оцена о подобности рачуноводствених основа и извештајних модела да презентују информације потребне за оцену ефикасности, ефективности и јавне одговорности у коришћењу ресурса који су поверени ентитетима јавног сектора као и способност да на основу извршене анализе предложи правце за реформе финансијског извештавања у јавном сектору Републике Србије која би створила основе за вредновање његових перформанси.

У докторској дисертацији кандидаткиња се бави актуелним и изазовним проблемима у финансијском извештавању јавног сектора (без јавних предузећа). Процес еволуције финансијског извештавања у јавном сектору је последица промена у делокругу активности државе и раста висине средстава која су њима ангажована. Кандидаткиња је истраживањем обимне литературе и студија закључила да су независно од тога да ли се реформама јавног сектора приступило примарно под утицајем фактора који потичу из политичке, социјалне, економске или институционалне сфере и независно од различитости примењених стратегија оне редовно као основни циљ имале унапређење ефикасности и ефективности и транспарентности активности јавног сектора. Немогућност традиционалног, на готовинској рачуноводственој основи заснованог рачуноводства да допринесе, путем генерисања и презентирања потребних информација, реализацији циљева реформи довела је до тога да су у готово свим земљама извршене реформе јавног сектора праћене реформама његовог система финансијског извештавања.

За разлику од теоријских разматрања и бројних истраживања о примерености рачуноводствене основе и извештајног модела циљевима финансијског извештавања у приватном сектору, која су отпочела пре више од једног века и резултирала врло богатом теоријском и емпиријском грађом, теоријска и емпиријска истраживања која се односе на финансијско извештавање јавног сектора су почела знатно касније и нашла су се у центру пажње истраживача и регулаторних тела тек у последњој четвртини прошлог века. У многим теоријским студијама предмет разматрања су могуће рачуноводствене основе за извештавање у јавном сектору и фактори који утичу на њихов избор. У малом број њих је циљ анализирања исхода у примени готовинске и обрачунске основе била њихова довољност и релевантност за мерење перформанси ентитета јавног сектора. Кандидаткиња

је управо на основу претходне детаљне анализе наведених рачунодствених основа и сврха вредновања перформанси доказала да мерење перформанси јавног сектора захтева изградњу система финансијског извештавања у јавном сектору заснованог на обрачунској основи, јер примена обрачунске основе пружа информације потребне за вредновање перформанси ентитета јавног сектора у подручју релеванности њихових активности за остварење дефинисаног циља, ефикасности, ефикасности при извршењу активности и дугорочне одрживости њиховог финансирања.

Помном анализом карактеристика ентитета јавног сектора која је заснована на академском и приступу професионалних рачуновођа кандидаткиња је недвосмислено утврдила да ће, због низа специфичности ентитета јавног сектора, међу којима се по значају издвајају различитост циљева и различитост активности, рачуноводствена обрачунска основа која се примењује у јавном сектору одражавати њихове специфичности и услед тога неће бити у свему једнака обрачунској основи која се примењује за финансијско извештавање у приватном сектору, иако су оне засноване на истим базичним претпоставкама.

Анализа потреба корисника финансијских извештаја ентитета јавног сектора и информација које садрже финансијски извештаји састављени у складу са обрачунском основом коју је извршила кандидаткиња показала је: да један део мерила перформанси, која се уобичајено примењују у приватном сектору за оцену ликвидности, ефикасности коришћења имовине и финансијске структуре, може само под одређенима претпоставкама бити коришћен од стране ентитета јавног сектора, за разлику од мера рентабилности и тржишне вредности чија примена због разлика у циљевима ентитета јавног и приватног сектора није могућа. Дакле, постоји потреба да мере перформанси буду усклађене са природом активности ентитета јавног сектора и потребама корисника њихових финансијских извештаја. Свеобухватно презентирање могућих мерила перформанси ентитета јавног сектора, начина и циљева њиховог утврђивања које је кандидаткиња извршила на основу релевантне стручне литературе представља значајан допринос теорији и пракси анализе финансијских извештаја ентитета јавног сектора.

Кандидаткиња је указала на ограничења и проблеме који постоје при дефинисању сета мерила перформанси за ентитете јавног сектора. Разноврсност активности којима се баве ентитети јавног сектора онемогућава дефинисање сета мерила који би се могао користити при оцени ефикасности и ефикасности свих ентитета јавног сектора. Осим тога код различитих ентитета једно исто мерило може бити утврђивано на различите начине, а упоредивост ентитета у простору која је тако важна у реалном сектору у јавном сектору због разлика у активностима и величини се тешко може остварити. За утврђивање мерила којима се оцењује трошкова ефикасност код неких ентитета се јављају тешкоће при утврђивању нужне величине - количине крајњих исхода због тога што је њихова директна квантификација немогућа или непоуздана. Полазећи од величине и активности ентитета, начина финансирања и других карактеристика менаџмент треба да дефинише сет

финансијских мерила перформанси који ће на најбољи начин омогућити квалитет управљања повереним ресурсима.

Посебан допринос дисертације чини темељна анализа нормативне основе финансијског извештавања јавног сектора у Републици Србији која је резултирала аргументованом критиком постојећих законских решења којом се указује на постојање непрецизности одредаба појединих аката, међусобне неусаглашености одредаба истог акта, неусаглашености одредаба које се односе на иста питања али се налазе у различитим актима и њихове неусаглашености са релевантном међународном регулативом. Кандидаткиња је истакла да чак и када би се наведене слабости законске регулативе отклониле финансијско извешавање јавног сектора у Републици Србији будући да је засновано на готовинској основи не би омогућило праћење ефикасности и ефективности средстава ангажованих у јавном сектору која су у 2015. години износила више од 48% БДП-а. Прелазак на обрачунску основу рачуноводства омогућио би да финансијско извештавање у јавном сектору допринесе доношењу бољих економских одлука и повећању степена јавне одговорности у управљању ресурсима повереним јавном сектору. Демократска контрола економских односа, не само у оквиру јавног већ и између јавног и приватног сектора, која би усвајањем предлога о увођењу обрачунске основе и на њој изграђеног извештајног модела и система финансијског извештавања јавног сектора била могућа би свакако могла бити оцењена као допринос овог рада који има далекосежне импликације.

Допринос овог рада је и отварање бројних за сада неистражених или недовољно истражених питања која су повезана са креирањем адекватних система мерила перформанси јавног сектора. Будућа истраживања би требало да дају одговоре о начину на који превазићи проблеме повезане са квантификањем исхода многих ентитета јавног сектора, како одредити сет показатеља који је примерен карактеристикама конкретног ентитета и на који начин и у којој мери на ефикасну и ефективну примену мерила перформанси ентитета јавног сектора утичу карактеристике земље у којој они обављају своје активности. Посебно значајним сматрају се истраживања која би требала да открију могућности и ограничења примене методологије избалансираних мерила у ентитетима јавног сектора.

Закључак

На основу анализе докторске дисертације под насловом "Финансијско извештавање и вредновање перформанси ентитета јавног сектора", кандидаткиње Данице Јовић, магистра економских наука, оцењујемо да је иста са становишта разматраних проблема обрађена у складу са одобреном пријавом од стране Наставно-научног већа Економског факултета и Већа научних области правно-економских наука Универзитета у Београду. Комисија је стекла уверење да докторска дисертација представља самостално обрађено научно дело од значаја за развој рачуноводствене науке и праксе. Имајући у виду значај јавног сектора и

висину у њему ангажованих средстава, отуда проистеклу снажну потребу изградње система финансијског извештавања који омогућава оцену ефикасности и ефективности управљања ресурсима којима ентитети јавног сектора располажу, висок степен јавне одговорности који треба да испоље не само према садашњим већ и према будућим генерацијама, и недостатак емпиријских истраживања у нашој земљи о усклађености примењеног извештајног модела базираног на готовинској основи и информационих потреба корисника Комисија оцењује да се кандидаткиња у оквиру докторске дисертације бавила актуелним, атрактивним и захтевним истраживачким проблемима. У теоријском смислу ова докторска дисертација је један од ретких радова и коме је разматрана повезаност реформи јавног сектора и реформи система финансијског извештавања чији су циљеви ефикаснији и ефективнији јавни сектор. Инструменти у извештајном смислу који треба да допринесу реализацији тог циља су мерила перформанси ентитета јавног сектора. Разматрања сврха вредновања перформанси, дефинисање мерила и указивање на њихова ограничења и нарочито на повезаност рачуноводствене основе и мерила перформанси у теоријском смислу доприноси значајном употпуњавању научне и струче литературе у Републици Србији и региону која се односи на финансијско извештавање јавног сектора. Са становишта унапређења управљања ресурсима ангажованим у јавном сектору кључни доприноси огледају се у аргументованој неопходности преласка на рачуноводствену обрачунску основу која једина обезбеђује контролу трошковне ефикасности која је посебно значајна за јавни сектор. Комисија сматра да су истраживања извршена у оквиру ове докторске дисертације била оправдана и да остварени резултати представљају важну основу за унапређење система финансијског извештавања јавног сектора које треба да резултира подизањем транспарентности активности јавног сектора и степена јавне одговорности. Имајући све претходно у виду, сматрамо да су испуњени сви услови за одобрење јавне одбране докторске дисертације под насловом "Финансијско извештавање и вредновање перформанси ентитета јавног сектора", те предлажемо Наставно-научном већу Економског факултета да исту одобри.

Београд, 25. 04. 2016.

Чланови комисије:

др Ката Шкарић Јовановић, ред. проф

др Милорад Иванишевић, ред. проф

др Гордана Илић Попов, ред. проф