

Rada Stojanović dipl. ek.\*

# Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor kao instrument harmonizacije finansijskih izveštaja entiteta javnog sektora

## Rezime

Osnovni političko-ekonomski cilj jeste blagostanje društva u dugoročno održivom razvoju i uz ravnomernu raspodelu nacionalnog dohotka. Javni sektor je neizostavni deo ekonomske aktivnosti svih zemalja u svetu, a rashodi ovog sektora u poslednjih 50 godina učestvuju u bruto domaćem proizvodu u rasponu od približno 15% do 35%. Reč je o segmentu socijalne i ekonomske aktivnosti koji je pod kontrolom države i treba da obezbedi dobra koja se smatraju ključnim za funkcionisanje jedne društvene zajednice, kao što su nacionalna odbrana, obrazovanje, kultura, socijalna i zdravstvena zaštita. Sredstva koja omogućavaju to ključno funkcionisanje ostvaruju se putem javnih prihoda: porezi, akcize, takse, carine. Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor koji se primenjuju na finansijske izveštaje opšte namene, sastavljene na obračunskoj računovodstvenoj osnovi, putem svoje međunarodne konvergencije i putem aktivnog istupanja u cilju zaštite javnog interesa kvalitetom finansijskog izveštavanja predstavljaju instrument i meru harmonizacije finansijskih izveštaja.

Zaštita javnog interesa predstavlja neophodan uslov za održanje poverenja poreskih obveznika, kao najvećih investitora entiteta u javnom sektoru, pa samim tim i za održanje i razvijanje osnovnih atributa države.

## UVOD

Javni sektor predstavlja jedan od osnovnih segmenata državne aktivnosti, koja za poverene društvene funkcije pribavlja i troši materijalna sredstva, u svrhu ostvarivanja opštekorisnih ciljeva. Pored državnih funkcija, budžetom ili drugim pravnim aktom kojim se regulišu javni rashodi, obezbeđuje se finansiranje i drugih funkcija: podsticaji razvoja privrede, penzije, zdravstvena zaštita, zaštita za slučaj nezaposlenosti i drugo.

Termin "javni sektor" u smislu finansijskog izveštavanja, podrazumeva nacionalne vlade, regionalne uprave (pokrajinske, teritorijalne), lokalne uprave (gradske, opštinske) i slične državne subjekte (agencije, odbore, komisije), koji su korisnici budžetskih sredstava. Osnovne karakteristike subjekata javnog sektora su: finansiranje iz javnih prihoda i funkcionisanje u javnom interesu. Neefektivnost, neefikasnost javnog sektora, kao i loše investicione odluke u javnom sektoru imaju dalekosežne posledice na stanje nacije u celini. Naznačene činjenice su dovoljan razlog za dostupnost informacija o poslovanju javnog sektora, odnosno za transparentne finansijske izveštaje na osnovu kojih pojedini subjekti javnog sektora, kao i javni sektor u celini, po-

reskim obveznicima i drugim korisnicima finansijskih izveštaja polažu račun u vezi sa načinom upotrebe poverenih sredstava i ostvarenim performansama.

Razvoj računovodstva u javnom sektoru usmerava se u pravcu promovisanja budžetiranja, unapređenog godišnjeg izveštavanja putem prezentovanja finansijskih izveštaja opšte namene. Od pasivnog posmatranja i izveštavanja o promenama i raspodeli gotovine, računovodstvo se usmerava ka analizi i planiranju budućih promena, što je stvorilo pretpostavke za značajne promene u javnom sektoru i povezanim organizacijama. Održiv privredni rast i društvenu stabilnost može da obezbedi samo transparentna vlada. Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor predstavljaju instrument koji treba da omogući poređenje između različitih vlada.

Kod subjekata javnog sektora evidencije se vrše u okviru budžetskog računovodstva kojim treba da se obezbedi računovodstvo prihoda, preuzetih obaveza i rashoda direktnih i indirektnih budžetskih korisnika budžetskih sredstava. Budžetsko računovodstvo, takođe, treba da obezbedi poštovanje zakonske regulative i administrativne kontrole nad upotrebom budžetskih sredstava. Budžetsko računovodstvo, dakle, evidentira: odobren budžet konkretnog entiteta (aproprijaciju, ras-

\* Urednik časopisa "Računovodstvo" i organizator kontinuirane edukacije u Savezu računovođa i revizora Srbije.

podele), zatim preuzete obaveze, kao i obaveze prema dobavljačima, ugovore, neizmirene obaveze i sve isplate u skladu sa klasifikacijom izdataka.

Država u funkciji ostvarenja definisanih ciljeva ekonomske, fiskalne i socijalne politike, kroz svoju regulatornu, ekonomsku i distributivnu funkciju vrši transfer značajnih sredstava od privatnog ka javnom sektoru. Sagledavanje oblika i obima aktivnosti države vrši se na osnovu statističkih informacija o celokupnoj ekonomskoj aktivnosti nacionalne ekonomije i javnog sektora u celini ili njegovih podsektora, kao konstitutivnih elemenata. Ove informacije se prezentuju u statističkim izveštajima koji se pripremaju na bazi metodologije zasnovane na statističkim standardima finansijskog izveštavanja. Međunarodni statistički standardi finansijskog izveštavanja obuhvataju: Sistem nacionalnih računa Ujedinjenih nacija (*United Nations System of National Accounts-UNSNA 1993 ili SNA 1993*) Eurostatov 1995 Evropski sistem računa (*1995 European System of Accounts-ESA1995*) i Statistiku državnih finansija (*The Government Financial Statistics 2001-GFS 2001*) Međunarodnog monetarnog fonda<sup>1</sup>. S obzirom na osnovnu temu ovog rada, finansijski izveštaji zasnovani na ovim standardima nisu predmet ovog rada.

## 1. DONOŠENJE MEĐUNARODNIH RAČUNOVODSTVENIH STANDARDARDA ZA JAVNI SEKTOR

S obzirom na to da u mnogim zemljama postoji nedostatak konkretnije regulative u vezi sa finansijskim izveštavanjem subjekata javnog sektora, zatim zbog činjenice da su aktuelne veoma različite prakse finansijskog izveštavanja u javnom sektoru, kao i zbog harmonizacije ovog izveštavanja i stvaranja uslova za uporedivost finansijskih izveštaja entiteta javnog sektora u okviru Međunarodne federacije računovođa (IFAC)<sup>2</sup> 1996. godine osnovan je Odbor za Međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor (IPSASB-*International Public Sector Accounting Standards Board*, u daljem tekstu: Odbor)<sup>3</sup>.

Odbor funkcioniše pod okriljem IFAC kao nezavisno telo koje donosi standarde za javni sektor. On svoje ciljeve ostvaruje:

- objavljivanjem Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor (MRS JS- IPSAS);
- promovisanjem njihovog prihvatanja i međunarodne harmonizacije sa ovim standardima; i
- objavljivanjem drugih dokumenata koji pružaju uputstva u vezi sa pitanjima koja se odnose na finansijsko izveštavanje u javnom sektoru.

Odbor u postupku razvijanja i donošenja MRS JS saraduje sa:

- Odborom za Međunarodne računovodstvene standarde (IASB);
- profesionalnim računovodstvenim organizacijama i
- drugim organizacijama zainteresovanim za finansijsko izveštavanje u javnom sektoru (UN, UNESCO, Svetska banka, Međunarodni monetarni fond i druge).

Međunarodni standardi za javni sektor su visokokvalitetni globalni standardi finansijskog izveštavanja namenjeni entitetima u javnom sektoru, osim javnih preduzeća. Ovi standardi treba da omogućе harmonizaciju nacionalne i međunarodne regulative, odnosno jed-

noobraznost finansijskog izveštavanja na globalnom nivou. Oni su suštinski usredsređeni na principe i prakse izveštavanja, a njihovo donošenje izvršeno je u cilju stvaranja održivog računovodstvenog sistema čiji rezultat su pouzdani i transparentni finansijski izveštaji.

Donošenje i promovisanje MRS JS povezano je sa:

- opredeljenjem Međunarodne federacije računovođa da utiče na odgovornost javnog sektora putem razvoja računovodstvenih standarda i njihovog privatanja;
- činjenicom da računovodstvo obezbeđuje sredstva (oruđa) za efektivnu komunikaciju između zainteresovanih strana;
- činjenicom da uvođenje računovodstva na obračunskoj osnovi (zasnovanog na nastalim događajima) zahteva da finansijski izveštaji uključuju izveštaj o finansijskom položaju, izveštaj o performansama, zatim izveštaj o gotovinskim tokovima i izveštaj o promenama u neto imovini, odnosno kapitalu.

Odgovornost prema javnosti, koja treba da zauzima značajno mesto u poslovanju subjekata javnog sektora zahteva nove pristupe u izveštavanju koji mogu da se postignu primenom MRS JS. Prihvatanje i primena MRS JS ne sprečava javni sektor da priprema i neke druge izveštaje u skladu sa internim potrebama. Odbor za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor je formulisao dve kategorije standarda: MRS JS, koji su zasnovani na obračunskoj računovodstvenoj osnovi (31 MRS JS), i standard koji je zasnovan na gotovinskoj osnovi.

## 2. KONVERGENCIJA MEĐUNARODNIH STANDARDARDA ZA JAVNI SEKTOR I MEĐUNARODNIH RAČUNOVODSTVENIH STANDARDARDA KOJI SE PRIMENJUJU U PRIVREDI

Objavljivanje Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor zasnovanih na obračunskoj osnovi, kao opštih konvencija, pravila i procedura neophodnih za definisanje računovodstvene prakse javnog sektora, započeto je 2000. godine objavljivanjem MRS JS 1-Prezentacija finansijskih izveštaja. Do 2010. godine ukupno je objavljen 31 Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor. Ovi standardi zasnivaju se na odgovarajućim Međunarodnim računovodstvenim standardima, odnosno preuzeli su od njih osnovne principe priznavanja i vrednovanja bilansnih stavki, ali sadrže dodatne komentare, definicije i specifične termine, kako bi bila omogućena njihova primena na javni sektor. Međunarodni računovodstveni standardi, odnosno Međunarodni standardi finansijskog izveštavanja (MRS/MSFI) primenjuju se na finansijske izveštaje opšte namene svih profitno orijentisanih entiteta.

Javna preduzeća predstavljaju posebnu kategoriju subjekata koji imaju specifičan položaj u ostvarivanju svojih funkcija, specifične probleme sa kojima se suočavaju. Nezavisno od toga što su osnovana od strane subjekata javnog sektora, s obzirom na to da su profitno orijentisana, javna preduzeća primenjuju MRS/MSFI. Javna preduzeća karakteriše sledeće:

- osnovana su od strane entiteta javnog sektora,
- dato im je pravo na samostalno upravljanje sredstvima,
- prodaju robu ili usluge od opštedruštvenog značaja,

<sup>1</sup> Mr D. Jović, *Standardizacija i harmonizacija finansijskog izveštavanja entiteta javnog sektora*, Zbornik radova, 41. Simpozijum SRRS, Zlatibor 2010.

<sup>2</sup> Međunarodna federacija računovođa osnovana je 1977. godine, danas ima oko 160 članica iz preko 120 zemalja sveta, ova organizacija okuplja preko 2,5 miliona računovođa. Ova asocijacija u svom statutu kao osnovnu misiju ima naznačeno sledeće: usmerenost ka javnom intertesu; jačanje računovodstvene profesije na globalnom nivou i doprinos razvoju jake međunarodne ekonomije; uspostavljanje i promovisanje poštovanja profesionalnih standarda visokog kvaliteta, kao i aktivnosti na međunarodnom prihvatanju tih standarda.

<sup>3</sup> Odbor za Međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor ima 18 članova koji se sastaju tri puta u toku godine; svi materijali koji se razmatraju na sastancima dostupni su javnosti. U okviru Odbora organizovana je konsultativna grupa koja ima savetodavni karakter i funkcioniše na regionalnom principu pretežno kao elektronski forum u cilju usmeravanja razvoja, harmonizacije i primene međunarodne regulative za javni sektor.

- ne oslanjaju se na nastavak finansiranja od strane entiteta javnog sektora,
- njihovo poslovanje je pod kontrolom entiteta javnog sektora.

Bitna karakteristika javnih preduzeća je odgovornost prema osnivaču, subjektu javnog sektora, ali i prema javnosti (odgovornost prema javnosti potvrđuje i česta pojava javnog reagovanja građana usled nezadovoljstva poslovanjem javnih preduzeća čija delatnost je uslovljena javnim interesom (obavljaju delatnosti od opšteg interesa). Delatnosti usmerene na opšti interes su: proizvodnja, prenos i distribucija električne energije; proizvodnja i prerada uglja; istraživanje, proizvodnja, prerada, transport i distribucija nafte i prirodnog tečnog gasa; promet naftom i derivatima nafte; železnički, poštanski i vazdušni saobraćaj; telekomunikacije; izdavanje udžbenika; eksploatacija, upravljanje, zaštita i unapređenje dobara od opšteg interesa (vode, putevi, mineralne sirovine, šume, plovne reke,

jezera, obale, divljač) i komunalne delatnosti. Pored navedenog, tu su i delatnosti od strateškog značaja za državu, kao i delatnosti neophodne za rad državnih organa i lokalne samouprave.

MRS JS namenjeni su subjektima javnog sektora koji nisu profitno orijentisani. Za razliku od MRS/MSFI, koji imaju za cilj da štite ulagače i poverioce van subjekata javnog sektora, MRS JS su promovisani zbog poboljšanja položaja građana koji predstavljaju najznačajnije korisnike finansijskih izveštaja javnog sektora. MRS/MSFI ne mogu biti direktno primenjeni na subjekt javnog sektora zbog toga što ne tretiraju određena pitanja koja su od značaja za poslovanje subjekata javnog sektora, kao i zbog toga što određena pitanja tretirana u njima treba da budu detaljnije razrađena i adekvatnije prilagođena za potrebe javnog sektora.

S obzirom na to da su MRS JS zasnovani na MRS/MSFI, u nastavku se daje tabela koja ukazuje na njihovu konvergenciju.

| <b>Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor (MRS JS- IPSAS)</b>       | <b>Odgovarajući Međunarodni računovodstveni standardi (MRS/MSFI - IAS/IFRS)</b> |
|--|---|
| MRS JS 1 – Prezentacija finansijskih izveštaja                                     | MRS 1 – Prezentacija finansijskih izveštaja                                     |
| MRS JS 2 – Izveštaj o novčanim tokovima  | MRS 7 – Izveštaj o novčanim tokovima  |
| MRS JS 3 – Računovodstvene politike, promene računovodstvenih procena i greške     | MRS 8 – Računovodstvene politike, promene računovodstvenih procena i greške     |
| MRS JS 4 – Učinci promena kursa stranih valuta                                     | MRS 21 – Učinci promena kursa stranih valuta                                    |
| MRS JS 5 – Troškovi pozajmljivanja   | MRS 23 – Troškovi pozajmljivanja  |
| MRS JS 6 – Konsolidovani i pojedinačni finansijski izveštaji                       | MRS 27 – Konsolidovani i pojedinačni finansijski izveštaji                      |
| MRS JS 7 – Ulaganja u pridružene entitete  | MRS 28 – Investicije u pridružene entitete                                      |
| MRS JS 8 – Učešća u zajedničkim ulaganjima   | MRS 31 – Učešća u zajedničkim poduhvatima                                       |
| MRS JS 9 – Prihod iz transakcija razmene   | MRS 18 – Prihodi  |
| MRS JS 10 – Finansijsko izveštavanje u hiperinflatornim privredama                 | MRS 29 – Finansijsko izveštavanje u hiperinflatornim privredama                 |
| MRS JS 11 – Ugovori o izgradnji  | MRS 11 – Ugovori o izgradnji  |
| MRS JS 12 – Zalihe   | MRS 2 – Zalihe  |
| MRS JS 13 – Lizing   | MRS 17 – Lizing   |
| MRS JS 14 – Događaji nakon datuma izveštavanja                                     | MRS 10 – Događaji nakon datuma bilansa stanja                                   |
| MRS JS 15 – Finansijski instrumenti: obelodanjivanje i prezentacija                | MRS 32 – Finansijski instrumenti: obelodanjivanje i prezentacija <sup>4</sup>   |
| MRS JS 16 – Investiciona imovina   | MRS 40 – Investicione nekretnine  |
| MRS JS 17 – Nekretnine, postrojenja i oprema                                       | MRS 16 – Nekretnine, postrojenja i oprema                                       |
| MRS JS 18 – Izveštavanje po segmentima   | MSFI 8 – Segmenti poslovanja  |
| MRS JS 19 – Rezervisanja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina              | MRS 37 – Rezervisanja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina              |
| MRS JS 20 – Obelodanjivanje povezanih strana                                       | MRS 24 – Obelodanjivanje povezanih strana                                       |
| MRS JS 21 – Umanjenje vrednosti imovine koja ne generiše gotovinu                  | MRS 36 – Umanjenje vrednosti imovine  |
| MRS JS 22 – Obelodanjivanje informacija o opštem državnom sektoru                  | -   |
| MRS JS 23 – Prihodi od transakcija koje nisu transakcije razmene (porezi i prenos) | -   |
| MRS JS 24 – Prezentacija budžetskih informacija u finansijskim izveštajima         | -   |
| MRS JS 25 – Primanja zaposlenih  | MRS 19 – Primanja zaposlenih  |
| MRS JS 26 – Umanjenje vrednosti imovine koja generiše gotovinu                     | MRS 36 – Umanjenje vrednosti imovine  |
| MRS JS 27 – Poljoprivreda  | MRS 41 – Poljoprivreda  |

<sup>4</sup> Reč je o MRS 32 – *Finansijski instrumenti: obelodanjivanje i prezentacija*, u obliku koji je ovaj standard imao posle revidiranja 1998, kasnije izmene ovog standarda paralelno su propraćene sadržajem MRS JS 28 i MRS JS 30.

|   |   |
|---|---|
| MRS JS 28 – Finansijski instrumenti: prezentacija   | MRS 32 – Finansijski instrumenti: prezentacija              |
| MRS JS 29 – Finansijski instrumenti: priznavanje i odmeravanje                                | MRS 39 – Finansijski instrumenti: priznavanje i odmeravanje |
| MRS JS 30 – Finansijski instrumenti: obelodanjivanje  | MSFI 7 – Finansijski instrumenti: obelodanjivanje           |
| MRS JS 31 – Nematerijalna imovina   | MRS 38 – Nematerijalna imovina                              |
| MRS JS 32 – <i>Kombinovanje entiteta putem transakcija sa karakterom razmene</i> <sup>5</sup> | MSFI 3 – <i>Poslovne kombinacije</i>                        |

### 3. KVALITATIVNE KARAKTERISTIKE MEĐUNARODNIH RAČUNOVODSTVENIH STANDARDA ZA JAVNI SEKTOR

MRS JS, kao instrument harmonizacije finansijskog izveštavanja u javnom sektoru, predstavljaju skup pravila i procedura visokog kvaliteta, koje se primenjuju na priznavanje, vrednovanje, prezentaciju i obelodanjivanje bilansih stavki javnog sektora. Ovi standardi predstavljaju bitan faktor u procesu poboljšanja transparentnosti poslovanja javnog sektora, koji je sa jedne strane usmeren na zaštitu investitora (odnosno građana-poreskih obveznika), a sa druge na poboljšanje efikasnosti javnog menadžmenta.

Opštu karakteristiku sadržaja svih MRS JS predstavlja njihova struktura koja je zasnovana na strukturi MRS/MSFI, što za svaki standard podrazumeva sledeće strukturne elemente: cilj; delokrug; definicije zatim sledi razrada osnovnog predmeta sadržaja standarda obelodanjivanje i datum početka primene. Određeni standardi sadrže i uputstva za primenu i osnovu za zaključivanje, odnosno delove koji dodatno pojašnjavaju osnovni sadržaj standarda.

Uprkos tome što je sadržaj MRS JS zasnovan na sadržaju MRS/MSFI, prisutne su razlike između ova dva seta računovodstvenih standarda, koje se manifestuju u sledećem:

- MRS JS u odnosu na MRS/MSFI sadrže dodatne komentare usmerene na primenu ovih standarda na javni sektor;
- MRS JS sadrže drugačije definicije u odnosu na MRS/MSFI;
- MRS JS koriste drugačiju terminologiju za nazive finansijskih izveštaja u odnosu na MRS/MSFI i
- MRS JS sadrže zahteve za dodatna obelodanjivanja u odnosu na zahteve MRS/MSFI.

U pogledu ilustrovanja primene standarda, takođe, postoje razlike u prisustvu tih ilustracija, kao pratećih delova standarda, jer, po pravilu, MRS JS sadrže ilustracije za primenu standarda, što nije uvek slučaj sa MRS/MSFI. Pored naznačenih opštih razlika, pojedini MRS JS se dodatno razlikuju u konkretnim smernicama u odnosu na standarde na kojima su zasnovani. Najznačajnije razlike se navode u nastavku.

**MRS JS 1 – Prezentacija finansijskih izveštaja** propisuje osnovu za prezentaciju finansijskih izveštaja (putem propisivanja njihove strukture i minimuma zahteva u vezi sa njihovim sadržajem). On sadrži komentare o pravovremenosti finansijskih izveštaja i o odgovornosti za pripremu finansijskih izveštaja, što nije prisutno u MRS 1. Ovaj standard eksplicitno ne sprečava prezentaciju stavki prihoda i rashoda koje predstavljaju vanredne stavke, dok MRS 1 zabranjuje prezentaciju vanrednih prihoda i rashoda.

**MRS JS 2 – Izveštaj o novčanim tokovima**, propisuje izveštaj o novčanim tokovima, na osnovu njega se identifikuju izvori priliva gotovine i stavke na koje je utrošena gotovina. Reč je o informacijama

koje predstavljaju osnov za sagledavanje odgovornosti za donošenje odluka, kao i sagledavanje održivosti aktivnosti entiteta (na bazi vremenskog rasporeda i sigurnosti novčanih tokova). Strukturu izveštaja o tokovima gotovine čine tokovi gotovine iz poslovnih i investicionih aktivnosti i tokovi gotovine iz aktivnosti finansiranja.

**MRS JS 3 – Računovodstvene politike, promene računovodstvenih procena i greške**, propisuje kriterijume za izbor i promenu računovodstvenih politika, promenu računovodstvenih procena i korekciju grešaka, kao i načina njihove evidencije. Njegov cilj jeste povećanje relevantnosti i pouzdanosti finansijskih izveštaja, kao i njihova uporedivost.

**MRS JS 4 – Učinci kursa promena stranih valuta** propisuje način uključivanja transakcija u stranoj valuti i inostranih poslovanja u finansijske izveštaje entiteta, kao i način prevođenja finansijskih izveštaja u valutu za prezentaciju. On sadrži dodatnu prelaznu odredbu kojom se entitetu dozvoljava da kada prvi put primenjuje MRS JS kumulativne razlike nastale usled prevođenja koje nastaju na datum prve primene MRS JS proceni kao nulu, odnosno da ih ignoriše, dok ove smernice nisu sadržane u MRS 21.

**MRS JS 5 – Troškovi pozajmljivanja** ima za cilj propisivanje postupaka računovodstvenog obuhvatanja troškova pozajmljivanja. On se razlikuje od MRS 23, na bazi koga je nastao, po tome što u vezi sa računovodstvenim tretmanom troškova pozajmljivanja upućuje na osnovni postupak (priznavanje troškova pozajmljivanja kao troškovi perioda) i na alternativni tretman ovih izdataka (kapitalizovanje), dok MRS 23 usmerava samo na jedan postupak – postupak kapitalizovanja (ne sadrži osnovni i alternativni postupak) u slučaju kada su ispunjeni odgovarajući uslovi.

**MRS JS 6 – Konsolidovani i pojedinačni finansijski izveštaji** razlikuje se od MRS 27 po tome što ovaj standard dozvoljava entitetima da koriste metod udela za računovodstveno obuhvatanje kontrolisanih entita u pojedinačnim izveštajima, dok MRS 27 ne daje takvu mogućnost, odnosno upućuje na vrednovanje ovih udela po nabavnoj vrednosti ili na njihovo vrednovanje u skladu sa MRS 39 kao finansijski instrumenti.

**MRS JS 7 – Ulaganja u pridružene entitete** pruža osnov za obračun učešća u pridruženim entitetima, on se primenjuje samo na učešća u formalnoj strukturi kapitala koja podrazumeva akcijski kapital ili njegov ekvivalent (jasno određen oblik uloženog kapitala koji može biti odmeren). Ulaganja u pridružene entitete u konsolidovanim finansijskim izveštajima se računovodstveno obuhvataju prema metodu udela (osim u slučaju izuzetaka naznačenih u pragrafu 19. ovog standarda). Ukoliko postoji razlika između troškova sticanja i učešća investitora u fer vrednosti neto imovine pridruženog entiteta (bilo pozitivna ili negativna), ta razlika se evidentira kao gđvil. Ulaganje u pridruženi entitet u pojedinačnim finansijskim izveštajima entiteta koji je izvršio ulaganje računovodstveno se obuhvata: korišćenjem metoda udela, po nabavnoj vrednosti ili kao finansijski instrument.

**MRS JS 8 – Učešća u zajedničkim ulaganjima**, se od MRS 31 razlikuje po tome što ne razmatra primenljivost MSFI 3 i MSFI 5, kao

<sup>5</sup> Procedura donošenja ovog standarda još uvek je u toku, izdat je njegov nacrt koji je dostavljen regulatornim telima i učinjen dostupnim javnosti.

i po tome što sadrži prelaznu odredbu koja dozvoljava entitetima koji usvoje postupak proporcionalne konsolidacije da ne eliminišu sva salda i transakcije između učesnika zajedničkog ulaganja, njihovih kontrolisanih entiteta i entiteta koje zajednički kontrolišu u periodu od tri godine od datuma prvog usvajanja obračunske osnove računovodstva; MRS 31 ne sadrži ovu prelaznu odredbu.

**MRS JS 9 – Prihod iz transakcija razmene** se od MRS 18 razlikuje po tome što se njegovim sadržajem naglašava da se on ne odnosi na transakcije koje nisu transakcije razmene. Transakcije razmene su definisane kao transakcije u okviru kojih jedan entitet prima sredstva ili usluge, ili izmiruje obaveze davanjem približno jednake vrednosti (gotovine, dobara ili usluga ili pak korišćenja sredstava) direktno drugom entitetu.

**MRS JS 11 – Ugovori o izgradnji** se razlikuje od MRS 11 po tome što se primenjuje i na obavezujuće dogovore, kao i na ugovore zasnovane na troškovima i na nekomercijalne ugovore.

**MRS JS 12 – Zalihe** se razlikuju od MRS 2 po tome što prihvata činjenicu da se u javnom sektoru neke zalihe distribuiraju bez naknade ili po nabavnoj ceni, a zatim takve transakcije isključuje iz svog delokruga. Ovaj standard zahteva, kada se zalihe stiču kroz transakciju koja nije transakcija razmene, da se njihova fer vrednost smatra nabavnom vrednošću. U slučaju kada se zalihe pribavljaju bez naknade ili po nominalnoj ceni, ovaj standard zahteva da se njihovo vrednovanje vrši po nižoj od sledećeg: nabavna vrednost ili tekući trošak zamene<sup>6</sup>.

**MRS JS 13 – Lizing** sadrži dodatna uputstva za primenu kojima se ilustruje klasifikacija lizinga, računovodstveno obuhvatanje finansijskog lizinga od strane davaoca lizinga i izračunavanje kamatne stope sadržane u finansijskom lizingu.

**MRS JS 16 – Investiciona imovina** se od MRS 40 razlikuje po tome što ne razmatra primenljivost MSFI 4 – *Ugovori o osiguranju* i MSFI 5 – *Stalna imovina namenjena prodaji i prestanak poslovanja*. Ovaj standard sadrži dodatne odredbe kojima se naglašava njegova neprimenljivost na imovinu koja se drži u cilju pružanja društvenih usluga koje generišu prilive gotovine, uz upućivanje da se na takve usluge primenjuje MRS JS 17 – *Nekretnine, postrojenja i oprema*. Razlika u odnosu na MRS 40 je i u tome što MRS JS 16 zahteva da se imovina koja se pribavi besplatno ili uz plaćanje minimalne cene početno vrednuje po fer vrednosti na datum sticanja, dok MRS 40 upućuje na nabavnu vrednost. Ovaj standard sadrži dodatne odredbe koje ukazuju na to da kada subjekt javnog sektora usvoji obračunsku osnovu po prvi put i prizna investicionu imovinu koja je do tada bila nepriznata, korigovanje treba da se evidentira u početnom stanju rezultata prenetog iz ranijeg perioda.

**MRS JS 17 – Nekretnine, postrojenja i oprema**, razlikuje se od MRS 16 po tome što ne sadrži izmene koje su uzrokovane objavljivanjem MSFI 5 – *Stalna imovina namenjena prodaji*. Ovaj standard naglašava da sredstva koja su pribavljena bez naknade treba da budu inicijalno priznata po njihovoj fer vrednosti, dok MRS 16 upućuje na nabavnu vrednost. Prema MRS 16, povećanja i smanjenja vrednosti sredstva povodom revalorizacije mogu se sučeljavati na nivou pojedinačnih, dok MRS JS 17 upućuje na sučeljavane na nivou grupe sredstava. Ovaj standard, za razliku od MRS 16 sadrži prelazne odredbe na bazi kojih se entitetu daje mogućnost nepriznavanja nekretnina, postrojenja i opreme u periodu od pet godina u odnosu na godinu prelaska na obračunsku osnovu. Takođe, prelaznim odredbama ovog standarda daje se mogućnost priznavanja nekretnina, postrojenja i opreme po fer vrednosti prilikom prve primene ovog standarda, nezavisno od određene računovodstvene politike vrednovanja nakon početnog priznavanja.

**MRS JS 21 – Umanjenje vrednosti imovine koja ne generiše gotovinu** razlikuje se od MRS 36 – *Umanjenje vrednosti imovine* najpre po samom delokrugu jer se odnosi samo na gotovinu koja ne generiše gotovinu, dok se na umanjenje vrednosti imovine koja generiše gotovinu primenjuje MRS JS 26. Zatim, MRS JS 21 iz svog delokruga isključuje imovinu koja ne generiše gotovinu, a koja se vrednuje po metodu revalorizacije, što nije slučaj kod MRS 36 koji se primenjuje nezavisno od određene politike vrednovanja nakon početnog priznavanja. Odmeravanje upotrebne vrednosti imovine koja ne generiše gotovinu, shodno primeni MRS JS 21 vrši se kao odmeravanje sadašnje vrednosti preostalog uslužnog potencijala imovine (uz korišćenje brojnih pristupa), dok se prema MRS 36 upotrebna vrednost utvrđuje kao sadašnja vrednost budućih očekivanih neto novčanih tokova od konkretne imovine. Promena tržišne vrednosti imovine se u MRS 36 javlja kao jedan od indikatora umanjenja vrednosti, dok to nije slučaj u MRS JS 21.

MRS JS 21 sadrži smernice koje nisu prisutne u MRS 36 na osnovu kojih je potrebno da se prilikom obustavljanja gradnje nekretnine evidentira umanjenje vrednosti po tom osnovu, a ukoliko dođe do nastanka gradnje treba evidentirati storniranje umanjenja vrednosti. Iz delokruga MRS 36 isključeni su određeni oblici imovine (kao što su biološka sredstva, odložena poreska sredstva, odloženi troškovi sticanja, nematerijalna imovina koja nastaje kao rezultat ugovornih prava osiguratelja u ugovorima o osiguranju, stalna imovina namenjena prodaji i prestanak poslovanja) koji predstavljaju delokrug MRS JS 21. Ovaj standard se bavi umanjenjem vrednosti pojedinačnih sredstava, dok MRS 36 za sredstva koja ne generišu gotovinu zahteva grupisanje sa sredstvima koja generišu gotovinu u jedinice koje generišu gotovinu (kao najmanje grupe sredstva čijom upotrebom nastaju tokovi gotovine koji su relativno nezavisni od tokova gotovine koji nastaju upotrebom ostalih sredstava).

**MRS JS 22 – Obelodanjivanje informacija o opštem državnom sektoru** predstavlja potpuno nov standard koji nema svoj uporedni standard u MRS/MSFI. Opšti državni sektor čine entiteti koje kontrolišu vlada i koji su prvenstveno uključeni u netržišne aktivnosti. To je sektor koji obuhvata entitete koji obavljaju osnovne državne funkcije kao svoju primarnu delatnost. Opšti državni sektor čine svi organizacioni subjekti države saglasno statističkim osnovama finansijskog izveštavanja, njegova najopštija klasifikacija vrši se na finansijske korporacije javnog sektora i nefinansijske korporacije javnog sektora.

Ovaj standard postavlja zahteve za obelodanjivanjem informacija o opštem državnom sektoru za subjekte javnog sektora koji sastavljaju konsolidovane finansijske izveštaje po obračunskoj osnovi u skladu sa MRS JS. Te informacije treba da obezbede bazu za statističko izveštavanje. Pošto se ovaj standard primenjuje samo na konsolidovane finansijske izveštaje, praktično obelodanjivanjem informacija koje on zahteva, konsolidovani finansijski izveštaji se raščlanjuju na osnovama utvrđenim za potrebe statistike.

MRS JS 22 zahteva od subjekata javnog sektora koji se opredele da obelodanjuju informacije o opštem državnom sektoru da primenjuju sve MRS JS, osim MRS JS 6 – *Konsolidovani i pojedinačni izveštaji*, zbog toga što ovaj standard koristi različita pravila konsolidovanja od MRS JS 6, pa informacije iz finansijskih izveštaja ne bi bile uporedive sa informacijama o opštem državnom sektoru.

Obelodanjivanje informacija o državnom sektoru ne isključuje potrebu za obelodanjivanjem informacija po segmentima na osnovu kojih korisnici sagledavaju performanse poslovanja.

Obelodanjivanje o opštem državnom sektoru se usklađuje sa konsolidovanim finansijskim izveštajima vlade, pri čemu se posebno ukazuje na iznos korigovanja svake stavke u tim finansijskim izveštajima.

<sup>6</sup> Prema pragrafu 9. MRS JS 12, tekući trošak zamene predstavlja troškove koje bi entitet morao da snosi ukoliko bi pribavljao imovinu na datum izveštavanja.

**MRS JS 23 – Prihodi od transakcija koje nisu transakcije razmene (porezi i prenosi)** takođe predstavlja nov standard koji nema svoj uporedivi standard u okviru MRS/MSFI. Cilj ovog standarda je propisivanje finansijskog izveštavanja o prihodima koji nisu nastali po osnovu transakcija razmene, kao što su porezi i prenosi (subvencije, novčane kazne, nasledstva, pokloni, donacije, jemstva i sl.).

U transakcijama koje nisu transakcije razmene dolazi do priznavanja prihoda u bruto iznosu očekivanih priliva budućih ekonomskih koristi, a svaki odliv resursa priznaje se kao trošak transakcije. Pored priznavanja prihoda, u tim transakcijama dolazi i do priznavanja stečenih sredstava koje se vrši ako su ispunjeni osnovni uslovi (postoji izvesnost priliva budućih ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala i fer vrednost tih sredstava se može pouzdano odmeriti).

Početno priznavanje sredstava u transakcijama koje nisu transakcije razmene vrši se, takođe, po njihovoj fer vrednosti na datum sticanja; naknadno vrednovanje vrši se po istoj vrednosti u skladu sa MRS JS 12, MRS JS 16 i MRS JS 17. Subjekt javnog sektora priznaje sredstvo u vezi sa porezima kada nastane oporezivi događaj i kada su zadovoljeni kriterijumi priznavanja.

Prenosi obuhvataju: oprost duga, novčane kazne, nasledstva, poklone, donacije, robu i usluge u naturi. Njihovo zajedničko svojstvo je vršenje prenosa resursa sa jednog entiteta na drugi bez obezbeđivanja približno jednake vrednosti za razmenu. Prenosi se priznaju kao sredstva kada konkretni oblik prenosa ispunjava opšte uslove priznavanja. Usluge u naturi mogu da budu priznate kao sredstvo (ako ispunjavaju opšte uslove), ali to priznavanje nije obavezno već se priznavanje vrši ako je tako predviđeno računovodstvenom politikom entiteta.

MRS JS 23 upućuje na to da subjekt javnog sektora treba da analizira prilive resursa od transakcija koje nisu transakcije razmene radi određivanja da li transakcije zadovoljavaju kriterijume priznavanja sredstava i prihoda i radi određivanja da li se povodom tih transakcija priznaju i obaveze, koje se priznaju u skladu sa smernicama MRS JS 19 – *Rezervisanja, potencijalna imovina i potencijalne obaveze*.

**MRS JS 24 – Presentacija budžetskih informacija u finansijskim izveštajima** predstavlja osnovni instrument za upravljanje i kontrolu finansija i centralnu komponentu procesa kojim se za vladu i skupštinu obezbeđuje nadzor finansijskog aspekta poslovanja. Vlada, po pravilu, sastavlja i objavljuje svoj usvojeni finansijski budžet kao javni dokument.

Cilj ovog standarda je identifikovanje obelodanjivanja koja treba da izvrše subjekti javnog sektora koji su javno odgovorni za postupanje i učinak u skladu sa usvojenim budžetom, bez obzira na to da li se finansijski izveštaji i budžet sastavljaju na istoj osnovi (obračunskoj ili gotovinskoj). Posledica primene ovog standarda jeste povećanje transparentnosti finansijskog izveštavanja u vezi sa budžetskim sredstvima.

Shodno primeni ovog standarda, finansijski izveštaji subjekta javnog sektora koji se opredelio da javnosti učini dostupnim svoje izveštaje treba da sadrže:

- poređenje stvarnih iznosa sa prvobitnim (planiranim) iznosima u budžetu;
- objašnjenje materijalno značajnih razlika između budžeta i ostvarenih iznosa;

- način usklađivanja stvarnih iznosa na budžetskoj osnovi sa stvarnim iznosima prezentovanim u finansijskim izveštajima ukoliko se budžetska i osnova u finansijskim izveštajima razlikuju.

Smernicama ovog standarda se, takođe, zahteva obelodanjivanje u napomenama, ili u posebnom izveštaju koji se odnosi na objašnjenje razlika između planiranog i konačno realizovanog budžeta, uključujući i to da li su razlike posledica preraspodela u okviru budžeta ili menjanja politike, prirodnih nepogoda ili drugih nepredviđenih događaja.

**MRS JS 25 – Primanja zaposlenih** se razlikuje pod MRS 19 po tome što za eskontovanje obaveza prema zaposlenima MRS 19 zahteva od entiteta da odredi diskontnu stopu na bazi prinosa na kvalitetne korporativne obveznice u skladu sa valutom i procenom ugovornih obaveza po isteku perioda zaposlenja, dok MRS JS 25 zahteva da subjekt javnog sektora prilikom diskontovanja obaveza prema zaposlenima primenjuje stope koja odražavaju vremensku vrednost novca. Pored toga, MRS JS 25 zahteva da subjekt javnog sektora obelodani na osnovu koje stope je vršeno diskontovanje.

MSRJS 25 zahteva inicijalno, pri prelasku na obračunsku računovodstvenu osnovu, utvrđivanje obaveza po osnovu planova definisanih doprinosa<sup>7</sup>. Ako se utvrdi da je iznos koji je inicijalno priznat manji ili veći od stvarno potrebnog iznosa, iznos razlike se evidentira kao suficit, odnosno kao deficit. MRS 19 dozvoljava u slučaju kada su sredstva inicijalno rezervisana za planove definisanih doprinosa u manjem ili većem iznosu, da subjekt vrši naknadna priznavanja rezervisanja za ove namene.

**MRS JS 26 – Umanjenje vrednosti imovine koja generiše gotovinu** se razlikuje od MRS 36 *Umanjenje vrednosti imovine*, po tome što u svom delokrugu ima samo imovinu koja generiše gotovinu, dok se MRS 36 primenjuje na stalnu imovinu (sa izuzecima za određene oblike imovine čije umanjeње je regulisano drugim MRS/MSFI). Zatim, MSFI JS 26 se ne primenjuje na sredstva koja generišu gotovinu koja se nakon početnog priznavanja u skladu sa MRS JS 17 vrednuju po metodu revalorizacije, dok se MRS 36 primenjuje i na sredstva za koja je u skladu sa smernicama MRS 16 opredeljen metod revalorizacije.

MRS JS 26 se ne primenjuje na nematerijalnu imovinu koja se redovno revalorizuju na fer vrednost, dok se MRS 36 primenjuje na takvu imovinu. Ovaj standard se ne primenjuje ni na gudvil, dok MRS 36 sadrži obimne brojne smernice i uputstva za obezvređenje gudvila, zatim alociranje gudvila na jedinice koje generišu gotovinu i obezvređenje jedinice koja generiše gotovinu.

MRS JS 26 definiše jedinicu koja generiše gotovinu, pri čemu uključuje i dodatne komentare koji upućuju na razlike između ove jedinice i jedinice koja generiše gotovinu definisane smernicama MRS 36.

U MRS JS 26 se kao indikator obezvređenja ne navodi činjenica da je knjigovodstvena vrednost neto imovine (kapitala) veća od tržišne kapitalizacije subjekta javnog sektora. Zatim, prema MRS JS 26 prinudna prodaja nije odraz fer vrednosti umanjene za troškove prodaje, dok prema MRS 36, prinudna prodaja je odraz fer vrednosti umanjene za troškove prodaje, ukoliko je rukovodstvo primorano da sredstvo hitno proda. Ovaj standard se bavi računovodstvenim tretmanom sredstava koja ne generišu gotovinu, a koja doprinose generisanju gotovine od strane sredstava koja generišu gotovinu, dok se MRS 36 ne bavi tretmanom takvih sredstava.

MRS 26 sadrži smernice za reklasifikaciju sredstava koja generišu gotovinu u kategoriju sredstava koja ne generišu gotovinu, dok takve smernice nisu prisutne u MRS 36.

**MRS JS 27 – Poljoprivreda** se od MRS 41 razlikuje po tome što se on primenjuje i na transakcije u kojima se vrši distribucija bioloških

<sup>7</sup> Planovi definisanih doprinosa su planovi primanja po prestanku zaposlenja po kojima entitet plaća fiksne doprinose zasebnom entitetu (fodu), pri čemu entitet nema zakonsku niti izvedenu obavezu dodatnog plaćanja u slučaju da taj fond nema dovoljno sredstava za isplatu svih primanja zaposlenima po osnovu njihovog rada u prethodnim periodima. Ovakva obaveza za poslodavce nije predviđena zakonskom regulativom Republike Srbije.

sredstva bez naknade, što nije slučaj u MRS 41. MRS 41 sadrži zahteve za odmeravanje državnih davanja u vidu bioloških sredstava u iznosu njihove fer vrednosti umanjene za troškove prodaje, dok MRS JS 27 ne sadrži takve smernice, zbog toga što su ovakve transakcije predmet sadržaja MRS JS 23 – *Prihodi od transakcija koje nisu transakcije razmene (porezi i prenos)*.

MRS JS 27 zahteva dodatna obelodanjivanja za biološka sredstva za čiju upotrebu ili prodaju subjekt javnog sektora ima ograničenja. Ovaj standard takođe zahteva da se napravi razlika između bioloških sredstava namenjenih poslovanju i bioloških sredstava koja se drže za prodaju, između zrelih i nezrelih bioloških sredstava, kao i onih bioloških sredstava za koja postoji namera ustupanja bez naknade. MRS 41 ohrabruje, ali ne zahteva ovakva obelodanjivanja. Ovaj standard, za razliku od MRS 41, sadrži prelazne odredbe koje se odnose na usvajanje obračunske računovodstvene osnove po prvi put.

**MRS JS 28 – *Finansijski instrumenti: prezentacija*** razlikuje se od MRS 32, pored opštih razlika, i po tome što sadrži dodatna uputstva koja se bave identifikovanjem ugovora koji predstavljaju po svojoj suštini finansijske instrumente. Ovaj standard, takođe, sadrži uputstva za identifikovanje finansijskih sredstava i finansijskih obaveza nastalih kao posledica transakcija koje ne predstavljaju transakcije razmene.

MRS JS 28 sadrži smernice koje su predmet sadržaja IFRIC 2 – *Učešća članova kooperativnih entiteta i slični instrumenti*, koje nisu u sadržaju MRS 32. Pored toga, MRS JS 28 sadrži i prelazne odredbe koje se odnose na prvu primenu obračunske računovodstvene osnove, što nije predmet sadržaja MRS 32.

**MRS JS 29 – *Finansijski instrumenti: priznavanje i odmeravanje***, razlikuje se od MRS 39 po tome što sadrži dodatna uputstva u vezi sa kreditima koji se odnose na koncesije i u vezi sa ugovorima o finansijskim garancijama koji su zaključeni u nominalnom ekvivalentu, dok se MRS 39 njima ne bavi. Sadržaj smernica IFRIC 9-*Ponovna procena ugrađenih derivata* i smernica IFRIC 16-*Hedžing neto investicija u inostranom poslovanju* uključen je u sadržaj ovog standarda, što nije slučaj kod MRS 39.

**MRS JS 30 – *Finansijski instrumenti: obelodanjivanje*** razlikuje se od MSFI 7 po tome što on sadrži zahteve za obelodanjivanjem informacija u vezi sa koncesionim kreditima, dok MSFI 7 ne zahteva takva obelodanjivanja.

**MRS JS 31 – *Nematerijalna imovina*** se razlikuje od MRS 38 po tome što MSRJS 31 iz svog delokruga isključuje prava zasnovana na zakonu, ustavu ili ekvivalentnom izvoru. Zatim, MSRJS 31 sadrži smernice koje su predmet sadržaja tumačenja SIK 32-*Nematerijalna imovina-troškovi veb-sajta*, kao i ilustrativna uputstva za primenu relevantnih računovodstvenih principa.

MSRJS 31 ne zahteva niti zabranjuje priznavanje nasleđene nematerijalne imovine. Subjekt javnog sektora koji vrši priznavanje nasleđene nematerijalne imovine je dužan da u skladu sa zahtevima ovog standarda obelodani određene dodatne informacije o ovoj imovini, MRS 38 nema takve smernice. MRS 38 sadrži smernice za priznavanje i vrednovanje gudvila i nematerijalne imovine stečene u poslovnoj kombinaciji, dok MSRJS 31 ne sadrži takve smernice.

MRS 38 sadrži smernice za računovodstveni tretman nematerijalne imovine stečene putem državnog davanja. Paragrafi 50-51. MSR JS 31 predstavljaju modifikaciju ovih smernica koje se primenjuju na nematerijalnu imovinu stečenu u transakcijama koje nemaju karakter razmene. Pri tome, MRS JS 31 naglašava da se takva imovina inicijalno vrednuje po fer vrednosti na dan njenog sticanja. MRS 38 sadrži uputstvo o transakcijama razmene imovine u slučaju kada transakcija razmene nema komercijalni karakter, dok MRS JS 31 ne sadrži takve smernice.

## 4. PRIMENA MEĐUNARODNIH STANDARDARDA ZA JAVNI SEKTOR NA GLOBALNOM NIVOU

Savremeni uslovi, koje karakteriše porast stanovništva i ograničeni resursi, podrazumevaju suočanje državne službe sa zahtevima koji se odnose na pružanje obimnijih i kvalitetnijih usluga. Imajući u vidu da je javnost zainteresovana za informacije o tome kako se dolazi do prikupljenih budžetskih sredstava, jer sama snosi teret tog prikupljanja kao prethodnicu eventualne koristi, odnosno činjenicu da javnost zahteva kvalitativno i kvantitativno viši nivo i veći obim informacija, potrebno je sačinjavanje finansijskih izveštaja za javni sektor koji će biti dostupni i razumljivi svim zainteresovanim korisnicima. Poreski obveznici u demokratskim društvima, kojima je svojstven proces javne politike, žele da znaju gde su njihova sredstva utrošena i šta je društvo dobilo zauzvrat.

U pravcu veće transparentnosti i zahteva za kvalitetnijim finansijskim izveštavanjem usmerni su i novi principi i praksa finansijskog menadžmenta javnog sektora. Savremeni javni sektor karakteriše i decentralizovna organizacija koja podrazumeva da svaki subjekt javnog sektora vodi menadžer koji za svoje angažovanje polaže račun, od čega istovremeno zavisi i njegovo nagrađivanje. Osnovne bitne karakteristike koje bi trebalo da ima novi javni menadžment, prema viđenju OECD su: veća pažnja usmerena na rezultate i uvećanje vrednosti novca; opadanje autoriteta i povećanje fleksibilnosti; odgovornost i kontrola; orijentisanost na klijenta i uslugu; jačanje kapaciteta namenjenih razvijanju strategije i politike, uvođenje konkurencije i drugih tržišnih elemenata.

Dakle, "novi javni menadžment" zahtevao bi ponašanje slično ponašanju na tržištu. Ovaj oblik rukovođenja subjektima javnog sektora javio se najpre u razvijenim zemljama koje imaju tradicionalno jake društveno respektovane vlade. Odgovornost za pripremanje i prezentaciju finansijskih izveštaja, koja je definisana pravnim sistemom, najčešće se vezuje lice koje rukovodi entitetom ili višeg finansijskog rukovodioca, odnosno ministra finansija. Uvođenje odgovornosti prema javnosti zahteva ne samo nove pristupe u izveštavanju (što podrazumeva i razmatranje primene MRS JS), već i novi pristup u proceni performansi.

MRS JS predstavljaju bitan faktor u procesu poboljšanja transparentnosti javnog sektora. Za njihovu implementaciju su zainteresovane vlade, ali isto tako i mnoge organizacije kao što je IFAC, UN, OECD, UNESCO, Međunarodni monetarni fond, Svetska banka i mnoge druge. Navedeno prati i konstatacija da su preko 70 zemalja u svetu<sup>8</sup> ili već usvojile primenu MRS JS ili su u procesu njihovog usvajanja. Pored zemalja u tranziciji i zemalja u razvoju tu su i Argentina, Kina, Francuska, Mađarska, Indija, Izrael, Holandija, Norveška, Rumunija, Rusija, Španija, Švajcarska. Određena grupa zemalja primenjuje nacionalne računovodstvene standarde za javni sektor, čiji je sadržaj konzistentan sa sadržajem MRS JS, a to su Australija, Kanada, Novi Zeland, Velika Britanija i Amerika.

Proces globalizacije podrazumeva da problemi određenih zemalja nemaju samo nacionalni karakter, već globalni, i da rešavanje tih problema zahteva transparentnost u praćenju sredstava kojima raspolažu nacionalne vlade, odnosno upotrebe sredstava koja su međunarodne organizacije prenele ili kao pomoć ili kao pozajmicu. Prema planovima brojnih svetskih organizacija zainteresovanih za finansijsko izveštavanje javnog sektora, zatim planovima Međunarodnog odbora za računovodstvene standarde za javni sektor, kao i prema planovima vlada mnogih zemalja, potpuna primena ovih standarda trebalo bi da se ostvari 2012. godine. Ova primena podrazumeva primenu obračunske računovodstvene osnove (nju treba da podrži novi menadžment u javnom sektoru), zatim neophodna je podrška određenog nivoa razvoja informacione tehnologije, kao i finansijske politike i (poslednje, ali ne i najmanje značajno) ovaj proces treba da bude podržan od strane profesionalnih računovođa javnom sektoru.

<sup>8</sup> Navedenu konstataciju dokazuje istraživanje koje je vršio Odbor za Međunarodne standarde za javni sektor. Istraživanje je vršeno putem komunikacije sa članovima ovog tela, zatim putem komunikacije sa vladama zemalja i putem kontakata ostvarenih elektronskom komunikacijom.

Saglasno Razvojnom programu Ujedinjenih nacija usvojenom 4. septembra 2009. godine, primena MRS JS treba da se odvija u četiri faze. Prva faza bi trebalo da se odvija u 2009. godini i da se odnosi na primenu MRS JS 3 – *Računovodstvene politike, promene računovodstvenih procena i greške* i MRS JS 14 – *Događaji nakon datuma izveštavanja*. Druga faza bi trebalo da se realizuje u 2010. godini primenom MRS JS 4 – *Učinci promena kurseva stranih valuta*, MRS JS 15 – *Finansijski instrumenti: obelodanjivanje i prezentacija* i MRS 39 – *Finansijski instrumenti: priznavanje i vrednovanje*. Treća faza uvođenja MRS JS treba da se realizuje 2011. godine primenom MRS 25 – *Primanja zaposlenih*, a četvrta faza koja bi bila realizovana u 2012. godini podrazumevala bi potpunu primenu MRS JS. To je samo jedan od mogućih pristupa primeni MRS JS. I druge relevantne organizacije imaju svoja viđenja u vezi sa primenom ovih standarda, ali krajnji sud o tome donose vlade određenih država.

Da su profesionalne računovođe nezaobilazan i bitan činilac u ovom procesu dokazuje i činjenica da u okviru izdanja MRS JS (za 2007) od strane Odbora za Međunarodne računovodstvene standarde, pored teksta standarda i drugih sastavnih delova, sadržaj ovog izdanja<sup>9</sup> čini i deo koji se odnosi na priznavanje i kvalifikaciju profesionalnih računovođa i deo koji se odnosi na etički kodeks profesionalnih računovođa. Ova dva dela usmerena su na globalizaciju računovodstvene profesije, koja kao takva treba da obezbedi finansijske izveštaje koji će biti pouzdani i razumljivi, odnosno prepoznatljivi nezavisno od toga u kom delu sveta je lociran entitet javnog sektora za koji su sastavljeni finansijski izveštaji. Deo koji se odnosi na priznavanje i kvalifikaciju profesionalnih računovođa bavi se principima<sup>10</sup> uzajamnog priznavanja profesionalnih zvanja u računovodstvu od strane različitih država, kao i samim procesom priznavanja. Deo koji se odnosi na etički kodeks profesionalnih računovođa bavi se osobinama profesionalnog računovođe i pravilima ponašanja profesionalnog računovođe.

## ZAKLJUČAK

Proces globalizacije ima za posledicu povećanje interesovanja za principe i načela na osnovu kojih se sastavljaju finansijski izveštaji kako u privatnom, tako i u javnom sektoru. Pošto se računovodstvo smatra instrumentom komunikacije, logično je da komunikacija može da bude uspešna samo ako svi učesnici pri-

menjuju iste računovodstvene principe i načela, odnosno primenjuju ista računovodstvena pravila prilikom sastavljanja finansijskih izveštaja. Kvalitet finansijskih izveštaja podrazumeva sledeće karakteristike: razumljivost, relevantnost (materijalnost), pouzdanost (fer prezentacija, suština iznad forme, neutralnost, opreznost, potpunost) i uporedivost.

Značajne razlike u praksi izveštavanja subjekata javnog sektora u različitim zemljama mogu da budu prevaziđene sačinjavanjem finansijskih izveštaja u skladu sa smernicama MRS JS kao profesionalnim okvirom koji se primenjuje prilikom sastavljanja finansijskih izveštaja. Uslov za kvalitetne finansijske izveštaje je svakako i uključivanje u regulatorni okvir i jasno definisanje kontrole primene MRS JS i primene kodeksa profesionalne etike računovođa. Unapređenje kvaliteta finansijskih informacija i kvantiteta njihovog obelodanjivanja predstavlja uslov za kvalitetno upravljanje limitiranim sredstvima poverenim javnom sektoru s jedne strane, dok efikasno upravljanje svojim mehanizmima direktno utiče na poboljšanje kvaliteta računovodstvenih informacija javnog sektora, odnosno zadovoljenja potreba korisnika finansijskih izveštaja subjekata javnog sektora u smislu informisanja o načinu potrošnje budžetskih sredstava.

## LITERATURA:

1. Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor, SRRS, Beograd 2007.
2. 2010 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncement, New York, 2010.
3. IFAC-ov Etički kodeks za profesionalne računovođe, Savez računovođa i revizora Srbije, Beograd, 2007.
4. Prof. dr Vera Leko, *Metodologija budžetskog računovodstva*, Ekonomski institut, Beograd 2004.
5. Prof. dr Gordana Ilić-Popov, dr Đorđe Pavlović, *Leksikon javnih finansija*, Zavod za unapređenje i rentabilnost poslovanja, Beograd 2003.
6. Mr Danica Jović, *Savremena dostignuća i trenfovi u finansijskom izveštavanju entiteta javnog sektora*, Zbornik radova 40 Simpozijum SRRS, Zlatibor 2009.
7. Mr Danica Jović, *Standardizacija i harmonizacija finansijskog izveštavanja entiteta javnog sektora*, Zbornik radova, 41. Simpozijum SRRS, Zlatibor 2010.

## Summary

*Basic political and economic objective is the welfare of society in the long term sustainable development and the equitable distribution of national income. The public sector is an essential part of the economic activities of all countries in the world, and expenditures of the sector over the past 50 years participating in the gross domestic product ranging from approximately 15% to 35%. This is a segment of the social and economic activity that is controlled by the state and is to provide goods that are considered crucial for the functioning of a community, such as national defense, education, culture, social and health care.*

*Resources which permit the key to the operation are achieved through public revenues: taxes, excise taxes, customs duties. International accounting standards for the public sector are applied to general purpose financial statements, made on the accrual basis of accounting, through its international convergence and through active resigning in order to protect the public interest, quality of financial reporting are an instrument and a measure of harmonization of financial statements.*

*Protection of public interest is a necessary condition for maintaining trust of taxpayers, as the most important investors of public sector entities, as well as for maintaining and developing basic state attributes.*

<sup>9</sup> Sadržaj dvotomnog originalnog izdanja MRS JS za 2010. godinu ima sledeću strukturu: Izmene sadržaja priručnika iz 2009: Odbor za Međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor; Međunarodna federacija računovođa; Predgovor MRS JS; Uvod u Međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor, zatim je dat sadržaj pojedinačnih MRS JS od 1 do 31; Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor na gotovinskoj osnovi; Pojmovnik termina definisanih u MRS JS 1 do MRS JS 31; Smernica 2-Primenljivost MRS JS pri reviziji finansijskih izveštaja javnih preduzeća i Pregled drugih dokumenata. Navedeni sadržaj dat je u 1570 strana.

<sup>10</sup> Ovi principi se odnose na obrazovanje profesionalnih računovođa, ispite, iskustvo i ostale faktore priznavanja.