

RAZVOJ FINANSIJSKOG IZVEŠTAVANJA U FUNKCIJI MENADZMENTA JAVNOG SEKTORA

Biljana Bjelica¹, Dragan Vukasović¹, Darko Martinov²

¹Visoka uslužna škola, Cara Lazara bb, 71350 Sokolac - Istočno Sarajevo, Bosna i Hercegovina,
vukasovicdragan@gmail.com, biljana@vub.edu.ba

²Nezavisni univerzitet u Banjoj Luci, Veljka Mladenovića 12e, 78000 Banja Luka, Bosna i
Hercegovina

SAŽETAK

Savremeni trend promene na globalnom nivou u političkoj, socijalnoj, ekonomskoj i institucionalnoj sferi nisu mogle ostati bez uticaja na nacionalne države a samim tim i na javni sektor. Sva ta novonastala stanja, pojave i događaji definišu novo okruženje u kojem država odnosno javni sektor funkcioniše. Ne postoji mogućnost da javni setor izbegne trendove i ne reaguje na promene okruženja. Svaka promena u okruženju, u većoj ili manjoj meri, zahteva od menadzmента javnog sektora da pronađe socijalno, ekonomski i politički adekvatan i održiv način prilagođavanja. U adaptibilnosti javnog sektora okruženju ključnu ulogu ima računovodstvo javnog sektora kao izvor potrebnih menadžerskih informacija

Ključne reči: javni sektor ,okruženje, računovodstvo, izveštavanje.

UVOD

Osnovnu aktivnost koju u različitim državama sveta obavljaju subjekti javnog sektora koja omogućuje njegovu adaptibilnos funkcijama savremene države predstavlja finansiranje iz različitih oblika javnih prihoda i funkcionisanje u javnom interesu. Savremena državna zajednica se u uslovima globalizacije mora pravovremeno prilagođavati trendovima, sačuvati postojeće kao i formirati nove izvore finansiranja budžeta. Država od svog nastanka kroz svoju regulatornu, ekonomsku i redistributivnu funkciju transferiše finansijska sredstva, od privatnog ka javnom sektoru sa ciljem unapredjenja socijalnih i ekonomskih funkcija u javnom interesu.. Državi je posredstvom javnog sektoru poverena imovina koju su sticale predhodne generacije od njenog nastanka i od koje se očekuju pozitivni efekti na blagostanje i dobrobit sadašnjih i niza budućih generacija. Zbog poverenja koje svaki građanin pojedinačno ima u državni aparat kao i veličine i vrednosti poverene imovine kao i činjenice da neefikasnost, neefektivnost ili loše upravljачke odluke u javnom sektoru imaju dalekosežne posledice na stanje države i nacije u celini, poreski obveznici, imaju nedvosvisleno ustavno pravo na dostupnost informacija o prikupljanju i trošenju budžetskih sredstava. Odgovorni ljudi celog javnog sektora kao i pojedinih njegovih delova na svim nivoima moraju iskazati javnu odgovornost za ostvarene rezultate koji moraju biti u skladu sa unapred definisanim ciljevima kao i jasno i transparentno prikazati načine upotrebe javnih resursa. Ovaj zadatak subjekti javnog sektora ostvaruju kroz adekvatan računovodstveni sistem koji mora biti u službi jasnoće, preciznosti i informativne bogatosti eksternih finansijskih izveštaja čija je forma, oblik i sadržaj strogo definisana određenim normativnim aktima.

NUŽNOST DEFINISANJA JAVNOG SEKTORA

Problem jasnog definisanja javnog sektora već duže vreme egzistira u stručnoj literature. Polazeći od različitih koncepata, kao što su vlasništvo, kontrola, oporezivanje, način polaganja računa ili nadležnosti, dolazimo do različitih tumačenja pojma javni sektor. Preciznom definisanju javnog sektora može sr pristupiti po osnovu više različitih kriterijuma. Najčešće korišteni kriterijumi su: vlasništvo, upravljanje, način finansiranja kao i oblik odgovornosti za poverene nadležnosti. Ni jedan od ovih kriterijuma pojedinačno, nije sveobuhvatan da bi nedvosmislene samostalno mogao definisati pojam javnog sektora, koji se danas koristi u praksi. Pojam javnog

sektora različito se tumači u različitim državama a često različito i u okviru iste države tokom različitog vremenskog perioda. Jasno postavljanje granica između javnog i privatnog sektora predstavlja dinamički proces koji nije potpuno jasno i nedvosmisleno definisan. Najčešći problem u praksi predstavlja varijabilan karakter vlasništva odnosno imovine koja često prolazi kroz proces transferisana iz javnog u privatni sektor ili obrnuto. Često se u savremenom neoliberalnom kapitalizmu dešava da se državni aparat uključi u funkcionisanje privatizovanih subjekata bilo direktno putem različitih subvencija ili indirektno putem regulative koja se odnosi na njihove aktivnosti. Ukoliko privatne kompanija finansiraju izgradnju i održavanje zgrada koje potom iznajme državi za različite namene, može se slobodno reći da pitanje vlasništva nad ovom imovinom ni jasno definisano takodje kao primer možemo uzeti i funkciju odbrane gde se za snabdevanje vojske primenjuju različiti aranžmani koji uključuju angažovanje privatnih kompanija. U literaturi se najčešće mogu sresti tri aspekta definisanju javnog sektora: pravni, finansijski i funkcionalni. Prema pravnom aspektu, javni sektor obuhvata državne institucionalne jedinice i organizacije kojima se upravlja putem javnog prava. Finansijski aspekt proširuje granice pravne definicije tako što u javni sektor, pored institucija i organizacija uključuje još i privatne organizacije koje su dominantno finansirane iz javnih izvora kao i neprofitne organizacije koje svoje aktivnosti obavljaju u okviru delatnosti obrazovanje i zdravstvena zaštita. Funkcionalni aspekt definisanju javnog sektora kao o kriterijum primenjuje područje delovanja u kojem se obavljaju aktivnosti subjekta. Po ovom aspektu javni sektor obuhvata sve organizacije koje svoje aktivnosti obavljaju u oblastima javne administracije, socijalne zaštite, reda i zakona, obrazovanja, zdravstvene zaštite, socijalnih usluga i usluga kulture bez obzira na izvore finansiranja i pravnu formu finansijera (EU Commission, 1991). Stiglitz u svojoj knjizi Ekonomija javnog sektora primenjuje funkcionalni pristup, odnosno on ne definiše javni sektor u principu, ali navodi da on u Sjedinjenim Američkim Državama obuhvata (Stiglitz, 2004): federalnu vladu u čijem su resoru nacionalna odbrana, poštanska služba, štampanje novca i regulisanje trgovine između saveznih država i sa inostranstvom i savezne države i lokalne vlasti koje su zadužene za obrazovanje, policijsku i vatrogasnu službu, komunalne usluge i biblioteke.

Problemom definisanja javnog sektora bavile su se i OECD-a koji ima specifičan pristup jer se njime ne određuje koji subjekt pripada javnom, a koji privatnom sektoru već se definišu kriterijumi koje treba primenjivati svrstavanja pojedinih subjekata u javnom sektor. Ove kriterijume čine:

- ciljna funkcija subjekta, odnosno da li je subjekt profitno ili neprofitno orijentisan,
- funkcionisanje subjekta u javnom ili privatnom interesu i
- način finansiranja.

Najčešće korišćena definicija javnog sektora objašnjava da je to onaj segment socijalne i ekonomske aktivnosti koji se nalazi u vlasništvu i pod kontrolom države. Primena i ovog kriterijuma u određenim situacijama ne dovodi do određivanja precizne granice gde počinje, a gde se završava javni sektor. Konceptualnom oviru za finansijsko izveštavanje opšte namene entiteta javnog sektora (International Public Sector Accounting Pronouncements [IPSASB], 2005) definiše da javni sektor obuhvata: nacionalnu, regionalne i lokalne vlade i sa njima povezane vladine entitete. Povezani vladini entiteti obuhvataju širok spektar entiteta kao što su na primer: različita ministarstva i njihovi departmani, programi, odbori, komisije ili agencije i državni fondovi socijalnog osiguranja. Prema istim izvorima javni sektor ne obuhvata javna privredna preduzeća.

KARAKTERISTIKE JAVNOG SEKTOR I FINANSIJSKO IZVEŠTAVANJE

Profesionalne računovođe su potpuna saglasnost da se subjekti javnog i privatnog sektora razlikuju u značajnom broju karakteristika. IPSASB je 2011. godine objavio nacrt ključnih karakteristike javnog sektora sa potencijalnim implikacijama na finansijsko izveštavanje (IPSASB, 2011). U ovom nacrtu se kao precizne karakteristike subjekata javnog sekora prikazuju:

- obim i finansijski značaj nerazmernih transakcija,

- značaj budžeta,
- priroda nekretnina, postrojenja i opreme,
- nadležnost za imovinu koja predstavlja nacionalno i lokalno nasleđe,
- "dugovečnost" javnog sektora,
- regulatorna uloga države,
- vlasništvo ili kontrola prava u odnosu na prirodne resurse i fenomene i
- statističke osnove računovodstva.

Razmenske transakcije obuhvataju sve transakcije u kojima jedan subjekt stiče imovinu ili usluge ili izmiruje obaveze i po tom osnovu u zamenu direktno daje približno istu vrednost. Nerazmenske transakcije su one u kojima jedan subjekt prima neku vrednost od drugog subjekta bez direktnog davanja približno iste vrednosti u zamenu za primljenu vrednost i transakcije u kojima jedan subjekt daje neku vrednost drugom subjektu bez direktnog primanja jednake vrednosti u zamenu za primljenu vrednost. Za razliku od subjekta privatnog sektora, za koje su nerazmenske transakcije predstavljaju retku pojavu, u subjektima javnog sektora ove transakcije čine osnovu na kojoj nastaje najveći deo priliva i odliva ekonomskih koristi, . Značajan deo poslovanja subjekata javnog sektora finansira se iz resursa prikupljenih oporezivanjem koje za poreske obveznike predstavlja zakonom nametnutu transakciju. U slušaju kada se neki subjekt javnog sektora finansira isključivo iz transfera od nekog drugog subjekta koji se nalazi na višem hijerarhijskom nivou i tada se radi o resursima koji su inicijalno prikupljeni kroz različite vidove oporezivanja posredstvom nerazmenskih transakcija.

Druga značajna karakteristika subjekata javnog sektora je značaj koji za njih ima budžet. Budžetiranje predstavlja važnu aktivnost i finansijskog upravljanja u subjektima sektora jer se njime određuju i finansijski kvantifikuju buduće aktivnosti subjekta. Budžetima se u mnogim subjektima javnog sektora pridaje mnogo veći značaj nego finansijskim izveštajima. Državni budžet kao i budžeti nižih administrativnih nivoa se najčešće javno publikuju, što predstavlja zakonsku obavezu a informacije koje su u njima prezentovane omogućuju korisnicima da uporede stvarno nastala trošenja budžetskih sredstava sa planiranim i tako odrede da li su sredstva trošena u skladu sa javno publikovanim finansijskim planom. Bitna razlika postoji između subjekata privatnog i javnog sektora i u osnovnoj nameni nekretnine, postojanja i oprema. Primarni cilj entiteta privatnog sektora je ostvarenje dobiti, pa se u skladu sa tim i nekretnine, postrojenja i oprema poseduju sa ciljem da direktno ili indirektno generišu prilive ekonomskih koristi u subjekt. Osnovni cilj subjekata javnog sektora je da širokom broju korisnika pruži dobra i usluge pa prema tome posedovanje i korišćenje nekretnina, postrojenja i opreme usmereno je ka tom cilju.

Razlika između subjekata privatnog i javnog sektora je i u činjenici da je staranje o imovini koja predstavlja nacionalno istorijsko, kulturno i prirodno nasleđe uvek u nadležnosti javnog sektora. Primarni cilj aktivnosti na očuvanju ovih vrsta nasleđa je da se one sačuvaju za buduće generacije kao deo nacionalnog identiteta. Kontinuirana egzistencija ili dugovečnost velikog broja subjekata javnog sektora i dugotrajnost njihovih programa i projekata u velikoj meri razlikuju ove subjekte od subjekata privatnog sektora. Kontinuirana egzistencija subjekata javnog sektora posledica je njihove prirode kao i zakonske zasnovanosti njihovog postojanja. . Političke promene i njima izazvane promene u strukturi javnog sektora ne mogu da utiču na kontinuitet obavljanja aktivnosti javnih subjekata jer i država sa promenjenim odnosima političkih snaga ima obavezu da svojim stanovnicima obezbedi određeni nivo i kvalitet javnih dobra i usluga. Iz navedenih razloga se polazi od pretpostavke na kojoj se zasniva pripremanje i prezentovanje finansijskih izveštaja principu stalnosti poslovanja kao i na principu dugoročne finansijske održivosti aktivnosti, programa i projekata subjekata javnog sektora. Finansijske aspekti dugoročnih projekata i programa subjekata javnog sektora najčešće se mogu precizno sagledati tek nakon niza godišnjih obračunskih perioda, što ima značajne implikacije na obuhvat finansijskog izveštavanja u kojem planske finansijske informacije dobijaju primarni značaj.

Regulatorna uloga uloga javnog sektora odnosi se na zaštite interesa građana ne samo kada se oni javljaju u ulozi potrošača već i kada je reč o njihovoj zaštiti od određenih rizika koja se ne

može ostvariti posredstvom tržišnih mehanizam. Regulatornu ulogu subjekti javnog sektora mogu sprovesti direktno ili posredstvom specijalizovanih agencija.

Prirodni resurs i prirodni fenomeni se po pravilu nalaze u vlasništvu ili pod kontrolom subjekata javnog sektora. Pravo korišćenja ovih resursa i fenomena nije besplatno, po tom osnovu subjekti javnog sektora ostvaruju značajan deo svojih prihoda. Računovodstvo i finansijsko izveštavanje ima ključnu ulogu u vrednovanju i priznavanju ove vrste imovine. Prikupljanje i obrada podataka na nacionalnom nivou i izveštavanje uz primenu statističkih osnova računovodstva imaju za cilj da obezbede adekvatne informacije čija je osnovna svrha upotreba u izradi makroekonomskih modela.

Subjekti javnog sektora nemaju potpunu poslovnu i finansijsku slobodu. Sve svoje aktivnosti moraju obavljati u okvirima zakonom definisanih poslovnih i finansijskih transakcija. Ključnih zahtev finansijskog izveštavanja subjekata javnog sektora je prezentovanje usklađenosti njihovog funkcionisanja sa ovako zakonski definisanim normativima.

RAZVOJ FINANSIJSKOG IZVEŠTAVANJA JAVNOG SEKTORA

Istorijski gledano naučna istraživanja u oblasti razvoja finansijskog izveštavanja i računovodstvene prakse i profesije u javnom sektoru su, svojim većim delom, bila zasnovana na tradicionalističkom pristupu koji polazi sa aspekta da je uloga države, ograničena na pravnu regulative kao stvaranje privrednog ambijenta i da zbog toga država ne može biti, niti uzrok poremećaja već neutralni faktor u funkcionisanju državne zajednice. Iz tih razloga se veoma mali broj naučnika i analitičara bavio proučavanjem uloge i uticaja države na razvoj računovodstvene prakse i finansijskog izveštavanja. U savremenom obliku funkcionisanja državne zajednice odgovarajuće institucije se moraju baviti razvojem organizacije računovodstvene profesije kao i računovodstvene prakse u službi razvoja finansijskog izveštavanja.

Na osnovu sprovedenih istraživanja u nekoliko država razvijenih tržišnih privreda Goddard je definisao tri istorijska perioda u razvoju računovodstva javnog sektora:

- period liberalno-buržoaske hegemonije,
- period korporatizacije ili korporatističke hegemonije i
- period neoliberalne hegemonije.

Za prvi period specifična je dominacija koalicije zemljoposjednika, manufakturne buržoazije i zanatlija i snažna industrijalizacija, nastanak i organizacija radničke klase kao i razvoj institucija javnog sektora. Dominira uverenje da se maksimiziranjem interesa slobodnih pojedinaca istovremeno postiže i društveni optimum koji se primenjuje i na državu od koje se očekuje da interveniše što je manje moguće. Shodno tome i računovodstvena praksa je vrlo skromna i svodi se na kontrolu novčanih tokova. Nikitin smatra da je do ustanovljavanja računovodstva javnog sektora kao sistema došlo upravo na kraju ovog perioda i to činom uvođenja dvojnog knjigovodstva u javni sektor Francuske 1815. i Velike Britanije 1829. godine. U drugom istorijskom period se razlikuje tri etape: prelazna, korporatističko-intervencionistička i etapa države blagostanja.

Za prvu etapu koja je trajala od kraja devetnestog do početka dvadesetog veka karakteristične su radikalne promene u civilnom sektoru i razvoj demokratije, ali i uspostavljanje temelja intervencionizma kao posledice promenjene uloge države i njenog jačanja tokom. Računovodstvo javnog sektora u ovom periodu usmereno je na pronalaženje najboljeg načina za primenu zakonskog i regulatornog okvira definisanog i kontrolisanog od strane centralnih državnih institucija čija je osnovna svrha kontrola rada državnih službenika. Druga etapa traje do kraja drugog svetskog rata u kojoj dolazi do jačanja plutokratskog, finansijsko-imperijalističkog kapitalizma i daljeg jačanja socijalnih i ekonomskih aktivnosti države. Podsticaji za promenu stava u odnosu na ekonomsku ulogu države bili su Ekonomska kriza iz 1929. godine i drugi svetski rat. U ovom periodu nastaje državni intervencionalizam pa su osnovna pitanja kojima se bavi računovodstvo javnog sektora pitanja interne finansijske kontrole, finansijskog izveštavanja i jednoobraznosti računa. Treću etapu, koja traje do sedamdesetih godina dvadesetog veka karakteriše ekstenzivna intervencionistička ulogom države i uspostavljanjem države blagostanja.

Javni sektor postaje značajan ekonomski faktor, a država kroz aktivnu budžetsku i monetarnu politiku nastoji da neutralizuje negativna ekonomska kretanja. Računovodstvu javnog sektora prebacuje fokus interesovanja sa finansijskog računovodstva na upravljačko računovodstvo i kontrolu i razvoj odgovarajućih upravljačkih tehnika usmerenih pre svega na preraspodelu resursa.

Treći period, period ekonomske neoliberalne hegemonije traje i danas. On je započeo u drugoj polovinu sedamdesetih i početak osamdesetih godina prošlog veka kada je energetska kriza pospešila i ekonomsku krizu koja se manifestovala stagflacijom, odnosno kombinacijom inflacije i ekonomske stagnacije. Što je dovelo do sve većih zahteva za ekonomskom podrškom države privatnom sektoru, s jedne strane i jačanjem njene uloge u održavanju dostignutog nivoa socijalnog blagostanja s druge strane. Veliki broj svetski poznatih ekonomista ovakvu aktivnu ulogu države smatrali su primarnim uzrokom stagflacije i zalagali su se da se njene aktivnosti ograniče isključivo na obezbeđivanje stabilne ponude novca.

ZAKLJUČCI

Javne diskusije poznatih svetskih ekonomista o tome kakva treba da bude uloga države u životu intezivno su započele sedamdesetih godina prošlog veka, pored monetarizma, iznedrile su i koncept racionalnih očekivanja, teoriju realnih poslovnih ciklusa, ali i neokenzijanizam. Energetska kriza je inicirala nastanak novih trendova i razmišljanja o ulozi države u funkcionisanju svake nacionalne ekonomije pojedinačno. Od tog momenta makroekonomija dobija nove dimenzije i u njoj nastaje nova ekonomska uloga države. Nastanak krize sedamdesetih godina dvadesetog veka je snažno uticao i na javni sektor što je dovelo do privremenog pada javnih izdataka i sve glasnijih zahteva za njegovim reformisanjem i prilagođavanjem budžetskim prihodima. Redefinisanje javnog sektora je sa sobom pokrenulo i značajne inovacije u računovodstvu i finansijskom izveštavanju javnog sektora. Dolazi se do zaključaka da je i u javnom sektoru potrebno implementirati, prilagoditi i dalje razvijati primenu upravljačkih tehnika karakterističnih za privatni sektor, prilagođavati javne rashode javnim prihodima a ne obrnuto, preciznije i u kraćim periodima definisati poslovne parametre kao i ponovo se fokusira na finansijsko izveštavanje. Potrebno je tako redefinisati osnove javnog sektora kako bi on funkcionisao na približnim ekonomskim principima na kojima funkcioniše privatni sektor u tome ključnu ulogu pripreme, razvoja, kontrole i analize ima računovodstvo a u okviru njega finansijsko izveštavanje.

LITERATURA

- EU Commission. (1991). Public Sector Information: A Key Resource for Europe, Green Paper on Public Sector. Information in the Information Society. Retrieved February 15, 2022 from <ftp://ftp.cordis.europa.eu>
- International Public Sector Accounting Pronouncements. (2011). Key Characteristics of the Public Sector with Potential Implications for Financial Reporting, IFAC, Toronto. Retrieved March, 21, 2022 from <https://www.ipsasb.org/news-events/2014-10/ipsasb-publishes-public-sector-conceptual-framework>
- Stiglitz, E. J. (2004). *Ekonomija javnog sektora (prvo izdanje)*. Beograd: Ekonomski fakultet Univerziteta u Beogradu.
- International Public Sector Accounting Pronouncements. (2005). The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities. Retrieved March, 21, 2022 from <https://www.ipsasb.org/news-events/2014-10/ipsasb-publishes-public-sector-conceptual-framework>

DEVELOPMENT OF FINANCIAL REPORTING IN THE FUNCTION OF PUBLIC SECTOR MANAGEMENT

Biljana Bjelica¹, Dragan Vukasović¹, Darko Martinov²

¹College of Service Business, Cara Lazara bb, 71350 Sokolac - East Sarajevo Bosnia and Herzegovina, vukasovicdragan@gmail.com, biljana@vub.edu.ba

²Independent University of Banja Luka, Veljka Mladenovića 12e, 78000 Banja Luka, Bosnia and Herzegovina

APSTRACT

The current trend of change at the global level in the political, social, economic and institutional spheres could not remain without influence on nation states and thus on the public sector. All these new conditions, phenomena and events define the new environment in which the state or the public sector operates. There is no possibility for the public sector to avoid trends and not react to changes in the environment. Any change in the environment, to a greater or lesser extent, requires public sector management to find a socially, economically and politically adequate and sustainable way to adapt. Public sector accounting plays a key role in the adaptability of the public sector to the environment.

Keywords: public sector, environment, accounting, reporting.