



ISSN (online) 2737-9078  
UDC 657

# РАЧУНОВОДСТВО



International  
Federation of  
Accountants



ACCOUNTANCY  
EUROPE.



International  
Accounting  
Standards  
Board



Fédération des  
Experts Comptables  
Méditerranéens



South-East  
Europe Federation  
of Professional  
Accountants

ЧАСОПИС ЗА РАЧУНОВОДСТВО, РЕВИЗИЈУ И ПОСЛОВНЕ ФИНАНСИЈЕ

- ◆ ИЗВЕШТАВАЊЕ О НЕФИНАНСИЈСКОЈ ИМОВИНИ  
ЈАВНОГ СЕКТОРА, У СКЛАДУ СА МРС ЈС И  
АКТУЕЛНОМ ЗАКОНСКОМ РЕГУЛАТИВОМ  
У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ
  - ◆ УНАПРЕЂЕЊЕ ИНФОРМАЦИЈА О  
ФИНАНСИЈСКИМ ПЕРФОРМАНСАМА  
СМЕРНИЦАМА НОВОГ СТАНДАРДА МСФИ 18
  - ◆ ДРЖАВНА ПОМОЋ, ДОНАЦИЈЕ И  
ХУМАНИТАРНА ПОМОЋ У ФИНАНСИЈСКИМ  
ИЗВЕШТАЈИМА УСКЛАЂЕНИМ СА  
МРС ЈС НА ГОТОВИНСКОЈ  
ОСНОВИ РАЧУНОВОДСТВА
  - ◆ ПРИМЕНА МРС ЈС ПРЕМА  
ГОТОВИНСКОЈ ОСНОВИ РАЧУНОВОДСТВА  
У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ

# 1-2

# РАЧУНОВОДСТВО

ЧАСОПИС ЗА РАЧУНОВОДСТВО, РЕВИЗИЈУ И ПОСЛОВНЕ ФИНАНСИЈЕ

ГОДИНА LXVII \* Бр. 1-2 \* Београд, 2024.

Издавач:

**Савез рачуновођа  
и ревизора Србије**

Генерални секретар  
и главни и одговорни уредник  
др Перо Шкобић

Његошева 19, Београд, п. фах. 403  
info@srrs.org.rs

Одговорни уредник "Рачуноводства"  
др Рада Стојановић

Лектор  
мр Ана Бојановић,  
Технички уредник  
Витомир Савић

РЕДАКЦИОНИ ОДБОР

Андреј др Мирко, Алексић Богољуб,  
Вукелић др Гордана, Малешевевић др  
Ђоко, Јовић др Жељко, Милићевић  
др Весна, Новићевић др Благоје,  
Стојановић др Рада,

ИЗ ИНОСТРАНСТВА

Prof. Alexander Russell, Scotland  
Prof. Mieczyslaw Dobija, Poland  
Prof. Frants Butynets, Ukraine  
Prof. Metka Tekavcic, Slovenia  
Prof. Robert W. McGee, US  
Prof. Serdar Ozkan, Turkey  
Prof. Željko Šević, Sultanat Oman

Телефони:

Ген.секретар 3239-444  
Одговорни уредник 3345-008  
Уредништво 3241-948  
Претплата 3233-088, 3238-611

Телефакс (011) 3231-220, 3345-527

E-mail: casopis@srrs.rs

Војвођанска банка А.Д. 325-9500600029021-93

Центробанка А.Д. 145-3232-76

Copyright © 1956, Савез РР Србије

Прештампавање објављених текстова

није дозвољено без одобрења

издавача и навођења извора.

Текст не може бити репродукован

снимањем, фотокопирањем,

електронски или на други начин, без

претходне сагласности издавача

## Садржај

### ПРЕГЛЕДНИ ЧЛАНЦИ

Проф. др Јелена ПОЉАШЕВИЋ

Извештавање о нефинансијској имовини  
јавног сектора, у складу са МРС ЈС и  
актуелном законском регулативом  
у Републици Србији ..... 3

др Рада СТОЈАНОВИЋ

Унапређење информација о  
финансијским перформансама  
смерницама новог стандарда МСФИ 18..... 33

Проф. др Златко СТЕФАНОВИЋ

Државна помоћ, донације и хуманитарна  
помоћ у финансијским извештајима  
усклађеним са МРС ЈС на готовинској  
основи рачуноводства ..... 59

Зоран КИЛИБАРДА

Примена МРС ЈС према  
готовинској основи рачуноводства  
у Републици Србији ..... 88

Упутство ауторима ..... 131



УДК 336.148(497.11)

33.012.1

Прегледни рад

*Проф. др Јелена  
ПОЉАШЕВИЋ\**

## **Извештавање о нефинансијској имовини јавног сектора, у складу са МРС ЈС и актуелном законском регулативом у Републици Србији**

### **Резиме**

*Нефинансијска имовина има доминантан удео у вредности укупне имовине корисника буџетских средстава. МРС ЈС упућују да су то средства која извештајни ентитет контролише као резултат прошлих догађаја од којих се очекују будући приливи економских користи или услужни потенцијал. У циљу транспарентности пословања ентитета јавног сектора, затим контроле начина употребе средстава поверених менаџменту јавног сектора, као и доношења квалитетнијих пословних одлука, неопходно је признавање свеукупних средстава јавног сектора у оквиру којих и нефинансијске имовине. Овај облик имовине укључује некретнине, опрему, драгоцености, земљиште и природна богатства, шуме, воде, и нематеријалну имовину, као стална средства и залихе у виду робних резерви, залихе производње, робе за даљу продју, ситан инвентар и залихе потрошног материјала као обртна средства.*

*Овим радом указује се на идентификовање нефинансијске имовине у јавном сектору, затим начин њеног признавања и вредновања, као и начин исказивања у финансијским извештајима и обелодањивања у*

*\*) Проф. др Јелена Пољашевић, редовни професор, Економски факултет, Бања Лука, email: jelena\_poljasevic@yahoo.com*

напоменама уз финансијске извештаје ентитета јавног сектора у Републици Србији.

**Кључне речи:** нефинансијска имовина, МРС ЈС, готовинска основа, јавни интерес, транспарентност.

## Увод

Република Србија се Програмом реформе управљања јавним финансијама 2021-2025. определила за међународну регулативу као нормативну основу за извештавање у јавном сектору тако да се финансијски извештаји за 2024. годину презентују у складу са Међународним рачуноводственим стандардима за јавни сектор (МРС ЈС) на готовинској основи рачуноводства, док се до 2034. године планира прелазак на обрачунску основу рачуноводства, односно потпуну имплементацију Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор (*International Public Sector Accounting Standards — IPSAS*)<sup>1</sup>.

Готовинска основа рачуноводства подразумева извештавање о готовинским токовима (приливима и одливима) и стању готовине и еквивалената готовине на почетку и крају обрачунског периода. Међутим, рачуноводствени систем корисника јавних средстава у Републици Србији креиран је тако да се, поред готовине, воде евиденције и о другим врстама имовине, те да се презентује биланс стања као преглед имовине, капитала и обавеза на одређени дан.

Међународни рачуноводствени стандард за јавни сектор: Финансијско извештавање према готовинској основи рачуноводства, такође, подстиче земље да уколико поседују информације о материјалној имовини, да их обелодане у напоменама уз финансијске извештаје не прописујући њи облик обелодањивања.

У овом раду пажња ће бити посвећена нефинансијској имовини, њеном признавању и вредновању према прописима који се примењују у Републици Србији, као и изазовима и недоумицима које постоје везано за ову имовину.

---

1) Извор: План унапређења рачуноводства у јавном сектору у Републици Србији – сајт Управе за трезор, линк:  
<https://www.trezor.gov.rs/files/documents/regulations/ostala%20dokumenta/Reforma%20ra%20%8Dunovodstva/Plan%20unapre%20%91enja%20ra%20%8Dunovodstva%20u%20javnom%20sektoru%20u%20Republici%20Srbiji.pdf>

## **1. Дефинисање имовине**

Средства којима располажу ентитети јавног сектора значајна су по износу и претежно финансирана порезима, доприносима и другим накнадама које су убирају од становништва и приватног сектора. Јавни менаџмент има обавезу доброг управљања средствима која су му поверена. Дужност управљања имовином укључује ефикасно стицање, употребу, заштиту, одржавање и располагање имовином у складу са циљевима ентитета и у оквиру његове надлежности. Одговорност за средства, као и оцену њиховог ефикасног управљања установљава се само ако су та средства призната у финансијским извештајима.

Признавање средстава значи идентификовање постојања средстава, што омогућава утврђивање текућих трошкова, као што су амортизација и одржавање, поседовање и управљање средствима. Да би се средства признала у билансу стања захтева се да ентитет јавног сектора успостави доследан процес идентификације свих средстава, утврди власништво и утврди њихову вредност.

Боља информисаност о средствима омогућава доношење квалитетнијих одлука у вези са одржавањем, продајом вишка средстава и заменом средстава. Информације о овим трошковима су потребне да би се измерили укупни трошкови пружених производа и услуга. Менаџерима ове информације служе да би одредили које производе и услуге да пружају, као и да одреде најефикаснији начин да то учине. Ове одлуке су нарочито значајне за већину материјалних средстава, као што су инфраструктурна средства, чија замена доводи до значајног финансијског напрезања ентитета. Потребно је располагати информацијама како о укупним тако и о појединачним средствима. Информација о укупним средствима показује колико је уложено у средства ентитета.

Признавање целокупних средстава, поред утицаја на финансијски положај извештајног ентитета, у условима примене пуне обрачунске основе, има директан утицај и на финансијску успешност, будући да долази до увођења нових категорија, као што су амортизација, капитални добитак/губитак, ревалоризација и умањење вредности средстава. Поред тога, обезбеђују се информације које омогућавају низ анализа, као што су израчунавање цене коштања добара и услуга, оцена и компарација програма и пројеката, оцена економичности и ефикасности ентитета при обављању њихових активности и сл.

Непризнавање свих средстава која се контролишу оставља простор за манипулацију и смањује транспарентност пословања државе. На пример, уколико ентитет не признаје сва средства, долази до искривљене слике финансијског резултата; прилив од продаје средстава сматра се приходом у бруто износу; расходовање, штете и губитак вредности средстава се не приказује јер средства нису призната у билансу; и сл.

Први корак ка признавању средства у билансу стања појединачног ентитета је утврђивање да ли издатак задовољава дефиницију средства. Према међународним рачуноводственим стандардима за профитне ентитете, средства се дефинишу као ресурси које контролише ентитет као резултат прошлих догађаја од којих се очекује прилив будућих економских користи. Ова дефиниција средстава претрпела је одређене измене да би била применљива на средства у државним ентитетима. Први разлог лежи у чињеници да се средства у овим ентитетима често држе из других разлога, а не ради очекиваних будућих економских користи. Пример су историјска места, паркови, шуме, музеји, библиотеке, споменици и сл. Друго, многе земље користе и даље буџетски приступ, према којем се првенствено траже информације о набавци имовине, а у другом плану су информације о њеној вредности и годишњој амортизацији. Буџетски приступ информацијама задовољава само неке управљачке циљеве који се разликују од циљева реформисаног државног рачуноводства. Треће, државни ентитети понекад имају овлашћење за располагање одређеном имовином која није евидентирана, што често доводи до низа проблема који се односе на признавање и вредновање ове имовине.

Међународна федерација рачуновођа (*International Federation of Accountants* - IFAC) је, уважавајући специфичности средстава у јавним ентитетима, проширила постојећу дефиницију, додајући термин „сервисни - услужни потенцијал“ и замењујући реч „предузеће“ са „ентитет“, тако да **дефиниција средстава у МРС ЈС гласи:**

*Средства су ресурси које ентитет контролише као резултат прошлих догађаја, од којих ентитет очекује да ће остварити будући прилив економских користи или услужног потенцијала.*

### **1.1. Користи које генерише средство као ресурс**

Када говоримо о томе да су средства ресурси, мислимо на економски аспект ресурса. По дефиницији, економски ресурс је нешто што има вредност. Да би ресурс имао вредност као економско добро, мора постојати одређено ограничење везано за његово

коришћење. Средства која су свима бесплатно доступна, као што је, на пример, ваздух, природни извор воде и слично, јесу ресурси али нису економски. Надаље, ресурси доводе до генерисања будућих користи у ентитет или генерисања услуга које ће се пружити. Нека средства садрже право на различите користи, нпр. право употребе средства при пружању услуга; право конвертовања у готовину и корист од пораста вредности; право притицања готовинских токова од употребе и др. Средство се може признати као такво уколико доводи до прилива користи у ентитет. У ентитетима профитног сектора користима се сматрају само економске користи које представљају прилив готовине и готовинских еквивалената. Међутим, будући да генерисање готовине и остварење профита нису циљеви ентитета јавног сектора, поред појма „економска корист“ уводи се и појам „сервисни потенцијал“. Средство садржи сервисни потенцијал уколико његова употреба доводи до притицања користи у сам извештајни ентитет или његовим корисницима у складу са утврђеним циљем ентитета. Ентитет преноси добра или услуге који су ретки у поређењу са тражњом за њима и, због тога што добра и услуге имају вредност за ентитет у унапређењу његових циљева, сервисни потенцијал садржан у средствима може бити облик економске користи. Средства у јавном сектору која садрже сервисни потенцијал могу укључити рекреационе, транспортне, наследне, друштвене, одбрамбене, социјалне и административне структуре и ставке. Оваква средства обично држе владини ентитети за пружање услуга или добара, често за општу јавну потрошњу у областима где нема тржишне конкуренције.

**Постоји три врсте користи које генеришу средства у јавном сектору:**

- сервисни потенцијал;
- нето готовински токови (или смањење готовинских одлива); и
- безусловно право прилива ресурса.

Сервисни потенцијал дефинише се као капацитет средства да настави да пружа услуге или добра у складу са циљем ентитета.  
**Сервисни потенцијал и сервисни капацитет укључују следеће:**

- капацитет пружања добара или услуга које служе за задовољење потреба корисника;
- остварење циљева ентитета, али без директног генерисања нето готовинских прилива;
- капацитет ентитета да пружи услуге или постигне циљеве, омогућавајући му да оствари своју мисију; и



- способност да се директно или индиректно приликом пружања услуга или добара остваре потребе или жеље идентификованих корисника и да се унапреде циљеви ентитета.

**Нето готовински приливи или смањење нето готовинских одлива могу проистећи из:**

- употребе средства у производњи и продаји производа и услуга;
- директне размене средства за готовину и друге ресурсе;
- употребе средства са циљем задовољења обавеза;
- расподеле средства власницима, или
- држања готовине са циљем куповине других ресурса.

Безусловно право прилива ресурса у ентитет у будућности проистиче из уговора, споразума или права по основу закона, као што је право наплате потраживања, право убирања пореза и сл. Код државних ентитета, треба имати на уму да неекономске користи не притичу у извештајни ентитет, него грађанима и осталим корисницима.

## **1.2. Контрола над средством**

Основни захтев да би средство било признато у билансу извештајног ентитета јесте постојање контроле над тим средством. Контрола над средством се обично повезује са поседовањем користи од средства. Основни начин приступа користи које пружа средство јесте кроз законско власништво над ресурсом. Према томе, бити титулар својине значи имати сва економска права и контролу над средствима. Економско власништво подразумева постојање користи и ризика, где ентитет има право приступа користима, али и сноси ризике које власништво над средством уобичајено носи.

Међутим, одређивање постојања контроле у јавном сектору много је теже јер се јављају различити облици власништва. Према Јуну Палоту (Елементи теоријског оквира за рачуноводство у јавном сектору), **власништво се може раздвојити на три врсте економских права:**

- право управљања значи право да се средством управља и да се доносе одлуке о његовој употреби;
- право уживања својине, што значи право на уживање у економским користима и
- право на продају, односно пренос имовине (уништење може бити додато као четврто право).

За велики број јавних добара, владина права су обично лимитирана на право управљања. На пример, влада је власник паркова и спортских терена и има право (обавезу) да их одржава. Са друге стране, влада не ужива у користима од ове имовине него грађани, нити је влади дозвољено да пренесе или уништи имовину. Наравно, у дугом временском периоду влада може донети одлуку да се приватизује и прода ова имовина и у том тренутку недостајуће врсте права доводе до пуног власништва. Међутим, у овом тренутку ентитет има само право управљања које се узима у обзир. Бити власник, али немати друга економска права (уживања, отуђења, уништења) указује на неперфектно власништво и ова средства, према неким ауторима, треба класификовати као друштвена (јавна) добра. Слично решење може се наћи и у америчким стандардима за јавни сектор, где је направљена разлика између капиталних средстава која се контролишу у смислу „власништва“ или „управљања“. Прва средства су она која се користе при пружању услуга, док су друга средства она која немају алтернативну употребу, као што су војна средства, наследна, као и земљиште које не служи за пружање услуга, као што су национални паркови, шуме и сл.

Контролом се може сматрати и способност ентитета да осигура да користи од ресурса притичу ентитету, а не другим лицима. Уопштено, **влада и други ентитети јавног сектора, контролишући средство, имају способност да одреде да ли да:**

- (а) директно користе сервисни потенцијал у пружању услуга грађанима;
- (б) размене садашњи сервисни потенцијал за друго средство, као што је готовина; или
- (ц) ангажују средство на било који други начин како би стекли корист.

За средства која користе грађани контролу имају државни ентитети ако поседују способност да контролишу приступ текућем сервисном потенцијалу који је садржан у средству, као што је одређивање нивоа услуга које ће средство пружити. Ентитет има контролу над користима садржаним у једном средству уколико забраном, ограничењем, или на неки други начин контролише приступ наведеним користима. Тако се, на пример, природни ресурси идентификују као средство јер влада може да ограничи њихову употребу.

## 2. Дефинисање нефинансијске имовине

Међународни рачуноводствени стандарди (ни они који се примјењују у јавном, нити у приватном сектору) **нигде не дефинишу нефинансијску имовину**. Према наведеним стандардима, имовина подразумева сталну и обртну имовину чиме се прави разлика између имовине која у току једног пословног циклуса, односно једне године, циркулише, и остале имовине која се користи у дужем временском периоду. Према МРС ЈС 1 – *Презентација финансијских извештаја*, **обртна имовина представља имовину која испуњава неки од следећих критеријума:**

- (а) очекује се да ће бити реализована, или се држи за трговање или потрошњу, у току уобичајеног пословног циклуса ентитета;
- (б) држи се првенствено за трговање;
- (ц) очекује се да ће бити реализована у року од дванаест месеци после извештајног периода или
- (д) ради се о готовини или о готовинском еквиваленту, осим када је ограничена његова размена или коришћење за измирење обавезе током најмање дванаест месеци после извештајног периода.

**Сва остала имовина класификује се као стална имовина.** У овом Стандарду користи се термин “стална” да би се обухватила материјална, нематеријална и финансијска средства. Надаље, у сврху поделе имовине на обртну и сталну потребно је утврдити пословни циклус извештајног ентитета. Стандард наводи да када се уобичајени пословни циклус ентитета не може јасно утврдити, претпоставља се да траје дванаест месеци.

Међутим, **како корисници јавних средстава своје финансијске извештаје треба да презентују не само у складу са МРС ЈС него и статистичким стандардима као што је Статистика владиних финансија (GFS), у приручнику GFS 2014 средства су управо класификована као финансијска и нефинансијска.** За сва финансијска средства наводи се да увек доводе до настанка обавеза. Последично, нефинансијска средства се дефинишу као сва економска средства која нису финансијска. Нефинансијска имовина се даље дели на произведену нефинансијску имовину (фиксна средства, залихе и драгоцености) и ону која није произведена (земљиште, минерални и енергетски ресурси, друга природна имовина и нематеријална непроизведена имовина).

Подела имовине на нефинансијску и финансијску важна је због утицаја прилива и одлива везаних за ову имовину на буџет.

Нефинансијска имовина користи се за пружање јавних услуга те примања и издаци везани за ову имовину утичу на буџетски суфицит/дефицит. Са друге стране, финансијска имовина утиче на нето финансирање, односно представља имовину која је настала улагањем новца и поново ће се конвертовати у новац.

### **3. Право јавне својине, право располагања и управљање нефинансијском имовином у јавној својини**

Признавање целокупне имовине којом располаже јавни сектор основни је предуслов ефикасног и ефективног управљања овом имовином. Уколико имовина није евидентирана, недостају подаци о улагању у ову имовину, начин њеног коришћења, као ни трошкови и приходи везани за ову имовину. Са друге стране, неадекватно вредновање ове имовине такође онемогућава доношење одлука које би довеле до максимизовања користи од ове имовине.

**Први проблем са којим се сусрећу ентитети јавног сектора је утврђивање имовине која треба да буде евидентирана код појединих корисника јавних средстава.** Као што је наведено у претходном наслову, према МРС ЈС, средство се дефинише као ресурс који извештајни ентитет контролише и од којег остварује приливе. Према *Концептуалном оквиру за финансијско извештавање*, да би извештајни ентитет имао контролу он може да има право власништва над средством, приступ његовим ресурсима, извршно право над имовином, те право коришћења средства како би остварио своје циљеве. У овом погледу **разликује се правно и економско гледиште права над имовином.** Док се правно гледано имовина сматра имовином извештајног ентитета, ако је извештајни ентитет титулар својине, са економске тачке гледишта имовина се признаје у пословним књигама извештајног ентитета у ком се остварују користи од имовине и у ком се контролише употреба те имовине.

**Услед сложене структуре јавног сектора, односно постојања неколико нивоа власти, као и јавних предузећа у власништву како републичке тако и локалне власти, некада је тешко утврдити који извештајни ентитет треба да презентује имовину у својим пословним књигама.** Посматрајући консолидовани биланс стања на нивоу једне државе, небитно је у којим појединачним извештајима се имовина налази. Међутим, како се управљање имовином врши на нижим ниовима власти, доносиоци одлука морају располагати адекватним и правовременим информацијама:

- која имовина им је на располагању,
- колика је њена вредност,
- колико је новца потребно за њено одржавање и унапређење,
- да ли је економски оправдано користити или продати имовину, и слично.

*Законом о јавној својини* ("Сл. гласник РС", бр. 72/2011, 88/2013, 105/2014, 104/2016 - др. закон, 108/2016, 113/2017, 95/2018 и 153/2020) дефинисано је да ствари у јавној својини које користе органи и организације Републике Србије, аутономне покрајине и јединице локалне самоуправе, у смислу овог закона, чине непокретне и покретне ствари и друга имовинска права, која служе за остваривање њихових права и дужности.

Овај закон прави разлику између права својине и права коришћења. Као носиоци права својине утврђени су Република Србија, аутономна покрајина и општина, односно град. Градска општина има право коришћења ствари које су у својини града, чак и када градска општина прибави наведене ствари. Изузетно, статутом града може се предвидети да градска општина има право јавне својине над стварима неопходним за рад органа и организација градске општине.

Наведени носиоци права јавне својине, непокретне и покретне ствари могу давати на коришћење или у закуп другим организацијама, установама или агенцијама, али исто тако и јавним предузећима.

Носиоци права коришћења имају право да ствари држе и да их користе у складу са природом и наменом тих ствари, да је дају на коришћење другом носиоцу права коришћења или у закуп и да њом управљају у складу са овим и другим законом. У овом закону даље се наводи да носиоци права коришћења и јавна предузећа управљају покретним и непокретним стварима у јавној својини које користе. Управљање стварима у јавној својини обухвата њихово одржавање, обнављање и унапређивање, као и извршавање законских и других обавеза у вези са тим стварима, ако за одређени случај права коришћења, односно коришћења законом није нешто друго прописано.

Иако овај закон прави јасну разлику између носиоца права својине и носиоца права коришћења, имајући у виду дефиницију имовине у складу са МРС ЈС, нефинансијска имовина која представља ствари у јавној својини, треба да се презентује у билансу стања оног извештајног ентитета који има користи и контролу над наведеном имовином. Што се тиче користи, недвосмислено корист

од нефинансијске имовине има корисник јавних средстава који наведену имовину користи при обављању својих дужности. Истовремено, користећи ту имовину, јавни менаџери (руководиоци корисника јавних средстава) треба да буду одговорни за ефикасно управљање овом имовином, њено одржавање и унапређење. Други критеријум признавања имовине, контрола над имовином, подразумева да се онемогући коришћење ове имовине од других страна којима ова имовине није намењена за коришћење, али исто тако и омогући контролисање употребе имовине. *Законом о јавном својини* прописује се да корисници права коришћења немају право отуђења јавне својине, што не представља ограничење контроле. Међутим, исто тако се наводи да корисници права својине могу, имовину која је дата једном кориснику јавних средстава, дати другом кориснику јавних средстава под одређеним условима. Наведена одредба може указивати на ограничење контроле над имовином датом на коришћење.

Само опредељење Републике Србије да у наредном периоду усвоји обрачунску основу извештавања захтеваће усвајање рачуноводствених политика везаних за нефинансијску имовину која ће пружати све информације потребне за оцену одговорности и корисности управљања јавном имовином, те је потребно већ сада одредити кориснике извештавања о појединим врстама имовине.

#### **4. Признавање и вредновање средстава**

Чињеница да ставка задовољава дефиницију средства не значи да ће доћи до њеног признавања; потребно је да се ставка може и поуздано вредновати. Вредновање средстава је процес утврђивања новчаног износа по којем ће се средства приказати у финансијским извештајима. Вредност по којој ће се признати средства и обавезе утицаће на износ прихода и расхода, па је због тога избор основе вредновања важан не само за биланс стања, него директно утиче и на информације у другим извештајима.

У јавном сектору, проблем вредновања елемената биланса стања проистиче из постојања низа средстава којима се не тргује на активном тржишту, која су јединствена и ретка, чија набавна вредност се не може поуздано утврдити јер су набављена у време пре успостављања регистра и обрачунске основе рачуноводства. При избору најбоље основе вредновања, неопходно је узети у обзир циљеве финансијског извештавања: пружање информација за оцену одговорности и доношење одлука.

Основе вредновања могу се заснивати на улазним или излазним вредностима. За средства, на пример, улазна вредност одражава трошкове набавке, а излазна вредност представља трошкове продаје. Није могуће одабрати једну основу вредновања за финансијске извештаје која ће максимизовати квалитативне карактеристике финансијских информација како би се на најбољи начин задовољили циљеви извештавања. **Рачуноводствена теорија и пракса су за вредновање средстава утврдиле неколико основа за вредновање:**

- набавна вредност (историјски трошак),
- тржишна вредност,
- вредност поновне набавке (текући трошак),
- нето продајна вредност,
- вредност у употреби.

С временског аспекта, набавна вредност заснива се на историјским подацима, методе вредности поновне набавке, тржишне вредности и нето продајне вредности заснивају се на садашњим подацима, а метода вредности на употреби на очекиваним будућим вредностима.

Применом историјског трошка, средства се почетно признају по набавној вредности. Ова вредност се у наредним периодима алоцира на трошкове током корисног века трајања средства како се сервисни потенцијал и економске користи садржане у овим средствима троше. Основна карактеристика набавне вредности је да након почетног признавања вредности средства не узима у обзир промене у ценама. Смањење почетно признате вредности средства кроз, на пример, амортизацију, омогућава да ова основа вредновања пружа информације о ресурсима који су расположиви за будуће пружање услуга. Према овој основи вредновања, износ средства може бити умањен за износ обезвређења. Обезвређење представља износ за који је сервисни потенцијал или економска корист коју пружа средство умањена због промене у економским условима, за разлику од њихове потрошње. Обрнуто, вредност средства може и да се повећа кроз додатно улагање и унапређење средства. Међутим, повећање вредности средства кроз раст тржишних цена према овој основи не може се видети.

**Када посматрамо ову основу вредновања са становишта задовољења квалитативних карактеристика, историјски трошак је поуздана основа, разумљива и благовремено доступна.** Набавна вредност као основа вредновања користи се за средства која ентитет стиче у реципрочној трансакцији. **Међутим,** у ентитетима

**јавног сектора проблем вредновања јавља се у ситуацијама када се имовина први пут признаје у књигама у периоду кад државни ентитети прелазе на обрачунску основу, када су средства стечена путем донације, изграђена или размењена за друга средства.**

Уобичајено се средства, набављена путем донације, размењена или она која су купљена али нису била укњижена, признају по тржишној вредности. Према МРС ЈС, тржишна вредност се дефинише као износ за који се средство може разменити између вољних и добро обавештених страна у независној трансакцији. Углавном, тржишна вредност пружа корисне информације јер на објективан начин одражава вредност средства. Основни недостатак ове основе вредновања је да за већину средстава која се сусрећу у ентитетима јавног сектора некада није могуће утврдити тржишну вредност јер не постоји тржиште за такву имовину.

За средства која се први пут признају у књигама ентитета, а која су набављена и користе се већ дуги низ година и чија се тржишна вредност не може поуздано утврдити, препоручује се коришћење вредности поновне набавке или изградње (трошкови замене). Наведена основа подразумева утврђивање колико би коштало средство да се поново набавља или изграђује, умањено за амортизацију која одржава тренутни степен истрошености средства.

Нето продајна цена је износ који извештајни ентитет може добити од продаје средства на извештајни датум након умањења за трошкове продаје. Ова основа је применљива у ситуацијама када ентитет не може више да користи средство за пружање услуга него жели да га прода.

Вредност у употреби представља садашњу вредност на извештајни датум преосталог сервисног потенцијала или економских користи средства ако наставља да се користи умањена за издатке који у истом периоду настају по основу коришћења средства, и нето износа који ће ентитет примити од продаје средства на крају његовог корисног века. Употребна вредност је специфична вредност за ентитет, која одражава износ који се може остварити употребом и продајом средства. Ова основа вредновања је прихватљива основа за процену обезвређења јер се користи у одређивању надокнадивог износа средства или групе средстава.

Избор основе вредновања зависи од мере у којој изабрана основа доприноси циљевима финансијског извештавања и задовољава квалитативне карактеристике. Да ли ће ентитет користити методу поновне набавке, нето продајну вредност или метод нето садашње



вредности зависи од расположивости информација, могућности примене поједине методе, од тога да ли средство генерише или не генерише готовину, да ли постоји активно тржиште за иста или слична средства, и друго.

У ентитетима јавног сектора, доминантан део укупних средстава чине стална средства, у оквиру којих се налази знатан део оних за које не постоји активно тржиште те им је тешко одредити фер вредност. У ову групу средстава убрајају се средства примљена путем донација, средства која су ентитети сами изградили, али не постоји информација о њиховој вредности или њихова приказана вредност није објективна, те средства која ентитети јавног сектора поседују у природном облику, као што су рудници, вода, шуме и сл. Уколико неко од ових средстава генерише готовину, вредност се може утврдити на основу садашње вредности будућих готовинских токова. Међутим, за средства која ентитету служе као сервисни потенцијал проблем утврђивања вредности је изражен. То је управо разлог због ког велики број земаља оваква средства није укњижио. У литератури постоје неусаглашена мишљења при одређивању вредности ове имовине: од мишљења да ову имовину треба приказати у напоменама, до тога да јој треба дати симболичну вредност од једне новчане јединице и приказати је у билансу стања само у сврху признавања њеног постојања.

Следећа неусаглашена мишљења односе се на рачуноводствени третман ревалоризације сталних материјалних средстава, односно како одредити да ли је дошло до повећања вредности или обезвређења поједине имовине ако за њу не постоји активно тржиште. Неке земље, као што су Немачка и Јапан, не дозвољавају ревалоризацију средстава у државним, али ни у профитним ентитетима. Уколико је ревалоризација дозвољена, поставља се питање учесталости (годишње или само када фер вредност одступа од књиговодствене вредности) услова и метода ревалоризације.

## **5. Евидентирање нефинансијске имовине у складу са важећим прописима у Републици Србији**

Евидентирање нефинансијске имовине код корисника буџета у Републици Србији регулисано је путем неколико прописа. *Уредбом о буџетском рачуноводству* ("Сл. гласник РС", бр. 125/2003, 12/2006 и 27/2020) утврђује се да *непокретности, опрему и остала основна средства, корисници буџетских средстава, организације обавезног социјалног осигурања и корисници средстава Републичког фонда за*

*здравствено осигурање у својим пословним књигама евидентирају према **набавној вредности** умањеној за исправку вредности по основу амортизације.*

Према Правилнику о стандардном класификационом оквиру и контном плану за буџетски систем („Службени гласник РС“, бр. 16/16, 49/16, 107/16, 46/17, 114/17, 20/18, 36/18, 93/18, 104/18, 14/19, 33/19, 68/19, 84/19, 151/20, 19/21, 66/21, 130/21, 144/22, 26/23, 83/23 и 118/23) нефинансијска имовина се евидентира на класи 0, док се издаци за нефинансијску имовину евидентирају на класи 5, односно примици од нефинансијске имовине на класи 8.

Класа 000000 - Нефинансијска имовина садржи категорије: 010000 - Нефинансијска имовина у сталним средствима и 020000 - Нефинансијска имовина у залихама.

У категорији 010000 - Нефинансијска имовина у сталним средствима, стицање имовине исказује се задужењем одговарајућих субаналитичких конта, а у корист синтетичког конта 311100 - Нефинансијска имовина у сталним средствима. Истовремено се задужују одговарајућа субаналитичка конта, у оквиру класе 500000 - Издаци за нефинансијску имовину, а у корист одговарајућих субаналитичких конта, добављача у земљи и иностранству, у оквиру класе 200000 - Обавезе, ако се стицање остварује набавком из текућих прихода и примања. За износ набавке нефинансијске имовине у сталним средствима која се финансира из примања од задуживања књижи се и задужење субаналитичког конта 311311 - Исправка вредности сопствених извора нефинансијске имовине, у сталним средствима, за набавке из кредита, уз одобрење - корекцију аналитичког конта 321120 - Вишак или мањак прихода и примања, осим у случају књижења по основу збирних извештаја, које нема утицаја на резултат. Приликом отплате кредита, из којег је финансирана набавка нефинансијске имовине, задужује се конто 311611 - Утрошена средства текућих прихода и примања од продаје нефинансијске имовине за отплату обавеза по кредитима уз одобрење субаналитичког конта 311311 - Исправка вредности сопствених извора нефинансијске имовине, у сталним средствима, за набавке из кредита.

На посебним субаналитичким контима, у оквиру сваког синтетичког конта претходно наведених група, прописана су конта на којима се евидентирају: промене добити које су резултат промене вредности и друге промене у обиму, уз одобрење одговарајућих субаналитичких конта у оквиру синтетичког конта 331100 - Добити које су резултат промене вредности и синтетичког конта 341100 -

Друге промене у обиму, као и исправка вредности по основу обрачунате амортизације и обрачунате употребе.

Све промене које су евидентирание као резултат добити у вредности и добити у обиму нефинансијске имовине у току текуће године, при отварању почетног стања наредне године, преносе се на одговарајућа субаналитичка конта имовине у категорији 010000 - Нефинансијска имовина у сталним средствима и одговарајућа субаналитичка конта у оквиру синтетичког конта 311100 - Нефинансијска имовина у сталним средствима.

Промене на нефинансијској имовини које су резултат промене вредности и обима нису под утицајем одлука који доноси јавни менаџмент, те не представљају приходе или расходе. Такође, ове промене се не приказују преко класе 5 и класе 8 јер не утичу на буџет. Када се говори о промени вредности на овој имовини, она је резултат промена на тржишту, што је ван утицаја доносиоца одлука. Управо из тих разлога ова промена се одражава директно преко класе 3. Промене у обиму углавном се односе на промене у количини имовине коју извештајни ентитет поседује а које су последица укњижавања имовине која до сада није била у пословним књигама извештајног ентитета, проналаска нових нематеријалних средстава, и слично. Пошто промене обима нису резултат набавке имовине, ни овај пословни догађај се не обухвата преко класе 5.

Синтетички конто 811100 - Примања од продаје непокретности, садржи аналитичка конта на којима се књиже примања од продаје непокретности у корист нивоа Републике, примања од продаје непокретности у државној својини које користе органи територијалних аутономија, примања од продаје непокретности у корист нивоа градова, примања од продаје непокретности у корист нивоа општина, примања од продаје непокретности у корист организација за обавезно социјално осигурање и примања од продаје непокретности у покрајинској својини које користе органи територијалних аутономија.

## **6. Исказивање нефинансијске имовине у финансијским извештајима**

*Правилником о начину припреме, састављања и подношења финансијских извештаја за кориснике буџетских средстава, кориснике средстава организација за обавезно социјално осигурање и буџетских фондова („Службени гласник РС”, бр. 18/15, 104/18, 151/20, 8/21, 41/21, 130/21 и 17/22) прописани су обвезници*

извештавања, као и врсте финансијских извештаја које извештајни ентитети сачињавају.

Према овом правилнику, нефинансијска имовина се презентује у три финансијска извештаја: Билансу стања (Образац 1); Извештају о капиталним издацима и примањима (Образац 3); и Извештају о извршењу буџета (Образац 5).

Везано за ове извештаје, директни и индиректни корисници буџетских средстава презентују Биланс стања (Образац 1) и Извештај о извршењу буџета (Образац 5), док директни и индиректни корисници буџетских средстава који своје финансијско пословање обављају преко својих подрачуна, поред наведених, презентују и Извештај о капиталним издацима и примањима (Образац 3).

Са циљем реализације захтева из МРС ЈС и GFS, у билансу стања корисника јавних средстава имовина класификована као нефинансијска и финансијска, а затим у оквиру ове две групе као стална и обртна имовина. Тако се у билансу стања нефинансијска имовина дели на:

	<b>АКТИВА</b>
<b>000000</b>	<b>НЕФИНАНСИЈСКА ИМОВИНА</b>
<b>010000</b>	<b>НЕФИНАНСИЈСКА ИМОВИНА У СТАЛНИМ СРЕДСТВИМА</b>
<b>011000</b>	<b>НЕКРЕТНИНЕ И ОПРЕМА</b>
011100	Зграде и грађевински објекти
011200	Опрема
011300	Остале некретнине и опрема
<b>012000</b>	<b>КУЛТИВИСАНА ИМОВИНА</b>
012100	Култивисана имовина
<b>013000</b>	<b>ДРАГОЦЕНОСТИ</b>
013100	Драгоцености
<b>014000</b>	<b>ПРИРОДНА ИМОВИНА</b>
014100	Земљиште
014200	Подземна блага
014300	Шуме и воде
<b>015000</b>	<b>НЕФИНАНСИЈСКА ИМОВИНА У ПРИПРЕМИ И АВАНСИ</b>
015100	Нефинансијска имовина у припреми
015200	Аванси за нефинансијску имовину

<b>016000</b>	<b>НЕМАТЕРИЈАЛНА ИМОВИНА</b>
016100	Нематеријална имовина
<b>020000</b>	<b>НЕФИНАНСИЈСКА ИМОВИНА У ЗАЛИХАМА</b>
<b>021000</b>	<b>ЗАЛИХЕ</b>
021100	Робне резерве
021200	Залихе производње
021300	Роба за даљу продају
<b>022000</b>	<b>ЗАЛИХЕ СИТНОГ ИНВЕНТАРА И ПОТРОШНОГ МАТЕРИЈАЛА</b>
022100	Залихе ситног инвентара
022200	Залихе потрошног материјала

Наведена класификација нефинансијске имовине у сталним средствима усаглашена је са захтевима GFS-а, који подразумева поделу имовине на произведену и непроизведену.

У Извештају о извршењу буџета, презентују се примања од продаје нефинансијске имовине на класи 8, која се приказују у висини продајне цене ове имовине, док се с друге страна на класи 5 приказују издаци за стицање нефинансијске имовине у износу набавне вредности.

<b>800000</b>	<b>ПРИМАЊА ОД ПРОДАЈЕ НЕФИНАНСИЈСКЕ ИМОВИНЕ</b>
<b>810000</b>	<b>ПРИМАЊА ОД ПРОДАЈЕ ОСНОВНИХ СРЕДСТАВА</b>
<b>811000</b>	<b>ПРИМАЊА ОД ПРОДАЈЕ НЕПОКРЕТНОСТИ</b>
811100	Примања од продаје непокретности
<b>812000</b>	<b>ПРИМАЊА ОД ПРОДАЈЕ ПОКРЕТНЕ ИМОВИНЕ</b>
812100	Примања од продаје покретне имовине
<b>813000</b>	<b>ПРИМАЊА ОД ПРОДАЈЕ ОСТАЛИХ ОСНОВНИХ СРЕДСТАВА</b>
813100	Примања од продаје осталих основних средстава
<b>820000</b>	<b>ПРИМАЊА ОД ПРОДАЈЕ ЗАЛИХА</b>
<b>821000</b>	<b>ПРИМАЊА ОД ПРОДАЈЕ РОБНИХ РЕЗЕРВИ</b>
821100	Примања од продаје робних резерви
<b>822000</b>	<b>ПРИМАЊА ОД ПРОДАЈЕ ЗАЛИХА ПРОИЗВОДЊЕ</b>
822100	Примања од продаје залиха производње
<b>823000</b>	<b>ПРИМАЊА ОД ПРОДАЈЕ РОБЕ ЗА ДАЉУ ПРОДАЈУ</b>
823100	Примања од продаје робе за даљу продају
<b>830000</b>	<b>ПРИМАЊА ОД ПРОДАЈЕ ДРАГОЦЕНОСТИ</b>

<b>831000</b>	ПРИМАЊА ОД ПРОДАЈЕ ДРАГОЦЕНОСТИ
831100	Примања од продаје драгоцености
<b>840000</b>	ПРИМАЊА ОД ПРОДАЈЕ ПРИРОДНЕ ИМОВИНЕ
<b>841000</b>	ПРИМАЊА ОД ПРОДАЈЕ ЗЕМЉИШТА
841100	Примања од продаје земљишта
<b>842000</b>	ПРИМАЊА ОД ПРОДАЈЕ ПОДЗЕМНИХ БЛАГА
842100	Примања од продаје подземних блага
<b>843000</b>	ПРИМАЊА ОД ПРОДАЈЕ ШУМА И ВОДА
843100	Примања од продаје шума и вода

<b>500000</b>	ИЗДАЦИ ЗА НЕФИНАНСИЈСКУ ИМОВИНУ
<b>510000</b>	ОСНОВНА СРЕДСТВА
<b>511000</b>	ЗГРАДЕ И ГРАЂЕВИНСКИ ОБЈЕКТИ
511100	Куповина зграда и објеката
511200	Изградња зграда и објеката
511300	Капитално одржавање зграда и објеката
511400	Пројектно планирање
<b>512000</b>	МАШИНЕ И ОПРЕМА
512100	Опрема за саобраћај
512200	Административна опрема
512300	Опрема за пољопривреду
512400	Опрема за заштиту животне средине
512500	Медицинска и лабораторијска опрема
512600	Опрема за образовање, културу и спорт
512700	Опрема за војску
512800	Опрема за јавну безбедност
512900	Опрема за производњу, моторна, непокретна и немоторна опрема
<b>513000</b>	ОСТАЛЕ НЕКРЕТНИНЕ И ОПРЕМА
513100	Остале некретнине и опрема
<b>514000</b>	КУЛТИВИСАНА ИМОВИНА
514100	Култивисана имовина
<b>515000</b>	НЕМАТЕРИЈАЛНА ИМОВИНА
515100	Нематеријална имовина
<b>520000</b>	ЗАЛИХЕ

<b>521000</b>	<b>РОБНЕ РЕЗЕРВЕ</b>
521100	Робне резерве
<b>522000</b>	<b>ЗАЛИХЕ ПРОИЗВОДЊЕ</b>
522100	Залихе материјала
522200	Залихе недовршене производње
522300	Залихе готових производа
<b>523000</b>	<b>ЗАЛИХЕ РОБЕ ЗА ДАЉУ ПРОДАЈУ</b>
523100	Залихе робе за даљу продају
<b>530000</b>	<b>ДРАГОЦЕНОСТИ</b>
<b>531000</b>	<b>ДРАГОЦЕНОСТИ</b>
531100	Драгоцености
<b>540000</b>	<b>ПРИРОДНА ИМОВИНА</b>
<b>541000</b>	<b>ЗЕМЉИШТЕ</b>
541100	Земљиште
<b>542000</b>	<b>РУДНА БОГАТСТВА</b>
542100	Копови
<b>543000</b>	<b>ШУМЕ И ВОДЕ</b>
543100	<b>Шуме</b>
543200	<b>Воде</b>
<b>550000</b>	<b>НЕФИНАНСИЈСКА ИМОВИНА КОЈА СЕ ФИНАНСИРА ИЗ СРЕДСТАВА ЗА РЕАЛИЗАЦИЈУ НАЦИОНАЛНОГ ИНВЕСТИЦИОНОГ ПЛАНА</b>
<b>551000</b>	<b>НЕФИНАНСИЈСКА ИМОВИНА КОЈА СЕ ФИНАНСИРА ИЗ СРЕДСТАВА ЗА РЕАЛИЗАЦИЈУ НАЦИОНАЛНОГ ИНВЕСТИЦИОНОГ ПЛАНА</b>
551100	Нефинансијска имовина која се финансира из средстава за реализацију националног инвестиционог плана

### **7. Напомене везане за нефинансијску имовину према МРС ЈС**

За добијање потпуних информација о нефинансијској имовини, нису довољни само износи у финансијским извештајима који се презентују у облику образаца, него је потребно обелоданити додатне информације у напоменама уз финансијске извештаје.

Иако у Републици Србији није започела примена МРС ЈС на обрачунској основи рачуноводства, за обелодањивање инфор-

мација о нефинансијској имовини може се користити МРС ЈС 17 – *Некретнине, постројења и опрема.*

**Имајући у виду захтеве овог Стандарда, те информације којима располажу корисници јавних средстава у напоменама би требало обелоданити следеће информације:**

- (а) основе за мерење, коришћене за одређивање бруто књиговодствене вредности.;
- (б) коришћене методе амортизације;
- (ц) корисни век употребе или коришћене стопе амортизације;
- (д) бруто књиговодствену вредност и акумулирану исправку вредности на почетку и на крају тог периода;
- (е) усклађивање књиговодствене вредности на почетку и на крају периода, које показује: повећање услед стицања, повећање услед промена у вредности и обиму, отуђење, амортизацију током извештајног периода и укупну акумулирану амортизацију, и остале промене;
- (ф) период трајања лизинга као и обавезе по основу лизинга за имовину стечену путем изнајмљивања;
- (г) износ отписа за залихе.

**Имајући у виду различита права коришћења нефинансијске имовине, потребно је обелоданити за сваку врсту имовине:**

- (а) постојање ограничења власништва, односно врсту права коју извештајни ентитет има над овом имовином;
- (б) постојање заложног права над имовином;
- (в) износ уговорених обавеза за стицање имовине;
- (г) остале информације битне за разумевање стања и вредности ове имовине.

## **8. Специфични облици имовине код корисника јавних средстава**

Иако би сву имовину у јавном сектору која испуњава критеријуме признавања требало приказати у финансијским извештајима, то се често не чини. Разлози за то могу бити:

- „прагматични, као што је прогресивни раст броја скупина имовине изнад броја прикладног за исказивање у финансијским извештајима;



- критеријуми признавања, посебно незадовољавање критеријума који се односе на прихватљиве методе вредновања;
- политика признавања, према којој се неке скупине имовине не објављују“.

У државним ентитетима најчешће се јавља проблем признавања одређених врста капиталне имовине која је специфична за ове ентитете. То су, пре свега, инфраструктурна, наследна и поједини облици нематеријалних средстава. Како се ради о средствима велике вредности, њихово правилно вредновање директно утиче на исказани финансијски положај извештајних ентитета.

### **8.1. Инфраструктурна средства**

Инфраструктурна средства испуњавају дефиницију некретнина, постројења и опреме и дефинишу се као непромењена физичка средства која путем успостављених мрежа олакшавају испоруку производа и услуга.

Инфраструктурна средства односе се на следеће категорије средстава:

- путеви, тротоари, мостови, канали, пешачке стазе;
- канализациони системи;
- водоводне мреже;
- одводни системи;
- погони за контролу поплава;
- комуникационе мреже;
- рекреативни системи и сл.

Инфраструктурна средства имају следеће карактеристике:

- "део су шире мреже, односно потпуна функционалност им је детерминисана повезивањем на ширу мрежу;
- намена им је искључива и непроменљива у смислу алтернативног коришћења,
- дугорочност – због које је врло тешко предвидети корисни век трајања те имовине, посебно ако је за неке од облика инфраструктурне имовине предвиђен континуирани систем одржавања,
- компоненте ове имовине периодично су заменљиве новим компонентама, стога је оправдано понекад одвојено пратити

компоненте јер имају битно различит корисни век трајања, као нпр. горњи асфалтни слој или горњи део железничких пруга,

- непреносива је, тј. фиксирана је за одређену локацију”.

За кориснике финансијских извештаја врло је значајна и сама економска вредност те имовине, а у својству корисника инфраструктурних садржаја значајан је и потенцијал услуга који је садржан у тој имовини.

Инфраструктурна имовина задовољава критеријуме дефиниције имовине јер је и остварење будућих економских користи од те имовине неоспорно, као што је и коришћење услужних потенцијала оправдано очекивано. Због специфичности ове имовине, њено објективно вредновање често је врло сложено, било да се вреднује по набавној вредности или се вреднује по вредности на неактивном тржишту. Будући да су ова средства економски и финансијски значајна, држава има одговорност за управљање овим средствима. Непрекидно улагање у ова средства пресудно је за економски и социјални живот; набавка, држање и замена инфраструктурних средстава су од виталне дужности ентитета јавног сектора који треба да буде одговоран за управљање перформансама.

Укупни трошкови инфраструктурних објеката веома су високи; признавање и мерење вредности ових средстава и периодична потрошња обухватају велике износе и обухватају највеће обавезе ентитета јавног сектора и оних који то финансирају путем пореза и финансирања. Због тога су изградња и замена инфраструктурних средстава предмет политичких одлука и имају велике финансијске консеквенце.

## **8.2. Наследна средства**

Државни ентитети се често сусрећу са обавезом надзирања ресурса културе, као што су уметничка дела, историјски документи, објекти под заштитом и сл. Ова средства се једним именом називају наследна средства.

Појам „наследна средства” упућује на фиксну имовину коју држава намерава да чува неодређено (трајно) време јер поседује карактеристике историјске јединствености, културне, научне, техничке, геофизичке или природне знаменитости. Основни циљ ентитета који поседују и управљају наследним средствима јесте допринос знању и култури друштва. Заједничка особина већине ових средстава је да се она не могу заменити ни обновити. Ова средства се обично не чувају да би остварила новчане приливе у

ентитет, а такође могу постојати законске забране или сметње за њихово коришћење у те сврхе. Ентитет који поседује ова средства не може да их отуђи без пристанка надлежних органа.

**Облици наследне имовине који се најчешће јављају су:**

- уметничка дела, антиквитети, биолошки или минерални примерци, који се обично држе као колекције у музејима и галеријама; њихова наследна вредност може бити везана за историјске или културне догађаје; нека од ових средстава могу бити изложена јавности, док друга могу служити за истраживања;
- колекције ретких књига, рукописи, или други материјал чуван у библиотекама због њихове историјске или културне вредности;
- историјски споменици;
- историјске зграде које имају јединствене архитектонске карактеристике или значајну историјску вредност;
- елементи природних пејзажа и обала и сл.

**Економска обележја ових средстава која је чине неуобичајеном у вредновању и презентовању су:**

- немеродавност тржишта у одређивању економских користи које поседује;
- законска и друга ограничења у тржишној валоризацији саме имовине (није расположива за продају);
- везана је искључиво за одређени локалитет;
- старењем и физичким „пропадањем” постаје све вреднија, и
- корисни век употребе није могуће поуздано проценити.

Наследна средства служе за остваривање сврхе постојања одређених ентитета као што су музеји, галерије и сл. Ова средства се држе са циљем пружања едукације и због њиховог културног значаја за јавност; као експонати, или за академска и научна истраживања. Ентитети јавног сектора могу располагати низом различитих наследних средстава стицаних током година на различите начине, као што су куповина, донације, заоставштине и конфискација.

Најквалитетнији финансијски извештаји ентитета који поседују наследна средства јесу они који извештавају о свим наследним средствима по вредностима које пружају корисне и релевантне информације на датум билансирања. Само уколико су сва средства која поседује ентитет призната, може се оценити одговорност јавног

менаџмента за држање и управљање тим средствима, као и доношење квалитетних одлука.

Међутим, ова средства се у већини држава не приказују у финансијским извештајима из неколико разлога: прво, веома је тешко утврдити њихову вредност, јер обично њихова набавна вредност није позната и не постоји активно тржиште за њихову процену и друго, ова средства се не користе у сврху стварања новчаних прилива него служе за пружање сервисног потенцијала.

Да би наследна средства била призната у билансу стања, поред тога што будућа економска корист или услужни потенцијал повезани са тим средством морају да се уливају у извештајни ентитет, потребно је да средство има цену или вредност која може бити поуздано измерена. Вредновању средстава треба посветити посебну пажњу будући да нереално исказивање вредности средстава утиче и на нереалност биланса успеха, не само текућег, него и наредних периода.

Почетно вредновање средстава врши се према набавној вредности уколико је она позната. Приликом преласка на обрачунску основу рачуноводства, у већини земаља јавиће се проблем почетног признавања наследних средстава која до тада нису била призната, будући да није позната њихова набавна вредност или набавна вредност не представља њихову фер вредност. Према Студији 14 – Прелаз на обрачунску основу рачуноводства, таква средства се вреднују по фер вредности која представља „износ за који се неко средство може разменити између познатих, вољних страна у оквиру независне трансакције”. Као фер вредност, зависно од околности, може се узети текућа тржишна вредност, вредност поновне набавке или вредност алтернативне употребе.

Основни проблем вредновања наследних средстава према текућој тржишној вредности јесте непостојање активног тржишта, јер се ова средства држе на неодређени временски период и ретко се продају. Одређивање вредности према трошковима замене (поновне набавке) може се применити само уколико постоје слична средства на основу којих би се утврдила вредност. Уколико се услужни потенцијал неких наследних средстава разликује у односу на њихову наследну вредност, њихова вредност се утврђује на истој основи као и друге ставке некретнина, постројења и опреме. На пример, историјска зграда се користи као канцеларијски простор, што је њена алтернативна употреба.

Када је средство стечено без накнаде или по номиналној цени, трошак његовог прибављања чини фер вредност на дан стицања.

Утврђивање вредности наследних средстава на основу процене може довести до конфликта између поузданости и значајности као двеју квалитативних карактеристика које информације садржане у финансијским извештајима морају имати да би се сматрале корисним. Док свака процена садржи одређени степен субјективности, непризнавање материјално значајних средстава умањује квалитет финансијских извештаја. Потребно је постићи равнотежу како би на најбољи начин биле задовољене потребе корисника.

Поновно вредновање или ревалоризација средстава настаје услед промене цена средстава, обезвређења средстава и сл. Постоје два супротна мишљења у вези са ревалоризацијом средстава у државним ентитетима.

Према једном мишљењу, ревалоризација средстава није потребна због тога што већина средстава није намењена продаји па није потребно утврђивати њену тржишну цену, а и методе поновне процене су субјективне.

Друга група заступа мишљење да је ревалоризација неопходна јер јавни менаџмент не може објективно да мери резултат свог управљања без актуелног вредновања имовине (у случају продаје средства, капитални добитак/губитак је објективан само ако је књиговодствена вредност средства уједно и фер вредност).

Поновном процењивању средстава приступа се када књиговодствена вредност средстава није објективна. Добитак/губитак настао услед поновне процене средстава у јавном сектору може бити значајан износ који има директан утицај на исказани финансијски резултат ентитета, због чега је правилно процењивање од изузетног значаја.

**Уколико је ентитет признао наследна средства, у билансу стања потребно је да обелодани:**

- коришћену основу за одмеравање ових средстава;
- коришћене методе амортизације, уколико постоје;
- бруто књиговодствену вредност;
- акумулирану исправку вредности на крају датог периода, уколико постоји и
- усаглашавање књиговодствене вредности на почетку и на крају периода, уз исказивање одређених делова садржаја.

**Призната наследна средства потребно је приказати одвојено од осталих средстава, будући да је то врста средстава која има посебан рачуноводствени третман.**

**Уколико ентитет сматра да не може поуздано вредновати већину наследних средстава или трошкови такве процене превазилазе користи од добијања информација, вредност ових средстава неће се наћи у билансу стања. Овакав приступ се назива некапитални приступ.**

Код некапиталног приступа, будући да наследна средства нису призната у финансијском извештају, појављује се проблем рачуноводственог обухватања набавке и продаје ове имовине у текућем рачуноводственом периоду. Набавка и продаја ових средстава требало би да буде приказана на начин којим се не искривљују финансијске перформансе. Да би се ово остварило, приходи од продаје и трошкови набавке не могу се приказати у билансу успеха, јер би дошло до нереалног одмеравања финансијског резултата. Због тога се ови приходи односно расходи приказују у извештају о променама на нето имовини извештајног ентитета. Такође, преко овог извештаја треба обухватити и трошкове реконструкције и друге трошкове који продужавају век трајања наследних средстава.

Ентитети који су прихватили некапитални приступ треба да изврше релевантно обелодањивање информација о наследним средствима у напоменама уз финансијске извештаје, укључујући разлоге зашто вредновање ових средстава није изводљиво. Потребно је објављивање и доследно примењивање рачуноводствених политика које се односе на трансакције везане за наследна средства.

### ***8.3. Нематеријална средства***

Нематеријална средства обухватају препознатљива права на будуће економске користи и сервисни потенцијал, која се могу идентификовати и немају физичку супстанцу.

У јавном сектору, нематеријална имовина се јавља у много ширем обиму него у приватном сектору. То се нарочито огледа у монополским и дискреционим правима државних ентитета да издају одређене дозволе за употребу одређених ресурса (инфраструктурних, природних, и др.), односно да креирају и делегирају моћ и права. Нематеријална средства укључују goodwill, патенте, бренд, интелектуалну својину, франшизе, компјутерски софтвер, концесије, права као што су права на минерална ископавања, права на радио фреквенцију и сл.

### **Примери нематеријалних средстава које креира држава су:**

- права под лиценцираним уговорима за филмове, видео, манускрипт, у ентитетима као што су туризам, уметност и култура;
- патенти и права копирања која држе владини ентитети у подручју као што је туризам, истраживање, едукација, здравство, агрикултура и архиве;
- права на слетање на аеродроме;
- лиценце за извоз и увоз, квоте за пецање, право на контролу исцрпљивања минералних ресурса.

### **Према могућности идентификације, нематеријална средства можемо поделити на она која је могуће идентификовати и на средства која није могуће идентификовати.**

Идентификована нематеријална средства могу бити продата или набављена одвојено од осталих средстава, као што су патенти, базе података и концесије.

Неидентификована средства не могу бити продата одвојено од неког другог средства, као што су goodwill, људски ресурси, право на опорезивање и сл. Признавање ових средстава није дозвољено, односно у финансијским извештајима се приказује само имовина коју је могуће идентификовати. Према начину стицања, нематеријална средства се деле на средства која су купљена и она која су интерно створена.

Већина земаља тек са реформом државног рачуноводства почиње приказивати нематеријална средства у својим финансијским извештајима. Признавање нематеријалних средстава подразумева састављање листе потенцијалних нематеријалних средстава и примену дефиниције и критеријума признавања на сваку ставку на листи. Потенцијална нематеријална средства укључују владина права или споразуме са другим странама. Према нека од ових права и споразума неће бити признати јер неће задовољити критеријум признавања као средства или критеријум признавања у групу нематеријалних средстава, потребно их је укључити у листу у овој почетној фази. Ако је ова фаза процеса опрезно документована, сакупљене информације и донесени закључци могу упућивати на то да нека од средстава могу бити призната у неком будућем периоду.

**Могу се предложити следећи кораци приликом признавања нематеријалних средстава у ентитетима који први пут укључују ова средства у своје финансијске извештаје:**

- развијање рачуноводствених политика за признавање нематеријалних средстава;
- идентификовање свих потенцијалних нематеријалних средстава;
- примена рачуноводствене политике на потенцијална нематеријална средства да би се одредило која нематеријална средства треба да буду призната;
- вредновање ових средстава и
- обезбеђивање система који ће пратити трансакције и пружати податке за ревизију обезвређења.

Иницијално признавање ове имовине врши се по набавној вредности за купљена средства, односно по висини „директно приписивих трошкова неопходних за креирање, производњу и припрему средства да би оно било оспособљено за функционисање у складу са намераваном употребом одређеном од стране управе“ за интерно стечена средства.

Да би могла да се утврди вредност интерно стечених нематеријалних средстава, ентитет треба да води евиденцију о укупним трошковима. Државни ентитети који нису прешли на потпуну обрачунску основу треба да одреде адекватност постојећег трошковног система и евидентирања за нематеријална средства. Доступност података о трошковима ће зависити од претходно утврђеног облика рачуноводствене евиденције.

Државни ентитети располажу и нематеријалним средствима која немају трошкове стицања, као што су концесије, права на коришћење радио-фреквенција, и сл. Ове врсте нематеријалних средстава вреднују се по тржишној вредности.

Уколико постоје средства која ентитет није признао у финансијским извештајима, ту чињеницу треба обелоданити у напоменама уз извештаје, како би корисници имали потпуне информације. За кориснике, као интерне тако и екстерне, изузетно су значајна средства која генеришу готовинске приливе у наредном обрачунском периоду, што директно утиче на формулисање буџета и његову објективност.



## Закључак

Нефинансијска имовина представља доминантну имовину код ентитета у јавном сектору, која је неопходна да би се пружале јавне услуге грађанима. Састоји се од великог броја различитих врста имовине – од имовине која се стиче набавком и изградњом до имовине која је резултат природних процеса. Признавање и вредновање ове имовине предуслов је њеног адекватног управљања и коришћења.

Прописима сваке земље утврђују се носиоци јавне својине над неком имовином, као и извештајни ентитети који имају право коришћења. Рачуноводствено гледано, да би се нека имовина приказала у билансу стања извештајног ентитета, није потребно да наведени ентитет има право својине него да има користи мерене економским или сервисним потенцијалом, као и контролу над имовином. Само на овај начин, могу се добити свеобухватне информације о имовини која извештајном ентитету служи за пружање јавних услуга, али и истовремено оценити начин управљања овом имовином од стране менаџмента тог извештајног ентитета.

## Литература

1. Christianens, J: *Reforms: Comparing Flemish technical issues with international standards*, Gent University, Belgium, April 2004
2. Conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector entities: elements and recognition in financial statements, IPSASB, consultation paper, New York, December 2010.
3. Handbook of international public sector accounting pronouncements: IPSAS 1 – Presentation of financial statements, IPSASB, New York, 2013, paragraph 6.
4. IFAC PSC, Study 11 – Governmental Financial Reporting, IFAC, New York, 1996.
5. IFAC PSC, Study 11– Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective str. 89. i: IFAC – PSC: IPSAS 17, тачка 21.
6. Pallot, J. „Elements of the theoretical framework for public sector accounting“, *Accounting, auditing & accountability journal*, 5 (1): 38–59, 1992.
7. Пољашевић, Ј. *Финансијско извјештавање у јавном сектору*, Економски факултет и Финрар, 2017

УДК 006.44:657.2

657.631.6

Прегледни рад

*др Рада  
СТОЈАНОВИЋ\**

# **Унапређење информација о финансијским перформансама смерницама новог стандарда МСФИ 18**

## **Резиме**

*Одбор за Међународне стандарде финансијског извештавања (IASB) је у циљу унапређења информационе основе и употребе финансијских извештаја од стране корисника, преваходно инвеститора, и донео је нови стандард МСФИ 18, који ће заменити МРС 1. Транспарентност и упоредивост информација о перформансама у актуелним околностима пословања којима је својствена потреба за нефинансијским извештавањем, као и за информацијама о потенцијалним ризицима, такође су били мотив за доношење новог стандарда. Нови стандард има тежиште на билансу успеха на класификацији која подразумева обједињавање и раздвајање и информација које он садржи, нарочито у вези са пословним расходима, како би инвеститори и остали корисници на једноставнији и транспарентнији начин могли да сагледају пословање у извештајном периоду. Поред тога, транспарентност такође подразумева и обелодањивање мера учинака дефинисаних од стране менаџмента у вези са приходима и расходима, чији ефекат треба да буде, између осталог, и повећање дисциплине извештавања. Његово објављивање и примена ће се одразити на регулаторна тела,*

<sup>\*)</sup> др Рада Стојановић, Савез рачуновођа и ревизора Србије, email: stojanovicr@srrs.rs

затим обвезнике извештавања и квалитет доношења пословних одлука од стране кориснике финансијских извештаја.

Овим радом представљени су захтеви МСФИ 18, како у вези са билансом успеха, тако и у вези са осталим деловима сета финансијског извештаја, уз компаративно повезивање са смерницама МРС 1, како би било омогућено сагледавање обима усклађивања у моменту преласка на примену МСФИ 18.

**Кључне речи:** финансијске перформансе, презентација, обелодањивања, транспарентност, рачуноводствене политике, мерила учинака управе.

## Увод

Хармонизација и стандардизација финансијских извештаја започела је објављивањем и применом МРС 1 - *Објављивање рачуноводствених политика* 1975. године, а у погледу финансијских извештаја, Комитет за Међународне рачуноводствене стандарде (IASB-*International Accounting Standards Committee*) објавио је 1976. године МРС 5 - *Информације које треба да буду обелодањене у финансијским извештајима*, и 1979. године МРС 13 - *Презентација текуће имовине и текућих обавеза*. Ова три стандарда, су 1997. године замењена новом верзијом МРС 1-*Презентација финансијских извештаја*, који је до 2022, имао већи број ревидирања, а почев од 1.1.2027.године ће бити замењен новим МСФИ 18-*Презентација и обелодањивања у финансијским извештајима*.

МСФИ 18 представља одговор на развој тржиште капитала, глобалне и сложеније захтеве корисника финансијских извештаја, он је објављен у 2024. години са циљем унапређења извештавања о перформансама правних лица обвезника финансијског извештавања, односно побољшања начина на који се финансијске информације презентују у финансијским извештајима опште намене и унапређења могућности анализе пословања од стране корисника финансијских извештаја.

Финансијски извештаји опште намене су извештаји који садрже информације о извештајном ентитету које примарним корисницима омогућавају доношење одлука о куповини, продаји или држању капитала и дужничких инструмената, о давању или продаји

зајмова или других облика кредита, и о коришћењу права гласа или другом виду утицаја на активност управе повезане са коришћењем ресурса који су јој поверени на управљање.

Најзначајније новине које уводи овај стандард односе се на три кључне области: увођење категорија и међузбирова у извештај о добитку и губитку, чиме треба да се обезбеди доследност и упоредивост финансијских извештаја; затим обелодањивање о мерама дефинисаним од стране менаџмента, чиме треба да се обезбеди транспарентност и доследност у обелодањивању; и побољшање смерница за груписање информација, чиме треба да се обезбеди усаглашеност са груписањем новчаних токова у извештају о токовима готовине.

Садржај МСФИ 18, дату 282 параграфа, се у доброј мери ослања на садржај МРС 1 преузимањем у потпуности или делимично садржаја из 123 параграфа МРС 1 од укупно 140 параграфа садржаја овог стандарда, али уводи и нове смернице дате у око 160 параграфа.

Будући да се МСФИ 18 односи на суштинске смернице у вези са формом и садржином финансијских извештаја, која је у Републици Србији прописана законском регулативом, садржај овог стандарда је првенствено битан за надлежни орган који треба приликом наредних измена законске регулативе да има у виду захтеве овог стандарда, а потом и за обвезнике састављања финансијских извештаја.

## **1. Циљ и делокруг МСФИ 18**

Прописивање захтева за презентацију и обелодањивање информација у финансијским извештајима опште намене, како би се обезбидиле релевантне информације које верно приказују имовину, обавезе, капитал, приходе и расходе обвезника извештавања, јесте основни циљ овог стандарда.

МСФИ 18 се примењује на све финансијске извештаје опште намене, који се састављају и презентују у складу са МСФИ. Овај стандард прописује опште и посебне захтеве у вези са презентовањем у извештају о финансијском резултату, извештају о финансијском положају, извештају о променама на капиталу, као и објављивање информација у напоменама уз финансијске извештаје. Иако је извештај о новчаним токовима уређен смерницама МРС 7и на њега се такође, примењују општи захтеви из МСФИ 18.

МСФИ 18 користи термине који одговарају обвезницима извештавања усмереним на остваривање добити, уколико се непрофитно

оријентисани обвезници извештавања, или из јавног сектора определе да примењују овај стандард, потребно је прилагођавање назива линијских ставки у финансијким извештајима. Приликом састављања различитих извештаја за потребе управе обвезника извештавања, који не представљају део финансијских извештаја, не примењује се МСФИ 18.

## 2. Компаративни преглед захтева МРС 1 и МСФИ 18

Финансијски извештаји треба да садрже финансијске информације о имовини, обавезама, капиталу, приходима и расходима обвезника извештавања потребне корисницима приликом процене његових будућих нето финансијских прилива, као и сагледавања начина управљања његовим економским ресурсима. Параграфима 15-23 МСФИ 18 презентовани су нови, повећани захтеви за детаљнијим и додатним информацијама, као што су информације о приходима који зависе од будућих догађаја, сложених уговора о услугама, уз објављивање свих кључних процена од ризика. На овај начин корисницима финансијских извештаја се омогућава боље сагледавање извора прихода и потенцијалних ризика који могу да утичу на одлике будућег пословања.

МСФИ 18, уводи одређене новине у финансијско извештавање, а најзначајније разлике између садржаја овог стандарда и садржаја МРС 1, приказана су Табелом 1.

**Табела 1- Разлике између МРС 1 и МСФИ 18**

<b>МРС1 - Презентација финансијских извештаја</b>	<b>МСФИ 18 - Презентација и објављивање у финансијским извештајима</b>
Садржај дат у параграфима 1-140	Садржај дат у параграфима 1-132, Додатку А који садржи дефиниције, Додатку Б који садржи упутство за примену и Додатку Ц који се односи на датум ступања на снагу и прелазне одредбе.
Поставља основне смернице за презентацију финансијских извештаја	Надограђује основне смернице захтевима за детаљнији и потпунији увид у финансијски положај и перформансе ентитета

Не захтева класификовање прихода	Приходи и расходи треба да буду класификовани у једну од следећих категорија: пословне активности; активности улагања; активности финансирања; опорезивање добити; и обустављено пословање
Не захтева објављивање мерила учинака менаџмента	Захтева објављивање мерила учинака менаџмента
Поставља основне смернице за обелодањивање у напоменама	Развија смернице за обелодањивање у напоменама увођењем нових захтева за обелодањивањем

Садржајем МРС 1 су установљене основне смернице за презентацију финансијских извештаја, док МСФИ 18 унапређује те смернице, омогућавајући детаљнији и потпунији увид у финансијски положај и перформансе обвезника извештавања.

У погледу обелодањивања информација у вези са финансијским извештајима МСФИ 18 садржи стриктније додатне, обавезујуће захтеве у вези са обелодањивањем, који се односе на рачуноводствене политике, процену претпоставки коришћених приликом састављања финансијских извештаја што доприноси унапређењу транспарентности финансијских извештаја. Такође, садржи и захтеве у вези са обелодањивањем додатних информација о ставкама прихода, расхода, имовине и обавеза у контексту сложених трансакција узрокованих сложеним уговорима, будућим догађајима (нпр. дугорочни уговори о градњи), као и пружању услуга у савременим околностима.

На основу наведених информација корисницима финансијских извештаја се омогућава сагледавање потенцијалних ризика у вези са вршеним проценама и конкретним околностима, као и успешније сагледавање извора прихода који би могли да утичу на перформансе будућег периода.

МСФИ 18, такође садржи конкретније захтеве у вези са упоредивошћу финансијских извештаја, који подразумевају обавезу обелодањивања упоредних информација за претходне периоде, а у неким околностима и за све промене настале у претходним периодима. Наведени захтеви представљају добру основу за анализу тренда пословања извештајног ентитета, и уочавање значајних промена које су утицале на перформансе текућег периода.

### 3. Општи захтеви за финансијске извештаје

МСФИ 18, параграфом 10. указује на елементе потпуног финансијског извештаја, при чему, ентитет може, осим назива датих у овом стандарду, користити и друге називе за финансијске извештаје, све док ти називи верно приказују карактеристике датих ставки.

Потпуни сет финансијских извештаја подразумева:

- извештај о финансијском резултату за извештајни период;
- извештај о финансијском положају на крају извештајног периода;
- извештај о променама на капиталу за извештајни период;
- извештај о новчаним токовима за извештајни период;
- напомене за извештајни период;
- упоредне информације које се односе на претходни период;
- извештај о финансијском положају на почетку најранијег упоредног периода уколико ентитет примењује рачуноводствену политику ретроспективно, или врши ретроспективно преправљање ставки у финансијским извештајима, или када рекласификује ставке у финансијским извештајима.

Обвезник извештавања може извештавање о финансијском резултату да прикаже на следећи начин:

- као један извештај: приказивање извештаја о добитку или губитку (биланс успеха) и извештаја о укупном осталом резултату, при чему се добитак/губитак приказују у једном делу овог извештаја, извештај о осталом укупном резултату у другом делу извештаја;
- као два извештаја: извештај о добитку/губитку и засебно извештај о осталом резултату.

Сви извештаји који чине део сета потпуног финансијског извештаја имају једнаку важност.

**Примарни финансијски извештаји.** Примарне финансијске извештаје чине: извештај о финансијском резултату; извештај о финансијском положају на крају извештајног периода; извештај о променама на капиталу за обрачунски период и извештај о новчаним токовима за извештајни период, као и упоредиве информације које се односе на наведене извештаје.

Наведени финансијски извештаји представљају структурирани преглед признате имовине, обавеза, капитала, прихода, расхода и новчаних токова извештајног ентитета који корисницима финансијских извештаја омогућава да се: стекне разумљив преглед признате имовине, обавеза, капитала прихода, расхода и новчаних

токова; затим да се врше поређења између различитих извештајних периода за исти ентитет и да се идентификују ставке или области о којима би корисници финансијских извештаја могли тражити додатне информације у финансијским извештајима.

Примарни финансијски извештаји и напомене, на које се обавезно примењују МСФИ, се означавају јасно, тако да се недвосмислено могу разликовати у односу на друге извештаје, на које се не морају примењивати МСФИ, Поред тога, потребно је да се на њима јасно истакну информације о: називу извештајног субјекта; затим да се јасно истакне да ли се ради о појединачном или консолидованом финансијском извештају; датум завршетка извештајног периода, односно период на који се односи финансијски извештај; валута презентације; и коришћени степен заокруживања финансијских износа.

Потпуни сет примарних финансијских извештаја доследно презентованих и класификованих, који садрже податке за текући и претходни период, доставља се најмање једном годишње. У случају промене презентовања, објављивања или класификовања ставки, обезбеђују се упоредни подаци за претходни период, како у примарним финансијским извештајима, тако и у напоменама. У случају промене рачуноводствене политике, поред ретроактивног преправљања ставки за претходни период, уколико промена утиче на финансијски положај на почетку претходног периода, потребно је презентовање тих података и у трећој колони извештаја о финансијском положају.

**Напомене уз финансијске извештаје.** Сврха напомена уз финансијске извештаје је пружање финансијских информација које:

- омогућавају корисницима финансијских извештаја успешније сагледавање линијских ставки датих у примарним финансијским извештајима (као што су раздвојене или агрегиране ставке, затим опис карактеристика презентованих, као и информације о методама, претпоставкама и проценама које су коришћене приликом признавања и вредновања билансних ставки презентованих у примарним финансијским извештајима) и
- допуњују примарне финансијске извештаје додатним информацијама (на основу захтева конкретних стандарда, или МРС 37, МСФИ 7 или неког другог стандарда општег карактера).

Приликом одлучивања о томе да ли је потребно обелодањивање додатних информација ентитет сагледава захтеве стандарда који се односе на конкретне ставке, као и процене могућности утврђивања



ефеката конкретне трансакције. При томе се презентују информације за материјално значајне ставке.

Информација је материјално значајна ако се оправдано може очекивати да њено изостављање, лажно приказивање или прикривање, може да утиче на одлуке које доносе корисници примарних финансијских извештаја опште намене (параграфи Б1-5).

Значајност ставке се одређује на основу врсте информација и њеног вредносног израза или на основу обе карактеристике. Процена материјалне значајности се врши за појединачну информацију или у комбинацији са другим информацијама, односно у контексту финансијских извештаја у оквиру којих је дата информација. Информација се сматра прикривеном ако је дата на начин који има сличан ефекат на одлуке корисника финансијских извештаја, као да је она изостављена или лажно приказана.

**Примарни корисници финансијских извештаја.** Примарни корисници финансијских извештаја опште намене су постојећи и потенцијални инвеститори, зајмодавци и други повериоци који при разматрању пословних одлука немају могућност да захтевају од ентитета да им достави посебне финансијске извештаје, већ се ослањају на финансијске извештаје опште намене.

**Обједињавање и раздвајање.** У погледу извештавања МСФИ 18, под појмом "ставка" подразумева имовину, обавезе, власнички инструмент, резерву, приход, расход или новчани ток, као и свако обједињавање или раздвајање наведених ставки.

Обједињавање ставки се врши на основу њихових заједничких карактеристика, док се раздвајање врши на основу карактеристика по којима се ставке разликују, при чему треба да се обезбеди да се обједињавањем и раздвајањем у финансијским извештајима не прикривају значајне информације.

Примери за приходе и расходе који имају различите карактеристике због којих се презентују или обелодањују засебно су: делимични отписи залиха; обезвређење постројења и опреме, као и поништење тих обезвређења; приходи и расходи у вези са реструктурирањем и поништење резервисања у вези са реструктурирањем; приходи и расходи у вези са отуђењем некретнина, постројења и опреме; приходи и расходи по основу отуђења учешћа у капиталу других ентитета; приходи и расходи по основу поништења резервисања (18. Б 79).

Примери у вези са имовином, обавезама и капиталом који имају довољно различите карактеристике за одвојено презентовање или

обелодањивање су: некретнине постројења и опрема приказане по групама; потраживања раздвојена по купцима, повезаним странама, авансима; залихе раздвојене на робу, репроматеријал, производњу у току, готове производе; резервисања раздвојена по врстама и слично (18. Б 111).

Процеси обједињавање (агрегирање) и разврставање треба да омогуће да у примарним финансијским извештајима и напоменама не буду прикривене материјалне финансијске информације (18.41).

Ентитет треба да ставке презентоване у финансијским извештајима опише на начин приказан у параграфима 43 и Б 24-26, који омогућава верно приказивање њихових карактеристика, односно описа и објашњења, неопходних за целовитије сагледавање конкретне ставке од стране корисника финансијских извештаја.

**Пребијање.** Имовина и обавезе, као и приходи и расходи приказује су одвојено, односно забрањено је пребијање имовине и обавеза и прихода и расхода, осим ако то неки стандард захтева или дозвољава (18.44).

На пример, МСФИ 15 захтева да се приходи од уговора са купцима одмеравају у висини очекиване накнаде за извршени пренос добара или услуга. Износ признатих прихода треба да одражава све продајне попусте и количинске попусте. Одмеравање имовине без исправке вредности, као што је исправка вредности застарелих залиха, или исправка вредности по основу очекиваних кредитних губитака финансијске имовине, не представља пребијање. Поред тога, ентитет треба да приказује на нето основи и добитке и губитке проистекле из сличних трансакција, као што су добици и губици од конверзије, или добици и губици проистекли из финансијских инструмената намењених трговању који су уврштени у исту категорију једног или више извештаја о финансијском резултату (18. 47-68). Такви добици и губици се обелодањују засебно у напоменама, уколико представљају материјалне информације.

#### **4. Извештај о добити или губитку (Биланс успеха)**

Једна од значајнијих новина које доноси МСФИ 18, односи се на структуру Биланса успеха, јер инвеститори приликом анализе финансијских извештаја највише пажње усмеравају на приход, односно највише поверења имају у односу на овај податак. Према новодонетом стандарду, све ставке прихода и расхода конкретног извештајног периода се укључују у Извештај о добитку или губитку

(Биланс успеха), осим ако неки други стандард другачије захтева или дозвољава. Извештајни ентитет има обавезу да пружи информације о начину признавања прихода и расхода, укључујући и кључне процене које су коришћене приликом њиховог признавања, што је нарочито важно код специфичних делатности као што је грађевинарство, уговори о лиценцама и патентима, уговори о дугорочним испорукама добара и слично. Такође су неопходне и информације о ризицима које садрже те процене. Транспарентност у вези са признавањем прихода и расхода омогућава корисницима финансијских извештаја сагледавање кључних фактора који утичу на признавање прихода и расхода.

Приходи и расходи се према новодонетом стандарду класификују у једну од следећих категорија: категорија пословних активности; категорија активности улагања; категорија активности финансирања; категорија опорезивања добити; категорија обустављеног пословања<sup>1</sup>.

Да би се приходи и расходи класификовали у наведене категорије, потребна је процена да ли ентитет има одређену главну пословну активност, коју представља улагање у одређене врсте средстава (производња, трговина и сл) или обезбеђивање финансирања клијентима (18.49). Уколико је то случај, ентитет класификује у пословну активност приходе и расходе који би били класификовани у категорију улагања или финансирања ако се бави другачијом основном пословном активношћу (18.50). На пример, ентитет који истовремено производи одређени производ и бави се обезбеђивањем финансијских средстава клијентима<sup>2</sup>, може одредити и производњу и обезбеђивање средстава клијентима као основну делатност. За потребе класификовања прихода и расхода, ентитет мора да одреди да ли улагање у имовину<sup>3</sup> или обезбеђивање финансијских средстава клијентима, или обоје представљају његову основну делатност. Том приликом се користи професионално расуђивање и сопствена процена која мора бити заснована на чињеничном стању и доказима. Чињенично стање, по правилу може да се промени, када долази до промене процене у вези са основном делатношћу, при чему измењена процена не представља промену

- 1) Параграфи 52-68. МСФИ 18, прописују захтеве за класификацију прихода и расхода у наведене категорије, а додатна упутства су дата у параграфима Б65-76 МСФИ 18.
- 2) Субјекти чија је основна делатност обезбеђивање финансијских средстава клијентима су: банке и друге финансијске установе које дају кредите, ентитети који купцима дају робне кредите и закупадавци који дају средства на лизинг у виду финансијског лизинга (18.Б32).
- 3) Субјекти чија би основна делатност могла бити улагање у имовину су: инвестициони субјекти у смислу МСФИ 10 (10.27), друштва која улажу у некретнине, и осигуравајућа друштва (18.Б31).

рачуноводствене политике, већ промену рачуноводствене процене која се примењује проспективно (на текући и наредне обрачунске периоде), а не ретроспективно.

Ентитет који нема одређену главну активност, у категорију активности улагања класификује приходе и расходе: по основу улагања у придружена правна лица, заједничка улагања и неконсолидована зависна правна лица; затим по основу готовине и готовинских еквивалената; и по основу других средстава која појединачно генеришу принос који је релативно независан од других приноса (18.53).

**Приходи и расходи од пословне активности.** Пословне активности представљају претежни извор прихода извештајног ентитета који се остварују од продаје робе, пружања услуга, или других редовних активности. Приходи од пословних активности обухватају приходе од основне делатности, увећане за све приходе који нису класификовани у категорије улагање и финансирање (18.53, 68 и Б 42). Признавање прихода у овој групи се врши у складу са степеном испуњења обавеза према купцу, што може да подразумева признавање прихода у одређеном тренутку (испорука робе), или током времена (континуиране услуге).

**Приходи и расходи из категорије активности улагања.** Ови приходи према параграфу 55-58, укључују приходе од улагања у придружене ентитете, заједничке аранжмане, и неконсолидоване зависне ентитете (18. Б43-49), затим улагања новца и капитала, приходе од улагања друге имовине. У ову категорију прихода и расхода такође се укључују и приходи који су настали на основу имовине, затим приходи и расходи проистекли од разлике између почетног и наредних мерења имовине, укључујући и престанак признавања имовине, као и инкрементални расходи и приходи који се могу директно приписати стицању и отуђењу имовине (нпр. трансакцијски трошкови и трошкови продаје имовине).

**Приходи и расходи из категорије активности финансирања.** Приходи и расходи из ове активности подразумевају приходе и расходе од камата, и сличне финансијске трансакције, као што су издавање обвезница, комерцијалних записа и давање позајмица (18.59-66). Код обавеза које се односе искључиво на прибављање финансијских средстава, у приходе и расходе од активности финансирања се укључују износи засновани на почетном и накнадном мерењу обавеза, укључујући и престанак признавања.

Ентитет треба да искључи из категорије активности финансирања и класификује у категорију пословних активности: приходе

и расходе од издатих уговора о улагању са обележјем учешћа која су призната у складу са смерницама МСФИ 9-*Финансијски инструменти*; и приходе и расходе финансирања осигурања, укључене у извештај о добитку и губитку у складу са МСФИ 17-*Уговори о осигурању*.

Циљ класификације прихода и расхода у активност финансирања је раздвајање прихода и расхода из ове активности у односу на приходе и расходе из основне пословне делатности.

**Приходи и расходи из категорије опорезивања добити.** Ова категорија прихода и расхода заснована је на опорезивању добити и укључује све ставке које су укључене у извештај о добитку или губитку у складу са смерницама МРС 12-*Порези на добит*, као и све курсне разлике у складу са параграфима Б65-68. Улога издвајања ове категорије прихода и расхода је праћење ефеката опорезивања на пословање.

**Приходи и расходи из категорије обустављеног пословања.** Ова категорија укључује приходе и расходе пословања обустављених у складу са МСФИ 5 - *Стална имовина која се држи за продају и престанак пословања*. Она обухвата ефекте пословања које је престало, или је продато, а подаци о овој категорији омогућавају корисницима увид у приходе и расходе који неће бити присутни у будућим пословним активностима.

Класификација прихода и расхода на наведени начин треба да омогући бољу транспарентност података датих у финансијским извештајима, затим да унапреди њихову упоредивост, како у погледу различитих ентитета при хоризонталној анализи пословања, тако и у погледу анализе тренда засноване на финансијским извештајима истог ентитета сагледаваним у различитим периодима у смислу, вертикалне анализе.

**Презентовање ставки у Билансу успеха.** Начин презентовања ставки у Билансу успеха уређен је параграфима 75-84 МСФИ 18.

Ентитет треба да презентује међузбирове у Билансу успеха на основу којих се утврђују:

- пословни резултат - добитак/губитак (разлика између свих прихода и расхода класификованих у пословне активности),
- добитак/губитак пре активности финансирања и опорезивања (добитак/губитак из пословних активности и сви приходи и расходи класификовани у категорију улагања) и
- укупни добитак/губитак, укупни приходи умањени за укупне расходе независно од њихове класификације (18.69).

Презентовање ставки у Билансу успеха, у складу са захтевима МСФИ 18 неопходно је за:

- приходе, уз засебно исказивање, прихода од камате и прихода од осигурања;
- пословне расходе, уз засебно презентовање одвојених ставки у зависности од одабраног приказа пословних расхода;
- удео у добити/губитку придружених ентитета и заједничких улагања обрачунат методом удела;
- расходе или приходе од опорезивања добити;
- јединствен износ за обустављено пословање.

Исто тако, Биланс успеха треба да садржи и податке које захтева МСФИ 9 - *Финансијски инструменти* и МСФИ 17 - *Уговори о осигурању* (примена овог стандарда у Републици Србији још увек није обавезна јер није објављен његов превод).

Поред наведених захтева смерница МСФИ 18, и МСФИ 9 захтева да Биланс успеха садржи следеће податке (18.75.б):

- приход од камата утврђен методом ефективне каматне стопе;
- губитке по основу умањења вредности (укључујући и губитке од обезвређења утврђене у складу са параграфом 5.5 МСФИ 9);
- добитке/губитке од престанка признавања финансије имовине одмераване по амортизованој вредности;
- добитак/губитак настао као разлика између фер вредности финансијског средства и његове претходне амортизоване вредности на дан рекласификације од вредновања по амортизованој вредности на вредновање по фер вредности кроз биланс успеха;
- кумулативни добитак/губитак претходно признат у осталој свеобухватној добити који је рекласификован у добит или губитак на датум рекласификације финансијског средства од мерења по фер вредности кроз остали свеобухватни приход, на мерење по фер вредности кроз биланс успеха.

МСФИ 17 захтева да Биланс успеха садржи следеће податке (18.75.ц): приходе од осигурања; расходе услуга осигурања засновани на уговорима издатим у складу са МСФИ 17; и приходе или расходе од уговора реосигурања.

Уколико је у питању Биланс успеха, као део сета консолидованог финансијског извештаја, он треба да садржи и податке о расподели резултата за извештајни период, односно износе резултата који се

могу приписати мањинским уделима одвојено под износа који се могу приписати матичном ентитету.

Ентитет класификује ставке расхода на најприкладнији начин, било према природи или функцији. У случају да су расходи класификовани према функцији, у напоменама се дају информације о укупној амортизацији, о износу накнада запосленима, о губицима од обезвређења и начин њиховог укидања (18.78 и 83).

## **5. Извештај који приказује свеобухватни добитак**

Свеобухватни добитак према дефиницији датој у Додатку А, представља: промене на капиталу током извештајног периода проистекле из трансакција и других догађаја, осим промена које су проистекле из трансакција са власницима (заснованих на том својству).

Смернице МСФИ 18 које се односе на Извештај о свеобухватном добитку (18.86-98) су преузете из садржаја МРС 1 у потпуности.

Ентитет у Извештају о свеобухватном добитку приказује (18.86): добитак или губитак, остали укупни резултат и укупни резултат периода који представља укупан добитак или губитак или губитак и остали укупан резултат.

Уколико се приказује засебан извештај о добитку или губитку, не приказује се одељак о добитку или губитку у извештају у коме је приказан укупан резултат.

Поред одељака о добитку или губитку и осталом укупном резултату, ентитет приказује распоређивање осталог укупног резултата периода на: добитак или губитак који се може приписати учешћима без права контроле и власницима матичног ентитета.

Уколико се добитак или губитак приказује у засебном извештају (Билансу успеха), у том извештају такође се приказује одвојено: добитак или губитак који се може приписати мањинским учешћима контроле и добитак или губитак који се може приписати власницима матичног ентитета.

Ентитет такође, треба да презентује у Извештају о свеобухватном приходу, или да обелодани у напоменама, прилагођавања рекласификације која се односи на компоненте осталог свеобухватног прихода (18.90).

## 6. Извештај о финансијском положају- Биланс стања

Извештај о финансијском положају - Биланс стања је преглед у коме је приказана имовина ентитета и њена структура, у облику сталне имовине и обртне имовине на једној страни (актива), и капитал и дугорочне и краткорочне обавезе на другој страни (пасива). Изузетно се имовина и обавезе уместо по критеријуму рочности могу класификовати према ликвидности (18.96), и у том случају је потребно да имовина и обавезе у напоменама буду приказане по критеријуму рочности (као краткорочне и дугорочне). Одложена пореска средства и одложене пореске обавезе се класификују као дугорочна имовина и као дугорочне обавезе.

Смернице МСФИ 18 које се односе на Извештај о финансијском положају су у потпуности преузете из садржаја МРС 1, нове су само смернице из параграфа 105, које се односе на професионално расуђивање у вези са опредељењем да ли се у одређеним околностима уведе додатне линијске ставке у самом извештају или се те информације обелодањују у напоменама, у вези са чим су прописани критеријуми у параграфима Б 110 и Б111.

У параграфима од 99-102 МСФИ 18, се истиче обавеза класификовања имовине на текућу и нетекућу, односно обртну и сталну имовину и текуће и нетекуће односно краткорочне и дугорочне обавезе.

**Обртна имовина.** Обртна (текућа) имовина, према овом стандарду представља имовину:

- од које се очекује да буде реализована, односно која се држи за продају или потрошњу у току оперативног циклуса;
- имовина се првенствено држи ради трговања;
- која је на залихама за потребе трговине и очекује се да ће бити реализована у року од дванаест месеци од датума билансирања;
- која је у облику готовине или готовинског еквивалента чија употреба није ничим ограничена.

Према томе, обртна имовина обухвата:

- готовину (новац и готовинске еквиваленте), што значи *већ ликвидна средства* (осим средстава која су под ограничењем, и осим када и нема услова за њихово признавање као средства);
- имовину и залихе чије претварање у новац и новчане еквиваленте се очекује у року краћем од једне године – *краткорочно ликвидна средства (залихе робе, производа, сировина, резервних делова),*



- средства за која се очекује да ће бити продата или потрошена у току редовног производног циклуса или пословног циклуса правног лица – *средства чија ликвидност се очекује у производном циклусу.*

**Стална имовина.** Сталну имовину представљају сва остала средства (у односу на претходно наведена) чији је предвиђени век трајања дужи од 12 месеци, односно чије отуђење се очекује у дужем року, независно од тога да ли су у питању нематеријална средства, материјална средства, финансијска средства, пласмани или потраживања.

Приликом класификације средстава, поред рочности доспећа, може се користити критеријум који се односи на врсте, односно облик средстава. У том смислу, стална средства могу да буду нематеријална (патенти, лиценце, оснивачка улагања, трошкови развоја, гудвила и друга), материјална (земљишта, шуме, грађевински објекти, постројења, опрема и друго), и финансијска (дугорочна улагања и потраживања). У истом смислу обртна (текућа) средства могу да буду материјална (залихе у вези са производним циклусом: сировине, материјал, производња у току, готови производи и роба), готовина и еквиваленти готовине, потраживања (краткорочна) и краткорочни пласмани.

**Текуће обавезе.** Краткорочне обавезе (18. 101,102) су оне обавезе које испуњавају један или више од наведених критеријума:

- за које се очекује да ће бити измирене у току уобичајеног пословног циклуса ентитета;
- обавеза се држи првенствено ради трговања;
- чије измиривање доспева у року од годину дана од дана билансирања;
- не постоји могућност да се на крају извештајног периода одгоди измирење обавезе за најмање 12 месеци након извештајног периода.

Све остале обавезе класификују се према овом стандарду као дугорочне обавезе.

Информације о финансијским обавезама користе се за сагледавање и процену будуће ликвидности (могућност измирења доспелих финансијских обавеза, тренутно и у крајем року) и солвентности правног лица (могућност измирења дугорочних обавеза), односно за сагледавање и процену способности измиривања обавеза у року доспелости. То сагледавање има за циљ предвиђање будућих потреба за кредитима. Такође, у вези са обавезама треба назначити

и појаву трансформације краткорочних обавеза у дугорочне (репрограмирање дуга, одгађање отплате на дужи рок, рефинансирање и слично), при чему је њихово прекњижавање условљено постојањем уговора који то документује. Извештај о финансијској позицији омогућава повезивање активних и пасивних позиција са аспекта рочности (интеракција рокова прилива и доспећа обавеза).

Смернице МСФИ 18 упућују да у извештају о финансијској позицији јасно треба да буду разграничене следеће економске категорије: имовина, обавезе и капитал.

Према МРФИ 18 (параграф 103), **позиције које би требало да буду обавезно презентоване у Билансу стања су следеће:**

- некретнине, постројења и опрема,
- улагања у некретнине,
- нематеријална имовина,
- гудвил,
- финансијска средства,
- портфељи уговора из делокруга МСФИ 17, који представљају имовину,
- учешћа у капиталу других правних лица обрачуната методом удела,
- биолошка средства,
- залихе,
- потраживања од купаца и друга потраживања,
- готовина и готовински еквиваленти,
- укупна средства класификована као имовина која се држи ради продаје у складу са МСФИ 5,
- обавезе према добављачима и друге обавезе,
- резервисања,
- финансијске обавезе (искључујући претходно обухваћене),
- портфељи уговора у оквиру МСФИ 17, који представљају обавезе,
- текуће пореске обавезе,
- одложене пореске обавезе и одложена пореска средства у складу са МРС 12,
- обавезе укључене у групе средстава која треба да буду отуђена, у складу са МСФИ 5,

- учешћа без права контроле и
- емитовани капитал и резерве који се могу приписати власницима капитала.

Уколико се подаци за неку од наведених позиција не нађу у билансној шеми извештаја о финансијској позицији, у напоменама тој позицији треба да буде посвећена значајна пажња.

Додатно би требало да се приказују посебне ставке, заглавља и подзбирови, када то неопходно за пружање информација о имовини, обавезама и капиталу. Те информације дају се на бази просуђивања извршених у складу са упутствима датим у параграфима Б 109-Б111 МСФИ 18.

Стандард не прописује редослед, нити формат према којем треба да буду презентоване ставке у Извештају о финансијском положају - Билансу стања. Коришћени описи и редослед ставки могу бити прилагођени облику организовања извештајног ентитета.

## **6. Извештај о променама на капиталу**

Извештај о променама на капиталу чини саставни део финансијских извештаја који је, пре свега, намењен власницима капитала. Смернице МСФИ 18 које се односе на овај извештај у потпуности су преузете из садржаја МРС 1.

Овај извештај се саставља као посебан део на коме се, као минимум позиција, исказују (18.107):

- укупни збирни резултат за тај период, уз засебно приказивање износа који се могу приписати власницима матичног ентитета и мањинским учешћима;
- за сваку компоненту капитала, ефекти ретроспективне примене или ретроспективног преправљања признати у складу са МРС 8;
- за сваку компоненту капитала, усклађене књиговодствене вредности на почетку и на крају периода, засебно обелодањујући (као минимум) промене које су резултат: добитка или губитка; осталог свеобухватног резултата; и трансакција са власницима, приказујући засебно улагања власника и расподеле власницима и промене власничких интереса у зависним ентитетима које не доводе до губитак контроле.

Ентитет такође презентује, било у самом обрасцу извештаја о променама на капиталу, или у напоменама, износ дивиденди

признатих по основу расподеле власницима током периода, као и са њима повезане износе дивиденде по акцији (18.110).

МРС 8 захтева ретроспективно кориговање ефеката промена рачуноводствених политика, у мери у којој је то изводљиво, осим када прелазне одредбе другог МСФИ не захтевају другачије. МРС 8 такође захтева ретроспективно исправљање грешака, у мери у којој је изводљиво. Ретроспективно кориговање и ретроспективне исправке врше се на салду нераспоређене добити. У параграфу 107(б) МСФИ 18 се захтева да се у извештају о променама на капиталу обелодане укупна кориговања за сваку компоненту капитала, при чему се засебно исказују кориговања проистекла из промене рачуноводствених политика од оних насталих услед корекције грешака. Ова кориговања се обелодањују за сваки претходни период и почетак периода.

За сваку компоненту капитала у Извештају о променама на капиталу ентитет треба да се презентује или у напоменама да обелодани анализу остале укупне добити по ставкама (18.109).

Подаци о променама на капиталу ентитета на почетку и на крају обрачунског периода треба да покажу да ли је дошло до повећања или смањења нето имовине – капитала у посматраном периоду, односно да укажу на узроке промена капитала и начин на који су се промене одразиле на структуру капитала.

## **7. Напомене уз финансијске извештаје**

Напомене уз финансијске извештаје представљају описе и рашчлањавања приказаних износа ставки Биланса стања, Биланса успеха, Извештаја о свеобухватном резултату, Извештаја о токовима готовине и Извештаја о променама на капиталу. Оне такође представљају и додатне информације које се дају са циљем објективне и поштене презентације. Њима се обелодањују коришћене методе билансирања, примењене рачуноводствене политике и значајне трансакције и догађаји. Смернице МСФИ 18 које се односе на напомене су у потпуности преузете из садржаја МРС1.

**Структура Напомена.** Поред изјаве о поштовању МСФИ, Напомене морају да садрже (18.113, Б 112)):

- информације о основи припреме финансијских извештаја и о примењеним рачуноводственим политикама;
- додатне информације које захтевају одговарајући МСФИ, а које нису дате у примарним финансијским извештајима; и

- остале информације које нису презентоване у примарним финансијским извештајима, а које су неопходне за њихово разумевање (нпр. потенцијалне обавезе, непризнате уговорне обавезе, нефинансијске информације попут циљева и политика у вези са управљањем ризицима).

Напомене се приказују на систематичан начин, који подразумева њихове ефекте на разумљивост и упоредивост финансијских извештаја. Свака ставка, приказана у примарном финансијском извештају треба да има ознаку која упућује на информације у вези са њом у напоменама.

Пример систематичног редоследа информација у напоменама илустрован параграфом Б 112. МСФИ 18 упућује на следећи редослед информација:

- истицање области активности (делатности) извештајног ентитета, што је значајно за боље разумевање финансијских резултата пословања и финансијског положаја;
- груписање информација о ставкама које се на сличан начин одмеравају, као што је имовина одмеравана по фер вредности или
- праћење редоследа линијских ставки из једног или више извештаја о финансијским резултатима и финансијском положају

Уколико ентитет није у финансијским извештајима презентовао кроз напомене треба да обелодани следеће информације: о месту и седишту и правном облику, као и адреси регистрованог седишта; делатност и опис природе пословања; назив матичног ентитета и крајње матице за групу; ако се ради о ентитету ограниченог трајања, информације о дужини трајању ентитета.

## **8. Мерила учинака која је одредила управа**

МСФИ 18, као једну од значајнијих промена уводи мерила учинака менаџмента, која представљају саставни део финансијских извештаја. Додатна обелодањивања у Извештају о мерама перформанси менаџмента омогућавају инвеститорима да боље и свеобухватније сагледавање пословања извештајног ентитета.

Према дефиницији датој у Додатку А МСФИ 18 и параграфу 117, мерила учинака која је одредила управа су мерила која представљају међуизнос прихода и расхода који ентитет, поред финансијских извештаја, користи у јавности ради представљања става управе о одређеном аспекту финансијских учинака ентитета као целине, а који МСФИ не налажу да се експлицитно презентује или обелодани.

Међузбирови прихода и расхода који не представљају мерила учинка која је одредила управа (већ су садржани у обрасцима финансијских извештаја), према параграфу 118 МСФИ 18, су:

- бруто добитак/губитак (приход умањен за трошак продаје) и слични међуизноси (18.Б 123);
- добит/губитак од пословних активности пре амортизације и обезвређења у смислу МРС 36;
- добит/губитак од пословних активности и приходи и расходи од свих улагања обрачунати методом удела;
- за ентитет који примењују параграфа 73, међуизнос чине добит/губитак од пословних активности и сви приходи и расходи класификовани у категорију активности улагања;
- добитак/губитак пре опорезивања добити;
- добит/губитак од настављеног пословања.

Међуизноси прихода и расхода који се мимо финансијских извештаја користе у комуникацији са јавношћу, практично указују на став управе о одређеним аспектима финансијских учинака извештајног ентитета као целине. На пример, ако међузбир прихода и расхода који се односе на сегмент о којем се извештава у складу са МСФИ 8, не даје информације о одређеном аспекту финансијских учинака извештајног ентитета као целине, тај међуизнос не задовољава дефиницију мерила учинака које је одредила управа.

Извештајни ентитети могу да имају једно, више или ни једно мерило учинака које је одредила управа. На пример, извештајни ентитет који објављује своје финансијске резултате служећи се искључиво износима презентованим и обелодањеним у складу са МСФИ, нема мерила учинака која је одредила управа.

**Обелодањивање мерила учинака која је одредила управа.** Циљ обелодањивања мерила учинака која је одредила управа је пружање информације која ће корисницима финансијских извештаја омогућити разумевање: приказаног аспекта финансијских учинака, који према ставу управе, одражава мерило учинка које је одредила управа, као и какво је мерило учинака које је одредила управа у односу на мерила уређена МСФИ.

Извештајни ентитет треба да у напоменама уз финансијске извештаје обелодани мерила учинака која је одредила управа, уз изјаву да та мерила одражавају ставове управе о финансијском учинку ентитета као целине и да се може десити да та мерила нису упоредива са мерилима сличних назива и описа која се могу срести код других извештајних ентитета. Због тога постоји обавеза да се

свако мерило учинака које је одредила управа јасно и разумљиво опише, како корисник финансијских извештаја не би имао недоумице и не би био усмерен на погрешне закључке.

У смислу наведеног, за свако мерило учинака које је одредила управа, ентитет треба да обелодани (18.123):

- опис аспекта финансијских учинака који, према ставу управе, одражава мерило учинка који је одредила управа; тај опис треба да садржи и образложење зашто то мерило пружа корисне информације о финансијским учинцима ентитета;
- на који начин је израчунато мерило који је одредила управа;
- усклађивање између мерила које је одредила управа и најдиректнијег упоредивог међуизноса датог у параграфу 118 МСФИ 18, или укупног износа, односно међуизноса чије презентовање или објављивање експлицитно налажу МСФИ;
- ефекте пореза на добит и ефекте мањинских удела за сваку ставку објављену приликом усклађивања које захтева претходно наведена тачка;
- опис на који начин ентитет примењује параграф 141 МСФИ 18 ради утврђивања ефеката пореза на добит.

Уколико ентитет промени начин израчунавања мерила учинака које је одредила управа, односно утврди ново мерило учинака или промени начин одређивања ефеката пореза на добит, он треба да објави следеће:

- објашњење дате промене, и разлоге промене;
- упоредиве информације преправљене како би одразиле, промену, осим ако то практично није изводљиво; у случају неизводљивости обелодањује се да упоредне информације нису из тог разлога објављене.

## 9. Капитал

Обелодањивање информација у вези са капиталом корисницима финансијских извештаја треба да омогући сагледавање и процену циљева, политика и процеса управљања капиталом конкретног ентитета.

У смислу наведеног извештајни ентитет у напоменама обелодањује следеће (18.127):

- квалитативне информације о циљевима, политикама и процесима управљања капиталом, укључујући:
- опис онога чиме управља као капиталом;
- ако се на ентитет у погледу капитала примењују екстерно наметнути захтеви, њихову природу и начин на који се примењују при управљању капиталом и
- начин на који испуњава своје циљеве управљања капиталом;
- сажете квантитативне податке о управљању капиталом;
- све промене у односу на претходни извештајни период;
- да ли је у току извештајног периода поступао у складу са било којим од екстерних захтева у погледу капитала;
- уколико су постојали екстерни захтеви у погледу капитала, а ентитет није поступао по њима, треба да наведе последице тог непоступања.

Нарочито су значајна питања управљања капиталом у случају када су ентитети међусобно повезани, а баве се различитим делатностима, као што су осигурање и банкарство, односно када примењују различите регулаторне оквири у погледу капитала, када се примењују смернице параграф 129. МСФИ 18.

## **10. Остала обелодањивања**

Извештајни ентитет треба да презентује у извештају о финансијском положају, односно у извештају о променама на капиталу или да обелодани у напоменама (18.130) следеће:

- за сваку класу акцијског капитала:
- број одобрених акција,
- број издатих, уплаћених и број неуплаћених акција,
- номиналну вредност по акцији или изјаву да акције немају номиналну вредност;
- усклађивање броја акција у оптицају на почетку и на крају извештајног периода;
- права и ограничења на основу власништва акција;
- акције које држи ентитет као сопствене акције или његов зависни или придружени ентитет;



- акције резервисане за емитовање на основу опција и уговора о продаји акција, укључујући услове и износе, као и
- опис природе и намене сваке резерве у оквиру капитала.

Ентитет који нема акцијски капитал, као што је друштво са ограниченом одговорношћу, ортачко друштво или командитно друштво, обелодањује информације еквивалентне наведеним информацијама, које се захтевају за акционарска друштва, а приказују промене у току периода за сваку категорију учешћа у капиталу, као и права, повластице и ограничења која се односе на сваку категорију учешћа у капиталу. Ентитет, такође има обавезу да у напоменама обелодани износ дивиденди које су предложене или одобрене пре него што је финансијски извештај одобрен за објављивање, затим износ припадајуће дивиденде по акцији, као и износ свих кумулативних преференцијалних дивиденди које нису признате.

### Закључак

Доношење овог стандарда и његова примена би требало да узрокује значајна побољшања у вези са финансијским извештајима, првенствено за кориснике финансијских извештаја и враћање поверења у финансијске извештаје, преко унапређења упоредивости финансијских извештаја, лакшег разумевања финансијских извештаја због груписања информација у финансијским извештајима које их чини прикладнијим за анализу пословања и могућност предвиђања будућег пословања на основу финансијских извештаја. На пример, код грађевинске индустрије захтева се транспарентније обелодањивање рачуноводствених политика у вези са признавањем прихода од пројеката који се реализују у периоду дужем од годину дана, као и кључних процена у вези са признавањем прихода. У банкарском сектору се постављају стриктнији захтеви у вези са класификовањем финансијске имовине и обавеза, као и у вези са коришћеним проценама приликом признавања камата и улагања. Код индустрија високих технологија где су присутни сложени уговори о лиценцирању, интелектуалној својини и дугорочним пројектима истраживања и развоја, такође се захтевају строжи критеријуми у вези са признавањем прихода и обимнија обелодањивања у вези са тим.

Такође, значајна промена је и у захтевима новодонетог стандарда за повећаном транспарентношћу мера учинака које дефинише менаџмент, као и начина утврђивања тих мера. У питању су сопствене мере учинака које обвезници извештавања објављују у

јавном комуницирању изван финансијских извештаја и приликом саопштавања става менаџмента у погледу финансијске успешности обвезника као целине. Мере које у вези са пословањем дефинише менаџмент су саставни део напомена уз финансијске извештаје. Исто тако, наведена транспарентност треба да унапреди дисциплину обелодањивања мера које дефинише менаџмент, тим пре што те мере треба да буду предмет ревизије.

МСФИ 18 у Републици Србији није још преведен, односно није објављено решење о његовом преводу и почетку примене у Републици Србији, а на глобалном нивоу се примењује почев од јануара 2027.године, са могућношћу и раније примене. Примена овог стандарда ће се одразити на све извештајне ентитете у смислу прилагођавања праксе финансијског извештавања, затим одразиће се на инвеститоре и власнике привредних друштава тиме што ће доступношћу нових информација утицати на њихово доношење пословних одлука. Такође, ревизори треба да ускладе и процене своје процедуре за изражавање уверења, уз додатно укључивање процеса верификације, док регулаторна тела треба да обезбеде примену новодонетог стандарда, као и доследност у пракси финансијског извештавања.

За управу, поред мера учинака које дефинише менаџмент, МСФИ 18 поставља захтеве за већом транспарентношћу финансијских извештаја, у смислу транспарентног обелодањивања одабраних рачуноводствених политика, објашњења начина примене тих политика и утицаја тих политика на финансијске извештаје. Наведено би требало да конкретизује и повећа одговорност управе у вези са финансијским извештајима.

На основу сагледавања новина које уводи МСФИ 18, оправдана су очекивања у вези са враћањем поверења, пре свега корисника финансијских извештаја, па и јавности уопште, у финансијске извештаје.

## **Литература**

1. IFRS 18 - *Presentation and Disclosure in Financial Statements*, (2024) IFAC org.
2. МРС 1-*Презентација финансијских извештаја* – (2019), Превод, Савез рачуновођа и ревизора Србије

3. Полић С. (2011), "Квалитет финансијског извештавања у дигиталном окружењу", *Зборник радова: Квалитет финансијских извештаја-изазови, перспективе и ограничења*, Е Савез рачуновођа и ревизора Србије, Златибор, стр. 267-296
4. Савић Б. (2011), "Импликације политике финансијског извештавања на квалитет добитка" *Зборник радова: Квалитет финансијских извештаја-изазови, перспективе и ограничења*, Савез рачуновођа и ревизора Србије, Златибор, стр. 379-401
5. Стојановић Р. (2007), "Напомене као елеменат сета финансијских извештаја", *Рачуноводство бр.9-10/2007*, стр. 37-47
6. Стојановић Р. (2008), "Импликације ревидираног МРС 1 на финансијске извештаје", *Рачуноводство бр.11-12/2008*, стр. 53-68
7. Стојановић Р. (2010), "Значај обелодањивања информација о финансијским инструментима за процену изложености ризицима", *Рачуноводство бр.11-12/2010*, стр. 33-47
8. Стојановић Р. (2012), "Циљеви и квалитативне карактеристике финансијских извештаја у функцији унапређења квалитета финансијских извештаја", *Рачуноводство бр. 5-6/2012*, стр. 22-30
9. Стојановић Р. (2014), "Ефекти Директиве Европске уније 2013/34 на финансијско извештавање", *Рачуноводство бр. 1-2/2014*, стр. 35-49.

УДК 006.44:657.2  
336.563:657.242  
Прегледни рад

Проф. др Златко  
СТЕФАНОВИЋ\*

## Државна помоћ, донације и хуманитарна помоћ у финансијским извештајима усклађеним са МРС ЈС на готовинској основи рачуноводства

### Резиме

*Тренутно у међународним рачуноводственим стандардима за финансијско извештавање у јавном сектору постоје два основа: један који се заснива на готовинској основи рачуноводства, а други који се заснива на обрачунској основи. И за један и за други користи се скраћеница МРС ЈС, с тим што се додаје текст „према обрачунској основи рачуноводства“ или „према готовинској основи рачуноводства“. Основна разлика између ова два стандарда је у томе што се финансијски извештаји МРС ЈС према обрачунској основи израђују тако да се узимају у обзир и наплаћена и ненаплаћена потраживања и плаћена и неплаћена дуговања, док се према МРС ЈС према готовинској основи рачуноводства узимају у обзир само наплаћена потраживања и плаћена дуговања.*

*У свету постоје подељена мишљења о томе који од ова два стандарда је боље примењивати у јавном сектору. За МРС ЈС према обрачунској основи рачуноводства сматра се да боље исказује право стање јер узима у обзир и ненаплаћена потраживања и неиспуњене обавезе у односу на МРС ЈС према готовинској основи рачуноводства који узима у обзир само оно што је реализовано. Многи сматрају да је боље имати тачну слику о укупним потраживањима и обавезама, јер се тако избегавају нетачне представе о могућностима ентитета о чијем финансијском извештају је реч. Обрнуто, они који сматрају да је боље примењивати МРС ЈС према готовинској основи рачу-*

\*) Редовни професор у пензији, Правни факултет Универзитета "Унион" у Београд, адвокат; email: zlatko.stefanovic@gmail.com

новодства сматрају да је исправније приказати само оно што је реализовано. Ненаплаћена потраживања можда и неће бити наплаћена, а неиспуњене обавезе можда неће бити испуњене. Очекивања не могу бити основ за извештавање јер није сигурно да ће се реализовати.

Република Србија определила се за МРС ЈС према готовинској основи рачуноводства и последњих година предузима мере са циљем увођења и спровођења овог стандарда. У складу са тим, овај текст се бави првенствено тим стандардом, с тим што се у неким деловима он пореди са МРС ЈС на обрачунској основи рачуноводства, за потребе теме овог рада која се односи на финансијско извештавање о помоћима. У првом делу рада приказани су облици помоћи и појмови од значаја за евиденцију о помоћима на основу два закона Републике Србије и МРС ЈС на готовинској основи рачуноводства. Реч је о Закону о контроли државне помоћи (ЗКДП)<sup>1</sup> и Закону о донацијама и хуманитарној помоћи<sup>2</sup>.

Због коришћења различитих израза у наведеним изворима, овај рад се на почетку бави одређењем значења израза, тј. појмовима од значаја за примену ових прописа. Након разматрања решења из релевантних закона приказана су и решења из МРС ЈС на готовинској основи рачуноводства, која су од значаја за финансијско извештавање.

**Кључне речи:** државна помоћ, донација, хуманитарна помоћ, готовинска основа, јавни сектор

## 1. Уводне напомене и дефиниције појмова

За примену МРС ЈС на готовинској основи рачуноводства, осим самог стандарда који се односи на финансијско извештавање о примљеној помоћи, битне су и одредбе Закона о контроли државне помоћи и Закона о донацијама и хуманитарној помоћи. Ова два закона, као и сам Стандард, дефинишу појмове који су битни за њихову примену. Због тога се почетни део овог текста бави одређењем садржине појмова.

### 1.1. Појам помоћи и појмови изведени из њега

Сва три релевантна текста (два закона и Стандард) говоре о различитим облицима помоћи и дефинишу их, али ниједан од њих не садржи опште

---

1) „Службени гласник РС“, бр. 73/2019.

2) „Службени лист СРЈ“, бр. 53/2001, 61/2001 – испр. и 36/2002 и „Службени гласник РС“, бр. 101/2005 – др. закон.

одређење појма помоћи. На основу свега што је речено у тим прописима, **појам помоћи** може се одредити као пренос имовинског права, ослобођење од имовинске обавезе, испуњење туђе обавезе или гаранција сопственом имовином за испуњење туђих обавеза учињена одређеном ентитету са намером да он успешније или лакше оствари своје циљеве, без обавезе плаћања накнаде или уступања неке имовинске користи заузврат.

Помоћ не треба изједначити са поклоном. Помоћ се даје са намером да се субјекту олакша остварење одређених циљева који су економског или неекономског карактера (да успешније обавља своју делатност; да покрије губитке; да побољша квалитет својих производа или услуга; да повећа своје пословне капацитете и сл.). Поклон се не даје из економских разлога, иако има и економске ефекте, нити ради остваривања циљева поклонопримца већ због постојања посебног односа између поклонодавца и поклонопримца који је однос наклоности, блискости, сродства и сл. тако да је циљ поклона да се изрази наклоност поклонодавца са очекивањем да поклонопримац то разуме и прихвата. Постоји и трећи облик преноса неког имовинског добра који нема ни циљ економског карактера, нити изражавање наклоности, већ се имовинско добро (или имовински ефекат) преносе без препознатљивог циља, апстрактно, при чему преносиоцу није битно какве ће ефекте пренос остварити стицаоцу. Неко уступа одређено имовинско добро другом лицу, не тражећи никакву накнаду за њега, јер му оно више није потребно, а стицаоцу јесте, при чему не постоји никакав посебан однос (однос наклоности) између уступиоца и стицаоца, нити уступиоца интересују ефекти коришћења те ствари – како ће је стицалац искористити (на пример – уступање старе ствари која се више не користи, расходована је, и уступа се без накнаде, уместо одлагања на сметлиште, било коме ко жели да је узме). Овакви правни послови, односно послови уступања називају се *апстрактним* и не сврставају се ни у помоћ, ни у поклон.

Када се помоћ даје привредним субјектима тиме се ствара ризик од утицаја на слободу конкуренције на тржишту. Привредни субјекат који прима помоћ ће бити конкурентнији на тржишту, што у односу на друге субјекте који су његови конкуренти значи да он има предност која није настала по основу побољшања квалитета, смањења трошкова и сл. већ на основу помоћи дате без накнаде. Сврха заштите слободе конкуренције јесте обезбеђење услова на тржишту који стимулишу учеснике да понуде бољу односно јефтинију робу (услуге), као резултат сопственог рада, а не помоћи трећих лица. Конкуренција на тржишту води побољшањима и користи свим друштвеним структурама, иако поједини учесници пропадају на тржишту. Искључење или ограничење слободе конкуренције на тржишту даје као резултат слабији квалитет производа и услуга, веће цене и заостајање у односу на друге државе у којима постоји развијена слобода конкуренције.

## 1.2. Државна помоћ

Помоћ се може класификовати по различитим критеријумима, а поменути прописи је разврставају за потребе примене сопствених норми. Закон о контроли државне помоћи одређује појам државне помоћи јер је тај појам

кључан за примену његових одредаба. Према овом закону, **државна помоћ** је сваки стварни или потенцијални јавни расход или умањено остварење јавног прихода коју додељује давалац државне помоћи у било ком облику, којом се одређени учесник на тржишту ставља у повољнији положај у односу на конкуренте или се даје предност производњи одређене робе и/или услуга, којом се нарушава или постоји опасност од нарушавања конкуренције на тржишту и утиче на трговину између Републике Србије и земаља чланица Европске уније<sup>3</sup>.

Из дефиниције проистиче да су битна обележја државне помоћи:

- да је то јавни расход или умањено остварење јавног прихода даваоца државне помоћи;
- она се даје у корист одређеног учесника на тржишту;
- помоћ му омогућава повољнији положај на тржишту у производњи робе односно пружању услуга;
- давањем помоћи нарушава се или постоји опасност од нарушавања слободе конкуренције на тржишту Републике Србије или се утиче на трговину између Републике Србије и држава чланица ЕУ.

Ови услови морају бити испуњени кумулативно. Значај одређивања појма државне помоћи је у томе што је државна помоћ, по правилу, недозвољена. Полази се од претпоставке о недозвољености државне помоћи<sup>4</sup>, али су прописани и случајеви у којима је државна помоћ дозвољена. Критеријуме по којима се оцењује дозвољеност државне помоћи уређује Уредба о правилима за доделу државне помоћи. Осим ове уредбе, на снази је већи број подзаконских аката којима се уређује дозвољеност државне помоћи по основу различитих услова<sup>5</sup>. Њихова садржина неће бити предмет анализе у овом тексту јер његов циљ није приказ свих норми о државној помоћи.

---

3) Члан 3. став 1. Закона о контроли државне помоћи.

4) "Сл. гласник РС", бр. 13/2010, 100/2011, 91/2012, 37/2013, 97/2013, 119/2014, 23/2021 - др. уредбе, 62/2021 - др. уредбе, 99/2021 - др. уредбе, 20/2023 - др. уредба, 43/2023 - др. уредба и 48/2023 - др. уредба

5) - Правилник о облику и садржини годишњег извештаја о додељеној државној помоћи ("Сл. гласник РС", бр. 41/2021 и 60/2021)  
- Правилник о облику и садржини годишњег извештаја о попису шема државне помоћи ("Сл. гласник РС", бр. 30/2022)  
- Статут Комисије за контролу државне помоћи ("Сл. гласник РС", бр. 3/2020, 41/2020 и 2/2022)  
- Упутство о начину за оцењивање да ли трансакција садржи новчану помоћ ("Сл. гласник РС", бр. 34/2023)  
- Упутство за оцењивање усклађености државне помоћи за истраживање, развој и иновације ("Сл. гласник РС", бр. 123/2022)  
- Упутство за оцењивање усклађености државне помоћи за усавршавање ("Сл. гласник РС", бр. 126/2021)  
- Упутство за оцењивање усклађености државне помоћи за запошљавање ("Сл. гласник РС", бр. 114/2021)  
- Упутство за оцењивање усклађености државне помоћи за заштиту животне средине и у сектору енергетике ("Сл. гласник РС", бр. 42/2023)  
- Упутство за оцењивање усклађености посебних случајева државне помоћи учесницима на тржишту који обављају делатност у сектору ваздушног саобраћаја ("Сл. гласник РС", бр. 54/2023)  
- Упутство за оцењивање усклађености регионалне државне помоћи ("Сл. гласник РС", бр. 41/2021)

Државна помоћ може бити дата и кроз одређену трансакцију тако да само део те трансакције садржи помоћ, а не цела трансакција. За оцену да ли је у трансакцији садржана државна помоћ битно је да ли је трансакција предузета у складу са тржишним условима. Ако јесте, онда у њој нема државне помоћи. Критеријум тржишних услова је претходни критеријум. Када се утврди да је трансакција предузета у складу са уобичајеним тржишним условима, онда она не садржи државну помоћ, иако је један од учесника јавноправни субјект. Закон користи сликовит опис, одређујући понашање у трансакцији као понашање које одговара понашању типичног учесника на тржишту у приватној својини, имајући у виду услове и критеријуме које уређује Комисија за контролу државне помоћи<sup>6</sup>. Исти принцип важи и за гаранције које даје субјект јавног права. Гаранција се не квалификује као државна помоћ ако је дата у складу са тржишним условима<sup>7</sup>.

- Упутство за утврђивање референтне и дисконтне каматне стопе – преузето дана 9. априла 2024. године са адресе: [https://www.kkdp.gov.rs/extfile/sr/329/Uputstvo-o-referentnoj-i-diskontnoj-kam-stopi\\_060522.pdf](https://www.kkdp.gov.rs/extfile/sr/329/Uputstvo-o-referentnoj-i-diskontnoj-kam-stopi_060522.pdf)

- Уредба о правилима за доделу државне помоћи ("Сл. гласник РС", бр. 13/2010, 100/2011, 91/2012, 37/2013, 97/2013, 119/2014, 23/2021 – др. уредбе, 62/2021 - др. уредбе, 99/2021 - др. уредбе, 20/2023 - др. уредба, 43/2023 - др. уредба и 48/2023 - др. уредба)

- Уредба о примени прописа о државној помоћи на подстицаје из Закона о регионалном развоју ("Сл. гласник РС", бр. 116/2012)

- Уредба о садржини и облику пријаве државне помоћи ("Сл. гласник РС", бр. 15/2023)

- Уредба о условима и критеријумима усклађености државне помоћи која се додељује учесницима на тржишту који обављају делатност у железничком сектору ("Сл. гласник РС", бр. 20/2023)

- Уредба о условима и критеријумима усклађености државне помоћи која се додељује у облику гаранције ("Сл. гласник РС", бр. 48/2023)

- Уредба о условима и критеријумима усклађености државне помоћи учесницима на тржишту који обављају делатност у сектору ваздушног саобраћаја ("Сл. гласник РС", бр. 43/2023)

- Уредба о условима и критеријумима усклађености државне помоћи у области јавног информисања ("Сл. гласник РС", бр. 9/2022 и 32/2023)

- Уредба о условима и критеријумима усклађености државне помоћи у облику накнаде за обављање услуга од општег економског интереса ("Сл. гласник РС", бр. 99/2021 и 48/2023)

- Уредба о условима и критеријумима усклађености државне помоћи за истраживање, развој и унапређење производа и инфраструктуре неопходне за борбу против заразне болести COVID-19 ("Сл. гласник РС", бр. 62/2021 и 125/2021)

- Уредба о условима и критеријумима усклађености државне помоћи за културу ("Сл. гласник РС", бр. 62/2021 и 48/2023)

- Уредба о условима и критеријумима усклађености државне помоћи за санацију и реструктурирање учесника на тржишту у тешкоћама ("Сл. гласник РС", бр. 62/2021 и 43/2023)

- Уредба о условима и критеријумима усклађености државне помоћи за улагање у секторе од значаја за достизање нулте стопе емисије гасова са ефектом стаклене баште ("Сл. гласник РС", бр. 45/2023)

- Уредба о условима и критеријумима усклађености државне помоћи за заштиту животне средине и у сектору енергетике ("Сл. гласник РС", бр. 99/2021)

- Уредба о условима и критеријумима усклађености хоризонталне државне помоћи ("Сл. гласник РС", бр. 62/2021)

- Уредба о условима и критеријумима усклађености регионалне државне помоћи ("Сл. гласник РС", бр. 23/2021)

- Уредба о утврђивању државног програма помоћи и обнове оштећених породичних стамбених објеката ("Сл. гласник РС", бр. 24/2016)

6) Члан 6. став 2. ЗКДП.

7) Члан 6. став 3. ЗКДП.



Државну помоћ која није недозвољена, Закон помиње под називом **усклађена помоћ**. Израз „усклађена“ указује да је она у складу са прописима, али и да је примерена околностима, тако да не нарушава слободу конкуренције на тржишту, нити односе са државама чланицама ЕУ. Неке случајеве усклађене помоћи ЗКДП помиње *exempli causa*. Ту спада **помоћ социјалног карактера** под условом да се додељује без дискриминације у односу на порекло робе. Сврха социјалне помоћи може бити отклањање штете проузроковане природним непогодама или у другим ванредним ситуацијама у складу са законом којим се уређује понашање у таквим ситуацијама<sup>8</sup>. Осим општег помињања усклађене помоћи као државне помоћи која се додељује у складу са законом, такође примера ради, наведени су и одређени случајеви државне помоћи која ће се сматрати усклађеном државном помоћи:

1. *Ради унапређења економског развоја подручја у Републици Србији са изузетно ниским животним стандардом или са високом стопом незапослености*. Ова врста помоћи додељује се субјектима чије је седиште на таквим подручјима.
2. *Ради отклањања озбиљног поремећаја у привреди Републике Србије или извођења одређеног пројекта од посебног значаја за Републику Србију и државу чланицу Европске уније*. Овај услов подразумева да је поремећај у привреди већ наступио. Али, осим поремећаја, могуће је да постоји интерес за извођење пројекта од посебног значаја, који не мора бити повезан са поремећајима, већ то могу бити и развојни пројекти.
3. *Ради унапређења развоја одређених привредних делатности или одређених привредних подручја у Републици Србији, ако се тиме не утиче на трговину између наше државе и земаља чланица ЕУ*. Унапређење развоја се не мора односити само на подручја са ниским животним стандардом или високом стопом незапослености. Могуће је да се унапређење развоја односи и на подручја са високим животним стандардом, а то сходно важи и за привредне делатности. Битно је и да помоћ не утиче негативно на трговину са земљама чланицама ЕУ. О утицају на тржиште наше државе се код овог основа не води рачуна.
4. *Ради унапређења заштите и очувања културног наслеђа, под условом да се тиме не нарушава слобода конкуренције на тржишту наше државе и да то не утиче негативно на трговину са државама чланицама ЕУ*. Основ који по својој природи није управљен на тржишне услове (заштита и очување културног наслеђа) ипак није искључен од забране давања државне помоћи по самој природи односа јер је могуће да буде злоупотребљен, ако се не би постављали захтеви у погледу утицаја на слободу конкуренције на домаћем тржишту и на трговину са државама чланицама ЕУ.

За поједине делатности донете су посебне уредбе којима се прописује када се државна помоћ сматра усклађеном државном помоћи<sup>9</sup>. За поједине делатности које се сврставају у неекономске прописано је да се дата помоћ не

8) Реч је Закону о смањењу ризика од катастрофа и управљању ванредним ситуацијама („Сл. гласник РС“, бр. 87/2018).

9) Видети фусноту бр. 5.

сматра државном помоћи. Неекономским делатностима сматрају се делатности чији вршиоци не нуде своје производе или услуге на тржишту, већ врше функције власти као законом додељене или поверене од стране државе. Ту спадају послови које обавља војска, полиција, послови безбедности и контроле авиосообраћаја, надзор против загађења, послови судова и слично<sup>10</sup>.

За примену Закона о државној помоћи битан појам је и **шема државне помоћи**. Њега ЗКДП одређује као скуп свих прописа који представљају основ за доделу државне помоћи корисницима који нису унапред одређени (познати), односно нацрта, или предлога прописа, који ће по доношењу представљати основ за доделу државне помоћи, корисницима који нису унапред познати<sup>11</sup>. Корисници ће бити одређени тек применом прописаних критеријума. Овај појам обухвата све прописе прописе који предвиђају и уређују доделу државне помоћи – део правног система Републике Србије који се односи на државну помоћ. Оно што је специфично за овај појам је то што он обухвата не само важеће, већ и *будуће прописе* – који још нису усвојени, нити су ступили на снагу, под условом да је израђен макар нацрт датог прописа или да је утврђен предлог. Тиме се омогућава да се државна помоћ даје без чекања на доношење тог прописа, већ и на основу радних текстова, уз очекивање да ће тај пропис бити донет. Ово није уобичајено решење за прописе – да се они примењују пре него што су донети, као да већ јесу на снази.

**Индивидуална државна помоћ** је одређена као помоћ која се додељује на основу акта даваоца државне помоћи унапред одређеном кориснику или помоћ одређеном кориснику, која се додељује на основу шеме државне помоћи, а за коју постоји законом прописана обавеза пријаве<sup>12</sup>. За разлику од претходног појма, овај није одређен као врста прописа, већ као конкретна помоћ. За овај појам основ помоћи није битан, већ само околност да за њу важи обавеза пријаве. Ако не постоји обавеза пријаве, онда се та помоћ не подводи под овај појам, иако остаје у категорији државне помоћи.

### 1.2.1. Инструменти државне помоћи

Закон дефинише и инструменте државне помоћи<sup>13</sup>, углавном користећи устаљене термине:

1. *Субвенција*<sup>14</sup>. Свака додела бесповратних средстава сматра се субвенцијом. Основ за доделу бесповратних средстава није битан за овај појам, у смислу Закона о контроли државне помоћи. Са субвенцијом се изједначава умањена (субвенционисана) каматна стопа на кредите. Чини се да је овако одређен појам субвенције преширок. Ако је субвенција свака додела бесповратних средстава, онда мало шта остаје

10) Члан 6. став 4. ЗКДП.

11) Члан 3. став 2. ЗКДП.

12) Члан 3. став 3. ЗКДП.

13) Члан 3. став 4. ЗКДП.

14) Члан 3. став 4. тачка 1) ЗКДП.

што није субвенција. У дефиницији је занемарена сврха доделе средстава, као и одређење субјеката којима се могу бесповратно доделити средства. Чини се да субвенције треба ограничити на привредне субјекте као примаоце помоћи, и то помоћ која им се додељује ради успешнијег обављања делатности.

2. *Фискална олакшица*<sup>15</sup>. Када се одређеном субјекту умањују фискалне обавезе (обавезе по основу јавних прихода, као што су порези, доприноси, царине и сл.) сматра се да је реч о фискалним олакшицама. Зависно од степена умањења, фискалне олакшице могу ићи до фискалног ослобођења, ако се услед олакшице одређени субјект ослобађа фискалне обавезе у целини.
3. *Гаранција државе*<sup>16</sup>. Односи се на јемство које држава или други субјект јавног сектора даје за испуњење обавезе другог лица, уколико је гаранција дата под условима који су повољнији од оних које субјекти нуде на тржишту за давање гаранција (пре свега, банке). Ако је гаранција дата под тржишним условима, и применом општег принципа о гаранцијама датим под тржишним условима, гаранција се неће квалификовати као помоћ државе<sup>17</sup>.
4. *Одрицање од добити (дивиденде)*<sup>18</sup>. Ако се јавноправни субјект одриче добити и оставља је правном лицу које је остварило добит, онда то представља помоћ државе, ако је реч о субјектима који на тржишту имају конкуренцију. Оснивачи јавних предузећа то редовно раде, а то важи и за привредна друштва чији је оснивач држава, АП или ЈЛС. Устаљен проценат добити који се оставља јавним предузећима је 50%.
5. *Отпис дуга*<sup>19</sup>. Када субјект који располаже јавним средствима отписује своје потраживање, то за субјекта коме се отписује потраживање представља државну помоћ.
6. *Продаја или коришћење имовине у јавној својини по цени нижој од тржишне*<sup>20</sup>. Закон о јавној својини и подзаконска акта донета на основу њега дозвољавају продају и закуп по ценама нижим од тржишних. Али, та дозвола не искључује могућност да се таква продаја или уступање на коришћење (без обзира на основ коришћења) квалификује као државна помоћ.

---

15) Члан 3. став 4. тачка 2) ЗКДП.

16) Члан 3. став 4. тачка 3) ЗКДП.

17) Ово је одредба која је изречена два пута. Једном у члану 3. став 3. тачка 3), а други пут у члану 6. став 3. ЗКДП.

18) Члан 3. став 4. тачка 4) ЗКДП.

19) Члан 3. став 4. тачка 5) ЗКДП.

20) Члан 3. став 4. тачка 6) ЗКДП.

7. Куповина или коришћење имовине по цени вишој од тржишне<sup>21</sup>. Ово је ситуација која се односи на стицање имовине у јавну својину или узимање на коришћење (закуп и др.) ствари у приватној својини. Ако се за то плаћа цена која је већа од тржишне, разлика у цени преко тржишне цене представља државну помоћ.

Посебно је дефинисан и појам **кумуляција државне помоћи**<sup>22</sup>. Кумулација представља збир додељене државне помоћи, што је значајно у случају *de minimis* помоћи (помоћи мале вредности). Одређена помоћ може да се сврста у категорију *de minimis* помоћи, али ако се додељује више таквих помоћи, могуће је да њихов збир премашује износ који је прописан као горња граница *de minimis* помоћи. Кумулација се врши сабирањем свих *de minimis* помоћи примљених у текућој и две претходне фискалне године, и остаје *de minimis* помоћ ако збир не премашује износ од 23.000.000 динара (11.500.000 динара за учесника на тржишту који обавља делатност друмског превоза терета). Ако се кумулација врши са *de minimis* помоћима у облику накнаде за пружање услуга од општег економског интереса онда је горња граница износ од 57.000.000 динара. Кумулација се врши и ако се државна помоћ додељује за исте оправдане трошкове или исту меру ризичног финансирања, али и ако се не додељује за исте оправдане трошкове.

### 1.2.2. *De minimis* помоћ

Помоћ мале вредности – *de minimis* помоћ, како је Закон назива<sup>23</sup>, јесте државна помоћ, али се због вредности помоћи према њој примењују другачија правила. За *de minimis* помоћ се сматра да неће значајно нарушити слободу конкуренције, односно изазвати поремећаје на тржишту, нити у нашој земљи, нити у односима са државама чланицама ЕУ. Због тога о њеној дозвољености не одлучује Комисија за контролу државне помоћи, већ њен давалац. Ипак, она се пријављује Комисији.

Оправданост, односно дозвољеност *de minimis* помоћи се процењује према акту Владе који она доноси на основу законског овлашћења<sup>24</sup>. Влада Републике Србије донела је Уредбу о правилима и условима за доделу помоћи мале вредности (*de minimis* помоћи)<sup>25</sup>. Основни критеријум за квалификацију помоћи као *de minimis* помоћи јесте вредност помоћи. Ова вредност одређена је на 23.000.000 динара у току три узастопне фискалне године<sup>26</sup>. За неке

21) Члан 3. став 4. тачка 7) ЗКДП.

22) Члан 7. став 1.ЗКДП

23) Члан 8. ЗКДП.

24) Члан 8. став 3. ЗКДП.

25) „Сл. гласник РС“, бр. 23/2021.

26) Члан 4. став 1. Уредбе.

делатности одређена је нижа граница<sup>27</sup>. Прописани износ се рачуна као бруто износ. У случају повезаних лица, она се рачунају као једно лице у односу на износ примљене помоћи.

### 1.2.3. Учесници

Поменути прописи препознају различите категорије учесника. Закон о контроли државне помоћи препознаје даваоца државне помоћи и корисника државне помоћи. **Давалац државне помоћи** је орган Републике Србије, аутономне покрајине или јединице локалне самоуправе, али и свако правно лице које располаже јавним средствима и додељује помоћ у било ком облику. Под јавним средствима подразумевају се средства на располагању и под контролом Републике Србије, локалне власти и организација за обавезно социјално осигурање<sup>28</sup>. У основи, реч је о буџетским средствима и средствима за обавезно социјално осигурање, без обзира на то ко их додељује као помоћ (држава, покрајина, јединица локалне самоуправе, фонд ПИО, или субјект коме су та средства додељена од њих).

**Корисник државне помоћи** је учесник на тржишту, односно свако правно или физичко лице које обавља привредну делатност (делатност производње или промета робе или услуга), коме се додељује државна помоћ у било ком облику. У погледу статуса лица то, дакле, може бити свако лице (правно или физичко), али су организације без статуса лица у праву (нпр. породична пољопривредна газдинства<sup>29</sup>) изузете из појма корисника државне помоћи у смислу ЗКДП. Битан услов је и да то лице обавља привредну делатност (Закон је помиње као „економску“ делатност, што није примерен термин). Тиме се искључују делатности које, нпр. обављају удружења (осим ако и удружење обавља привредну делатност – у односу на ту привредну делатност). Под овим условима, то лице постаје корисник државне помоћи, ако му буде додељена помоћ у било ком облику, при чему та помоћ испуњава услове које ЗКДП предвиђа за државну помоћ.

### 1.3. Донације и хуманитарна помоћ

Закон о донацијама и хуманитарној помоћи (ЗДХП) препознаје и одређује појам **примаоца донације или хуманитарне помоћи**, али не одређује појам даваоца донације или хуманитарне помоћи. Из угла тог закона, свако се у односу на примаоца може појавити као давалац. За одређење појма примаоца

27) За учесника на тржишту који обавља делатност друског превоза терета, горња граница износи 11.500.000 динара уз додатни услов да добијена средства не могу да се користе за куповину возила којима би се обављала делатност друског превоза терета.

28) Члан 2. став 1. тачка 4) Закона о буџетском систему („Сл. гласник РС”, бр. 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013 - испр., 108/2013, 142/2014, 68/2015 - др. закон, 103/2015, 99/2016, 113/2017, 95/2018, 31/2019, 72/2019, 149/2020, 118/2021 и 118/2021 - др. закон и 92/2023).

29) Држава је до сада у више наврата давала помоћ регистрованим породичним пољопривредним газдинствима, али је то чинила само у облику социјалне помоћи, пре свега због штета насталих услед поплава. Таква помоћ се према одредбама ЗКДП не сматра државном помоћи.

донације или хуманитарне помоћи значајан је статус тог лица. То могу бити само државни органи, јединице локалне самоуправе, јавна предузећа, јавне установе, друге организације и заједнице које не остварују добит, домаће и стране хуманитарне организације<sup>30</sup>. Овакав избор законодавца не указује на јасан критеријум по коме су изабрани могући примаоци, али ни на разлог за избор статуса примаоца. Због генералног одређења да примаоци могу бити организације које не остварују добит, стиче се утисак да је критеријум недобитности био кључан. Међутим, у тај критеријум се не уклапају јавна предузећа. Одредба помиње државне органе и јединице локалне самоуправе. Из неког разлога покрајина није поменута, иако нема разлога да она не буде прималац. У односу на државу, одредба говори о државним органима (а не о држави као примаоцу). А када говори о јединицама локалне самоуправе, онда не говори о њиховим органима, већ о јединицама локалне самоуправе.

Овај закон не дефинише ни појмове *донација* и *хуманитарна помоћ*, нити их различито уређује. Појам донације одређује Закон о буџетском систему као наменски неповратан приход, који се остварује на основу писаног уговора између даваоца и примаоце донације.<sup>31</sup> Из оваквог одређења произлази да је довољно да је реч о приходу који је наменски и неповратан, да би се сматрало да је реч о донацији. Други битан услов је да је уговор о донацији закључен у писаном облику, чиме се форма уговора проглашава за битну за постојање уговора. Намена донације није проглашена битним условом.

Иако се користи у више закона, појам *хуманитарне помоћи* такође није дефинисан. Из употребе тог појма стиче се утисак да је хуманитарна помоћ један од облика донације, и то донација која се даје у хуманитарне сврхе. Под хуманитарним сврхама треба разумети облике помоћи угроженим категоријама лица, по различитим основима (по основу рата, болести, сиромаштва, дискриминације и сл.).

Прописи помињу и појам *дотације*, али тај појам није одређен Законом о буџетском систему<sup>32</sup>, нити другим законима. Из употребе тог појма у прописима проистиче да је дотација облик помоћи који се даје из буџета, односно који ентитет јавног сектора даје другим субјектима. Дакле, дотације не примају субјекти јавног сектора, већ их дају. Дотација се по правилу даје за одређене намене, тако да је прималац дотације обавезан да правда утрошена средства, при чему редовно и он сам учествује у финансирању пројекта за који је добио дотацију.

Произлази да прималац и донације и хуманитарне помоћи може бити било ко од наведених субјеката, односно органа. На пример, из формулације проистиче да јавно предузеће може да прима и донације и хуманитарну помоћ, а према његовом статусу на тржишту и делатности, ако се имају у виду циљеви овог закона, не би требало да прима ни једно ни друго. Изричито су искључене

30) Члан 1. ЗДХП.

31) Члан 2. став 1. тачка 45. Закона о буџетском систему.

32) У члану 27. став 1. тачка б) Закон о буџетском систему помиње дотацију као јавни расход, али не одређује појам дотације.

политичке странке као примаоци донација и помоћи. Посредно, искључени су и сви субјекти који обављају привредне делатности.

Донација или помоћ може се дати само у прописаним облицима. Не могу бити предмет донације/помоћи дуван или прерађевине од дувана, алкохолна пића и путнички аутомобили. Нема сметњи да то буде роба, услуге, новац, хартије од вредности, имовинска, али и друга права која су подобна за пренос.

#### 1.4. Појам помоћи у МРС ЈС

Ни МРС ЈС на готовинској основи рачуноводства не дефинише појам помоћи, али одређује значење појединих израза од значаја за категорију помоћи<sup>33</sup>. Све облике помоћи, овај рачуноводствени стандард разврстава на спољну помоћ и осталу помоћ. **Спољна помоћ** је одређена тако да обухвата све службене ресурсе које прималац помоћи може да користи или да има неку другу корист од њих. **Службени ресурси** обухватају све зајмове, субвенције, техничку помоћ, гаранције и друге облике помоћи, без обзира на то да ли су већ дати или ће бити дати на основу обавезујућег споразума од стране владе или владиних агенција, мултилатералних или билатералних агенција за спољну помоћ, с тим што прималац помоћи и давалац помоћи не припадају истој држави. Тиме је појам спољне помоћи одређен тако да се она односи на различите облике помоћи који, у односу на примаоца помоћи, потичу из друге државе, односно не потичу од ентитета који припадају његовој држави.

**Остала помоћ** одређена је преко категорије субјеката – давалаца помоћи, и обухвата све помоћи које дају невладине организације, физичка лица и организације из приватног сектора. Она не обухвата званичне ресурсе из исте државе, порезе, казне и накнаде, ресурсе обезбеђене у трансакцији размене, као ни ресурсе које обезбеђује влада или владине агенције исте државе којој припада прималац помоћи. **Трансакције размене** су трансакције у оквиру којих један ентитет прима средства или услуге, или измирује обавезе давањем приближно једнаке вредности (у облику готовине, робе, услуга или коришћења средстава) директно другом ентитету. За трансакције размене карактеристично је да се врши узајамно давање и примање неке имовинске вредности, при чему та имовинска вредност може бити једнака или приближно једнака, али и битно различита по вредности.

Даваоци помоћи, према МРС ЈС, могу бити билатералне агенције за спољну помоћ, мултилатералне агенције за спољну помоћ и невладине организације. **Билатералне агенције за спољну помоћ** су агенције које се формирају на основу закона и других прописа одређене државе, са циљем обезбеђења помоћи коју та држава (или неки њен део) даје субјектима на територији друге државе. Под агенцијом се разуме сваки облик организовања – ентитет (са или без субјективитета) који према прописима те државе може да обавља ову врсту послова. **Мултилатералне агенције за спољну помоћ** су све агенције основане међународним споразумима са циљем обезбеђења спољне помоћи. За њих је карактеристично да их оснива више држава (влада). По

33) МРС ЈС тачка 2.1.82.

својој природи то су међународне владине организације које не припадају ниједној одређеној држави. Због тога се у односу на субјекте који примају помоћ од њих увек појављују као даваоци спољне помоћи. **Невладине организације** су агенције, било домаће или стране у односу на субјекта који прима помоћ, које су формирала физичка или правна лица, али не и државе (владе), тако да обављају своје послове независно од утицаја било које владе.

Анализа појмова субјеката које, за потребе извештавања о помоћи, препознаје МРС ЈС показује да се као даваоци помоћи јавном сектору препознају само стране државе и њихове агенције, међународне владине организације, невладине организације – како националне, тако и међународне и физичка лица која јесу или нису привредни субјекти. *Оно што не препознаје МРС ЈС као даваоца помоћи јавном сектору јесте сама држава којој припада прималац помоћи, као ни агенције те државе.*

За потребе примене МРС ЈС потребно је упоредити појмове из Закона о контроли државне помоћи, Закона о донацијама и хуманитарној помоћи и МРС ЈС, са настојањем да се појмови из ова два закона подведу под појмове МРС ЈС. Из појмова који су представљени у првом делу текста проистиче да постоје одређене разлике између закона и МРС ЈС на готовинској основи рачуноводства.

#### 1.4.1. Врсте помоћи

**Спољна** помоћ коју препознаје МРС ЈС обухвата хуманитарну помоћ и донације. Примаоцу који је субјект јавног сектора спољну помоћ могу да дају стране државе или њихове агенције или међународне владине организације. Мерадаван пропис је ЗДХП. **Остала** помоћ је помоћ коју могу да дају невладине организације, како оне које су стране, тако и домаће. И за ову врсту помоћи мерадаван је ЗДХП. Из угла МРС ЈС одредбе ЗКДП, и сама државна помоћ нису значајне када се помоћ даје субјекту јавног сектора (субјекту који финансијске извештаје сачињава према готовинској основи рачуноводства).

За потребе примене МРС ЈС битно је разграничење да ли помоћ спада у спољну или осталу помоћ. За потребе примене ЗКДП, битно је да ли је помоћ дозвољена и битан је поступак који се спроводи у случају давања државне помоћи. Из угла ЗДХП, битно је да ли је реч о донацији, односно хуманитарној помоћи јер се само на њих примењују одредбе тог закона. За разлику од ЗКДП према којем непоштовање норми повлачи одређене санкције, укључујући и враћање примљене помоћи, за примљену имовину која се не може сврстати под донације или хуманитарну помоћ (а није реч ни о државној помоћи) неће постојати обавеза враћања, већ ће само бити искључене повластице које тај закон предвиђа (царинска и пореска ослобођења и ослобођење од обавезе плаћања акцизе).

Остали појмови које дефинише МРС ЈС (билатералне агенције за спољну помоћ; мултилатералне агенције за спољну помоћ и невладине организације) препознатљиви су у правном систему Републике Србије, а значајни су за примену МРС ЈС на донације и хуманитарну помоћ. Исто важи и за појам *службени ресурси* јер то нису ресурси Републике Србије које она додељује



домаћем јавном сектору. Трансакције размене нису значајне као појам за донације и хуманитарну помоћ, али могу бити значајне за државну помоћ. Њих Закон о контроли државне помоћи помиње. Али се МРС ЈС не односи на помоћ коју примају субјекти јавног сектора од сопствене државе.

#### 1.4.2. Учесници на које се МРС ЈС односи

Овај стандард не одређује учеснике на које се он примењује када је реч о примаоцима помоћи. Примаоци помоћи ће бити одређени применом националног права државе која примењује МРС ЈС. Примаоци не морају имати субјективитет – статус лица у праву. То могу бити органи државе или локални облици организовања (нпр. јединица локалне самоуправе) који немају статус лица у праву, али и држава која га има, као и покрајина, односно јединице локалне самоуправе. За означавање могућих прималаца помоћи МРС ЈС користи израз „**ентитет**“.

Као израз и као правна категорија, израз *ентитет* није уобичајен ни у прописима, ни у судској пракси наше државе, осим ако постоји одређена веза или потреба за међународним ефектима. Ипак, последњих деценија овај израз се појављује у различитим прописима, чак и у законима<sup>34</sup>, пре свега у ситуацијама када треба означити облике организовања који немају статус лица у праву, али имају одређену самосталност у стицању и располагању имовином. Типичан пример за такве облике организовања су државни органи. Они немају субјективитет, али имају своју финансијску „самосталност“, а одлучују и о стицању и располагању имовином. У том смислу и МРС ЈС користи израз *ентитет*, који не подразумева субјективитет, али га и не искључује. Битно је да тај облик организовања има своје финансије, тако да стиче и располаже новчаним средствима, због чега се на њега и примењује МРС ЈС као стандард финансијског извештавања.

И у општем значењу, изразом *ентитет* означавају се врло различити облици организовања из угла политике, филозофије, права, одбране и др. Долази из енглеског језика (*entity*), а употребљава се онако као и у српском језику – за означавање различитих облика организовања, али тако да се из оваквог означавања не може извести закључак о њиховом статусу. Због тога је подобан за дипломатију – нпр. помињање ентитета не садржи одређење да ли је нека творевина држава или није. Сматра се да је шире коришћење овог израза на простору Републике Србије и бивше СФР Југославије почело са Дејтонским споразумом из 1995. године. У том споразуму требало је означити стране које нису биле ни државе, ни субјекти у праву у то време, тако да је коришћен израз *ентитет*.

34) Закон о буџетском систему („Сл. гласник РС”, бр. 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013 - испр., 108/2013, 142/2014, 68/2015 – др. закон, 103/2015, 99/2016, 113/2017, 95/2018, 31/2019, 72/2019, 149/2020, 118/2021 и 118/2021 – др. закон и 92/2023) помиње израз *ентитет* у више чланова (чл. 2, 8, 27е и др.); Закон о електронском фактурисању („Сл. гласник РС”, бр. 44/2021, 129/2021, 138/2022 и 92/2023); Закон о поштанским услугама („Сл. гласник РС”, бр. 77/2019).

## 2. Државна помоћ и контрола државне помоћи

Из ЗКДП проистиче да је његов циљ заштита конкуренције на тржишту и обезбеђење транспарентности у додели државне помоћи као средство за заштиту слободе конкуренције<sup>35</sup>. Државна помоћ се може појавити у различитим облицима, што је прецизније приказано у делу овог рада о појмовима. Али, ЗКДП се примењује само на помоћи које давалац државне помоћи додељује субјектима који се појављују на тржишту и обављају делатност у условима конкуренције, чији рад држава (давалац државне помоћи) не финансира.

У ситуацији када се рад (обављање делатности) одређеног субјекта финансира из буџетских средстава, а прималац средстава води пословне књиге према правилима за буџетско рачуноводство, и финансијске извештаје сачињава према готовинској основи рачуноводства, такав субјект / корисник буџетских средстава, односно корисник средстава организација за обавезно социјално осигурање (ООСО) не може бити прималац државне помоћи, у смислу ЗКДП. Његов рад финансира држава, односно ООСО и додељује му онолико средстава колико је процењено да му је потребно и додељено из буџета, односно финансијског плана ООСО, а то није помоћ. Без обзира на терминологију, и то што се нека средства која се додељују из буџета јавном сектору за финансирање рада називају *субвенције* или *дотације*, та средства немају карактер државне помоћи у смислу ЗКДП.

Из анализе појмова које користи МРС ЈС проистиче исти закључак. Овај рачуноводствени стандард не препознаје државу као даваоца помоћи у односу на јавни сектор који води пословне књиге према правилима буџетског рачуноводства. Утолико постоји сагласност закона са МРС ЈС.

Овде не треба извести закључак да све организације које се финансирају из буџета, односно финансијског плана ООСО не могу бити примаоци државне помоћи. Организације чији рад се финансира из буџета, односно финансијског плана ООСО које јесу корисници буџетских средстава, али не воде пословне књиге по правилима буџетског рачуноводства, већ према општим прописима – по Закону о рачуноводству, могу бити примаоци државне помоћи. Али, на њих се не односи МРС ЈС. Те организације не врше плаћања и наплату прихода на готовинској основи, нити сачињавају финансијске извештаје у складу са правилима која прописује МРС ЈС – према готовинској основи рачуноводства. На интернет страници Комисије за контролу државне помоћи<sup>36</sup> не постоји ниједна одлука која се односи на субјекте јавног сектора који води пословне књиге по принципу буџетског рачуноводства.

Када се погледају одлуке Комисије за контролу државне помоћи приметно је да се државна помоћ, већ годинама, превасходно додељује медијским кућама (више од 90% случајева). Само у пар случајева државна помоћ додељена је привредним субјектима чија делатност није информисање. Из угла недозвољене

35) Члан 1. ЗКДП.

36) <https://www.kkdp.gov.rs/>

државне помоћи, постоји само пар одлука у којима је Комисија утврдила да је реч о недозвољеној државној помоћи и наложила враћање примљених средстава.

За субјекте који не припадају јавном сектору и не воде пословне књиге по принципима МРС ЈС, постоји обавеза обелодањивања примљене државне помоћи у случајевима предвиђеним међународним рачуноводственим стандардом којим се уређује финансијско извештавање тих субјеката. МРС 20 – *Рачуноводствено обухватање државних давања и обелодањивање државне помоћи*.

За примаоце државне помоћи постоји дилема, изражена самим МРС 20, у вези са тим на који начин се примљена помоћ исказује у финансијским извештајима. Према једном ставу, она се исказује у оквиру капитала, док се према другом ставу исказује у оквиру прихода.

Аргументи у корист схватања да је то капитал су:

- Средства помоћи нису зарађена обављањем делатности, због чега не могу да представљају приход;
- Примљена средства су инструмент финансирања, без обавезе враћања, тако да се не повезују са обавезама примаоца помоћи.

Аргументи у корист схватања да је то приход су:

- Средства помоћи не потичу од чланова/акционара друштва, а улагања у капитал потичу од чланова;
- Иако су то средства помоћи, то не значи да прималац помоћи не испуњава никакве обавезе. Те обавезе су чиница за примљена средства;
- Помоћ се редовно даје са неком наменом, а то је испуњење неких обавеза које се приказују у билансу успеха. Због тога и средства из којих се те обавезе испуњавају морају да се нађу у билансу успеха, тј. прикажу као приход.

### 3. Донације и хуманитарна помоћ

Примаоци донација и хуманитарне помоћи јесу управо субјекти јавног сектора који воде пословне књиге према принципима буџетског рачуноводства (држава, покрајина, јединица локалне самоуправе, јавне установе, ООСО и њихови корисници и уопште организације које нису основане ради остваривања добити). Примаоци могу бити и јавна предузећа, иако су то добитне организације, као и хуманитарне и друге организације које не припадају јавном сектору. Добитне организације, као што су нпр. привредна друштва и задруге, не могу бити примаоци донације или хуманитарне помоћи, али ни политичке странке<sup>37</sup>, иако оне спадају у недобитне организације.

Донација може бити дата у облику неког од имовинских добара, под условом да Закон не искључује донацију у том облику. Изричито је искључена могућност давања донација у облику дувана и дуванских прерађевина, алко-

37) Члан 1. став 2. ЗДХП.

холних пића и путничких аутомобила<sup>38</sup>. Иако постоји изричита одредба о томе да су искључени путнички аутомобили, наилази се на судске одлуке у којима се каже другачије<sup>39</sup>. Без обзира на цитирану одлуку Врховног суда Србије, данас је неподељен став и у литератури и у пракси да донацију / хуманитарну помоћ у облику путничког возила није дозвољено примити, имајући у виду одредбу члана 2. ЗДХП. За друге врсте возила<sup>40</sup> (осим путничких аутомобила), такође није спорно да се могу дати као донација / хуманитарна помоћ под условом да се користе за обављање делатности / остваривање циљева примаоца донације (у хуманитарне, научне, просветне, културне, спортске, верске или уметничке сврхе или за унапређење услова живота становништва и здравствене заштите, заштиту животне средине и сл.)<sup>41</sup>. Све што не може да буде предмет донације не може ни да се рачуноводствено евидентира као донација, већ на неки други начин, зависно од тога шта је правни основ за уступање тог имовинског добра.

Изричито је предвиђено да предмет донације могу да буду роба, услуге, новац, хартије од вредности, имовинска али и друга права. Када Закон помиње *друга* права, мисли се на права која по својој природи нису имовинска. Имовинска права су сва права чија вредност се редовно може изразити у новцу. Углавном су то права која се односе на ствари (право својине, право коришћења, службености и др.), али и потраживања, било да се односе на новац или на нешто друго (нпр. на рад). Неимовинска права су сва остала права. За њих је карактеристично да им се вредност не изражава у новцу све док не дође до повреде тог права, а онда по правилу настаје захтев да се накнади штета у новцу, иако није реч о праву које има новчану вредност.

Неимовинска права чешће постоје као права физичких лица, али постоје нека неимовинска права која су подобна за поседовање и од стране правних лица. Већина неимовинских права која припадају правним лицима су непреносива (нпр. различите дозволе, лиценце и сл.), али постоје и она која су преносива (нпр. право на употребу назива у пословном имену).

Ако се донација /хуманитарна помоћ даје у роби, та роба мора бити подобна за стављање у промет на тржишту Републике Србије, без обзира на то да ли ће је прималац ставити у промет или користити за своје потребе. Овај услов значајан је за робу која се увози на територију Републике Србије. За робу која потиче са домаће територије очекује се да задовољава овај услов, али се и то може проверавати, ако постоји сумња. Ако је прописима наше државе

38) Члан 2. ЗДХП.

39) „Према образложењу оспореног решења, тужилац, као прималац донације, нема право на ослобођење од плаћања царина и других увозних дажбина и такси које се плаћају приликом увоза робе која је предмет донације, како је прописано у одредби члана 5. ЗДХП, јер се према становишту туженог органа не ради о роби која ће тужиоцу непосредно служити за обављање делатности, у смислу одредбе члана 6. став 1. тачка 2) наведеног закона, с обзиром да путнички аутомобил по својим карактеристикама и употребној вредности није таква роба да се непосредно и директно може користити за потребе делатности тужиоца.

40) У том смислу и Мишљење Министарства финансија – сектор за царински систем и политику, бр. 48-00-00384/2009-17 од 17. септембра 2009. године.

41) Члан 6. став 1. тачка 2) ЗДХП.

прописано да се роба може увозити, односно стављати у промет само након извршених контрола (здравствена, ветеринарска, еколошка, фитопатолошка или контрола квалитета), потребно је обезбедити ове контроле да би роба могла да буде предмет донације/хуманитарна помоћи. Искључена је и могућност увоза робе у нашу земљу, ако су њен промет или употреба забрањени у држави из које се увози, односно у којој је произведена, чак и ако промет или употреба те робе нису забрањени у нашој земљи. Ако је роба произведена у више држава, данас се, по правилу, прихвата као критеријум за одређење државе у којој је произведена, околност у којој држави је обављена финална фаза производње, чак и када та финална фаза нема значајну вредност у односу на укупну вредност те робе. Разуме се, и да није изричито прописано, да се не може увозити роба чији увоз у нашу земљу је забрањен одлуком надлежног органа.

Роба, односно ствари примљене по основу донације/хуманитарна помоћи могу се користити само у сврху за коју су примљене. Сврха не може бити продаја и стицање добити на тржишту, већ сврха која није профитабилна. Закон, примера ради, набраја за шта се може користити примљена роба, односно ствари (хуманитарне, научне, просветне, културне, спортске, верске и уметничке сврхе, унапређење услова живота становништва и здравствене заштите, заштиту животне средине и сл.<sup>42</sup> О сврси коришћења примљене робе, прималац донације/хуманитарна помоћ дужан је да дв изјаву коју подноси царинарници уз захтев за ослобођење од обавезе плаћања царине, као и доказ да се бави неком од делатности која није профитабилна. Државни органи и јединице локалне самоуправе не подносе доказе о сврси за коју ће роба бити искоришћена, као ни доказ о својој делатности<sup>43</sup>.

Примљена роба не може се користити у друге сврхе, осим оних за које је дата донација/хуманитарна помоћ у року од три године од дана увоза<sup>44</sup>. Ако прималац поступи другачије, царинарница ће донети решење о наплати царине, такси, односно других увозних дажбина. Ово решење може се донети у року од две године од истека рока од три године<sup>45</sup>. Одредба која предвиђа да се након истека рока од три године роба може користити и за друге сврхе, осим оних за које је примљена, има значаја само за обавезе плаћања царине и других дажбина поводом увоза робе. Ова одредба не ослобађа примаоца обавеза које он има према даваоцу донације/хуманитарне помоћи. Без обзира на протек рока, уговором између даваоца и примаоца донације/хуманитарна помоћи може бити предвиђено да прималац нема право да користи примљену робу или новац за било које друге сврхе, осим за оне које су одређене уговором.

Исти принцип важи и за новац. Прималац донације/хуманитарна помоћи може да користи примљени новац само за сврхе које су одређене уговором о донацији, односно хуманитарној помоћи. Ако се за примљени новац купује

---

42) Члан 6. став 1. тачка 2) ЗДХП.

43) Члан 6. став 2. ЗДХП.

44) Члан 7. став 1. ЗДХП.

45) Члан 7. став 2. ЗДХП.

роба, и то роба која се увози, за такву робу важе иста правила као и када се она добија по основу донације/хуманитарне помоћи<sup>46</sup>.

#### **4. Међународни рачуноводствени стандарду за јавни сектор – финансијско извештавање према готовинској основи рачуноводства**

МРС ЈС Финансијско извештавање према готовинској основи рачуноводства први пут је објављен у јануару 2003. године. Примена је отпочела од 1. јануара 2004. али је било дозвољено отпочети са применом и касније. Године 2017. објављен је ревидирани МРС ЈС према готовинској основи који је у међувремену мењан два пута (2006. и 2007. године). Овом стандарду претходило је објављивање МРС ЈС према обрачунској основи рачуноводства. Ревизија МРС ЈС према готовинској основи рачуноводства из 2007. године односила се на спољну помоћ и консолидацију, а њена примена је отпочела 2009. године, али је постојала могућност избора – могућност да се са применом отпочне и касније. У односу на МРС ЈС према обрачунској основи рачуноводства требало је да се ублаже захтеви у вези са обелодањивањем информација о спољној помоћи и плаћању трећих лица за рачун ентитета јавног сектора. Суштина ублажавања требало је да буде да обелодањивање тих података не буде у обавезном делу, већ у делу МРС ЈС који представља препоруке за финансијско извештавање. Требало је показати и да захтеви и препоруке у МРС ЈС према готовинској основи рачуноводства нису у супротности са захтевима МРС ЈС према обрачунској основи рачуноводства (осим када то проистиче из природе ствари), тако да се као примеренији може користити МРС ЈС према готовинској основи рачуноводства који исправније исказује резултате, а ништа не отежава у односу на МРС ЈС на обрачунској основи рачуноводства.

Последња ревизија МРС ЈС према готовинској основи рачуноводства извршена је 2017. године и она је још увек на снази. По тој верзији је писан и овај рад. У односу на измене које су окончане 2007. године, најновије промене омогућавају изузеће од захтева који се односе на састављање консолидованих финансијских извештаја и обелодањивање информација о плаћањима трећих страна и спољној помоћи. За податке за које је стандард из 2007. предвиђао обавезу обелодањивања, стандард из 2017. предвиђа да се њихово обелодањивање само препоручује, али да није обавезно. И поред ублажавања захтева за обелодањивање података, то није утицало да МРС ЈС на готовинској основи рачуноводства постане широко прихваћени стандард. Оцена коју је дао IPSASB<sup>47</sup> јесте да овај стандард још није широко прихваћен.

46) Члан 3. ЗДХП.

47) Одбор за Међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор – *International Public Sector Accounting Standards Board*. Видети: <https://www.ipsas.org>

Други део MPC ЈС према готовинској основи рачуноводства препоручује обелодањивање одређених информација о помоћи, било да је она спољна помоћ или остала помоћ јер се сматра да те информације користе ентитетима јавног сектора, нарочито привредама у развоју.<sup>48</sup> То укључује и *извештавање о неискоришћеној помоћи*, што се сматра још значајнијим за ентитете јавног сектора јер им даје увид у преостала средства која могу да искористе за остваривање одређених циљева. Обелодањивање омогућава и евентуално утврђивање одговорности за искоришћену и неискоришћену помоћ, али и доношење адекватнијих одлука, нарочито за средства која нису искоришћена.

Осим обелодањивања података о помоћи, сматра се значајним и исказивање трансакција у иностраној валути. Ако се помоћ прима у иностраној валути, а могуће је и да се даје у иностраној валути, онда ентитет то мора исказати у својим финансијским извештајима, укључујући и салда у иностраној валути. Ово одступа од принципа да се подаци у финансијским извештајима исказују у домаћој валути јер је природа односа таква. Ако је домаћи ентитет примио средства у иностраној валути, и користи их без конверзије у домаћу валуту, финансијски извештаји морају да покажу такве промене у иностраној, а не у домаћој валути.

#### 4.1. Информације о спољној помоћи

Захтеви и препоруке за обелодањивање информација о спољној помоћи додати су у MPC ЈС према готовинској основи 2017. године. Ипак, према процени IPSASB-а, очекивани су проблеми у испуњавању обавеза и препорука из стандарда. Као главна препрека оцењено је то да примаоцима спољне помоћи често нису доступне потпуне информације о помоћи, да би могли да поступе у складу са стандардом. Због тога је 2017. године стандард предвидео изузетке од захтева за обелодањивањем информација у ситуацијама када те информације нису лако доступне или проверљиве. Ефекат тога било је пребацивање свих захтева за обелодањивање информација о спољној помоћи из првог дела стандарда који је обавезујући у други део стандарда који садржи препоруке. Препоруке се односе на примљену спољну помоћ, без обзира на облик помоћи, али и на помоћ примљену у облику плаћања трећег лица за рачун ентитета јавног сектора. Стандард препоручује и обелодањивање информација о осталој помоћи, а не само о спољној помоћи, по истим принципима који важе за спољну помоћ. IPSASB је овим имао у виду да ће се тако избећи и приговори да је MPC ЈС према готовинској основи строжи, односно тежи за испуњавање обавеза у односу на MPC ЈС према обрачунској основи рачуноводства. Други ефекат је било и избегавање приговора да MPC ЈС боље одговара финансијским извештајима посебне намене, него финансијским извештајима опште намене.

За спољну помоћ примљену у готовини, очекује се да и даље треба да се признаје у Извештају о готовинским приливима и одливима. То се нарочито односи на јавни сектор у државама са привредом у развоју.

48) Пасус 1.3.18 MPC ЈС

## 4.2. Плаћања трећих лица

Под плаћањем трећих лица подразумева се плаћање које се врши за рачун ентитета јавног сектора. Оно се појављује у два облика – као непосредно плаћање трећег лица повериоцу ентитета јавног сектора, тако да се новчана средства не пребацују на рачун ентитета јавног сектора; и пренос новца ентитету јавног сектора којим он врши непосредно плаћање свом повериоцу. МРС ЈС не одређује да ли се информације о таквим трансакцијама приказују у извештају о готовинским приливима и одливима. Али, у случајевима када оваква плаћања задовољавају услов да се сматрају спољном помоћи или осталом помоћи, онда се подаци о њима обелодањују на начин предвиђен за примљену помоћ.

Испуњење обавезе од стране трећег лица може да се заснива на кредиту. Ако, нпр. банка одобри наменски кредит, тако да она плаћа непосредном повериоцу, а не преноси средства кориснику кредита да би он извршио уплату, то може изгледати као плаћање од стране трећег лица. МРС ЈС не сврстава приходе од кредита у категорију било какве помоћи. Средства по основу кредита разврставају се у категорију позајмица и приказују као посебна ставка у извештају о приливима и одливима.

Ако није реч о кредитима односно позајмицама, ако је треће лице измирило обавезу ентитета јавног сектора непосредно његовом повериоцу, препорука је да се ти подаци обелодане у напоменама уз финансијске извештаје. Исто важи и ако је треће лице извршило куповину робе за рачун ентитета јавног сектора. У погледу података које треба обелоданити, МРС ЈС препоручује обелодањивање двеју врста података:

- 1) укупна плаћања која је извршило треће лице, и
- 2) поткласификацију укупног износа тих плаћања, у складу са пословањем ентитета<sup>49</sup>.

У оваквим ситуацијама не долази до трансфера готовог новца на рачун ентитета јавног сектора, тако да се износ који представља имовинску корист коју тај ентитет тако стиче не може приказати у финансијском извештају јер не чини „готовину“ у смислу МРС ЈС<sup>50</sup>.

Поткласификације које се односе на саму помоћ, МРС ЈС набраја примера ради<sup>51</sup>:

- 1) развојна помоћ (помоћ за економски развој или социјалну заштиту);
- 2) хуманитарна помоћ (помоћ за остваривање хуманитарних циљева);

49) Као могуће поткласификације укупних прилива готовине МРС ЈС препознаје: 1) приливе од пореза (са могућом даљом поткласификацијом по врстама пореза; 2) приливе од провизија, казни и лиценци; 3) приливе од трансакција размене, укључујући приливе од продаје роба и услуга и провизија корисника (ако се оне класификују као трансакције размене); 4) укупан износ прилива по основу спољне и друге помоћи (са могућим даљим поткласификацијама, нпр. према износу, пружаоцима помоћи и др.); 5) приливе од дотација, трансфера или буџетских расподела (са могућим даљим класификацијама); 6) приливе од камата и дивиденди; 7) приливе од поклона донација и других облика помоћи – параграф 2.1.21 МРС ЈС.

50) Параграф 2.1.78 МРС ЈС

51) Параграф 2.1.95.



- 3) помоћ за платни биланс (помоћ за очување платног биланса или курса националне валуте);
- 4) војна помоћ;
- 5) помоћ за финансирање трговине (помоћ трговачке активности, извозни кредити, или зајмови).

Поткласификација је могућа и према даваоцима помоћи. Обелодањивање давалаца помоћи и везивање више помоћи за једног даваоца показује степен зависности примаоца помоћи од одређеног даваоца помоћи, као и зависност успешности одређених пројеката од помоћи и од одређених давалаца. Осим тога, поткласификација може да покаже и да ли прималац помоћи има обавезу враћања примљене помоћи, било у целини или делимично.

## 5. Неискоришћена помоћ

Пројекти за које је додељена помоћ некада се реализују у дужем периоду који обухвата више извештајних периода, иако су средства помоћи примљена унапред. Обелодањивање искоришћеног и неискоришћеног износа помоћи омогућава боље праћење реализације пројекта, али и отклања могућност за погрешан утисак о укупним расположивим средствима ентитета који је примио помоћ.

Приказ неискоришћених средстава може бити значајан и због услова које треба испунити да би се искористила преостала средства. Ентитету који је примио средства, обелодањивање може бити инструкција о томе да је потребно да се предузме нешто додатно да би добијена средства могла да се искористе у сврху за коју су додељена. Овакве информације могу бити значајне и због могућих последица коришћења средстава иако предвиђени услови нису испуњени, што може имати као последицу и обавезу враћања примљених средстава.

Када је реч о неискоришћеној помоћи, постоје случајеви у којима је уговорено давање помоћи у будућем периоду, али није прецизно одређен износ помоћи. Таква помоћ се показује као будућа помоћ, која јесте извесна да ће бити дата, али није извесно у ком износу. У таквим случајевима не препоручује се обелодањивање података о помоћи. У супротном, могао би се створити утисак да ће помоћ у одређеном износу бити примљена, а то се може показати као нетачан податак.

Постоје и ситуације у којима се помоћ даје под одређеним условима, тако да ће помоћ бити дата или је већ дата, али није извесно да ли ће наступити услов од којег зависи право на коришћење помоћи. Овакви услови представљају будућу неизвесну околност, што и саму помоћ чини неизвесном. И за овакву помоћ се не препоручује обелодањивање података.

## 6. Примљена роба или услуге

Помоћ се не даје увек у новцу. Могуће је да помоћ буде дата и у облику добара, али и у облику услуга. Она се често даје у облику добара када се даје као хуманитарна помоћ (храна, лекови, одећа и друго), али и у другим случајевима (нпр. ако се даје у облику опреме за рад ентитета јавног сектора – у облику рачунара, возила и сл.). Некада се помоћ даје и у облику услуга – рада за ентитет јавног сектора. Тиме он добија одређену вредност, али не у новцу. И када се помоћ прима у добрима, као и када се прима у услугама појављује се проблем одређења вредности помоћи. Вредност помоћи, на крају, мора бити исказана у новцу, јер приликом обелодањивања података о помоћи мора бити приказана и њена вредност у новцу. За примаоца помоћи, одређење вредности може представљати тешкоћу, нарочито у ситуацијама када је реч о добрима која се не нуди на тржишту државе којој припада прималац помоћи. Када је реч о услугама, и оне се морају исказати у новцу. Новчана вредност доабра или услуга мора бити утврђена приликом закључења уговора о донацији / хуманитарној помоћи, тако да се из угла обелодањивања вредности не појављује проблем – вредност је већ утврђена уговором.

Стандард МРС ЈС не прописује основу према којој се одређује вредност добара или услуга, али предвиђа као пример неке од основа које се могу користити за одређење вредности помоћи:

- амортизовани историјски трошкови физичке имовине у тренутку преноса средства на примаоца;
- цена по којој је давалац помоћи прибавио робу коју даје као помоћ;
- процена вредности коју врши давалац помоћи, прималац или треће лице;
- одређивање фер вредности.<sup>52</sup>

Приликом обелодањивања вредности помоћи примљене у роби или услугама, МРС ЈС препоручује и обелодањивање основе на којој је утврђена та вредност<sup>53</sup>.

## 7. Поређење МРС ЈС на обрачунској основи са МРС ЈС на готовинској основи и промене у МРС ЈС на готовинској основи

Сматра се да се у обавезном делу ових стандарда не појављују неслагања која би могла да се квалификују као супротности или супротстављени захтеви. Али, када се упореде необавезни делови, МРС ЈС на готовинској основи препоручује обелодањивања која не захтева МРС ЈС на обрачунској основи. То се управо односи на плаћања трећих лица за рачун ентитета јавног сектора, као и на спољну и осталу помоћ. Ипак, сматра се да ове препоруке не представљају додатне тешкоће за ентитете јавног сектора, већ управо обрнуто. Њихово обелодањивање требало би да пружи информације које ће они користити у реализацији својих пројеката, што је посебно значајно за

52) Параграф 2.1.103 МРС ЈС

53) Параграф 2.1.103 МРС- ЈС

руководиоце пројеката и оне који се баве надзором у односу на њихову реализацију. Такве информације су значајне и због оцене начина на који тај ентитет обезбеђује ресурсе за своје пројекте, што би могло утицати и на финансирање будућих пројеката<sup>54</sup>.

У односу на MPC ЈС на готовинској основи рачуноводства из 2007. ревидирани стандард из 2017. указује да се не врши обелодањивање информација о питањима као што су значајни услови и одредбе уговора о спољној помоћи, рокови и услови који нису испоштовани и услови отплате неизмиреног дуговања. Само у случајевима када је за ентитет практично корисно, препоручује се обелодањивање таквих података о помоћи, било да је реч о помоћи у готовини или у облику плаћања треће стране у оквиру категорије остале помоћи.

Други део MPC ЈС према готовинској основи рачуноводства (2007) подстицао је обелодањивање вредности робе и услуга примљених током периода у виду спољне помоћи. Први део 1 MPC ЈС према готовинској основи рачуноводства (2007) захтева да, када је ентитет одлучио да обелодани вредност екстерне помоћи примљене током периода у облику робе и услуга, такође треба да обелодани основу према којој је та вредност одређена. Такво обелодањивање је било препоручено али не и захтевано, за помоћ добијену од невладиних организација. Неки учесници у раду одбора тражили су појашњење односа између ових захтева и препорука и оних који се односе на плаћања трећих страна. Неки учесници у јавној расправи такође су изразили забринутост због тога што је обелодањивање основе на којој је утврђена вредност робе и услуга било захтевано када су та роба и услуге примљене као службени ресурси према споразумима о спољној помоћи, али само препоручено у другим околностима. IPSASB је прихватио ове примедбе. У овом ревидираном MPC ЈС према готовинској основи рачуноводства (2017) однос између спољне помоћи и плаћања трећих страна је појашњен, а захтев за обелодањивањем основе за процену примљених роба и услуга преиначен је у препоруку у другом делу MPC ЈС и проширен да обухвата спољну помоћ и осталу помоћ добијену у виду робе и услуга<sup>55</sup>.

## Закључак

Међународни рачуноводствени стандард за јавни сектор - Финансијско извештавање према готовинској основи рачуноводства садржи и део посвећен помоћима, односно финансијском извештавању о примљеним помоћима. Овај стандард важи само за јавни сектор и то део јавног сектора који води пословне књиге на принципу готовинске основе рачуноводства, али не и за правна лица која воде пословне књиге према правилима предвиђеним за привредне субјекте, односно привредна друштва. Осим самог стандарда MPC

54) Параграф 2.2.7 MPC- ЈС

55) Параграф BC7 MPC ЈС

ЈС, два закона су релевантна за помоћи које ентитети јавног сектора дају или примају: Закон о контроли државне помоћи и Закон о донацијама и хуманитарној помоћи.

Закон о контроли државне помоћи је релевантан за ентитете јавног сектора само у случајевима када они дају помоћ на терет јавних средстава. Та помоћ се квалификује као помоћ државе и она може бити дата у случајевима и у границама предвиђеним Законом. У својим финансијским извештајима ентитети јавног сектора предвиђају средства намењена давању помоћи и извештавају о утрошку тих средстава. Осим утрошка средстава, код њих може још да се појави само повраћај датих средстава у случајевима када Комисија за контролу државне помоћи наложи враћање или прималац помоћи не буде у стању да искористи примљену помоћ за сврху ради које је она дата.

Када је реч о пријему државне помоћи, ентитети јавног сектора који воде пословне књиге на готовинској основи рачуноводства не могу да се појаве као њени примаоци. Њихов рад финансира држава, односно финансирају се из буџета, односно финансијских планова ООСО и они добијају предвиђена средства за свој рад. То може да подразумева и додатна средства у односу на првобитно одређена, али се та средства у односу на њих не квалификују као државна помоћ. Ти ентитети су институције преко којих држава врши своје функције. У ширем смислу речи, ти ентитети су појавни облици државе. Због тога није могуће да се говори о државној помоћи њима јер су то институције саме државе. Утолико се МРС ЈС не односи на њих у делу који говори о примљеној помоћи.

Закон о донацијама и хуманитарној помоћи односи се управо на ентитете јавног сектора. Привредна друштва и други привредни субјекти не могу да буду примаоци донација и хуманитарне помоћи, а од непривредних субјеката, ни политичке странке. Овај закон само помиње донације и хуманитарну помоћ као различите категорије, али не одређује значење ових израза, нити садржи различите одредбе за њих. Правни режим који важи за донације једнако важи и за хуманитарну помоћ. Закон садржи релативно мали број одредаба, а оно што он уређује односи се на право на пријем донација и хуманитарне помоћи (укључујући и шта може бити предмет давања), коришћење примљених средстава, царинска, пореска и друга ослобођења од обавезе плаћања дажбина поводом пријема донације/хуманитарне помоћи.

За финансијско извештавање постоје два међународна рачуноводствена стандарда. Један за ентитете који воде пословне књиге на готовинској основи рачуноводства, а други за ентитете који воде пословне књиге на обрачунској основи рачуноводства. И један и други односе се на јавни сектор. Наша држава определила се за вођење пословних књига и финансијско извештавање на готовинској основи рачуноводства, што данас препоручује и Одбор за Међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор.

Донације и хуманитарну помоћ МРС ЈС препознаје као спољну помоћ, ако она долази од ентитета из друге државе. Тај ентитет могу бити билатералне или мултилатералне агенције. Билатералне формира држава, при чему се изузима Република Србија, а мултилатералне формирају две или више држава због чега

имају међународни карактер. Осталу помоћ дају невладине организације, било да оне долазе из стране или домаће државе, као и физичка лица.

Из угла МРС ЈС примарно питање јесте да ли ентитет јавног сектора који је примио донације или хуманитарну помоћ, односно спољну или осталу помоћ има обавезу да податке о примљеној помоћи обелодани у својим финансијским извештајима. Према најновијој верзији МРС ЈС на готовинској основи рачуноводства, ентитет јавног сектора нема обавезу да обелодани податке о примљеној помоћи, али се у делу који садржи препоруке предлаже да се одређени подаци обелодане, док се за неке податке препоручује обрнуто – да се не обелодањују. МРС ЈС на обрачунској основи рачуноводства не препоручује обелодањивања података о примљеној помоћи, као ни података о плаћањима од стране трећих лица за рачун ентитета јавног сектора. Ипак, препоруке МРС ЈС на готовинској основи рачуноводства не сматрају се теретом у односу на МРС ЈС на обрачунској основи рачуноводства, већ коришћу која ентитету јавног сектора треба да помогне да успешније оствари своје функције.

Према МРС ЈС на готовинској основи рачуноводства препоручује се обелодањивање следећих података:

- За спољну помоћ примљену у готовини очекује се да се обелодани у извештају о готовинским приливима и одливима. То нарочито важи за јавни сектор у државама са привредом у развоју.
- Плаћање од стране трећег лица за рачун ентитета јавног сектора може да се појави у два облика – као плаћање на рачун ентитета јавног сектора и као испуњење обавезе ентитета јавног сектора при чему се новац уплаћује директно на рачун повериоца, а не ентитета јавног сектора. У првом случају помоћ се обелодањује као помоћ примљена у готовини. У другом случају се препоручује да се подаци обелодане у напоменама уз финансијске извештаје. Препоручује се и обелодањивање поткласификације примљене помоћи. Поткласификације су наведене у МРС ЈС само примера ради. Помињу се две врсте класификације – класификација према намени средстава помоћи и класификација према даваоцима помоћи. Ипак, ако треће лице испуни обавезу ентитета јавног сектора по основу кредита, тј. са обавезом враћања, онда се такво испуњење не обелодањује у финансијским извештајима као помоћ. Ова средства се квалификују као позајмице и као таква приказују у извештају о приливима и одливима.
- Ако је треће лице купило добра за рачун ентитета јавног сектора, онда није могуће обелодањивање података о томе у финансијским извештајима јер се финансијски извештаји сачињавају на готовинској основи рачуноводства, а у овом случају није примљена никаква готовина. У овом случају се не мисли на то да је дата помоћ ентитету јавног сектора у добрима, већ да је ентитет намеравао да купи одређена добра, али да му је купио неко други.
- За неискоришћену помоћ такође се препоручује да подаци о њој буду обелодањени. Сматра се да то помаже ентитету јавног сектора да боље планира активности реализације одређеног пројекта. Осим тога, ако је

потребно испунити и одређене услове да би та средства могла да се искористе, онда је целисходно и то обелоданити. Али, неискоришћена помоћ може бити и будућа помоћ. Ако није извршен износ помоћи, већ само то да ће бити дата, онда се не препоручује обелодањивање таквих података. И ако се помоћ даје условно – за случај да наступе одређене околности, због неизвесности наступања таквих околности, такође се не препоручује обелодањивање података о помоћи.

- Ако је помоћ дата у добрима или услугама, за овакву помоћ се препоручује обелодањивање. Проблем одређења вредности добара или услуга ће се појавити приликом закључења уговора о донацији / хуманитарној помоћи. Због тога, из угла обелодањивања података о вредности неће се појавити проблем, али се он може појавити приликом закључивања уговора. У оваквим ситуацијама врши се процена вредности помоћи за шта нису меродавне одредбе МРС ЈС, а он и не одређује методологију процене вредности. Због тога се препоручује обелодањивање и методологије коришћене за процену вредности ако је она позната.

## Литература

1. <https://www.ipsas.org>
2. <https://www.kkdp.gov.rs/>
3. Закон о буџетском систему ("Сл. гласник РС", бр. 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013 - испр., 108/2013, 142/2014, 68/2015 – др. закон, 103/2015, 99/2016, 113/2017, 95/2018, 31/2019, 72/2019, 149/2020, 118/2021 и 118/2021 – др. закон и 92/2023)
4. Закон о донацијама и хуманитарној помоћи („Службени лист СРЈ“, бр. 53/2001, 61/2001 – испр. и 36/2002 и „Службени гласник РС“, бр. 101/2005 – др. закон)
5. Закон о електронском фактурисању („Сл. гласник РС“, бр. 44/2021, 129/2021, 138/2022 и 92/2023)
6. Закон о контроли државне помоћи („Службени гласник РС“, бр. 73/2019)
7. Закон о поштанским услугама („Сл. гласник РС“, бр. 77/2019)
8. Закон о смањењу ризика од катастрофа и управљању ванредним ситуацијама („Сл. гласник РС“, бр. 87/2018)
9. МРС ЈС
10. Правилник о облику и садржини годишњег извештаја о додељеној државној помоћи ("Сл. гласник РС", бр. 41/2021 и 60/2021)
11. Правилник о облику и садржини годишњег извештаја о попису шема државне помоћи ("Сл. гласник РС", бр. 30/2022)
12. Пресуда Врховног суда Србије У. 757/2005 од 14. септембра 2005. године

13. Статут Комисије за контролу државне помоћи ("Сл. гласник РС", бр. 3/2020, 41/2020 и 2/2022)
14. У том смислу и Мишљење Министарства финансија – сектор за царински систем и политику, бр. 48-00-00384/2009-17 од 17. септембра 2009. године
15. Упутство за оцењивање усклађености посебних случајева државне помоћи учесницима на тржишту који обављају делатност у сектору ваздушног саобраћаја ("Сл. гласник РС", бр. 54/2023)
16. Упутство за оцењивање усклађености државне помоћи за запошљавање ("Сл. гласник РС", бр. 114/2021)
17. Упутство за оцењивање усклађености државне помоћи за заштиту животне средине и у сектору енергетике ("Сл. гласник РС", бр. 42/2023)
18. Упутство за оцењивање усклађености државне помоћи за истраживање, развој и иновације ("Сл. гласник РС", бр. 123/2022)
19. Упутство за оцењивање усклађености државне помоћи за усавршавање ("Сл. гласник РС", бр. 126/2021)
20. Упутство за оцењивање усклађености регионалне државне помоћи ("Сл. гласник РС", бр. 41/2021)
21. Упутство за утврђивање референтне и дисконтне каматне стопе – преузето дана 9. априла 2024. године са адресе:  
[https://www.kkdp.gov.rs/extfile/sr/329/Uputstvo-o-referentnoj-i-diskontnoj-kam-stopi\\_060522.pdf](https://www.kkdp.gov.rs/extfile/sr/329/Uputstvo-o-referentnoj-i-diskontnoj-kam-stopi_060522.pdf)
22. Упутство о начину за оцењивање да ли трансакција садржи новчану помоћ ("Сл. гласник РС", бр. 34/2023)
23. Уредба о правилима за доделу државне помоћи ("Сл. гласник РС", бр. 13/2010, 100/2011, 91/2012, 37/2013, 97/2013, 119/2014, 23/2021 - др. уредбе, 62/2021 - др. уредбе, 99/2021 - др. уредбе, 20/2023 - др. уредба, 43/2023 - др. уредба и 48/2023 - др. уредба)
24. Уредба о правилима и условима за доделу помоћи мале вредности (*de minimis* помоћи) („Сл. гласник РС“, бр. 23/2021)
25. Уредба о примени прописа о државној помоћи на подстицаје из Закона о регионалном развоју ("Сл. гласник РС", бр. 116/2012)
26. Уредба о садржини и облику пријаве државне помоћи ("Сл. гласник РС", бр. 15/2023)
27. Уредба о условима и критеријумима усклађености државне помоћи за истраживање, развој и унапређење производа и инфраструктуре неопходне за борбу против заразне болести COVID-19 ("Сл. гласник РС", бр. 62/2021 и 125/2021)
28. Уредба о условима и критеријумима усклађености државне помоћи за културу ("Сл. гласник РС", бр. 62/2021 и 48/2023)
29. Уредба о условима и критеријумима усклађености државне помоћи за санацију и реструктурирање учесника на тржишту у тешкоћама ("Сл. гласник РС", бр. 62/2021 и 43/2023)

30. Уредба о условима и критеријумима усклађености државне помоћи за улагање у секторе од значаја за достизање нулте стопе емисије гасова са ефектом стаклене баште ("Сл. гласник РС", бр. 45/2023)
31. Уредба о условима и критеријумима усклађености државне помоћи за заштиту животне средине и у сектору енергетике ("Сл. гласник РС", бр. 99/2021)
32. Уредба о условима и критеријумима усклађености државне помоћи која се додељује учесницима на тржишту који обављају делатност у железничком сектору ("Сл. гласник РС", бр. 20/2023)
33. Уредба о условима и критеријумима усклађености државне помоћи која се додељује у облику гаранције ("Сл. гласник РС", бр. 48/2023)
34. Уредба о условима и критеријумима усклађености државне помоћи у области јавног информисања ("Сл. гласник РС", бр. 9/2022 и 32/2023)
35. Уредба о условима и критеријумима усклађености државне помоћи у облику накнаде за обављање услуга од општег економског интереса ("Сл. гласник РС", бр. 99/2021 и 48/2023)
36. Уредба о условима и критеријумима усклађености државне помоћи учесницима на тржишту који обављају делатност у сектору ваздушног саобраћаја ("Сл. гласник РС", бр. 43/2023)
37. Уредба о условима и критеријумима усклађености регионалне државне помоћи ("Сл. гласник РС", бр. 23/2021)
38. Уредба о условима и критеријумима усклађености хоризонталне државне помоћи ("Сл. гласник РС", бр. 62/2021)
39. Уредба о утврђивању државног програма помоћи и обнове оштећених породичних стамбених објеката ("Сл. гласник РС", бр. 24/2016)



УДК 336.146(497.11)

006.44:657.2

Стручни рад

Зоран  
КИЛИБАРДА\*

## Примена МРС ЈС према готовинској основи рачуноводства у Републици Србији

### Резиме

*Након дугогодишњег периода недоследног, неуредног и правно несигурног финансијског извештавања у јавном сектору Републике Србије, створени су нормативни услови за доследну примену Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор – на готовинској основи.*

*Основни недостатак рачуноводствене евиденције и финансијског извештавања у претходном периоду узрокован је тиме што је у Закону о буџетском систему, као системском закону, било прописано финансијско извештавање засновано на Међународним рачуноводственим стандардима за јавни сектор – готовинска основа, које истовремено није доследно заступљено у пратећим прописима, чијим одредбама су дозвољени другачији начини рачуноводствене евиденције, засновани на обрачунској основи. Превазилажење оваквог стања обезбеђено је потписивањем Уговора о преводу Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор са Савезом рачуновођа и ревизора Србије, пуноправним чланом Међународне федерације рачуновођа овлашћеним за превод Међународних рачуноводствених стандарда за српско говорно подручје, чиме су створени услови да се рачуноводствена евиденција и финансијско извештавање обавља на доследан начин.*

\*) Виши саветник за едукацију и усавршавање у јавном сектору, Савез рачуновођа и ревизора Србије; email: kilibardaz@sr.rs

*Циљ овог рада приказивање основних обележја постојећих и указивање на нормативна решења која треба да буду донета у складу са Међународним рачуноводственим стандардом за јавни сектор – на готовинској основи рачуноводства.*

**Кључне речи:** *готовинска рачуноводствена основа, рачуноводствене политике, ентитет, готовински токови, финансијско извештавање.*

## Увод

Иако су прошле двадесет две године од када је установљен нови систем буџетског рачуноводства и начин припреме, састављања и подношења финансијских извештаја корисника јавних средстава, који је требало да буде заснован на примени Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор (МРС ЈС), тек у 2024. години стекли су се услови за нормативно уређену примену ових стандарда.

Пре давања детаљних објашњења у вези са тим на који начин и у којој мери су се стекли услови за примену МРС ЈС, упутно је подсећање на то да је у овом периоду, у прописима, била прописана обавезна примена МРС ЈС према готовинској основи рачуноводства, али не на начин њихове доследне него модификоване примене према готовинској основи рачуноводства. Такође, треба нагласити и постојање недоследности у прописима, што се, најпре, одражава у томе да у време важења првобитног системског закона (Закон о буџетском систему) нису постојала одговарајућа подзаконска акта из области рачуноводства и финансијског извештавања и да су у целом овом периоду, од двадесет две године, на снази била два системска закона и само једна, никада довољно усклађена, Уредба о буџетском рачуноводству, као и четири правилника којима се прописује начин припреме, састављања и достављања финансијских извештаја.

Фокус овог рада усмерен је на нормативу којом се прописује, односно обезбеђује доследна примена МРС ЈС према готовинској основи рачуноводства.

## 1. Нормативни и други (пред)услови за примену МРС ЈС према готовинској основи рачуноводства

Осам година након увођења новог буџетског система у Републици Србији и прокламоване, а неостварене доследне примене МРС ЈС, први нормативни предуслов за доследну примену МРС ЈС према готовинској

основи рачуноводства настао је доношењем *Уредбе о примени Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор* ("Сл. гласник РС", бр. 49/10 и 63/16), која је ступила на снагу 29. јула 2010. године. Међутим, ова уредба никада се није примењивала, на основу чега закључујемо да је њено доношење било (само) из формалних разлога, односно ради задовољења захтева међународне и домаће стручне јавности, али без стварне намере да се било када примени. У вези са одсуством намере за стварном применом ове уредбе, морамо нагласити и то да она није ни могла да се примени јер најпре у њој није прописано ко преводи стандарде и у ком року, ко врши обуку запослених у вези са применом стандарда и није одређена рачуноводствена основа која би требало да се примењује (обрачунска или готовинска), као и да у њој није јасно одређен почетак примене зато што се у члану 1. исте помињу два датума која су међусобно супротна и апсолутно неприменљива, јер немогуће је применити стандарде за састављање финансијских извештаја, а да они нису претходно преведени и објављени, а посебно да на основу њих није вршена претходна рачуноводствена евиденција.

Након претходне уредбе, која се није примењивала, донета је и 7. јануара 2023. године ступила на снагу нова и сада важећа *Уредба о примени Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор* ("Сл. гласник РС", бр. 144/22). Ова уредба је обезбедила стварно-правну могућност за доследну примену процедура Међународне федерације рачуновођа (International Federation of Accountants - IFAC), односно обезбедила услове за превод, објављивање и примену Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор (*International Public Sector Accounting Standards — IPSAS*) које објављује Одбор за Међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор (*International Public Sector Accounting Standards Board - IPSASB*), као и других докумената неопходних за њихову имплементацију (Основе за закључивање и Упутства за примену сваког од MPC ЈС, Појмовник дефинисаних термина).

Као један од битних услова за пуну примену MPC ЈС, осим објашњења о претходним двама уредбама о примени Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор, треба указати и на формирање Комисије за праћење примене Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор. Дакле, *Законом о изменама и допунама Закона о буџетском систему* ("Сл. гласник РС", бр. 113/17), који је ступио на снагу 18. децембра 2017. године, донет је нови члан 75а<sup>1</sup>, којим је установљено да ће Влада образovati комисију, чији је

---

1) Овај члан је мењан и допуњаван у изменама и допунама овог закона које су објављене у "Сл. гласнику РС", бр. 95/18 и 138/22.

назив *Комисија за праћење примене Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор*<sup>2</sup>, а која обавља следеће послове:

- 1) припрема предлог поступака, начин и рокове за усвајање МРС ЈС, од стране обвезника њихове примене;
- 2) припрема предлог поступака и рокове за прелазак на МРС ЈС;
- 3) припрема предлог Контног оквира и рачуноводствених политика у складу са МРС ЈС;
- 4) припрема садржај образаца финансијских извештаја и рокове њихове примене, као и рокове и начин њиховог достављања надлежним институцијама;
- 5) прати процес примене измењених и нових МРС ЈС и припрема мишљења о начину примене МРС ЈС;
- 6) припрема предлог начина и програма стручног оспособљавања и начина полагања стручног испита за стицање сертификата стручних лица (рачуновођа, самостални рачуновођа и овлашћени рачуновођа - за јавни сектор) за вођење пословних књига, састављање и презентацију финансијских извештаја, у складу са МРС ЈС;
- 7) обавља друге активности које се односе на унапређење управљања финансијским и рачуноводственим системима и извештавањем у јавном сектору, које се заснива на МРС ЈС.

Након претходно описаних, основних, нормативних услова за примену МРС ЈС било је неопходно обезбедити стварну могућност њихове примене, а то је њихов званичан превод, због чега је Министарство финансија закључило Уговор о преводу Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор са Савезом рачуновођа и ревизора Србије (СРРС), пуноправним чаном IFAC-а који је овлашћен за превод МРС за српско говорно подручје. На основу овог уговора СРРС је извршио превод *Међународног рачуноводственог стандарда за јавни сектор – Финансијско извештавање према готовинској основи рачуноводства*, који је министар финансија потврдио својим Решењем бр. 403-00-996/20023-001-003 од 31. маја 2023. године. Превод овог стандарда и Смернице за његову примену објављени су, у складу са правилима IFAC-а, у посебним издањима СРРС.

На основу претходно наведеног може се закључити да су се стекли услови за непосредну примену МРС ЈС према готовинској основи рачуноводства, односно да, у овој фази рада *Комисија за праћење примене Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор* (Комисија) припрема предлоге аката којим се прописују рачуноводствене политике, начин састављања и садржај образаца финансијских извештаја у складу са МРС ЈС на готовинској основи рачуноводства.

---

2) Влада је донела одлуку о образовању ове комисије ("Сл. гласник РС", бр. 107/21), која је ступила на снагу 20. новембра 2021. године, која обавља законом поверене послове у вези са применом МРС ЈС.

## 2. Рачуноводствене политике у јавном сектору

Иако је требало/морало (на основу *Уредбе о буџетском рачуноводству* и прве *Уредбе о примени Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор*) раније да буде нормативно уређено, тек након доношења нове, актуелне *Уредбе о примени Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор*, створени су услови за доношење прописа о рачуноводственим политикама које се користе за припрему, састављање и презентацију финансијских извештаја на принципима готовинске основе рачуноводства, у складу са Међународним рачуноводственим стандардом за јавни сектор (IPSAS) – *Финансијско извештавање према готовинској основи рачуноводства*.

Пре него што се дају објашњења о овој новини прикладно је наглашавање да је за разумевање свега што се прописује правним прописом (правилником) потребно да сертифициване професионалне рачуновође у јавном сектору, најпре, детаљно сагледају превод *Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор – Финансијско извештавање према готовинској основи рачуноводства* (Стандард), као и да се континуирано едукују, код професионалне асоцијације пуноправне чланице Међународне федерације рачуновођа, (IFAC).

Наведено треба да омогући прилагођавање обавезама непосредне примене МРС ЈС на готовинској основи рачуноводства, као и перспективи да у догледно време „пређу“ на МРС ЈС на обрачунској основи рачуноводства.

### 2.1. Дефиниције и основе рачуноводствених политика (основне одредбе)

#### 2.1.1. Рачуноводствене политике и обвезници примене

С обзиром на то да се у досадашњој пракси финансијског извештавања у јавном сектору није користио термин "рачуноводствене политике" сврсисходно је указивање на њихову дефиницију дату у МРС ЈС:

*Рачуноводствене политике су посебни принципи, основе, конвенције, правила и праксе које је усвојио ентитет за припрему, састављање и презентацију финансијских извештаја.*

Реч ентитет (енгл.: *entity*) ушла је у српски језик, најпре, путем јавних медија, затим као „политички израз“ и посебно превођењем стране стручне литературе, а њен корен потиче од лат. *esse*, што значи: бити, постојати, егзистирати, оно што јесте само по себи. Међутим, за наше потребе ово етимолошко објашњење речи неће нам пуно помоћи,

али значајно је нагласити да је ова реч одавно у употреби у рачуноводственој регулативи, најпре у приватном, али и у јавном сектору и то првенствено у *Закону о буџетском систему* – тако да се може сматрати прихваћеном од стране професионалних рачуновођа.

Приликом доношења дефиниција у законској регулативи примењен је, претходно наведени, принцип према којем дефиниције, у свом првом делу, гласе исто онако како су наведене у изворном тексту Стандарда (као универзалној категорији), а у додатном делу, ради једноставнијег разумевања упућено је на дефиниције које су претходних година биле установљене и устаљене у домаћој рачуноводственој регулативи за јавни сектор – а које гласе:

- **КОНТРОЛИСАНИ ЕНТИТЕТ** је ентитет који је под контролом другог ентитета (матичног ентитета), **односно** индиректни корисник буџетских средстава и корисник средстава Републичког фонда за здравствено осигурање у смислу Закона о буџетском систему;
- **МАТИЧНИ ЕНТИТЕТ** је ентитет који има контролу над једним или више других ентитета, **односно** директни корисник буџетских средстава који у својој надлежности има индиректне кориснике буџетских средстава, као и Републички фонд за здравствено осигурање, у смислу Закона о буџетском систему;
- **ЕКОНОМСКИ ЕНТИТЕТ** је група ентитета састављена од матичног ентитета и једног или више контролисаних ентитета.

#### 2.1.2. Нове дефиниције, неопходне за правилно финансијско извештавање

С обзиром на то да **дефиниције о рачуноводственим политикама представљају новину у рачуноводству јавног сектора**, јер проистичу из изворног текста Стандарда, као и да њихово правилно разумевање представља неопходност и предуслов за правилно финансијско извештавање према готовинској основи рачуноводства, упутно је указивање на оне најважније, и то:

- **ФИНАНСИЈСКЕ АКТИВНОСТИ** су активности које доводе до измена величине и састава сопственог капитала и позајмица ентитета;
- **ИНВЕСТИЦИОНЕ АКТИВНОСТИ** представљају стицање и отуђење дугорочне имовине и других улагања која не представљају готовинске еквиваленте;
- **ПОСЛОВНЕ АКТИВНОСТИ** су активности ентитета које не спадају у активности инвестирања или финансијске активности;

- *ГОТОВИНА* представља готовинска средства на располагању и депозите у банкарским институцијама, који се могу повући на захтев;
- *ГОТОВИНСКИ ЕКВИВАЛЕНТИ* су краткорочни високоликвидни пласмани који се могу лако конвертовати у познате износе готовине уз минималан ризик промене вредности;
- *ГОТОВИНСКИ ТОКОВИ* су приливи и одливи готовине;
- *КОНТРОЛА ГОТОВИНЕ* настаје када ентитет може употребити, или на други начин имати користи од готовине за сврхе остваривања својих циљева и када може спречити или контролисати приступ другим субјектима да остваре сопствене користи;
- *ДАТУМ ИЗВЕШТАВАЊА* је датум последњег дана периода извештавања на које се односе финансијски извештаји;
- *КОНСОЛИДОВАНИ ФИНАНСИЈСКИ ИЗВЕШТАЈИ* су финансијски извештаји економских ентитета у којима су готовински приливи, одливи и салда готовине матичног ентитета и ентитета које он контролоше, приказани као извештаји појединачног ентитета;
- *РАЧУНОВОДСТВЕНА ОСНОВА* подразумева обрачунску или готовинску основу рачуноводства према дефиницији из Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор према обрачунској основи и Међународном рачуноводственом стандарду за јавни сектор према готовинској основи;
- *БУЏЕТСКА ОСНОВА* подразумева обрачунску, готовинску или другу основу рачуноводства усвојену за буџет, коју је одобрило законодавно тело;
- *ГРЕШКЕ ИЗ ПРЕТХОДНИХ ПЕРИОДА* су изостављања информација из финансијских извештаја ентитета или погрешна приказивања информација за један или више претходних периода која се јављају услед некористићења или злоупотребе поузданих информација:
  - а) које су биле доступне када је одобрено објављивање финансијских извештаја за те периоде и
  - б) за које би се могло оправдано очекивати да су добијене и узете у разматрање у припреми или презентацији тих финансијских извештаја.

### 2.1.3. Основа за вођење рачуноводства

Као што је претходно указано, дефиниције, основни појмови и друге одредбе у рачуноводственим политикама у значајној мери усклађене су са Стандардом, али се „позивају и упоређују“ са дефиницијама, основним појмовима и другим одредбама које су прописане у релевантним прописима у Републици Србији.

У сврху правилне примене Стандарда треба посветити пажњу разумевању основних одредаба и на првом месту основама за вођење рачуноводства, у којима је прописано:

- **ОСНОВА ЗА ВОЂЕЊЕ РАЧУНОВОДСТВА у циљу праћења извршења буџета, односно финансијског плана јесте готовинска основа и користи се за:**
  - припрему и састављање *Извештаја о извршењу буџета*;
- **ТРАНСАКЦИЈЕ И ОСТАЛИ ДОГАЂАЈИ ЕВИДЕНТИРАЈУ СЕ у тренутку када се готовинска средства:**
  - **приме**, односно
  - **исплате**, а
  - **изузетно**, примљена средства од донација, хуманитарне помоћи и финансијске помоћи Европске уније у девизама, евидентирају се као приход у моменту конвертовања и уплате тих средстава у динарима на прописани уплатни рачун јавног прихода, односно у моменту евидентирања динарске противвредности плаћања извршеног у девизама из средстава донација, хуманитарне помоћи и финансијске помоћи Европске уније преко подрачуна извршења буџета Републике Србије, односно локалне власти, организација обавезног социјалног осигурања и корисника средстава Републичког фонда за здравствено осигурање;
- **ОСНОВНИ ЕЛЕМЕНТИ РАЧУНОВОДСТВА, сходно дефиницијама закона којим се уређује буџетски систем, су:**
  - ПРИХОДИ – представљају пореске и непореске приходе, у смислу закона којим се уређује буџетски систем;
  - ПРИМАЊА – су средства која се остварују продајом нефинансијске и финансијске имовине и задуживањем;



- РАСХОДИ – су текући расходи за примања запослених, за коришћења услуга и роба, за отплату камата и трошкове задуживања, субвенције, дотације, трансфери, расходи за социјално осигурање и социјалну заштиту, и остали текући расходи, и
- ИЗДАЦИ – су издаци настали у сврху набавке нефинансијске и финансијске имовине и за отплату кредита.

#### 2.1.4. Основа финансијског извештавања (Извештај о новчаним токовима)

Рачуноводственим политикама уређују се основе за увођење/прописивање новог извештаја тј. *Извештаја о новчаним токовима*, који се детаљно прописује (са новим обрасцем) у новом Правилнику (о начину припреме, састављања и подношења финансијских извештаја корисника буџетских средстава и корисника средстава организација за обавезно социјално осигурање).

Дакле, у рачуноводственим политикама, као **основни принцип**, прописано је да за потребе припреме и састављања *Извештаја о новчаним токовима* у складу са IPSAS на готовинској основи, ПРИХОДИ и РАСХОДИ **евидентирају се и презентују на готовинској основи**, У ПЕРИОДУ КАДА ЈЕ ГОТОВИНА:

- примљена, односно
- исплаћена.

#### 2.1.5. Материјалност информација

У ранијем периоду, када се МРС ЈС нису примењивали на доследан начин, **није се потребна пажња поклањала презентацији и захтевима обелодањивања финансијских извештаја – зато је почетком пуне примене МРС ЈС неопходно рачуноводственим политикама дефинисати материјалну значајност информација исказаних у финансијским извештајима**, чија дефиниција је наведена у параграфу 1.3.1 Стандарда, а која је за потребе примене у домаћој пракси дефинисана на следећи начин:

*Материјалну значајност поседује информација уколико њено изостављање или нетачно приказивање може утицати на одлуке или процене корисника финансијских извештаја. Материјална значајност зависи од природе или величине ставке или грешке, која се разматра у посебним околностима изостављања или нетачног презентовања.*

Иако је ова дефиниција (параграф 1.3.1 Стандарда) разумљива, за потпуније разумевање материјалне значајности информација упутно је сагледавање следећих смерница Стандарда:

*1.3.2 Финансијски извештаји су резултат обраде великог броја трансакција, које су структуриране спајањем у групе на основу њихове врсте или функције. Коначна фаза у процесу спајања и класификације је презентација сажетих и класификованих података који чине линијске ставке у финансијским извештајима или у напоменама. Ако линијска ставка није појединачно материјално значајна, спаја се са другим ставкама у финансијским извештајима или у напоменама. Ставка која није довољно материјално значајна да би оправдала одвојену презентацију у финансијским извештајима може, ипак, бити довољно материјална за одвојено презентовање у напоменама.*

*1.3.3 Принцип материјалног значаја омогућава да се специфични захтеви за обелодањивањем Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор не морају испунити, уколико произашла информација није материјално значајна.*

Цитирање релевантних параграфа из Стандарда потврђује претходно указивање да обвезници примене треба да обрате пажњу не само на основне одредбе из важеће правне регулативе, већ и на целокупан садржај Стандарда.

#### *2.1.6. Квалитативне информације у финансијским извештајима*

Стандард захтева, оно што се у ранијој пракси на сличан начин примењивало, да **финансијски извештаји прикажу информације, које су:**

- (а) разумљиве;
- (б) релевантне за потребе одлучивања и одговорности корисника;
- (в) упоредиве;
- (г) благовремене;
- (д) проверљиве и
- (ђ) верно представљају приливе готовине, одливе готовине и готовинска салда ентитета и остале обелодањене информације, да потпуне, неутралне и без материјално значајних грешака:

И у овом случају се, још једном, потврђује претходна тврдња да обвезници треба да обрате пажњу на целокупан садржај Стандарда. У том

смислу, потребно је сагледавање Додатка 4. Стандарда у којем је детаљно објашњена свака од наведених квалитативних карактеристика коју треба да поседују информације дате у финансијским извештајима. Зато је у наставку из Стандарда пренето, као пример, објашњење за Разумљивост:

*Разумљивост је особина информације која омогућава корисницима да разумеју њено значење. Финансијски извештаји опште намене (финансијски извештаји) ентитета јавног сектора треба да презентују информације на начин који одговара потребама и знању корисника, као и природи презентованих информација. Претпоставља се да корисници поседују разумно знање у вези са пословањем ентитета и окружењем у коме оно послује, као и да су спремни да проучавају информације.*

Информације о сложеним питањима не треба да буду искључене из финансијских извештаја само због претпоставке да би могле да буду сувише компликоване за разумевање одређеним корисницима.

## **2.2. Рачуноводствене политике (принципи и правила финансијског извештавања)**

Овај део рада посвећен је непосредним принципима и правилима рачуноводствених политика које обезбеђују финансијско извештавање на готовинској основи рачуноводства, у складу са Стандардом, што треба да буде имплементирано у релевантном/им пропису/има.

### *2.2.1. Рачуноводствена основа*

На релативно сличан начин као и претходна, нова рачуноводствена регулатива (заснована на Стандарду) рачуноводственоу основу дефинише:

*Ентитети за признавање прихода и расхода користе готовинску основу рачуноводства према којој се трансакције и догађаји признају када ентитет прими или исплати готовину (или готовинске еквиваленте).*

Ради уочавања разлика у односу на претходну/постојећу регулативу, наведену дефиницију упоредићемо са одредбама прописаним у члану 5. ст. 1-3 Уредбе о буџетском рачуноводству, који гласе:

*Основа за вођење буџетског рачуноводства јесте готовинска основа.*

*Трансакције и остали догађаји евидентирају се у тренутку када се готовинска средства приме, односно исплате.*

*Изузетно од става 2. овог члана, примљена средства од донација, хуманитарне помоћи и финансијске помоћи Европске уније у девизама, евидентирају се као приход у моменту конвертовања и уплате тих средстава у динарима на прописани уплатни рачун јавног прихода, односно у моменту евидентирања динарске противвредности плаћања извршеног у девизама из средстава донација, хуманитарне помоћи и финансијске помоћи Европске уније преко подрачуна извршења буџета Републике Србије, односно локалне власти, организација обавезног социјалног осигурања и корисника средстава Републичког фонда за здравствено осигурање.*

Наведено поређење указује да дефиниција рачуноводственог основа заснована на Стандарду доноси новине, садржане у следећим кључним речима:

- ентитети – је израз у вези са којим је дато објашњење у делу 2.1.1. овог рада, уз напомену да се подразумева да се односи на све ентитете (економски, матични и контролисани);
- за признавање – приходи и расходи, евидентирани на готовинској основи рачуноводства, служе крајњој сврси која је Финансијско извештавање према готовинској основи рачуноводства;
- или готовинске еквиваленте – представља проширење обухвата признавања готовине и за овај њен облик (хартије од вредности, односно хартије од вредности намењене продаји), о којем су дата детаљнија објашњења у наставку.

### 2.2.2. Готовина

За разлику од постојеће дефиниције готовине у Уредби о буџетском рачуноводству (Готовина представља готовинска средства на располагању и депозите у банкарским институцијама, који се могу повући на захтев), дефиниција готовине која је заснована на Стандарду мора да пружи детаљније исказе о свим њеним појавним облицима, тако што објашњава да:

- *Готовина у домаћој валути* исказује се:
  - по номиналној вредности;
- *Готовина у иностраној валути* исказује се:
  - у динарима, према одговарајућој противвредности стране валуте по средњем курсу Народне банке Србије на датум стицања, а
  - на последњи дан извештајног периода на који се односи финансијски извештај, у динарима, према одговарајућој

противвредности стране валуте по средњем курсу Народне банке Србије на датум извештавања;

- *Нису новчани токови*, када се ради о:
  - нереализованим добицима и губицима, који произлазе из промена курсева страних валута;
- *Негативне и позитивне курсне разлике настале на готовини у страниој валути исказују се у Извештају о новчаним токовима*:
  - као ефекти курсних разлика на салдо готовине у девизама.

И у овом случају очигледно је да објашњени начини исказивања готовине служе крајњој сврси која је финансијско извештавање према готовинској основи рачуноводства.

### 2.2.3. Готовински еквиваленти

Према рачуноводственим политикама из Стандарда, готовински еквиваленти представљају проширење обухвата признавања готовине у смислу дефиниције рачуноводствене основе, због чега у новој рачуноводственој нормативи треба да буде дато објашњење, односно „одговорено“ на то које критеријуме (они) треба да испуњавају да би се сматрали „готовином“.

**Према томе, да би се сматрали готовином, готовински еквиваленти треба да испуне следеће услове:**

- да се држе ради измиривања краткорочних готовинских обавеза, пре него за сврхе улагања или неке друге намене;
- да би се улагање класификовало као готовински еквивалент, треба да постоји могућност његовог брзог и једноставног претварања у познати износ готовине, као и то да буде подложно занемарљивом ризику од промене вредности и
- мора да има краткорочно доспеће, до три месеца или краће, од датума стицања.

**По правилу, улагања у капитал треба искључити из готовинских еквивалената, али** уколико испуњавају наведене услове онда се и она укључују (урачунавају) у готовинске еквиваленте.

И у овом случају упутно је указивање да обвезници треба да обратe пуну пажњу на све, односно не само на основне одредбе из (нових) прописа, него и да посвете време читању и проучавању Стандарда, а у овом случају то су параграфи од 1.2.3 до 1.2.5, а нарочито је битан параграф 1.2.5 који гласи:

*Готовински токови искључују кретања између ставки које чине готовину, јер су ове компоненте део управљања готовином ентитета,*

*а не повећања или умањења готовине коју ентитет контролише. Управљање готовином укључује улагања вишка расположиве готовине у готовинске еквиваленте.*

Цитирани параграф, појашњава суштину и утицај, готовинских токова на повећање/умањење готовине – што је битно за финансијско извештавање.

#### 2.2.4. Готовина коју контролише ентитет

С обзиром на то да је крајња сврха примене овог Стандарда финансијско извештавање на готовинској основи рачуноводства, Стандардом се захтева да ентитет у *Извештају о новчаним токовима* презентује (само) готовину коју контролише.

У ту сврху, рачуноводственим политикама прописују се основна – **„начела“ када ентитет контролише готовину:**

- када може да користи ту готовину за остварење сопствених циљева, или када може на други начин остваривати користи од готовине и када може да онемогући или контролише приступ других тој користи и
- коју је остварио или која му је додељена, а коју може да користи за финансирање својих пословних циљева, стицање капиталне имовине или за отплату дуга.

**Потпуно објашњење коју то готовину ентитет (не)контролише, као и функцију “јединственог рачуна трезора”** дато је у параграфима 1.2.6–1.2.9 Стандарда.

#### 2.2.5. Готовински токови

Рачуноводствене политике посебну пажњу посвећују готовинским токовима, јер је њихово правилно евидентирање предуслов за исправно извештавање, односно састављање и попуњавање *Извештаја о новчаним токовима*.

Најпре подсећање да готовински токови **представљају** приливе и одливе готовине и готовинских еквивалената, као и да готовински токови **искључују** кретања између ставки које чине готовину, јер су ове компоненте део управљања готовином ентитета, а не повећања или умањења готовине коју ентитет контролише.

**Управљање готовином укључује** улагање вишка расположиве готовине у готовинске еквиваленте – које могу да врше једино ентитети којима је то дозвољено у складу са релевантим прописима у Републици Србији.

Веома битно је да се рачуноводственим политикама детаљно пропише **обухват готовинских токова у Извештају о новчаним токовима** тако да они обухватају **НОВЧАНЕ ТОКОВЕ ИЗ:**

- **ПОСЛОВНЕ АКТИВНОСТИ**, који су:
  - ГОТОВИНСКИ ПРИЛИВИ ИЗ ПОСЛОВНИХ АКТИВНОСТИ односно обухватају приливе од:
    - пореза, акциза,
    - социјалних доприноса,
    - донација, помоћи и трансфера,
    - имовине,
    - продаје добара и услуга,
    - новчаних казни и одузете имовинске користи,
    - добровољних трансфера од физичких и правних лица,
    - мешовитих и неодређених прихода и
    - трансфера између ентитета.

**Износ појединих врста** новчаних прилива из пословних активности у *Извештају о новчаним токовима* преузима се са истоимених субаналитичких конта класе 7 – Приходи. Уколико су одређени приходи наплаћени, али нису исказани на субаналитичким контима класе 7 - Приходи, потребно их је додати у *Извештај о новчаним токовима*. Уколико су одређени приходи исказани на субаналитичким контима класе 7 – Приходи, а нису наплаћени, не исказују се као готовински приливи у *Извештају о новчаним токовима*.

**Неискоришћена средства донација, хуманитарне помоћи и финансијске помоћи Европске уније у девизама** која чине салдо девизних рачуна примаоца донације на дан 31. децембра, књижена на одговарајућим субаналитичким контима у оквиру синтетичког конта 121400 - Девизни рачун, додају се на одговарајуће износе прилива исказане на одговарајућим синтетичким контима категорије 730000 – Донације, помоћи и трансфери.

- ГОТОВИНСКИ ОДЛИВИ ИЗ ПОСЛОВНИХ АКТИВНОСТИ обухватају одливе по основу:
  - расхода за запослене,
  - коришћења роба и услуга,
  - отплате камата и пратећих трошкова задуживања,
  - субвенције, донације, дотације и трансфере,
  - социјалног осигурања и социјалну заштиту и
  - осталих расхода.

**Износ појединих врста** готовинских одлива из пословних активности у *Извештај о новчаним токовима* преузима се са истоимених субаналитичких конта класе 4 – Расходи. Уколико су одређени расходи плаћени, али нису исказани на субаналитичким контима класе 4 - Расходи, потребно их је додати у *Извештају о новчаним токовима*.

**Расходи евидентирани на одговарајућим субаналитичким контима** класе 4 - Расходи **који нису плаћени, не исказују се** као готовински одливи у *Извештају о новчаним токовима*.

● **АКТИВНОСТИ ИНВЕСТИРАЊА**, који су:

– ГОТОВИНСКИ ПРИЛИВИ ИЗ ИНВЕСТИЦИОНИХ АКТИВНОСТИ обухватају приливе настале продајом нефинансијске и финансијске имовине, тако што:

• **Износ појединих врста** готовинских прилива од продаје нефинансијске имовине преузима се са истоимених субаналитичких конта класе 8 – Примања од продаје нефинансијске имовине, док се износ појединих врста готовинских прилива од продаје финансијске имовине преузима са истоимених субаналитичких конта класе 9 – Примања од задуживања и продаје финансијске имовине, категорија 920000 – Примања од продаје финансијске имовине;

• **Примања** евидентирана на одговарајућим субаналитичким контима класе 8 – Примања од продаје нефинансијске имовине и одговарајућим субаналитичким контима категорије 920000 – Примања од продаје финансијске имовине **која нису довела до новчаних токова, не исказују се** у *Извештају о новчаним токовима* као готовински приливи;

• **Наплаћена примања** од продаје нефинансијске и финансијске имовине, **која нису исказана** на одговарајућим субаналитичким контима класе 8 – Примања од продаје нефинансијске имовине и одговарајућим субаналитичким контима категорије 920000 – Примања од продаје финансијске имовине, **исказују се као приливи готовине** из инвестиционе активности.

– ГОТОВИНСКИ ОДЛИВИ ИЗ ИНВЕСТИЦИОНЕ АКТИВНОСТИ обухватају одливе настале куповином нефинансијске и финансијске имовине, тако што:

• **Износ појединих врста** готовинских одлива за куповину нефинансијске имовине преузима се са истоимених



субаналитичких конта класе 5 – Издаци за нефинансијску имовину, док се износ појединих врста готовинских одлива за набавку финансијске имовине преузима са истоимених субаналитичких конта класе 6 – Издаци за отплату главнице и набавку финансијске имовине, категорија 620000 – Набавка финансијске имовине.

- **Издаци** евидентирани на субаналитичким контима класе 5 – Издаци за нефинансијску имовину и одговарајућим субаналитичким контима категорије 620000 – Набавка финансијске имовине **који нису довели до новчаних токова, не исказују се у Извештају о новчаним токовима** као готовински одливи.
- **Плаћени издаци** за набавку нефинансијске и финансијске имовине, **који нису исказани** на субаналитичким контима класе 5 – Издаци за нефинансијску имовину и одговарајућим субаналитичким контима категорије 620000 – Набавка финансијске имовине, **исказују се као одливи готовине** из инвестиционе активности.
- **ФИНАНСИЈСКЕ АКТИВНОСТИ**, које чине:
  - ГОТОВИНСКИ ПРИЛИВИ ИЗ ФИНАНСИЈСКИХ АКТИВНОСТИ обухватају приливе настале задуживањем, тако што:
    - **Износ појединих врста** готовинских прилива од задуживања преузима се са истоимених субаналитичких конта класе 9 – Примања од задуживања и продаје финансијске имовине, категорије 910000 – Примања од задуживања;
    - **Приливи** готовине настали задуживањем, **који нису евидентирани** на одговарајућим субаналитичким контима категорије 910000 – Примања од задуживања, **исказују се као приливи** од финансијске активности;
    - **Примања** од задуживања евидентирана на одговарајућим субаналитичким контима категорије 910000 – Примања од задуживања, **која нису праћена приливом готовине, не исказују се у Извештају о новчаним токовима.**
  - ГОТОВИНСКИ ОДЛИВИ ИЗ ФИНАНСИЈСКЕ АКТИВНОСТИ обухватају одливе за отплату главнице, тако што:
    - **Износ појединих врста** готовинских одлива за отплату главнице преузима се са истоимених субаналитичких конта класе 6 – Издаци за отплату главнице и набавку финансијске имовине, категорије 610000 – Отплата главнице;

- **Одливи** готовине настали отплатом главнице дуга, **који нису евидентирани** на одговарајућим субаналитичким контима категорије 610000 – Отплата главнице, **исказују се као одливи** од финансијске активности;
- **Издаци** за отплату главнице евидентирани на одговарајућим субаналитичким контима категорије 610000 – Отплата главнице, **који нису праћени одливима готовине, не исказују се у Извештају о новчаним токовима.**

#### 2.2.6. Извештавање на нето основи

**Како Стандард захтева** извештавање о приливима, одливима и салдима готовине на бруто основи, **тако се и рачуноводственим политикама уређује да укупне приливе** готовине и **укупне одливе** готовине, као и **приливе и одливе** готовине за сваку активност, **треба презентовати на бруто основи – са изузетком што се** готовински приливи и одливи **могу презентовати на нето основи ако:**

- проистичу из трансакција које ентитет контролише у име других страна и које се признају у *Извештају о новчаним токовима*, или
- се односе на трансакције чији је обрт брз, износи високи и рокови доспећа кратки.

**Међутим, уколико се приливи и одливи готовине, који задовољавају претходно наведене услове да буду презентовани на нето основи, у буџету исказују на бруто основи, потребно их је и у Извештају о новчаним токовима презентовати на бруто основи – ради упоредивости ова два извештаја.**

Потпуно објашњење у вези са извештавањем на бруто/нето основи дато је у параграфима 1.3.20–1.3.24 Стандарда.

#### 2.2.7. Извештајни период и извештајни датум

Рачуноводствене политике, сходно захтевима из дела 1.4. Стандарда којим се уређују Општа разматрања, првенствено налажу да се финансијски **извештаји опште намене подносе најмање једном годишње**, а затим **и то да:**

- **извештајни период обухвата** период од 1. јануара до 31. децембра,
- **је извештајни датум** последњи дан извештајног периода на који се односе финансијски извештаји, односно 31. децембар.

У складу са Стандардом, рачуноводствене политике прописују да **када се у ванредним условима промени извештајни датум и када се финансијски извештаји подносе за период дужи или краћи од године дана, ентитет, као додатак у извештају за период краћи или дужи од године, обелодањује:**

- разлог(е) извештавања у периоду који је краћи или дужи од годину дана и
- чињеницу да упоредни износи можда нису упоредиви.

### 2.2.8. Датум одобравања (и објављивање)

Претходно примењивани прописи о рачуноводству и извештавању у јавном сектору, нису одређивали датум одобравања, док је Стандардом (део 1.4. Општа разматрања) и рачуноводственим политикама уређено да:

- **Датум одобравања** је датум на који су финансијски извештаји одобрени **за објављивање** од стране лица или тела који имају овлашћење за финализацију извештаја ради објављивања;
- **Ентитет обелодањује датум** када су финансијски извештаји одобрени за објављивање, као **и особу или тело које је дало овлашћење;**
- **Ако друго тело има овлашћење да преправи финансијске извештаје** након објављивања, ентитет обелодањује ту чињеницу.

Свакако да је и ово једна од нових обавеза које ентитети треба да пропишу у својим интерним општим актима, којим се уређују рачуноводство и рачуноводствене политике.

### 2.2.9. Страна валута

С обзиром на то да се израз „страна валута“ не спомиње у *Уредби о буџетском рачуноводству*, него само у *Правилнику о стандардном класификационом оквиру и Контном плану за буџетски систем*, зато је (сходно Стандарду) рачуноводственим политикама било потребно уредити следеће:

- **Страна валута** је валута различита од валуте презентације извештаја ентитета;
- **Приливи и одливи** готовине настали из трансакција у **страној валути, евидентирају се у динарима**, примењујући, на износ у

страној валути, **курс размене** између динара и стране валуте на датум прилива и одлива;

- **Готовинска салда** у старој валути **треба приказивати по закључном курсу који представља средњи курс Народне банке Србије на дан 31. децембра**, односно на датум извештавања када се финансијски извештај подноси за период дужи или краћи од године дана и
- **Приливе и одливе готовине иностраног контролисаног ентитета** треба превести по курсу размене између динара и стране валуте на датуме прилива и одлива.

#### 2.2.10. Консолидовани финансијски извештаји

**Иако су консолидовани финансијски извештаји** (укључујући делокруг, процедуре и обелодањивање) **садржани у необавезујућем делу Стандарда, ипак је** због постојеће регулативе (*Закон о буџетском систему, Уредба о буџетском рачуноводству и Правилник о начину припреме, састављања и подношења финансијских извештаја корисника буџетских средстава, корисника средстава организација за обавезно социјално осигурање и буџетских фондова*) **Република Србија, условно – када се за то стекну услови, прихватила потребу за вршењем консолидације финансијских извештаја**. Због тога се рачуноводственим политикама, сходно Стандарду, уређују принципи консолидације и њихово обелодањивање, о чему су дата детаљнија објашњења у наставку овог рада.

Дакле, **основни принципи консолидације** су:

- консолидовани финансијски извештаји **представљају извештаје који обухватају више од једног финансијског извештаја, односно завршног рачуна и односе се на:**
  - Консолидовани извештај града, односно града Београда,
  - Консолидовани извештај Републичког фонда за здравствено осигурање и
  - Консолидовани извештај Републике Србије;
- **приликом састављања консолидованих финансијских извештаја врши се сабирање истоврсних позиција по принципу „ред по ред“ уз елиминацију међусобних трансакција** – тако што се елиминишу:
  - приходи исказани на одговарајућим субаналитичким контима категорије 780000 – Трансфери између буџетских корисника на истом нивоу са одговарајућим субаналитичким контима, категорије 790000 – Приходи из буџета, категорије 490000 –

Административни трансфери из буџета, од директних буџетских корисника индиректним корисницима или између буџетских корисника на истом нивоу и средства резерве, од матичних ентитета контролисаним ентитетима или између ентитета на истом нивоу власти,

- приходи исказани на одговарајућим субаналитичким контима категорије 733000 – Трансфери од других нивоа власти са одговарајућим субаналитичким контима категорије 463000 – Трансфери осталим нивоима власти.
- приходи исказани на одговарајућим субаналитичким контима категорије 780000 – Трансфери између буџетских корисника на истом нивоу са одговарајућим субаналитичким контима категорије 464000 – Дотације организацијама за обавезно социјално осигурање;
- приликом консолидације, **треба у потпуности елиминисати готовинске трансакције између ентитета који се консолидују;**
- консолидовани финансијски извештаји **треба да приказују једино трансакције између ентитета укључених у консолидацију и њихових екстерних ентитета;**
- трансакције између ентитета **обухваћених консолидацијом се елиминишу**, како би се избегло двоструко презентовање.

### 2.2.11. Завршни рачун

Због сличних разлога који су наведени код објашњења за консолидацију финансијских извештаја, односно потребе која проистиче из постојеће регулативе којом се уређује (и) финансијско извештавање, а не из Стандарда, у рачуноводственим политикама прописана су основна правила које треба примењивати приликом састављања завршних рачуна.

Дакле, овим рачуноводственим политикама, у вези са завршним рачуном захтева се (само) следеће:

- **приликом састављања** завршног рачуна:
  - буџета Републике Србије,
  - буџета аутономних покрајина, јединица локалне самоуправе и
  - организације за обавезно социјално осигурање,**врши се сабирање истоврсних позиција по принципу „ред по ред“ уз елиминацију међусобних трансакција;**
- у ту сврху **елиминишу се приходи исказани на одговарајућим субаналитичким контима категорије 780000** – Трансфери између буџетских корисника на истом нивоу **са одговарајућим**

**субаналитичким контима**, категорије **790000** – Приходи из буџета, категорије **490000** – Административни трансфери из буџета, **од матичног ентитета контролисаном ентитету или између ентитета на истом нивоу власти.**

### 2.2.12. Доследност презентације

Доследност презентације представља новину у финансијском извештавању тј. у рачуноводственим политикама заснованим на Стандарду, која није постојала ни у једном од досадашњих прописа из ове области.

Рачуноводственим политикама, а сходно захтевима из дела 1.4. Стандарда којим се уређују Општа разматрања, уређено је **као опште правило да:**

- **начин презентације и класификације** ставки у финансијским извештајима **треба да буде задржан од једног до другог извештајног периода – осим ако:**
  - је уочљиво, након значајне промене природе пословања ентитета или прегледа презентације финансијских извештаја, да би другачија презентација или класификација била прикладнија с обзиром на критеријуме за одабир и примену рачуноводствених политика, или
  - се промена презентације захтева будућим допунама и изменама IPSAS на готовинској основи.

Међутим, **како је могуће да дође до промена у презентацији или класификацији у текућем, у односу на претходни извештајни период, Стандард захтева рекласификацију**, тако да ове рачуноводствене политике налажу да:

- када се презентација или класификација ставки које треба обелоданити у финансијским извештајима промени у текућем, у односу на претходни извештајни период, **потребно је рекласификовати износе из претходне године, осим ако то није изводљиво;**
- у напоменама се **обелодањују** природа, износ и разлози било које рекласификације и
- **када је неизводљиво рекласификовати** упоредиве износе, ентитет обелодањује разлоге неизвршене рекласификације и природу промена које би настале да су износи рекласификовани.

### 2.2.13. Исправљање грешака

У постојећој регулативи није (ништа) прописано у вези са тим шта се сматра грешком и како се она исправља, што је уређено рачуноводственим политикама, а на основу захтева из дела 1.5 Исправка грешке, који је садржан у обавезујућем делу Стандарда.

Дакле, овим рачуноводственим политикама захтева се следеће:

- **када се у текућој години уочи грешка из претходног периода – врши се исправка грешке, а**
  - **финансијски извештаји**, укључујући упоредне информације за претходне периоде, **приказују се као да је грешка коригована у периоду у коме је настала;**
- **грешке могу настати:**
  - као резултат:
    - математичких грешака,
    - грешака у примени рачуноводствених политика и
    - погрешног тумачењем чињеница,
  - проневером или
  - превидима.
- **МАТЕРИЈАЛНО БЕЗНАЧАЈНЕ ГРЕШКЕ се не исправљају – него се пословни догађаји из претходног периода:**
  - који нису евидентирани у периоду у којем су настали,
  - који су евидентирани у погрешном износу или
  - су погрешно класификовани,**приказују у текућем извештајном периоду.**
- **МАТЕРИЈАЛНО ЗНАЧАЈНА ГРЕШКА је она чије би изостављање или нетачно приказивање утицало на одлуке или процене корисника финансијских извештаја.**

**Сматра се да је грешка материјално значајна ако су задовољена следећа два критеријума:**

- износ грешке је једнак или већи од 500.000 динара, и
  - износ грешке је једнак или већи 5% поједине врсте прилива или одлива готовине, на синтетичком нивоу економске класификације ентитета.
- У НАПОМЕНАМА уз финансијске извештаје **обелодањују се:**
    - природа грешке,
    - износ исправке и
    - чињеница да је упоредива информација поново исказана, или да је то неизводљиво.

### **2.3. Обелодањивање у напоменама, уз финансијске извештаје**

Израз „обелодањивање“ у постојећој регулативи којом се уређују рачуноводство и финансијско извештавање у јавном сектору се не спомиње, али с обзиром на то да Стандард „захтева“ обелодањивање онда то треба и уредити рачуноводственим политикама као посебан део – Обелодањивање у напоменама, у вези са којим дајемо објашњења у наставку.

Наглашавамо да не треба да се занемари обавеза обелодањивања, у различитом контексту и по различитим основама, о чему су дата објашњења у претходном делу овог рада.

#### **2.3.1. Структура напомена**

Када је у питању структура напомена, она је у рачуноводственим политикама „преузета“ из Стандарда (параграфи 1.3.25 и 1.3.26) и гласи:

***Напомене уз финансијске извештаје ентитета, треба да:***

- (а) *Презентују информације и основу за припрему финансијских извештаја и специфичне рачуноводствене политике, одабране и примењене на значајне трансакције и остале догађаје и*
- (б) *Пруже додатне информације које нису приказане у финансијским извештајима, али су неопходне за фер презентацију прилива и одлива готовине и салда ентитета.*

Напомене уз финансијске извештаје **приказују се на систематски начин**. Свака ставка у извештају о приливима и одливима готовине и осталим финансијским извештајима упућује на одговарајуће информације у напоменама.

#### **2.3.2. Опште информације о ентитету, подносиоцу извештаја**

Што се тиче општих информација о ентитету, као у претходном, и оне су „преузете“ из Стандарда (параграф 1.4.7) и гласе:

***Ентитет обелодањује у напоменама уз финансијске извештаје, уколико то није обелодањено у информацијама објављеним у финансијским извештајима:***

- (а) Седиште, законски облик ентитета и правни систем у којем послује;
- (б) Опис природе послова и главних активности ентитета;



- (в) Релевантне законе који регулишу пословање ентитета
- (г) Називе значајних ентитета или државних сектора коју су презентовани у финансијским извештајима и промене у значајним ентитетима или секторима који чине извештајни ентитет и били су презентовани у финансијским извештајима за претходне периоде.

### *2.3.3. Рачуноводствена основа за припрему финансијских извештаја и буџетска основа*

Ради потпуности информација, рачуноводствене политике обавезују да се у напоменама врши обелодањивање о примењеним основама, тако што:

#### **Ентитет обелодањује:**

- **рачуноводствену основу** која је коришћена за састављање
  - Извештаја о новчаним токовима, као и
- **буџетску основу** која је коришћена за састављање
  - Извештаја о извршењу буџета.

### *2.3.4. Стање готовине и готовинских еквивалената на почетку и крају извештајног периода*

С обзиром на то да постоји битна разлика између готовине и готовинских еквивалената, о чему је дато објашњење у претходном делу овог рада, рачуноводственим политикама прописује се обавеза обелодањивања њиховог стања на крају извештајног периода, тако што:

#### ● **Ентитет обелодањује:**

- **стање готовине на почетку и на крају** извештајног периода појединачно по синтетичким контима:
  - 121100 – Жиро и текући рачун,
  - 121200 – Издвојена новчана средства и акредитиви,
  - 121300 – Благајна,
  - 121400 – Девизни рачун,
  - 121500 – Девизни акредитиви,
  - 121600 – Девизна благајна,
  - 121700 – Остала новчана средства,
  - 123910 – Краткорочна орочена динарска средства и

- 123920 – Краткорочна орочена девизна средства;
- **готовински еквиваленти се обелодањују према врстама еквивалената:**
  - чекови и
  - остале хартије од вредности.

#### 2.3.5. Датум одобравања финансијских извештаја

Иако је то наведено у претходном делу овог рада, у делу којим се уређује обелодањивање налаже се обавеза објављивања датума одобравања у напоменама, тако да:

##### **Ентитет обелодањује:**

- датум када су финансијски извештаји одобрени за објављивање,
- лице/тело које је дало то одобрење,
- уколико неко тело има овлашћење да исправи финансијске извештаје након њиховог објављивања, ентитет обелодањује ту чињеницу.

#### 2.3.6. Ограничења готовинских салда и приступа позајмицама

Пошто Стандард посвећује пажњу Ограничењу готовинских салда и приступа позајмицама (параграф 1.4.9–1.4.12), и рачуноводствене политике посебно уређују обелодањивање, тиме што је, у ствари, презет параграф 1.4.9 Стандарда, који гласи:

**Ентитет обелодањује у напоменама уз финансијске извештаје (са коментаром) природу и износ:**

- (а) већих готовинских салда која нису расположива ентитету,
- (б) већих готовинских салда која подлежу екстерним ограничењима и
- (в) неискоришћених позајмица, односно одобрених, а неповучених кредитних средстава која могу бити на располагању за будуће пословне активности и за подмиривање капиталних обавеза, наводећи ограничења везана за коришћење ових средстава.

С обзиром на то да се, у нашим условима пословања јавног сектора, одређени корисници јавних средстава налазе у различитим ситуацијама ограничења располагања одређеном готовином, у вези са тим је потребно сагледавање параграфа 1.4.10–1.4.12 Стандарда.

### 2.3.7. Усклађивање прилива и одлива из Извештаја о извршењу буџета и Извештаја о новчаним токовима

Неоспорна је чињеница да постоје разлике између остварених прилива и одлива исказаних у *Извештају о извршењу буџета* и прилива и одлива који су исказани у *Извештају о новчаним токовима*, због чега Стандард захтева њихово усклађивање, уз идентификовање свих разлика у погледу времена, основе и ентитета

Дакле, на основу Стандарда, рачуноводственим политикама **разлике се класификују као:**

- РАЗЛИКЕ КОЈЕ ПРОИЗЛАЗЕ ИЗ РАЗЛИЧИТЕ РАЧУНОВОДСТВЕНЕ И БУЏЕТСКЕ ОСНОВЕ односе се на разлике између прилива и одлива, те расхода и издатака у *Извештају о извршењу буџета* и прилива и одлива у *Извештају о новчаним токовима*;
- ВРЕМЕНСКЕ РАЗЛИКЕ последица су разлике у периоду за који се саставља *Извештај о извршењу буџета* и *Извештај о новчаним токовима* и
- РАЗЛИКЕ У ОБУХВАТУ ЈАВЉАЈУ СЕ КАДА СЕ РАЗЛИКУЈУ ЕНТИТЕТИ у *Извештају о извршењу буџета* у односу на ентитете у *Извештају о новчаним токовима*.

Детаљна објашњења у вези са наведеним усклађивањем садржана су у Стандарду – параграфи 1.7.41-1.7.46.

### 2.3.8. Обелодањивања консолидовања

Као што је у претходном делу овог рада наведено да је Република Србија, условно – *када се за то стекну услови*, прихватила потребу вршења консолидације финансијских извештаја, проистекла је и обавеза да се у рачуноводственим политикама уреди начин њиховог обелодањивања.

У складу са тим, прописано је да у **напоменама уз консолидоване финансијске извештаје економског ентитета треба извршити следећа обелодањивања:**

- а) Списак значајних контролисаних ентитета, укључујући назив, правну надлежност у којој контролисани ентитет послује (када се разликује од матичног ентитета),
- б) Разлоге неконсолидовања матичног ентитета,
- в) Однос власничког учешћа у контролисаним ентитетима и опис како је одређено то власничко учешће;

г) Ако је применљиво, факторе који су коришћени приликом одређивања да ли матични ентитет:

- контролише неки други ентитет (или категорију ентитета) без обзира на то што има мање од пола гласачких права у том другом ентитету (или ентитетима), заједно са објашњењем како постоји контрола;
- не контролише неки други ентитет (или категорију ентитета) без обзира на то што има више од пола гласачких права у том другом ентитету (или ентитетима).

Детаљна објашњења у вези са обелодањивањем консолидовања дата су у Стандарду – параграфи 2.1.53–2.1.56.

### *2.3.9. Обелодањивање имовине, обавеза и капитала*

У поглављу – Обелодањивање у напоменама, као последњу обавезу обелодањивања ентитета, рачуноводствене политике налажу (само) следеће:

*Ентитет обелодањује информације о имовини, обавезама и капиталу.*

Због таквог приступа, а ради правилног обелодањивања у напоменама потребно је из Стандарда уважити параграфе 2.1.24 – 2.1.26 који се односе на обелодањивање имовине, обавеза, прихода, расхода и поређења са буџетима, као и дефиниције наведене у параграфу 2.1.1.

## **3. Промене у начину припреме и састављања финансијских извештаја корисника јавних средстава**

Почетак непосредне примене *Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор – Финансијско извештавање према готовинској основи рачуноводства* (Стандард) је осим претходно објашњене, потпуне, новине која се односи на рачуноводствене политике узроковао потребу за усклађивањем начина припреме, састављања и подношења финансијских извештаја ентитета са Стандардом, за шта је неопходно доношење новог акта, у вези са чиме се дају објашњења у наставку овог рада.

### 3.1. Промене у основама извештавања

Најпре, у новом акту више не треба да се спомињу директни и индиректни корисници буџетских средстава, као што је било прописано у *Правилнику о начину припреме, састављања и подношења финансијских извештаја корисника буџетских средстава, корисника средстава организација за обавезно социјално осигурање и буџетских фондова* ("Сл. гласник РС", бр. 18/15... 17/22), него треба да буду у употреби термини матични и контролисани ентитети.

#### 3.1.1. Финансијски извештаји

Различно од претходне регулативе, а према захтевима Стандарда, убудуће ће постојати **два „основна“ финансијска извештаја**, што је ради једноставнијег разумевања приказано у упоредној табели:

НОВИ у складу са Стандардом	Претходно важећи
1) <i>периодични финансијски извештај</i> ; 2) <i>годишњи финансијски извештај</i>	1) периодични финансијски извештај; 2) годишњи финансијски извештај; 3) завршни рачун; 4) консолидовани финансијски периодични извештај; 5) консолидовани финансијски годишњи извештај.

#### 3.1.2. Обрасци

Као и у претходном случају, према захтевима Стандарда, убудуће ће егзистирати **само четири обрасца**, што је ради једноставнијег разумевања приказано у упоредној табели:

НОВИ у складу са Стандардом	Претходно важећи
1) <i>Извештај о новчаним токовима - Образац НТ</i> ; 2) <i>Извештај о извршењу буџета - Образац ИБ</i> ; 3) <i>Биланс стања - Образац БС</i> ; 4) <i>Биланс прихода и расхода - Образац ПР</i> .	1) Биланс стања - Образац 1; 2) Биланс прихода и расхода - Образац 2; 3) Извештај о капиталним издацима и примањима - Образац 3; 4) Извештај о новчаним токовима - Образац 4; 5) Извештај о извршењу буџета - Образац 5.

Дакле, у складу са Стандардом достављају се следећи обрасци:

- **Примаран**, сходно захтевима из Стандарда, **биће Извештај о новчаним токовима - Образац НТ, који**
  - ће имати другачију форму (податке) од претходно важећег Извештаја о новчаним токовима - Образац 4;
- **Извештај о извршењу буџета - Образац ИБ,**
  - који ће бити идентичан претходно важећем обрасцу Извештај о извршењу буџета - Образац 5;
- **Биланс стања - Образац БС, као део Напомена**
  - који ће бити идентичан претходно важећем обрасцу Биланс стања - Образац 1;
- **Биланс прихода и расхода - Образац ПР, као део Напомена**
  - који ће бити идентичан претходно важећем обрасцу Биланс прихода и расхода - Образац 2;

У односу на претходну важећу праксу, **неће се састављати и достављати** Извештај о капиталним издацима и примањима - Образац 3.

### 3.1.3. Годишњи финансијски извештај

У овом делу рада дају се новине и разлике у вези са обухватом, начином и обвезницима састављања годишњих финансијских извештаја и завршних рачуна.

#### 3.1.3.1. Обухват Годишњег финансијског извештаја

У односу на претходну регулативу Годишњи финансијски извештај саставља се на мањем броју образаца, али зато су Напомене (са објашњењима) и Образложења веома обиман део извештаја.

Према томе, Годишњи финансијски извештај **обухвата**:

- **Извештај о новчаним токовима** Образац НТ;
- **Извештај о извршењу буџета** Образац ИБ;
- **Рачуноводствене политике**;
- **Напомене са објашњењима**, које садрже:
  - 1) опште информације о подносиоцу извештаја;
  - 2) рачуноводствену основу која је коришћена за састављање *Извештаја о новчаним токовима* и основу која је коришћена за састављање *Извештаја о извршењу буџета*;
  - 3) информације о стању готовине и готовинских еквивалената на почетку и крају извештајног периода;

- 4) датум одобравања финансијских извештаја за објављивање;
  - 5) информације о готовини која се налази на рачунима подносилаца извештаја, али није расположива за коришћење или подлеже ограничењима за коришћење, као и информације о неискоришћеним позајмицама;
  - 6) *Биланс стања - Образац БС;*
  - 7) *Биланс прихода и расхода – Образац ПР;*
  - 8) разлике између прилива и одлива у *Извештају о новчаним токовима* и *Извештају о извршењу буџета* и
  - 9) додатне информације које нису приказане у финансијским извештајима, али су неопходне за фер презентацију прилива и одлива готовине и салда готовине;
- **Образложења**, која садрже:
    - 1) образложење одступања између одобрених средстава и извршења;
    - 2) образложење разлога промене између првобитног и коначног буџета,
    - 3) извештај о коришћењу средстава из текуће и сталне буџетске резерве;
    - 4) извештај о гаранцијама датим у току фискалне године;
    - 5) извештај о примљеним донацијама и задужењу на домаћем и страном тржишту новца и капитала и извршеним отплатама дугова и
    - 6) извештај о реализацији укупних средстава буџета по корисницима, програмима, пројектима, функцијама, економским класификацијама и изворима, који се односи на ниво буџета Републике Србије, односно локалне власти.

*3.1.3.2. Разлике у састављању  
Годишњег финансијског извештаја  
(по начину финансијског пословања ентитета)*

Као и у претходној регулативи и према захтевима Стандарда, **постоји разлика** у начину састављања Годишњих финансијских извештаја **зависно од тога да ли ентитети пословање обављају преко својих подрачуна или не.**

Дакле, ентитети који своје финансијско пословање:

- **ОБАВЉАЈУ преко својих подрачуна**, као **и контролисани ентитети који су корисници средстава РФЗО** састављају годишње финансијске извештаје који обухватају:
  - *Извештај о новчаним токовима Образац НТ,*
  - *Извештај о извршењу буџета Образац ИБ,*
  - *Биланс стања – Образац БС, као део напомена;*
  - *Биланс прихода и расхода – Образац ПР, као део напомена и*
  - *Напомене са образложењима;*
- **НЕ ОБАВЉАЈУ преко својих подрачуна**, састављају годишње финансијске извештаје који обухватају:
  - *Извештај о извршењу буџета Образац ИБ,*
  - *Биланс стања Образац БС и*
  - *Образложења уз годишњи Извештај о извршењу буџета.*

**С обзиром на одредбе посебног члана 19. Закона о буџетском систему** који је објављен у “Службеном гласнику РС”, бр. 138/22, у којем је прописано да **ће се целовит обухват сектора државе (члан 27е – Фискална правила), усклађен са међународним стандардима, постићи постепеним укључивањем свих ентитета чији је крајњи рок да од 1. јануара 2025. године буду укључене установе основног, вишег и високог образовања, као и јавна предузећа и други организациони облици који су статистички одређени да припадају сектору државе – можемо очекивати да од тог рока (скоро) нико од ентитета неће своје финансијско пословање водити преко својих подрачуна, него ће да састављају годишње финансијске извештаје који обухватају само:**

- *Извештај о извршењу буџета Образац ИБ,*
- *Биланс стања Образац БС и*
- *Образложења уз годишњи Извештај о извршењу буџета.*

### 3.1.3.3. Завршни рачуни

Иако Стандард то не захтева, Република Србија је у својој пракси финансијског извештавања задржала израз *завршни рачун* и обавезу његовог састављања само за одређене ентитете.

Дакле, **ЗАВРШНИ РАЧУН буџета Републике Србије, буџета аутономних покрајина, јединица локалне самоуправе и ООСО садржи годишњи финансијски извештај о извршењу буџета, односно о извршењу плана**, који обухвата:

- *Извештај о новчаним токовима Образац НТ;*
- *Извештај о извршењу буџета Образац ИБ;*



- *Биланс стања* – Образац БС, као део напомена;
- *Биланс прихода и расхода* – Образац ПР, као део напомена;
- **Рачуноводствене политике**;
- Напомене *са образложењима* и
- **Извештај екстерне ревизије**.

ДОДАТНО, осим наведених извештаја, **завршни рачун:**

- **буџета Републике Србије, буџета аутономних покрајина и јединица локалне самоуправе** – треба да садржи и:
  - **Извештај о учинку програма**, укључујући и **учинак на унапређењу родне равноправности**;
- **РФЗО** – треба да садржи и:
  - **Годишњи консолидовани финансијски извештај**, на обрасцу *Извештај о извршењу буџета* - Образац ИБ.

#### 3.1.3.4. Консолидовани (периодични/годишњи) финансијски извештаји

Када су у питању консолидовани финансијски извештаји, као што је већ поменуто **Република Србија је, у рачуноводственим политикама, утврдила да ће се консолидација вршити условно тј. „када се за то стекну услови“**, тако да **када и ко од ентитета буде имао услове за то састављаће консолидоване периодичне/годишње финансијске извештаје**, према следећем:

- **Матични ентитети који у својој надлежности имају контролисане ентитете и РФЗО састављају**, на обрасцу *Извештај о извршењу буџета* – Образац ИБ:
  - консолидоване **периодичне** и
  - консолидоване **годишње** финансијске извештаје;
- **буџет Републике Србије, буџета аутономних покрајина и јединица локалне самоуправе састављају**, на обрасцу *Извештај о извршењу буџета* – Образац ИБ:
  - консолидоване **годишње** финансијске извештаје.

#### 3.1.4. Периодични финансијски извештаји

Осим претходно наведених ситуација, и у овом случају, када то Стандард посебно не захтева, Република Србија је у својој пракси финансијског извештавања задржала обавезу, према којој: **Периодични финансијски извештаји су тромесечни** (квартални) финансијски извештаји који се сачињавају **на Обрасцу ИБ - Извештај о извршењу буџета**.

Слично као и у претходној пракси, ову обавезу извршавају:

- **контролисани** ентитет - Периодични финансијски извештај:
  - достављају надлежном матичном ентитету за потребе планирања и контроле извршења буџета
    - у року од десет дана по истеку тромесечја;
- **матични** ентитети - Периодични финансијски извештај:
  - усклађују са подацима садржаним у главној књизи трезора и подацима из својих евиденција,
  - врше консолидацију података и
  - достављају органу управе надлежном за послове финансија,
    - у року од двадесет дана по истеку тромесечја;
- **контролисани** ентитети, који су **корисници средстава РФЗО**, састављају Периодичне финансијске извештаје о извршењу својих финансијских планова
  - достављају РФЗО, за потребе планирања и контроле извршења финансијског плана
    - у року од десет дана по истеку тромесечја,
- **ООСО** састављају Периодичне финансијске извештаје о извршењу финансијских планова,
  - достављају их Министарству финансија - Управи за трезор
    - у року од двадесет дана по истеку тромесечја;
- **РФЗО**:
  - врши консолидацију извештаја контролисаних ентитета, који су корисници средстава РФЗО и
  - и саставља Периодични консолидовани извештај, који доставља Министарству финансија - Управи за трезор,
    - у року од двадесет дана по истеку тромесечја.

### **3.2. Начин припреме финансијских извештаја (са обрачунске на готовинску основу)**

С обзиром на то да је Република Србија, као и у ранијој пракси, задржала принцип примене Стандарда на модификованој готовинској основи, а у складу са одредбама Закона о буџетском систему, односно на основу члана 5. став 6. Уредбе о буџетском рачуноводству према којој ентитети који су корисници буџетских средстава, односно средстава ООСО рачуноводствене евиденције могу за потребе интерног извештавања да воде према обрачунској основи, али да морају финансијске извештаје да израђују на готовинској основи, у поступку

припреме финансијских извештаја на готовинској основи потребно је да изврше следећа књижења:

1) **НАПЛАЋЕНЕ ПРИХОДЕ У ИЗВЕШТАЈНОМ ПЕРИОДУ, КОЈИ СЕ ОДНОСЕ НА НАРЕДНИ ИЗВЕШТАЈНИ ПЕРИОД, а књижени су на одговарајућим субаналитичким контима синтетичког конта 291100 - Разграничени приходи и примања**, тако што се преносе на одговарајући субаналитички конто класе 700000 - Текући приходи, а што утиче на резултат пословања, који је исказан у Обрасцу ПР на ознаци за обраду података (у наставку текста: ОП) број 2357 или ОП број 2358;

2) **НЕИСКОРИШЋЕНА СРЕДСТВА ДОНАЦИЈА, ХУМАНИТАРНЕ ПОМОЋИ И ФИНАНСИЈСКЕ ПОМОЋИ ЕВРОПСКЕ УНИЈЕ У ДЕВИЗАМА која чине салдо девизних рачуна примаоца донације на дан 31. децембра, односно извештајни датум** књиже се на одговарајућим субаналитичким контима у оквиру синтетичког конта 121400 - Девизни рачун, уз одобрење одговарајућег субаналитичког конта у оквиру синтетичког конта 291100 - Разграничени приходи и примања и не утичу на резултат пословања извештајног периода, већ се исказују у финансијским извештајима у Обрасцу БС и Обрасцу НТ. У Обрасцу БС исказују се на ОП 1054, као и на ОП 1214. У Обрасцу НТ неискоришћена средства донација, помоћи, хуманитарне помоћи и финансијске помоћи ЕУ у девизама додају се на одговарајуће износе прилива исказане на одговарајућим синтетичким контима категорије 730000 – Приливи од донација, помоћи и трансфера;

3) **ПЛАЋЕНЕ АВАНСЕ ЗА НАБАВКУ МАТЕРИЈАЛА И КУПОВИНУ УСЛУГА, који су књижени на одговарајућем субаналитичком конту синтетичког конта 123200 - Дати аванси, депозити и кауције**, тако што се прокњиже и на одговарајући субаналитички конто класе 400000 - Текући расходи, уз одобрење конта 291211 - Плаћени аванси за набавку материјала, односно конта 291213 - Плаћени аванси за куповину услуга;

4) **ИСПЛАЋЕНЕ АКОНТАЦИЈЕ ЗА ПОСЛОВНА ПУТОВАЊА исказане као потраживања** на субаналитичком конту 122141 - Аконтације за службено путовање у земљи, односно конту 122142 - Аконтације за службено путовање у иностранство, тако што се прокњиже и на одговарајућа субаналитичка конта класе 400000 - Текући расходи, уз одобрење конта 291221 - Аконтације за пословна путовања;

5) **УНАПРЕД ПЛАЋЕНИ РАСХОДИ ЗА НАРЕДНИ ИЗВЕШТАЈНИ ПЕРИОД, ИЗ СРЕДСТАВА ПРИХОДА ИЗВЕШТАЈНОГ ПЕРИОДА, који су књижени на субаналитичким контима категорије 130000 - Активна временска разграничења**, тако што се прокњиже и на одговарајућа субаналитичка конта класе 400000 - Текући расходи, уз одобрење одговарајућих субаналитичких конта категорије 130000 - Активна временска разграничења;

6) ОБАВЕЗА НАСТАЛА У ИЗВЕШТАЈНОМ ПЕРИОДУ, А КОЈА ЋЕ ЗАХТЕВАТИ ИСПЛАТУ У НАРЕДНОМ ИЗВЕШТАЈНОМ ПЕРИОДУ, књижи се одобрењем субаналитичких конта класе 200000 – Обавезе и задужењем субаналитичких конта категорије 130000 – Активна временска разграничења. Наведени расход/издатак утицаће на резултат у извештајном периоду у којој ће плаћање бити извршено и тада ће теретити апропријације класе 400000 – Текући расходи или класе 500000 – Издаци за нефинансијску имовину;

7) ИЗНОС ИЗВРШЕНЕ ИСПЛАТЕ који је књижен на конту 015200 - Аванси за нефинансијску имовину, када се имовина набавља из прихода извештајног периода (текућих прихода), тако што се задужује одговарајући субаналитички конто у оквиру класе 500000 - Издаци за нефинансијску имовину, уз одобрење субаналитичког конта 311151 - Нефинансијска имовина у припреми.

### 3.3. Попуњавање образаца

У овом делу рада дају се објашњења у вези са попуњавањем образаца који ће се први пут примењивати за састављање, приказивање, достављање и објављивање финансијских извештаја свих ентитета за 2024. годину.

Као што је у делу 3.1.2. овог рада наведено, приликом састављања и достављања финансијских извештаја КОРИСТЕ СЕ:

- **два „примарна“ обрасца:**
  - Извештај о новчаним токовима - Образац НТ, који: **је нови образац, који садржи сличне податке и ОП ознаке (од 4001), као раније коришћени Образац 4** – Извештај о новчаним токовима,
  - Извештај о извршењу буџета - Образац ИБ, који: **садржи исте податке и ОП ознаке (од 5001), као и раније коришћени Образац 5** - Извештај о извршењу буџета;
- **два обрасца – као део Напомена:**
  - Биланс стања - Образац БС, који: **садржи исте податке и ОП ознаке (од 1001), као и раније коришћени Образац 1** – Биланс стања,
  - Биланс прихода и расхода – Образац ПР, који: **садржи исте податке и ОП ознаке (од 2001), као и раније коришћени Образац 2** – Биланс прихода и расхода.

С обзиром на то да претходно наведени обрасци који се користе у оквиру извештавања, усклађеног са Стандардом и новим рачуноводственим политикама, веома подсећају на досадашњи начин извештавања (у смислу састављања и достављања образаца) **указујемо на то**

да се (више) неће користити Образац 3 – Извештај о капиталним издацима и примањима.

### 3.3.1. Извештај о новчаним токовима Образац НТ

Када је у питању „примарни“ Образац НТ – Извештај о новчаним токовима, у наставку се указује на његове **основне карактеристике**:

- **ПРЕДСТАВЉА ПРЕГЛЕД:**
  - прилива и одлива готовине и готовинских еквивалената,
  - остање готовине на почетку и крају извештајног периода;
- приливи о одливи готовине **КЛАСИФИКУЈУ СЕ НА ПРИЛИВЕ И ОДЛИВЕ ГОТОВИНЕ ИЗ:**
  - **пословних активности**, који обухватају:
    - наплаћене текуће приходе у извештајном периоду,
    - плаћене текуће расходе у извештајном периоду;
  - **активности инвестирања**, представљају:
    - приливе готовине остварене продајом нефинансијске и финансијске имовине,
    - одливе готовине из активности инвестирања представљају плаћања за набавку нефинансијске и финансијске имовине;
  - **финансијских активности**, представљају:
    - приливе готовине од домаћег и иностраног задуживања,
    - одливе готовине по основу плаћања главнице кредита, гаранција и финансијског лизинга;
- **САСТАВЉА СЕ ПО ДИРЕКТНОЈ МЕТОДИ;**
- **ПОДАЦИ СЕ УНОСЕ:**
  - у колоне 4 и 5, према броју конта из колоне 2, односно
  - према опису из колоне 3;
- **РАЗГРАНИЧЕНИ ПРИХОДИ И ПРИМАЊА** исказани **на синтетичком конту 291100** који се односе на наплаћене приходе и примања **који припадају наредном извештајном периоду:**
  - увећавају приливе готовине;
- **ПЛАЋЕНИ РАСХОДИ И ИЗДАЦИ** исказани **на синтетичком конту 131100** који се односе на плаћене расходе **који припадају наредном извештајном периоду:**
  - увећавају одливе готовине;
- **ПРИЛИВИ И ОДЛИВИ КОЈИ УТИЧУ НА САЛДО** готовине и готовинских еквивалената, **а нису евидентирани на економским класификацијама прихода и примања, односно расхода и**

**издатака приказују се, односно уносе са одговарајућих конта означених у колони 2 – тако што се:**

- у колону 4 уносе **подаци са одговарајућих конта из претходног извештајног периода, а**
- у колону 5 уносе се **подаци са конта из књиговодствене евиденције о оствареним приходима и примањима и извршеним расходима и издацима на крају периода за који се извештај саставља;**

**Потпуна новина** у овом обрасцу, у односу на претходно исказану тврдњу да он садржи сличне податке и ОП ознаке (од 4001) као раније коришћени Образац 4 – Извештај о новчаним токовима, **је додатна табела – „Разлике између прилива и одлива у Извештају о новчаним токовима и Извештају о извршењу буџета“** у коју се уносе подаци на следећи начин:

- **у реду број 1.** Извештај о извршењу буџета, у **колону:**
  - **Укупни приходи и примања**, уноси се
    - **износ** укупних прихода и примања извештајног ентитета из Годишњег извештаја о извршењу буџета – Образац ИБ (ОП 2171), а
  - **Укупни расходи и издаци**, уноси се
    - **износ** укупних расхода и издатака извештајног ентитета из Годишњег извештаја о извршењу буџета – Образац ИБ (ОП 2435);
- **у реду број 2.** Разлике у основама извештавања, у **колону:**
  - **Укупни приходи и примања**, уноси се:
    - **разлика између:**
      - **износа** прихода и примања исказаних у Годишњем извештају о извршењу буџета – Образац ИБ **који су признати по модификованој готовинској основи** и
      - **износа** њима кореспондентних прилива готовине из Извештаја о новчаним токовима – Образац НТ, а
  - **Укупни расход и издаци**, уноси се:
    - **разлика између:**
      - **износа** расхода и издатака исказаних у Годишњем извештају о извршењу буџета – Образац ИБ **који су признати по модификованој готовинској основи** и
      - **износа** њима кореспондентних одлива готовине из Извештаја о новчаним токовима – Образац НТ;

- У реду број 3. Разлике у периодима извештавања, у колону:
  - Укупни приходи и примања, уноси се:
    - разлика између:
      - износа прихода и примања исказаних у Годишњем извештају о извршењу буџета – Образац ИБ који су признати у периоду који није једнак периоду у којем су приказани и
      - износа њима кореспондентних прилива готовине у Извештају о новчаним токовима – Образац НТ, а
  - Укупни расход и издаци, уноси се:
    - разлика између:
      - износа расхода и издатака исказаних у Годишњем извештају о извршењу буџета – Образац ИБ који су признати у периоду који није једнак периоду у којем су приказани и
      - износа њима кореспондентних одлива готовине у Извештају о новчаним токовима – Образац НТ;
- у реду број 4. Разлике у обухватању извештајних ентитета, у колону:
  - Укупни приходи и примања, уноси се:
    - разлика између:
      - износа прихода и примања исказаних у Годишњем извештају о извршењу буџета – Образац ИБ и
      - износа прилива приказаних у Извештају о новчаним токовима – Образац НТ насталих из разлике у обухвату извештајних ентитета у наведена два извештаја, а
  - Укупни расход и издаци, уноси се:
    - разлика између:
      - износа расхода и издатака исказаних у Годишњем извештају о извршењу буџета – Образац ИБ и
      - износа одлива приказаних у Извештају о новчаним токовима – Образац НТ насталих из разлике у обухвату извештајних ентитета у наведена два извештаја;
- у реду број 5. Извештај о новчаним токовима, у колону
  - Укупни приходи и примања, уноси се:
    - износ укупних прилива готовине из Извештаја о новчаним токовима – Образац НТ, а

- **Укупни расходи и издаци**, уносе:
  - **износ** укупног одлива готовине из Извештаја о новчаним токовима – Образац НТ.

### 3.3.2. *Остали нови/стари обрасци* (Обрасци ИБ, БС и ПР)

Осим претходно објашњеног Обрасца НТ – Извештај о новчаним токовима, који поред промене скраћеног назива (раније: Образац 4) има значајне новине у ОП ознакама и нову додатну табелу, **преостала три обрасца имају само промене у скраћеним називима и термилошке измене које се односе на коришћење израза „ентитет“** (економски, матични и контролисани) **уместо претходно коришћених назива корисника јавних средстава** (буџет РС, покрајине и локалних власти; директни и индиректни корисници; организације обавезног социјалног осигурања и њихови корисници).

С обзиром на овакве околности, **нема потребе да се у овом раду дају детаљна објашњења у вези са попуњавањем образаца који нису имали никакве суштинске измене у начину уноса података**, за:

- **један „примарни“ образац**:
  - Образац ИБ - Извештај о извршењу буџета, који је у претходној пракси био Образац 5 - Извештај о извршењу буџета;
- **два обрасца која су део Напомена**:
  - Образац БС - Биланс стања, који је у претходној пракси био Образац 1 – Биланс стања и
  - Образац ПР - Биланс прихода и расхода, који је у претходној пракси био Образац 2 – Биланс прихода и расхода.

### 3.4. *Подношење финансијских извештаја*

**Иако код начина подношења финансијских извештаја нису настале суштинске разлике у односу на претходну праксу**, осим термилошке измене које се односе на коришћење израза „ентитет“ (економски, матични и контролисани) **уместо претходно коришћених назива корисника јавних средстава** (буџет РС, покрајине и локалних власти; директни и индиректни корисници; организације обавезног социјалног осигурања и њихови корисници), у овом делу рада **дају се објашњења о начину и поступку подношења финансијских извештаја у новим условима примене Стандарда**.

**МАТИЧНИ И КОНТРОЛИСАНИ** ентитети који су корисници буџетских средстава и ООСО обрасце подносе:



- у електронској форми путем *Информационог система за подношење финансијских извештаја*.

**ПРИСТУП ИНФОРМАЦИОНОМ СИСТЕМУ** за подношење финансијских извештаја **ентитети остварују:**

- уношењем идентификационих података у веб апликацију Управе за трезор, у складу са интерним техничким упутством.

**ПОТПИСИВАЊЕ** финансијских извештаја **врши се:**

- електронским потписом који је издат од овлашћеног сертификационог тела и којим се потврђује интегритет података и идентитет ентитета.

**КОНТРОЛИСАНИ ЕНТИТЕТИ, који су корисници средстава РФЗО**

- попуњене обрасце достављају РФЗО у:

- писаној и
- електронској форми.

РФЗО, по извршеној контроли, по један примерак у писаној форми:

- враћа подносиоцу;
- задржава ради обраде.

**ОБРАСЦЕ КОЈЕ КОНТРОЛИСАНИ ентитет, који су корисници средстава РФЗО доставе у електронској форми,** након обраде,

- РФЗО доставља Управи за трезор:

- појединачно за сваки контролисани ентитет и
- збирно за све контролисане ентитете кориснике средстава РФЗО.

РФЗО, након извршене консолидације финансијских извештаја контролисаних ентитета који се финансирају из средстава овог фонда, доставља консолидовани извештај у електронској форми *Информационог система за подношење финансијских извештаја*.

**ЛОКАЛНИ ОРГАН УПРАВЕ НАДЛЕЖАН ЗА ПОСЛОВЕ ФИНАНСИЈА финансијске извештаје, као и консолидоване годишње финансијске извештаје** општина, односно градова доставља:

- у електронској форми кроз *Информациони систем за подношење финансијских извештаја*.

## Закључак

У овом раду дата су објашњења о новинама које се односе на регулативу којом се прописује, односно обезбеђује доследна примена МРС ЈС према готовинској основи рачуноводства.

За потпуно разумевање донетих и очекиваних новина у регулативи која се односи на припрему, састављање и презентације финансијских извештаја потребно да се стручна лица ангажована за вођење пословних књига и састављање финансијских извештаја у јавном сектору, првенствено детаљно упознају са преводом *Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор – Финансијско извештавање према готовинској основи рачуноводства* (Стандард), као и да се усмере на континуирану едукацију и усавршавање код професионалне асоцијације пуноправне чланице Међународне федерације рачуновођа (ИФАС) и Европске федерације рачуновођа – Савеза рачуновођа и ревизора Србије (СРПС).

Иако у овом раду дат преглед новина које се односе на дефиниције, основне појмове, правила и принципе рачуноводствених политика усклађених са Стандардом, значајна олакшавајућа околност, за оне који их примењују, је да се та објашњења „позивају и упоређују“ са дефиницијама, основним појмовима и другим одредбама које су прописане у раније донетим и важећим прописима којим се уређује рачуноводствена евиденција и финансијско извештавање у јавном сектору.

Детаљна објашњења дата у овом раду представљају охрабрење и помоћ професионалним рачуновођама у јавном сектору приликом решавања дилема у вези са непосредном применом МРС ЈС на готовинској основи рачуноводства и новина које они доносе.

## Литература

1. *Закон о буџетском систему* (“Сл. гласник РС”, бр. 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/12, 62/13, 63/13 - испр., 108/13, 142/14, 68/15 - др. закон, 103/15, 99/16, 113/17, 95/18, 31/19, 72/19, 149/20, 118/21, 138/22 и 118/21 - др. закон)
2. *Уредба о буџетском рачуноводству* (“Сл. гласник РС”, бр. 125/03, 12/06 и 27/20)

3. *Правилник о стандардном класификационом оквиру и Контном плану за буџетски систем* ("Сл. гласник РС", бр. 16/16, 49/16, 107/16, 46/17, 114/17, 20/18, 36/18, 93/18, 104/18, 14/19, 33/19, 68/19, 84/19, 151/20, 19/21, 66/21, 130/21, 144/22, 26/23, 83/23 и 118/23)
4. *Правилник о начину припреме, састављања и подношења финансијских извештаја корисника буџетских средстава, корисника средстава организација за обавезно социјално осигурање и буџетских фондова* ("Сл. гласник РС", бр. 18/15, 104/18, 151/20, 8/21, 41/21, 130/21 и 17/22)
5. *Уредба о примени Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор* ("Сл. гласник РС", бр. 144/22)
6. *Међународни рачуноводствени стандард за јавни сектор – Финансијско извештавање према готовинској основи рачуноводства* (Издавач: Савез рачуновођа и ревизора Србије, април 2023. године)

## Упутство ауторима

Рад достављен за објављивање у “Рачуноводству” треба има следеће карактеристике:

- пре наслова рада наводи се име и презиме аутора, фуснотом наводи научно звање, односно степен образовања, назив институције односно правног лица, послови које аутор обавља, број телефона и e-mail адреса;
- рад треба да буде припремљен у електронској форми, програм Word for Windows;
- фонт за цео рад: Times New Roman, ћирилица, величина фонта 12;
- осим главног наслова, назнаке се могу стављати за два нивоа поднаслова;
- поднаслови, називи табела и илустрација треба да буду нумерисани арапским бројевима;
- курзивом (*italic*) треба да се нагласе речи и фразе у тексту, али не и цели пасуси; користи се за наглашавање речи и фраза преузетих из других језика (нпр. енглеског);
- препоручени обим рада један ауторски табак 15 страна (размак између редова 1) укључујући слике, табеле, графиконе
- рад дат за објављивање у овом часопису не сме да буде у исто време разматран за објављивање у другом часопису, нити сме да буде претходно објављиван у другом часопису, што се потврђује потписивањем посебне изјаве након добијања позитивне рецензије.

**Наслов рада** треба да садржи око десет речи, односно да буде написан најдуже у два реда и да појмовно најдиректније одражава садржај рада.

После наслова рад треба да има резиме, кључне речи, а након тога следи садржина рада и на крају се наводи коришћена литература.

**Резиме** треба да садржи општи приказ теме, методологију рада, резултате и закључак у обиму до 150 речи (око десет реченица).

**Кључне речи** треба да садрже највише 6-10 речи које суштински описују садржај рада за потребе претраживања; одређују се на бази одговарајућег речника који је прихваћен у конкретној области.

Наслов, резиме и кључне речи треба да буду дати на српском и енглеском језику. Уколико није извршен превод наведених делова, редакција ће организовати превод.

**Садржина рада** подразумева: Увод којим се наводи предмет и циљ истраживања, метод примењен у истраживању, као и конципирање садржине рада; средишни део садржине рада који одражава предмет истраживања структуриран са највише два нивоа поднаслова; Закључак којим се указује на резултате истраживања извршених у раду и на кључне доприносе и ограничења истраживања.

**Слике, табеле и графикони**, треба да буду узастопно нумерисани, слике да садрже наслов, треба да имају назнаку извора ако су преузети, табеле треба да имају заглавље. Слике и графикони треба да буду урађени у црно белој (сивој) техници као што се и штапапа овај часопис. Табеле и графикони треба да буду припремљени у Word, Exel, Corel, Visio или SPSS формату.

**Фусноте** се дају при дну стране, садрже мање важне детаље, додатна објашњења, знаке о коришћеним изворима (научној грађи, приручницима и сл), али не могу бити замена за коришћену литературу.

**Правила цитирања** у тексту врши се у складу са правилима АРА стила цитирања (према упутству датом линком [http://www.dksr.rs/biblioteka/vodicZaCitiranje/apa\\_osnova.html](http://www.dksr.rs/biblioteka/vodicZaCitiranje/apa_osnova.html) или <http://www.apastyle.org>). Цитати у тексту рада морају бити идентични са списком референци (литературом), односно свака цитирана референца у тексту рада мора бити присутна у списку референци и обрнуто. Цитирање у тексту даје се у загради навођењем презимена аутора, године издања и стране, ако се ради о директном цитату (Марковић, 2019, 253). Ако цитирани извор има два аутора, наводе се њихова презимена (Марковић и Савић, 2018), а ако има више аутора наводи се само презиме првог аутора и након тога скраћеница и други, односно et al. (Марковић и други, 2019). Ако се презиме аутора помиње у тексту, након презимена наводи се година публикације дата у заградама, на пример,... по Марковићу (2019)...

**Листа рефереци (литература)** подразумева азбучни редослед (по презимену првог аутора, без нумерисања).

- *Књига са наведеним ауторима* : презиме аутора, иницијал(и) имена (година издања), наслов књиге, место издања : назив издавача

*Пример:* Марковић М. (2019) *Ревизија јавног сектора*, Београд: Светлост.

- Чланак у часопису: презиме, иницијали имена.(година), наслов рада, назив часописа, редни број годишта (број свеске), странице.  
Марковић М.(2018) “Финансијско управљање и контрола у јавном сектору,, *Рачуноводство* (1-2), стр.252-565.
- Нормативни акти: назив правног акта, назив гласила у којем је објављен, број и година објављивања.  
*Пример*: Закон о рачуноводству, “Службени гласник РС”, бр 73/19.
- Документа или базе података са интернета: презиме, иницијал(и) имена (година). наслов дела, интернет извор, датум приступа.  
*Пример*: Костић К. (2017), Анализа финансијске стабилности, преузето са [http://www.nbs.rs/internet/latinica/17/konferencije\\_guvernera/prilozi/325648\\_koraonik.pdv](http://www.nbs.rs/internet/latinica/17/konferencije_guvernera/prilozi/325648_koraonik.pdv), приступљено 18 маја 2019.

Редослед коришћене литературе подразумева навођење коришћених књига, затим чланака из часописа и зборника радова са научних скупова и часописа, нормативних акта и на крају извора са интернета.

Радове достављати адресу е-mail [stojanovicr@srrs.rs](mailto:stojanovicr@srrs.rs)

*Одговорни уредник*

