

МИНИСТАРСТВО ОДБРАНЕ
УНИВЕРЗИТЕТ ОДБРАНЕ
ВОЈНА АКАДЕМИЈА

СТУДИЈСКИ ПРОГРАМ: ЕКОНОМИЈА ОДБРАНЕ
МАСТЕР АКАДЕМСКЕ СТУДИЈЕ



УЛОГА ФИНАНСИЈСКОГ ИЗВЕШТАВАЊА У ЈАВНОМ
СЕКТОРУ
(МАСТЕР РАД)

Кандидат:
студент
Марија Крњевић

Професор:
војни службеник
ванр. проф. др Милена Кнежевић

Београд, 2026. година

САДРЖАЈ

1.	УВОД	4
1.1	Проблем и предмет истраживања	4
1.2	Значај истраживања	5
1.3	Циљ и хипотезе истраживања	6
1.4	Структура рада.....	6
2.	ЈАВНИ СЕКТОР	7
2.1	Појам и значај јавног сектора.....	9
2.1.1	Дефиниција јавног сектора	9
2.1.2	Повезаност јавног сектора и фискалног система	9
2.1.3	Улога јавног сектора у економији	10
2.1.4	Функције јавног сектора	11
2.1.5	Однос између јавног и приватног сектора	12
2.2	Структура и организација јавног сектора	14
2.2.1	Организација власти у Републици Србији	15
2.2.2	Територијално уређење.....	16
2.2.3	Јавне службе	18
2.3	Начини финансирања јавног сектора.....	19
2.3.1	Буџет као кључни инструмент финансирања.....	19
2.3.2	Буџетски процес	20
2.3.3	Јавни приходи.....	24
2.3.4	Јавни расходи	33
3.	ФИНАНСИЈСКО ИЗВЕШТАВАЊЕ	37
3.1	Дефиниција и сврха финансијског извештавања.....	39
3.2	Законски и регулаторни оквир финансијског извештавања.....	40
3.3	Врсте финансијских извештаја у јавном сектору	42
3.4	Принципи финансијског извештавања.....	45
3.4.1	Принцип ентитета.....	47
3.4.2	Принцип монетарне стабилности	47
3.4.3	Принцип континуитета пословања	48
3.4.4	Принцип рачуноводственог периода.....	49

3.4.5 Принцип настанка пословног догађаја	49
3.5 Међународни стандарди финансијског извештавања у јавном сектору	50
3.6 Ревизија финансијских извештаја	51
3.6.1 Сврха и циљеви ревизије.....	52
3.6.2 Типови ревизорског мишљења	54
4. АНАЛИЗА ФИНАНСИЈСКОГ ИЗВЕШТАВАЊА ГРАДА НОВОГ САДА	55
4.1 Методологија и извори података.....	55
4.2 Основне карактеристике Града Новог Сада	57
4.3 Анализа буџета и финансијских извештаја Града Новог Сада	58
4.3.1 Анализа прихода	58
4.3.2 Анализа расхода	62
4.3.3 Буџетски резултат и финансијска равнотежа.....	66
4.4 Оцена квалитета финансијског извјештавања у јавном сектору – пример Град Нови Сада и закључна разматрања и препоруке	68
5. ЗАКЉУЧАК	71
6. ЛИТЕРАТУРА	73

1. УВОД

1.1 *Проблем и предмет истраживања*

Досадашња економска истраживања идентификовала су различите привредне системе. Крај прошлог, 20. вијека је обиљежен као период транзиције, односно период преласка у демократска друштва и тржишну привреду.¹ У условима чистог тржишног система, којег одликује ефикасна алокација ресурса, односно постојећи ресурси се алоцирају у складу са стварним потребама потрошача, често долази до недостатака. Долази до неједнакости људи, јер чисто тржиште не увиђа социјалне и економске проблеме, па као посљедица се јавља да богати људи постају богатији, а сиромашни још сиромашнији, дакле јавља се већи јаз између класа. Осим неједнакости наилази се на проблеме друштвеног типа - непрофитабилне компаније, које се баве на пример одбраном и инфраструктуром, нису дефинисане. Осим наведеног, честе су појаве монопола, олигопола, економских криза, еколошких проблема и сличног. Немогућност чистог тржишног система да на ефикасан начин решава наведене проблеме, захтева државни утицај, односно неки вид регулације како би се заштитили друштвени интереси. Педесетих година прошлог века је дошло до развоја правне државе, која је штитила права и слободе грађана, а уз развој правне државе дошло је и до развоја јавног сектора.²

Управљање јавним ресурсима представља један од основних задатака јавног сектора, а финансијско извештавање представља главну карику у обезбеђивању транспарентности и одговорности у том процесу. Квалитетним извештавањем, државни органи и институције могу ефикасније планирати и контролисати рад јавних установа, док грађани стичу увид у потрошњу јавног новца. Управо ефикасним и транспарентним трошењем јавних ресурса стиче се поверење грађана, а оно је основ за стабилност државе или друштва.

Предмет истраживања овог рада јесте управо финансијско извештавање у јавном сектору, али са посебним освртом на његову улогу у обезбеђењу транспарентности, одговорности и ефикасности приликом управљања јавним ресурсима.

¹ П. Веселиновић, *Економија*, Универзитет сингидунум, Београд 2010., стр. 55

² Е. Зекић, *Јавни сектор као значајан сектор сваке привреде*, Факултет за менаџмент и пословну економију, Универзитет у Травнику, Босна и Херцеговина.

Финансијско извештавање јесте процес прикупљања, анализирања и представљања података предузећа, организације или у нашем случају државне институције, а о његовом финансијском успеху. Улога финансијског извештавања у јавном сектору се разликује од приватног, јер су основне карактеристике јавног сектора непрофитабилно пословање, пословање без конкуренције, његов извор финансирања је буџет, односно све супротно приватном сектору. Кроз процес извештавања, стиче се увид у то како се јавна средства троше и управљају, што омогућава оцену рада државних органа и ефикасност пружања јавних услуга.

Дисциплинарно одређење предмета истраживања се може сврстати у различите научне дисциплине, а неке кључне су: рачуноводство и финансије, економија јавног сектора, јавна управа и управљање, право али и политичке науке. Дисциплинарно одређење може бити повезано са сваком од наведених дисциплина, јер се финансијско извештавање у јавном сектору бави економским, административним, правним и политичким аспектима управљања јавним ресурсима. Приликом истраживања економских наука немогуће је пронаћи тему која припада искључиво једној области, јер су економске појаве међусобно повезане.

1.2 Значај истраживања

Мастер рад са собом носи значајну научну и друштвену вредност, имајући у виду повећану потребу за транспарентношћу и одговорношћу приликом управљања јавним средствима. Научна оправданост овог истраживања представља тежњу ка утврђивањем како и на који начин финансијско извјештавање утиче или може утицати на субјекте и ресурсе у јавном сектору. Осим наведеног, научна оправданост произилази из чињенице да постојећи модели финансијског извјештавања не успевају у потпуности обухватити специфичне изазове са којима се суочава јавни сектор. С тим у вези, истраживање у овој области може унаприједити теоријске оквири, те пронаћи нове методе за побољшање извјештавања и осигурати ефикасније коришћење јавних ресурса.

Друштвена оправданост ове теме јесте у њеном директном утицају на свакодневни живот грађана. Правовремено, истинито и потпуно финансијско извјештавање омогућава бољу контролу јавне потрошње, смањује ризик од корупције и осигурава да јавни сектор одговара на потребе друштва. Транспарентним управљањем јавним средствима, постиже се повјерење грађана у јавне институције. Побољшањем облика финансијског

извјештавања доприноси се побољшању квалитета јавних услуга, што је услов друштвеног и економског развоја.

1.3 Циљ и хипотезе истраживања

Циљ мастер рада јесте да се испита улога финансијског извештавања у унапређењу ефикасности управљања јавним ресурсима у јавном сектору. Циљ се може операционализовати на четири посебна циља:

1. Анализирати појам јавног сектора и начин његовог финансирања
2. Дефинисати основне принципе и стандарде финансијског извештавања, као и њихову примењивост у јавном сектору
3. Истражити изазове са којима се сусрећу јавне установе при процесу финансијског извештавања
4. Утврдити потенцијалне прилике за побољшање система финансијског извештавања у јавном сектору.

Пратећи наведене циљеве, долази се до темељног разумјевања теме и појма финансијског извештавања, а самим тим и до изградње ефикаснијег и одговорнијег управљања јавним средствима. Комплетним познавањем стандарда који обликују ову област, може се доћи до идентификације изазова који ометају ефикасно финансијско извештавање. Ови циљеви доприносе побољшању система финансијског извештавања у јавном сектору, чиме се помаће у изградњи ефикаснијег рада у јавном сектору.

1.4 Структура рада

Осим увода и закључка, рад је конципиран у три дела. Први део објашњава појам јавног сектора, шта он подразумева, његов настанак и развој, улогу и његове основне карактеристике, као и начине финансирања истог.

Други део се односи на објашњење финансијских извјештаја, који се користе за приказивање како се јавни ресурси користе. Ови извјештаји пружају преглед финансијске ситуације, перформанси и промјена у имовини и обавезама јавних институција.

У трећем делу приказане се конкретна улога финансијског извјештавања у јавном сектору, односно, како кроз извјештаје као што су биланс стања, биланс успеха и слично, власт и јавност могу пратити како се користе јавни ресурси, те проценим финансијску стабилност институција. Такође, како је финансијско извештавање усклађено са законским прописима, па име спречена корупција и неодговорно трошење средстава.

2. ЈАВНИ СЕКТОР

Појам државе и њена улога у друштву су кроз историју тумачени на много различитих начина, што има за последицу разноврсне теоријске приступе држави. Сваки од приступа даје другачију перспективу на улогу државе и њеног јавног сектора. Да би се овладао значајем јавног сектора, првенствено је потребно разумети шта заправо представља држава, а јавни сектор и држава су у тесној међусобној повезаности, јер јавни сектор представља инструмент путем којег држава остварује своје функције и циљеве. Док држава одређује опште правце развоја и циљеве друштва, јавни сектор те циљеве спроводи кроз конкретне активности и институције. Због тога се јавни сектор може посматрати као практични, извршни дио државе, без којег држава не би могла ефикасно да функционише нити да обезбеди сигурност и развој друштва.

Органско схватање државе посматра државу као један целовит систем, где сви делови (грађани, институције, привреда) функционишу као међусобно зависни органи. Један од тих органа је такође и јавни сектор, којом држава осигурава одређену сигурност и развој. Аристотел је у својим делима сматрао да је држава природна заједница и да људи природно теже животу у организованој заједници. За те људе, циљеве друштва одређује управо та заједница, држава и она их организује и води ка остварењу истих.

Према *механицистичком схватању*, држава се не посматра као природно настала заједница, већ као вештачки створен систем који произилази из договора међу појединцима који у њој „бораве“. Њена сврха је да обезбеди остваривање интереса грађана, њихову сигурност и заштиту одређених права. За разлику од органске теорије, која државу види као живи организам, овај приступ наглашава да је држава резултат друштвеног уговора. Један од најзначајнијих теоретичара овог становишта био је Џон Лок, који је сматрао да су људи рођењем слободни и једнаки, те да нико нема права да влада другима без њихове воље. У области јавног сектора, ова перспектива смањује улогу државе, а истиче значај тржишта и приватног сектора.

Нормативни приступ произилази од питања каква би држава заправо требала бити и које функције би требало да обавља. Овај приступ се обично повезује за теоријама о праведности, етици, законитости. Нормативни приступ захтјева транспарентност приликом управљања јавним добрима, те рационалним финансирањем и одговорношћу према грађанима.

Плуралистички приступ сматра да заједница, држава није под контролом владара или неке доминантне групе, већ да постоји већи број интересних група које утичу на одлуке државе. Финансирање јавног сектора представља резултат компромиса између ових група.

Марксистичко гледиште о држави, чије су присталице Карл Макс и Фридрих Енгелс, гледају на државу као средство путем ког доминантна друштвена класа одржава своју власт и репродуктује остале социјалне односе. Простије речено, држава се посматра као инструмент којим капитали контролишу радничку класу. Постојећи закони, институције и јавни сектор доприносе очувању постојећих друштвених односа и заштити приватног сектора.

Све теорије, које су на неки начин утицале на положај државе у привредном систему, су у својим делима, осим закључака које су доносили, истицали и начине на које би се друштво могло унапредити.

На став према држави велики утицај је оставила велика економска криза. Позната и као „велика депресија“, била је најтежа економска криза 20. века, а указала је на бројне проблеме тржишног система. Јавила се масовна незапосленост, сиромаштво, глад и генерално пад животног стандарда. Сматрало се да ће тржиште само превазићи кризу, али пошто се утврдило да је оно неспособно за исто, активност државе била је нужна. Став да држава треба да регулише привредне активности је 1946. уведено у Закон о пуној запослености, на основу чега је касније установљен Економски савет који је помагао председнику у остваривању циљева. Криза је у великој мери допринела социјалним питањима, па је осим наведеног закона усвојила низ закона у Сједињеним Америчким Државама којима је уредила социјална питања својих грађана: социјално осигурање, осигурање у случају незапослености, програми за субвенционисање цена пољопривредних производа и слично. Међутим, упркос низу нових закона, нису сви држављани били „корисници“ тих осигурања и бенефиција. Одређене групе људи нису имале прилику за осигурање, образовање, нити добре послове. Њихова питања су решавана тек након Другог светског рата.³

³ Ц. Е. Стиглиц, „Економија јавног сектора“, Друго издање, Економски факултет Београд, Београд, 2008., стр. 6-7.

На основу свега наведеног, различита гледишта на државу, значе различита гледишта и на јавни сектор. Разумевање приступа при анализи државе помаже бољем сагледавању улоге јавног сектора и начина њиховог финансирања у савременим државама. Једно је сигурно, да јавни сектор представља инструмент путем којег држава остварује своје функције.

2.1 Појам и значај јавног сектора

2.1.1 Дефиниција јавног сектора

У складу са Законом о буџетском систему Републике Србије, јавни сектор представља сегмент националне економије који укључује државни сектор, као и нефинансијска предузећа која су у поседу државе или под њеном управом, а која се преваходно баве тржишним, односно комерцијалним пословима. Између осталог, из одредби закона може се закључити да јавни сектор обухвата:

1. непосредне и посредне кориснике буџетских средстава
 - кориснике буџета републике, покрајина и локалних самоуправа,
 - институције које спроводе обавезно социјално осигурање (фондови за здравствено осигурање, фондови за пензијско и инвалидско осигурање и друго)
2. ванбуџетске кориснике, односно правна лица у којима држава има одлучујући утицај на управљање, а која су укључена у општи ниво државе због извора финансирања и контроле.

У пракси, јавни сектор обухвата све субјекте који се у значајној мери финансирају из државних прихода чиме се обезбеђује транспарентно и одговорно управљање јавним средствима.

2.1.2 Повезаност јавног сектора и фискалног система

Функционисање јавног сектора је директно повезано са фискалним системом једне земље. Фискални (порески, буџетски) систем обухвата скуп правила, процедура и институција путем којих држава прикупља јавне приходе и извршава јавне расходе, а све у циљу обезбеђења функционисања и развоја друшта и државе. Фискална политика се може посматрати у ужем и ширем смислу. Посматрајући шири спектар, фискална политика представља управљање свим јавним приходима, расходима, задуживањем док

у ужем смислу се односи на употребу фискалних прихода (претежно пореза) и буџетских расхода, а у складу са циљевима и задацима државне политике.

Појам „фискална политика“ се први пут јавља крајем деветнаестог века, али свој процват доживљава тридесетих година идућег, када је улога државе постала кључна за успешно пословање економије. Појам фискална политика пориче од латинске ријеч „*fiscus*“, што се односи на државни буџет или систем јавних финансија.⁴

У свакодневном кориштењу, често долази до поистовећивања појмова „буџетска економија“ и „јавна економија“, те је кључно истаћи разлику између ова два појма.

Буџетска економија обухвата ужи дио и представља дио јавне економије, чији је фокус рада базиран на планирању, изради, извршењу и контроли државног буџета, односно она се фокусира на конкретно јавне приходе и јавне расходе. Са друге стране термин јавна економија представља знатно шири појам, и осим што обухвата јавне приходе и јавне расходе, она се бави макроекономским и микроекономским сегментима. Јавна економија анализира од тога како држава може дјеловати у тржишном систему, до ефеката како њено дјеловање утиче на економску ефикасност и стабилност.

2.1.3 Улога јавног сектора у економији

Примарна функција јавног сектора огледа се у обезбеђивању јавних добара и услуга које су од општег значаја за друштво. Поред тога, јавни сектор има важну улогу у регулисању тржишних односа, спровођењу социјалних политика и очувању макроекономске стабилности. Његов значај посебно долази до изражаја у областима као што су образовање, здравствена заштита, безбедност, развој инфраструктуре и друге делатности које су кључне за функционисање друштва и побољшање квалитета живота становништва.

Између осталог, постојање јавног сектора проистиче из ограничења тржишног механизма, будући да тржиште није увијек у могућности да самостално и ефикасно распореди ресурсе. У таквим ситуацијама држава, посредством јавног сектора, интервенише како би исправила тржишне недостатке, обезбедила правичнију расподелу ресурса и допринела социјалној сигурности становништва. Због тога се јавни приходи пажљиво анализирају и распоређују у складу са функцијама које треба да испуне.

⁴ Ж. Шантић; „*Јавне финансије*“, Економски факултет у Мостару, Мостар 2013., стр 437.

Према наведеној литератури, јавни приходи се користе у различите економске сврхе, односно најзначајније функције су:

1. задовољавање јавних потреба кроз обезбеђивање добара и услуга јавног сектора - *функција донације*,
2. прилагођавање расподеле добара у складу са друштвено прихватљивим принципима и економским условима - *функција дистрибуције*,
3. примена јавне политике као инструмента за одржавање пуне запослености и стабилног нивоа цијена - *функција стабилизације*,
4. подстицање привредног раста и развоја - *функција развоја*.⁵

Оваква подела према наведеним функцијама омогућава боље разумевање начина на који се јавни ресурси прикупљају и користе. Кроз њихову примену држава настоји да оствари своје основне економске и друштвене циљеве. На основу наведеног може се закључити да јавни приходи представљају један од најважнијих инструмената којима држава утиче на економске токове и доприноси општем друштвеном благостању.

2.1.4 Функције јавног сектора

Функције јавног сектора представљају основне смерове деловања државе у економији, са циљем обезбеђивања ефикасне расподеле ресурса, смањења економских неједнакости и очувања макроекономске стабилности. У теорији јавних финансија најчешће се издвајају три кључне функције: алокативна, редистрибутивна и стабилизациона, које заједно чине основу економске улоге државе.⁶

Алокативна функција односи се на улогу јавног сектора у обезбеђивању ефикасне расподеле ресурса, посебно у условима када тржиште није у стању да само обезбеди оптималне исходе. Ово се најчешће дешава у случајевима постојања јавних добара, екстерналија и других облика тржишних неуспеха. Јавна добра, као што су национална одбрана, јавна безбедност, правосудни систем и основна инфраструктура, имају специфичне карактеристике – недељивост и неискључивост – због чега их приватни сектор не може ефикасно обезбедити. У таквим ситуацијама, држава преузима одговорност за њихово финансирање и организацију, чиме доприноси ефикаснијој

⁵ К. Ристић; Ж. Ристић; „Фискална економија и менаџмент јавног сектора“, Етностил Београд 2014., стр. 38

⁶ Р. А. Мусгрејв, „Теорија јавних финансија“, McGraw Hill Њујорк, Њујорк 1959.

алокацији ресурса у друштву. Поред тога, држава интервенише и у случају негативних и позитивних екстерналија, како би ускладила приватне и друштвене трошкове и користи.

Редистрибутивна функција јавног сектора усмерена је на ублажавање економских неједнакости и обезбеђивање социјалне правде. Тржишни механизам често доводи до неравномерне расподеле дохотка и богатства, што може имати негативне последице по друштвену стабилност и економски развој. Због тога држава користи различите инструменте, као што су прогресивно опорезивање, социјални трансфери, субвенције и јавне услуге, како би утицала на праведнију расподелу ресурса. Ова функција има значајну социјалну компоненту, јер доприноси смањењу сиромаштва, повећању доступности образовања и здравствене заштите, као и побољшању укупног квалитета живота становништва. Истовремено, неопходно је пронаћи равнотежу између правичности и економске ефикасности, како прекомерна редистрибуција не би демотивисала економску активност.

Стабилизациона функција односи се на улогу државе у очувању макроекономске стабилности и ублажавању економских циклуса. Савремене привреде су склоне флукуацијама, које се огледају у променама нивоа производње, запослености и цена. Држава, путем фискалне и монетарне политике, настоји да утиче на укупну тражњу и обезбеди стабилан економски раст. У условима рецесије, држава може повећати јавну потрошњу или смањити порезе како би подстакла економску активност, док у условима инфлаторних притисака може предузети супротне мере. Циљ стабилизационе функције је одржавање ниске инфлације, високог нивоа запослености и одрживог економског раста, што представља основу дугорочне економске стабилности.

Све три функције су међусобно повезане и често се преплићу у пракси, јер мере јавне политике истовремено могу утицати на више економских циљева. Значај јавног сектора огледа се управо у способности да кроз ове функције допринесе ефикаснијем, праведнијем и стабилнијем функционисању економије.

2.1.5 Однос између јавног и приватног сектора

Економска теорија се већ дуго бави питањем колико држава заправо треба да учествује у функционисању тржишта. Приликом одређивања те улоге неопходно је узети у обзир и недостатке тржишног механизма, али и органичења државне интервенције.

Савремени економисти често истичу да државне институције треба да дјелују управо у оним областима у којима тржиште не успева да обезбеди ефикасну расподелу ресурса или да задовољи потребе друштва. На тај начин држава може постићи највећи позитиван ефекат за економију и друштво у целини. Према ставовима појединих америчких економиста, државна политика треба да буде усмерена на обезбеђивање високе запослености и смањење сиромаштва, док би главни носилац економских активности на тржишту требало да остане приватни сектор. Ипак, у економској литератури постоје бројна различита мишљења о томе колико држава треба да интервенише у економским процесима и где је то граница између јавног и приватног сектора. Без обзира на те разлике, већина аутора се слаже и чињеница је да је сарадња између ова два сектора неопходна за стабилан и ефикасан економски систем.

Економиста Џозеф Стиглиц у својим делима указује на неколико кључних разлика између јавног и приватног сектора. Прва се односи на начин на који се бирају руководиоци. У јавним институцијама, посебно у демократским државама, руководеће позиције повезане су са изборним процесом, јер су носиоци власти директно изабрани од стране грађана или именовани од стране представника који су изабрани демократским путем. На тај начин њихов легитимитет произилази из подршке становништва. Насупрот томе, у приватним компанијама руководиоце најчешће постављају власници или акционари, а њихова одговорност је првенствено усмерена на пословне резултате и профит компаније. Друга значајна разлика тиче се овлашћења која поседује држава. Државне институције имају законско право да прикупљају порезе, спроводе регулативу и у одређеним случајевима користе механизме принуде. С друге стране, односи између појединаца и приватних предузећа заснивају се на добровољној размени – грађани сами одлучују да ли ће користити њихове производе и услуге.

У литератури се често истичу и предности јавних корпорација и предузећа. Нигеријска економисткиња Сара О. Ањанву указала је на више карактеристика које ове организације чине значајним делом економског система. Једна од њих је одређени степен аутономије у пословању, који им омогућава да самостално организују рад и доносе одлуке у складу са постављеним циљевима. Поред тога, јавна предузећа имају важну улогу у заштити јавног интереса, јер њихово деловање није усмерено искључиво ка остваривању профита, већ и ка побољшању економског и друштвеног благостања.

Значајна предност огледа се и у могућности поједностављивања административних процедура, чиме се смањује прекомјерна бирократија и убрзава процес доношења одлука. Брже реаговање на проблеме и ефикасније управљање могу допринијети бољем функционисању ових организација.

Јавне корпорације такође имају повољније могућности обезбеђивања финансијских средстава, будући да се налазе у власништву државе и да се део средстава може прикупљати путем државних обвезница. Пошто им профит није једини циљ, оне често настоје да одржавају приступачније цене услуга и производа, што је од посебне користи за становништво. Поред тога, пословање у великом обиму омогућава постизање економије обима, што може имати исход са нижим трошковима и бољим квалитетом услуга. Важан аспект рада јавних предузећа односи се и на политику запошљавања, јер она настоје да привуку стручне и способне кадрове, али и да обезбеде добре услове рада и мотивацију за запослене.

Сагледавањем наведених карактеристика може се закључити да јавна предузећа имају значајну улогу у економском систему, јер доприносе не само економској ефикасности већ и остваривању ширих друштвених циљева.

2.2 Структура и организација јавног сектора

Приликом правилног разумевања структуре и организације јавног сектора, неопходно је претходно анализирати основне елементе који чине државу као институционалну целину. На пример, Сједињене Америчке Државе функционишу по федералном моделу управљања. Тај систем обухвата више нивоа власти и институција: Конгрес и законодавна тела на нивоу савезних држава, локалне управе, извршне функције као што су председник и гувернери савезних држава, као и градоначелници, поред независног судства и бројних административних агенција. Државне активности у САД реализују се кроз три главна нивоа: федерални, државни и локални. Федерална влада се фокусира на питања од националног значаја, као што су одбрана земље, поштанске услуге, емисија новца и регулисање међудржавне и међународне трговине. С друге стране, савезне државе и локалне управе надлежне су за образовне институције, јавну безбедност (полиција и ватрогасна служба) и обезбеђивање јавних сервиса на локалном нивоу, укључујући библиотеке и комуналне услуге.

Насупрот томе, ситуација у Републици Србији је другачија и регулисана је Уставом из 2006. године. За разлику од федералног система Сједињених Америчких Држава, Република Србија је организована као јединствена држава са централизованом власти. У Србији је државна власт подељена на три класичне гране - законодавну, извршну и судску грану власти. Ова три стуба функционишу на принципу међусобне контроле и равнотеже, иако судска власт задржава потпуну независност у обављању својих функција. Таква структура има за циљ обезбеђивање стабилности, ефикасности и законитости у функционисању државе, као и заштиту права и интереса грађана на свим нивоима јавне управе.

2.2.1 Организација власти у Републици Србији

Народна скупштина представља највиши орган представничке власти у Републици Србији и има кључну улогу у уставотворном и законодавном процесу. Закон о Народној скупштини дефинише њен статус, надлежности, организацију и начин рада, као и процедуре доношења одлука. Поред тога, уређује статус, права и дужности посланика, симболе и знамења Народне скупштине, те међусобне сарадњу са државним институцијама, учешће у међународној сарадњи, управљање имовином и финансирање, као и организацију Службе Народне скупштине. Састав народне скупштине се састоји од две стотине и педесет посланика, изабраних на слободним и демократским изборима тајним гласањем, чиме се обезбеђује легитимитет и представничка функција овог органа.

Председник Републике Србије, као носилац извршне функције у држави, бира се такође тајним гласањем на период од пет година, у складу са законом. Основна улога председника јесте изражавање државног јединства и гаранција стабилности у функционисању јавне власти. Међу његовим надлежностима је и проглашење закона указом, што је регулисано чланом 113. Устава Републике Србије. У том члану је предвиђено да председник законе донете у редовном поступку прогласи за највише петнаест дана, а у хитном поступку за највише седам или да их врати на поновно разматрање Народној скупштини, уз писмено образложење.

Влада Републике Србије представља извршну власт државе и одговорна је Народној скупштини за спровођење политичких циљева државе, примена закона и других подзаконских аката, надзор над радом органа државне управе и јавних овлашћења, као и за стање у свим областима у својој надлежности. Иако је влада одговорна парламенту,

она у оквиру својих овлашћења и надлежности има самостално деловање приликом доношења одлука и управљања.

Део извршне власти чини и државна управа, која своје послове обавља кроз министарства и друге органе, чије надлежности утврђује закон. Број министарстава и организацију државне управе регулише закон, док унутрашњу структуру и функционисање ових органа уређује Влада. Надлежности државне управе дефинисане су Законом о државној управи („Службени гласник РС“, бр. 79/2005, 101/2007, 95/2010, 99/2014, 47/2018 и 30/2018).

Заштитник грађана представља самосталан државни орган који обезбеђује остваривања права становника и контролише рад државних институција, затим институција задужених за регулисање имовинских права и јавних интереса, као и осталих институција које обављају јавна овлашћења. Он је одговоран Народној скупштини, која врши његово именовање и разрешавање, а његове надлежности, права и обавезе регулисане су Законом о заштитнику грађана („Службени гласник РС“, бр. 105/2021).

Као што је раније наведено, власт се дели на законодавну, извршну и судску. Судска власт у Републици Србији је независна и јединствена, при чему судови свој рад обављају без утицаја законодавне и извршне власти. Њихове надлежности утврђене су Законом о судовима („Службени гласник РС“, бр. 10/2023). Судска структура обухвата судове опште надлежности, као што су основни, виши, апелациони и Врховни суд, као и судове посебне надлежности, укључујући привредне, прекршајне и управне судове.

Јавно тужилаштво представља самосталан државни орган власти задужен за гоњење починилаца свих кажњивих дела, као и за друге послове којима се штите заједнички интереси грађана. Његово оснивање, укидање, надлежности и организација су дефинисани Законом о јавном тужилаштву („Службени гласник РС“, бр. 10/2023). Истим законом је дефинисано да функцију јавног тужилаштва обављају Врховни јавни тужилац, главни и редовни јавни тужиоци различитих нивоа.

2.2.2 Територијално уређење

Поред институција државне власти, организација јавног сектора обухвата и територијалну димензију управљања, која се остварује кроз систем покрајинске аутономије и локалне самоуправе. Надлежности ових нивоа власти уређене су Уставом Републике Србије и одговарајућим законима. Основни принцип разграничења

надлежности између различитих нивоа власти дефинисан је на начин којим се утврђује да јединице локалне самоуправе одлучују о питањима која се на најефикаснији начин могу решавати на локалном нивоу, док су аутономне покрајине надлежне за питања која се сврсисходније остварују у оквиру покрајинске територије, под условом да та питања нису у надлежности Републике Србије. Конкретно разграничење послова од републичког, покрајинског и локалног значаја уређује се посебним законима.

Аутономне покрајине представљају посебне територијалне јединице које имају уставом утемељен степен аутономије. У оквиру правног система Републике Србије уређен је посебан положај аутономних покрајин, при чему су као две постојеће аутономне покрајине утврђене Аутономна покрајина Војводина и Аутономна покрајина Косово и Метохија. Њихова територија и границе утврђују се законом, а свака измена може бити спроведена искључиво уз сагласност грађана који живе на тој територији и у складу са законским процедурама. Покрајине поседују одређени степен финансијске самосталности, јер располажу сопственим приходима који омогућавају финансирање послова из њихове надлежности. Врховни правни оквир аутономне покрајине јесте статут, који се доноси након добијене сагласности Народне скупштине Републике Србије, а доноси га изабрана покрајинска скупштина.

На нижем нивоу територијалне организације налазе се јединице локалне самоуправе, које обухватају општине, градове и град Београд као главни град Републике Србије. Грађани имају значајну улогу у одлучивању о територијалној организацији локалне самоуправе, јер се оснивање, укидање или измена граница ових јединица врши уз њихово изјашњавање путем референдума. Финансирање локалних самоуправа обезбеђује се из више извора: сопствених прихода, средстава из буџета Републике Србије, као и из буџета аутономних покрајина у случајевима када покрајине повере локалним властима обављање појединих активности, у оквиру својих овлаштења.

Основни правни документ општине је статут, који доноси демократски бирана скупштина општине и којим се уређује организација и функционисање локалне власти. Градови се оснивају законом, у складу са критеријумима утврђеним законодавством. Статутом града може се предвидети формирање више градских општина на његовој територији, што омогућава ефикаснију организацију управљања у већим урбаним

средионама. Посебан правни положај има град Београд као главни град Републике Србије, чији статус и надлежности регулише Закон о главном граду, као и статут града Београда.

2.2.3 Јавне службе

Према Закону о јавним службама, **јавне службе** јесу установе, предузећа и други законом прописани облици институција, а који обављају одређене активности и делатности заједничког интереса грађана. Њихова основна сврха је да својом институцијом штите права грађана, задовољење потреба становништва, као и реализацију других законски регулисаних интереса у појединим областима живота.

Јавне службе представљају важан дио функционисања државе и друштва, јер су директно усмерене ка пружању услуга које су неопходне за свакодневни живот грађана. То су организације или делатности које оснива држава, али често и ниже јединице власти, као што су покрајине, градови или општине, са циљем да обезбеде остваривање општих друштвених потреба. У ту групу спадају различите институције и организације, као што су школе, болнице, музеји, комунална предузећа, разни заводи и друге установе које пружају услуге од значаја за читаву заједницу. Једна од њихових основних карактеристика јесте да њихова делатност није усмерена на стицање профита, већ првенствено на задовољавање јавног интереса и побољшање квалитета живота грађана.

Закон о јавним службама предвиђа да се, ради обезбеђивања јавног интереса у одређеним областима друштва, оснивају посебне установе. Те области обухватају, између осталог, образовање, науку, културу, физичко васпитање, ученички и студентски стандард, здравствену заштиту, социјалну заштиту, друштвену бригу о дјечи, социјално осигурање и здравствену заштиту животиња. У тим областима установе имају задатак да организују и пружају услуге које су неопходне за нормално функционисање друштва и заштиту основних права грађана.

Са друге стране, за обављање делатности у појединим привредним и инфраструктурним секторима, као што су поштански и телекомуникациони саобраћај, енергетика, одржавање путева, комуналне услуге и друге законом одређене области, оснивају се предузећа. Ова предузећа такође врше послове од јавног значаја, јер обезбеђују функционисање важних система који су неопходни за свакодневни живот и рад грађана и привреде.

Установе и предузећа која обављају послове јавних служби могу основати различити субјекти. Осим што то могу бити Република, аутономна покрајина, град или општина, неретко су то и групе, појединци, а некада и правна лица. У ситуацијама када држава или јединице локалне самоуправе повере обављање одређених дјелатности другим правним или физичким лицима, међусобна права и обавезе регулишу се посебним уговором. На тај начин се обезбеђује да се и у тим случајевима делатности обављају у складу са законом и у интересу грађана.⁷

2.3 Начини финансирања јавног сектора

Средства за обављање послова из надлежности институција јавног сектора потичу из разлчитих облика јавних прихода. Најзначајнији извори су порези, али и други приходи који су утврђени законом, као што су таксе, накнаде и други облици јавних давања. Ови приходи представљају основу за функционисање државе и омогућавају финансирање различитих јавних потреба, као што су образовање, здравство, социјална заштита, инфраструктура и друге области од општег значаја за друштво.

2.3.1 Буџет као кључни инструмент финансирања

Буџет представља основни инструмент финансирања јавних потреба једне државе. Држава се посматра као правно лице које располаже јединственим буџетом из којег се финансирају различите јавне функције и активности. Такав јединствени буџет омогућава јасан преглед свих прихода и расхода, што доприноси транспарентности и ефикаснијем управљању јавним средствима.

Међутим, савремене државе обично имају више нивоа власти. Поред централног, односно државног нивоа, постоји и локални ниво власти, а у неким државама и додатни нивои, као што су федерације, покрајине или региони. Сваки од тих нивоа има своје надлежности и одговорности, па је неопходно да и тај ниво располаже сопственим буџетом. Према законском оквиру, у Републици Србији буџете поседују највиши ниво уређења државе - Република, затим аутономне покрајине и јединице локалне самоуправе. У тим приказима буџета морају бити назначени сва примања и издаци који служе за финансирање њихових надлежности и обавеза.

⁷ Закон о јавним службама („Службени гласник РС“, бр. 83/2014)

Законом су прописани рокови у којима буџет мора бити усвојен. Уколико буџет не буде донет у предвиђеном року, примењује се систем привременог финансирања, који омогућава несметано функционисање државних органа и институција до усвајања новог буџета. Надзор над извршењем буџета врши Државна ревизорска институција, која контролише правилност и законитост трошења јавних средстава. На основу извештаја и мишљења ове институције, Народна скупштина разматра и усваја завршни рачун буџета.

2.3.2 Буџетски процес

Поступак планирања, припреме и усвајања буџета уређен је Законом о буџетском систему. Буџет се доноси кроз одређени циклус који се састоји од више међусобно повезаних фаза. Основне фазе буџетског процеса су:

1. израда буџета
2. доношење буџета
3. извршење буџета
4. контрола буџета.

Свака од ових фаза има важну улогу у обезбеђивању ефикасног управљања јавним финансијама. Посебно је значајна фаза израде буџета, која је тесно повезана са процесом финансијског планирања. Финансијско планирање подразумева израду Фискалне стратегије за одређену буџетску годину, уз пројекције за наредне две године.

Фискалну стратегију израђује Влада Републике Србије и доставља је Народној скупштини на разматрање и усвајање. Овај документ има изузетан значај у процесу планирања економске и фискалне политике, јер пружа средњорочни оквир за вођење јавних финансија. У њему су садржане пројекције најважнијих макроекономских показатеља, као што су привредни раст, инфласција, запосленост и ниво јавног дуга, а осим тога и кључни фискални агрегати.

Поред тога, фискална стратегија дефинише основне правце и приоритете политике Владе за наредни средњорочни период, чиме се обезбеђује доследност и стабилност у вођењу економске политике. Она такође садржи преглед консолидованих буџета целокупног јавног сектора, обухватајући како централни, тако и локални ниво власти, чиме се обезбеђује свеобухватни увид у стање и кретање јавних финансија.

У оквиру овог документа приказује се и средњорочни оквир расхода буџета Републике Србије, као и процена фискалних ризика и потенцијалних обавеза државе. Ти

ризици могу бити повезани са економским кретањима, али и са непредвиђеним догађајима, као што су елементарне непогоде или друге кризне ситуације. Такође се врши поређење остварених резултата са ранијим пројекцијама из претходне фискалне стратегије, што омогућава боље планирање будућих јавних политика.

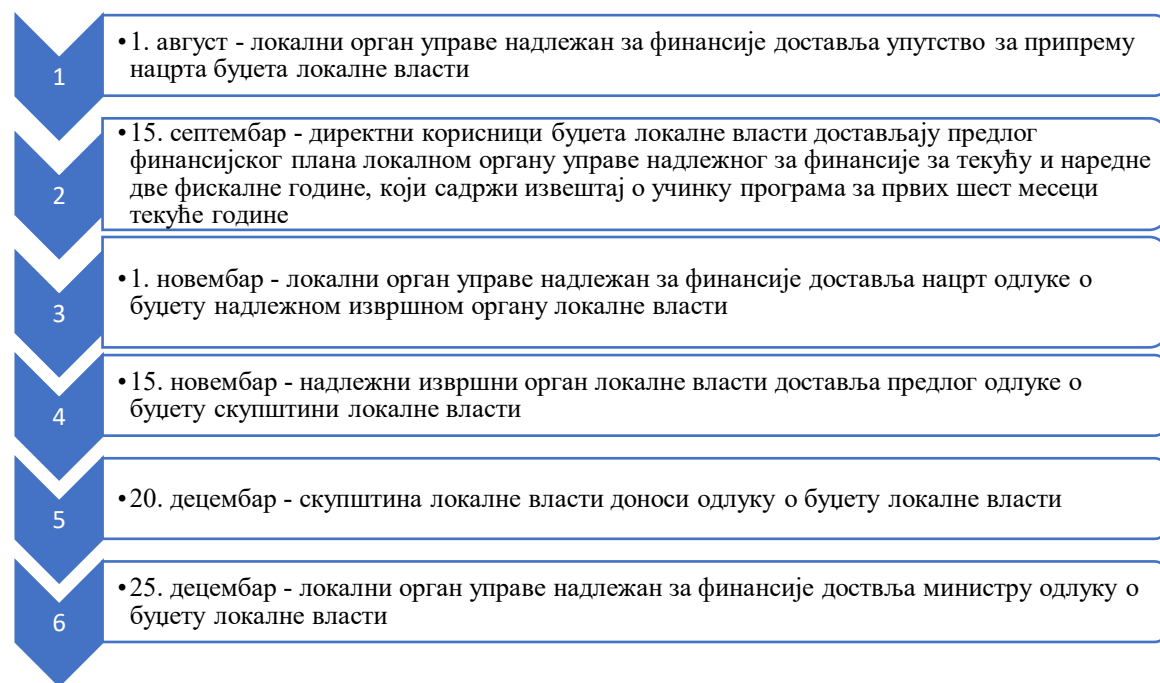
Поред свега наведеног, Фискална стратегија садржи и стратегију управљања јавним дугом државе за период на који се односи. На тај начин се обезбеђује планирање задуживања и управљање дугом на одржив и одговоран начин.

У наставку текста приказан је и такозвани буџетски календар, који хронолошки представља поступак припреме и доношења буџета, као и израду финансијских планова. Тај календар показује временски распоред свих активности које се односе на буџетски процес. У овом случају, слика 1 представља приказ буџетски календар за ниво Републике Србије, док слика 2 приказује календар припреме и доношења буџета на нивоу локалне власти.

Слика 1. Календар буџета за ниво Републике Србије⁸

1	• 15. фебруар - министар даје смернице за утврђивање приоритетних области финансирања буџетских корисника, укључујући средњорочне приоритете јавних инвестиција
2	• 15. март - буџетски корисници достављају Министарству предлоге приоритетних области финансирања за текућу и наредне две фискалне године, као и извештај о учинку претходне године
3	• 15. мај - министар припрема нацрт фискалне стратегије са економско-фискалном политиком Владе, пројекцијама за буџетску и наредне две године и одлукама о приоритетним областима финансирања
4	• 20. мај - нацрт Фискалне стратегије министар доставља Фискалном савету
5	• 1. јун - Фискални савет даје мишљење о достављеном нацрту Фискалне стратегије
6	• 5. јун - предлог Фискалне стратегије министар доставља Влади на усвајање
7	• 15. јун - након усвајања, Влада доставља стратегију одбору Народне скупштине надлежном за финансије, републички буџет и контролу трошења јавних средстава на разматрање, као и локалној власти.
8	• 30. јун - наведени одбор Народне скупштине доставља Влади коментаре и препоруке у вези са предложеном Фискалном стратегијом.
9	• 15. јул - министар доставља упутство за припрему нацрта буџета Републике Србије
10	• 15. јул - министар доставља упутство за припрему одлуке о буџету локалној власти, као и Фискалну стратегију организацијама за обавезно социјално осигурање
11	• 15. септембар - корисници буџета Републике Србије и организације за обавезно социјално осигурање достављају предлог средњорочног финансијског плана Министарству, који садржи извештај о учинку програма за првих шест месеци текуће године
12	• 15. октобар - Влада, према предлогу министра, усваја ревидирну Фискалну стратегију, са информацијама о фискалним и другим ефектима нових политика, узимајући у обзир после 15. маја ажурирани макроекономски оквир.
13	• 20. октобар - Влада доставља одбору Народне скупштине надлежном за финансије, републички буџет и контролу трошења јавних средстава ревидирану Фискалну стратегију
14	• 1. новембар - министар доставља Влади нацрт закона о буџету Републике Србије и нацрте одлука о давању сагласности на финансијске планове организација за обавезно социјално осигурање, заједно са тим плановима
15	• 15. новембар - Влада усваја предлог закона о буџету Републике Србије и доставља га Народној скупштини, заједно са предлозима одлука о давању сагласности на финансијске планове организација за обавезно социјално осигурање
16	• 20. децембар - Народна скупштина доноси закон о буџету Републике Србије и одлуке о давању сагласности на финансијске планове организације за обавезно социјално осигурање

Слика 2. Календар буџета за ниво локалне власти⁹



Сви датуми који су наведени у буџетском календару, ка оба нивоа управе, представљају крајње рокове за извршење одређених активности у буџетском процесу. То значи да су институције и органи надлежни за припрему и доношење буџета дужни да своје обавезе испуне најкасније до тих датума.

Иако је могуће да се поједини послови и задаци у оквиру буџетског поступка обаве и раније од прописаних рокова, они се ни у ком случају не смеју одлагати након наведених датума. Поштовање ових рокова је од великог значаја, јер обезбеђује благовремену припрему, усвајање и спровођење буџета, што је неопходно за стабилно функционисање јавних финансија и несметан рад државних органа и институција.

На тај начин буџетски календар служи као јасан временски оквир који омогућава бољу организацију и координацију свих учесника у буџетском процесу, како на републичком, тако и на локалном нивоу власти.

⁸ Закон о буџетском систему Републике Србије („Службени гласник РС“, бр. 54/2009 и др.), члан 31, став 1.

⁹ Закон о буџетском систему Републике Србије („Службени гласник РС“, бр. 54/2009 и др.), члан 31, став 2.

2.3.3 Јавни приходи

У циљу обављања својих основних функција и задовољења општих друштвених потреба, држава и други јавни субјекти прикупљају одређена новчана средства. Та средства називају се **јавни приходи** и представљају финансијску основу за функционисање јавног сектора. Њихов значај огледа се у томе што омогућавају финансирање бројних јавних делатности, као што су здравство, образовање, безбедност, социјална заштита, инфраструктура и друге активности од општег интереса.

Јавни приходи имају дугу традицију у развоју јавних финансија. Током историје њихови облици, начин прикупљања и значај су се мењали у складу са економским и друштвеним развојем држава. У савременим финансијским системима јавни приходи имају неколико основних карактеристика:

- најчешће се исказују у новчаном облику,
- убирају се редовно, у одређеним временским интервалима (најчешће годишње),
- њихово плаћање, по правилу, не угрожава постојећу имовину обвезника, изузев у случају појединих облика опорезивања као што је порез на имовину,
- користе се за финансирање јавних расхода који имају општи друштвени карактер.

С обзиром на велики број различитих извора прихода, у теорији јавних финансија постоји више начина њихове класификације. Јавни приходи се могу поделити на:

- оригинарне (изворне) и деривативне (изведене),
- приходе од становништва и приходе од правних лица,
- редовне и нередовне приходе,
- јавноправне и приватноправне,
- наменске и ненаменске,
- повратне и неповратне и друге врсте.

Оригинарни јавни приходи настају као резултат економске активности државе на тржишту, односно из послова у којима држава учествује као економски субјект. Са друге стране, *деривативни јавни приходи* настају на основу државне власти и пореског суверенитета, што значи да их држава прикупља од грађана и привредних субјеката на основу закона.

Јавни приходи од становништва представљају средства која грађани издвајају из својих личних доходака или имовине како би се финансирани јавни расходи. Насупрот томе, *јавни приходи од правних лица* потичу од привредних субјеката, који их плаћају из прихода остварених кроз своју економску делатност или из имовине којом располажу.

Такође, јавни приходи могу бити редовни и нередовни. *Редовни приходи* се прикупљају континуирано и у одређеним временским интервалима, па представљају стабилан извор финансирања јавних потреба. *Нередовни приходи* јављају се само у посебним или изузетним ситуацијама и њихово прикупљање није могуће унапред сигурно предвидети.

Јавноправни приходи настају на основу власти, државе (нпр. порези, таксе) и грађани су обавезни да их плаћају. *Приватноправни приходи* настају као резултат економске активности државе (нпр. закупнина, продаја имовине) и заснивају се на односима сличним онима у приватном сектору.

Наменски приходи су унапред одређени за конкретну сврху (нпр. путарине за изградњу путева), а *ненаменски* немају конкретно одређену сврху и могу се користити за различите потребе у буџету.

Повратни приходи представљају приходе које држава мора вратити (нпр. зајмови, кредити), док неповратне држава није у обавези да врати (нпр. трансфери и донације)

Због великог значаја јавних прихода за функционисање државе и јавног сектора, начин њиховог прикупљања, расподеле и коришћења уређен је законским прописима. У Републици Србији та питања регулисана су Законом о буџетском систему, који утврђује основне категорије јавних прихода.

Према члану 14. Закона о буџетском систему Републике Србије, јавни приходи су:

1. Порези,
2. Доприноси за обавезно социјално осигурање,
3. непорески приходи, и то: таксе, накнаде, казне, приходи настали употребом јавних средстава,
4. Самодопринос,
5. Донације, трансфери и финансијска помоћ Европске уније.

Поред јавних прихода, држава остварује и одређена примања, која такође представљају значајан извор финансијских средстава. У та примања спадају:

1. Примања од продаје нефинансијске имовине,
2. Примања од задуживања,
3. Примања од продаје финансијске имовине.¹⁰

Сва ова средства, било да су у питању јавни приходи или друга примања државе, чине основу за финансирање буџета и реализацију различитих јавних политика и програма који имају за циљ развој друштва и побољшање животног стандарда грађана.

2.3.3.1 Порези (директни и индиректни)

Порески системи представљају један од најзначајнијих инструмената економске и фискалне политике сваке државе, јер омогућавају прикупљање јавних прихода неопходних за функционисање друштва. Кроз систем опорезивања држава обезбјеђује финансијска средства којима се финансирају јавни расходи и омогућава пружање услуга од општег интереса. Те услуге обухватају бројне области, као што су образовање, здравствена заштита, безбедност, изградња и одржавање инфраструктуре, социјална заштита, као и друге дјелатности које доприносе укупном друштвеном и економском развоју. Поред своје фискалне улоге, порески систем има и значајну регулаторну функцију, јер држава путем различитих врста пореза и пореских стопа може утицати на економска кретања, подстицати или ограничавају одређене активности, као и утицати на расподелу дохотка у друштву. Због тога порески систем не представља само механизам прикупљања прихода, већ и средство за остваривање ширих економских и социјалних циљева.

Порески систем једне државе обухвата целокупан скуп пореских облика, као и правила и процедуре које се односе на њихово увођење, обрачун, наплату и контролу. Он такође укључује институције које су задужене за спровођење пореске политике и надзор над примјеном пореских прописа. Конкретан изглед пореског система, укључујући врсте пореза, њихову висину и начин наплате, разликује се од државе до државе. Те разлике условљене су различитим факторима, као што су правни систем, ниво економског развоја, структура привреде, приоритети економске политике, као и политичко и административно уређење.

¹⁰ Закон о буџетском систему Републике Србије („Службени гласник РС“, бр. 54/2009 и др.), члан 14, ставови 1 и 2

У Републици Србији порески систем је уређен на начин који обезбеђује законитост, транспарентност и правну сигурност. Основни принцип је да се порези могу уводити искључиво законом, што значи да ниједан облик опорезивања не може постојати без одговарајућег законског основа. Законима је утврђено да предмет опорезивања могу бити различите економске активности и облици имовине, укључујући утрошке, зараде, власништво и пренос имовине физичких и правних субјеката.

Да би порески систем био јасан, ефикасан и правно уређен, сваки порески закон мора прецизно да дефинише његове основне елементе. То подразумева утврђивање предмета опорезивања, односно онога на шта се порез односи, затим пореске основице, која представља вредност на основу које се порез обрачунава, као и одређивање пореског обвезника, односно лица које је дужно да плати порез. Поред тога, законом се прописује и пореска стопа, која одређује висину пореског оптерећења. У циљу постизања одређених економских и социјалних ефеката, законодавац може предвидети различите пореске олакшице, ослобођења или изузећа, као и јасно дефинисати начин и рокове плаћања пореских обавеза.

На овај начин се обезбеђује транспарентност и правна сигурност у пореском систему, јер су права и обавезе пореских обвезника јасно дефинисани, а држава добија стабилан извор прихода за финансирање својих функција и јавних потреба.¹¹

У табели 1 приказане су основне категорије пореза које постоје у појединим развијеним државама света, као и у Републици Србији. Циљ оваквог приказа је да се на једноставан и прегледан начин упореде најважнији облици опорезивања који се примењују у различитим пореским системима. Иако се порески системи међу државама могу разликовати по структури, висини пореских стопа и начину наплате, већина савремених држава заснива свој систем на сличним основним категоријама пореза. То су пре свега порези на доходак, порези на добит правних лица, порези на потрошњу, порези на имовину, као и порези који се односе на пренос имовине.

¹¹ Закон о буџетском систему Републике Србије („Службени гласник РС“, бр. 54/2009 и др.), члан

Табела 1. Основне категорије пореза у различитим земљама

САД	КАНАДА
1) Порез на приход грађана 2) Порез на добит привредних друштава 3) Порез на платни списак 4) Трговински порез и акцизе 5) Порез на имовину 6) Порез на наследство и поклоне 7) Царине ¹²	1) Порез на приход грађана 2) Порез на промет 3) Социјално осигурање 4) Пензијско осигурање 5) Порези на имовину 6) Акцизе 7) Порези на платни списак 8) Здравствено осигурање 9) Порез на некретнине ¹³

НЕМАЧКА	СРБИЈА
1) Порез на приход грађана, 2) Порез на добит корпорација 3) Порез на додату вредност (ПДВ) 4) Трговински порез 5) Порез на непокретности 6) Порез на капиталну добит 7) Порез на пренос власништва 8) Порез на наследство и поклоне ¹⁴	1) Порез на имовину, 2) Порез на доходак физичких лица 3) Порез на добит привредног друштва 4) Порез на употребу, држање и ношење добара 5) Порез на додату вредност 6) Акцизе 7) Царине ¹⁵

Анализом наведених података може се закључити да, иако у већини држава постоје сличне основне категорије пореза (на пример порези на приход грађана, порези на добит правних лица или порези на потрошњу), њихова примена није у потпуности

¹² Б. Стакић, М. Јездимировић, „Јавне финансије“, Универзитет Сингидунум, 2012. Београд, страна 357

¹³ Исто, стр. 366

¹⁴ Исто, стр. 374

¹⁵ Исто, стр. 140

иста. Разлике се огледају у начину на који су ови порези организовани, у висини пореских стопа, као и у структури укупних пореских прихода које државе остварују.

Те разлике најчешће произилазе из специфичних економских, политичких и друштвених околности сваке појединачне земље. Степен економског развоја, структура привреде, социјална политика државе, као и институционални капацитети за спровођење пореских прописа, значајно утичу на обликовање пореског система.

На пример, развијене државе, као што су Сједињене Америчке Државе и друге економски снажне земље, често имају сложеније и обухватније пореске системе који су засновани на принципу прогресивности. То значи да се пореско оптерећење прилагођава висини прихода, па лица са већим примањима плаћају релативно већи износ пореза.

Са друге стране, земље у развоју, међу којима се налази и Србија, још увек се суочавају са одређеним изазовима у функционисању пореског система. Ти изазови се, између осталог, односе на ефикасност наплате пореза, смањење сиве економије, као и на обезбеђивање правичније расподеле пореског терета међу пореским обвезницима. Управо због тога унапређење пореске администрације и даље усклађивање пореске политике представљају важан задатак економске политике сваке државе.

2.3.3.2 *Таксе*

Таксе представљају један од најстаријих облика јавних прихода иако њихов удео у укупним приходима данас је релативно мали. Историјски гледано, таксе су постојале још у робовласничким државама, где су се наплаћивале за одређене услуге, попут коришћења воде у привредне сврхе или за судске услуге. Са развојем савремених држава, таксе постепено губе на значају у корист пореза, који представљају стабилан и континуиран извор јавних прихода.

Таксе се односе на новчане накнаде које физичка или правна лица плаћају приликом коришћења услуга које пружа орган јавне власти. Другим речима, то су приходи које држава остварује као противнакнаду за учињене услуге својих органа и установа. Ове услуге углавном имају нематеријални карактер и обухватају административне, судске, царинске и друге јавне услуге. Важно је нагласити да такса није цена услуге у класичном смислу – њена висина није условљена стварном вредношћу услуге, већ представља облик учешћа корисника у покривању трошкова органа који

услугу пружа. Такође, корисник услуге сам одлучује да ли ће је користити и платити таксу, што таксе чини добровољним обликом јавног прихода.

Постоје бројне класификације такси:

- Према нивоу власти који уводи таксу, постоје *централне* и *локалне* таксе,
- У односу на тела која обављају услуге, а за које је предвиђена одређена такса, разликују се *административне*, *судске* и *комуналне* таксе,
- Према начину регулисања плаћања такси, постоје оне таксе које се регулишу *директним* и *индиректним* начином,
- Према броју извршених услуга, таксе могу бити *паушалне* и *појединачне*,
- Према начину трошења средстава, разликују се *дестиниране*, чија је намена унапред утврђена и на *недестиниране* таксе, чији приходи се убрајају у буџетску масу,
- Према томе да ли су једнаке за све, постоје *опште* и *специјалне* таксе,
- Према томе да ли се мењају, таксе се деле на *сталне* и *променљиве*,
- У односу на то када ће се такса регулисати, постоје оне *које се плаћају унапред* и оне *које се плаћају уназад*.¹⁶

У Републици Србији, **републичке административне таксе** регулисане су Законом о републичким административним таксама („Службени гласник РС“, бр. 43/2003 и даље измене), који утврђује које таксе се наплаћују, ко су обвезници, када настаје обавеза плаћања и друге битне аспекте.

2.3.3.3 Накнаде

Накнаде представљају новији облик јавних прихода, чији је циљ подршка економским, еколошким и другим нефискалним циљевима. Према Закону о буџетском систему Републике Србије, за коришћење јавних добара која су законом проглашена као природна богатства, добра од општег значаја и добра у општој употреби, могу се прописати одговарајуће накнаде.

Сва питања у вези са накнадама – обвезници плаћања, основица, висина накнаде, рокови плаћања и начин наплате – регулишу се конкретним законом који реализује министарство одговорно за финансије. Постављање овог правног оквира омогућава контролу и транспарентност у прикупљању накнада за коришћење јавних добара.

¹⁶ Б. Раичевић, *Јавне финансије*, Економски факултет у Београду, Београд 2008., стр. 265-267.

Сви битни аспекти утврђивања и плаћања накнада за коришћење јавних добара прописују се кроз на пример:

- Закон о накнадама за коришћење јавних добара („Сл. гласник РС“, бр. 95/2018 и даље измене),
- Закон о водама („Сл. гласник РС“, бр. 30/2010 и даље измене),
- Закон о шумама („Сл. гласник РС“, бр. 30/2010 и даље измене) и други.

Накнаде тако представљају важан инструмент државе за регулисање коришћења јавних добара и обезбеђивање да средства прикупљена за одређене сврхе буду усмерена према јавном интересу.

2.3.3.4 Доприноси

Доприноси представљају обавезна новчана издвајања која запослени и њихови послодавци уплаћују у посебне фондове ради финансирања колективних система социјалне заштите. Циљ ових издвајања је обезбеђење сигурности појединца и породице у случајевима болести, повреде, старости или незапослености, када престанак примања представља економску претњу за животни стандард.

Историјски, у најранијим фазама економског развоја, радници нису имали формално обезбеђену социјалну заштиту. У случају губитка примања услед болести или старости, радници су морали сами да брину о својој егзистенцији и егзистенцији својих породица, често преко скромне штедње или других ограничених средстава, о којима су се сами старали. Таква ситуација довела је до потребе за увођењем система социјалне сигурности, који би обезбеђивао минималну заштиту у ризичним ситуацијама и спречавао сиромаштво и социјалну искљученост.

Доприноси, у глобалу, представљају обавезна новчана издвајања која запослени и њихови послодавци уплаћују у фондове ради финансирања колективних система социјалне заштите. У најранијим фазама економског развоја, радници су радили без формалних доприноса и без икаквог облика социјалне заштите. Престанак примања у случају болести, повреде, старости или незапослености је био крајњи исход. Радници су покушавали да обезбеде себи или породици било какву сигурност разним облицима штедње, што је било тешко и неизводиљиво јер су плате биле мале и за свакодневни живот. Тако се наметнуло питање социјалне сигурности, које се осим на пензијско,

инвалидско и здравствено осигурање, односило и на осигурање за случај незапослености, те давање социјалне помоћи угроженим појединцима и породицама.

Данас, у Републици Србији, доприноси за обавезно социјално осигурање су дефинисани Законом о доприносима за обавезно социјално осигурање („Сл. гласник РС“, бр. 84/2004 и даље измене), што представља значајан искорак у односу на претходне економске заједнице. Овим законом уређени су основни елементи система доприноса, и то:

- лица обавезна за уплату доприноса, односно лица која плаћају доприносе,
- основ за обрачун доприноса, односно обрачунска основа,
- висина стопа доприноса,
- поступак обрачуна и уплате доприноса,
- остала питања реалевантна за одређивање и уплату доприноса.

Према члану 2. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање, средства прикупљена кроз доприносе намењена су финансирању три основна система обавезног социјалног осигурања:

1. **Пензијско и инвалидско осигурање** – обезбеђује средства за пензије и инвалидине лица која због старости или инвалидитета не могу да раде.
2. **Здравствено осигурање** – финансира здравствену заштиту грађана, укључујући болничке и амбулантне услуге, као и лечење хроничних болести.¹⁷
3. **Осигурање за случај незапослености** – пружа новчану помоћ и подршку лицима која изгубе посао, омогућавајући им стабилнији прелазак у ново радно окружење.

На овај начин, систем доприноса обезбеђује колективну сигурност и стабилност, штитећи појединце од економских ризика и доприносећи социјалној правди у друштву.

2.3.3.5 Остали јавни приходи

Поред пореских и непореских прихода, јавни сектор остварује и додатне јавне приходе, који имају мањи, али не и занемарљив значај у финансирању јавних расхода. Ову категорију чине пре свега донације, трансфери из других нивоа власти, као и приходи од имовине у јавној својини, као што су закупнине, дивиденде и камате. Донације

¹⁷ Поред самих осигураника, ово осигурање обезбеђује здравствену заштиту и њиховим члановима породица, што значи да права и покриће обухватају брачне другове и децу, чиме се обезбеђује заштита целе породице и подржава здравствени и социјални статус домаћинства.

најчешће потичу од међународних организација или других држава и усмерене су на финансирање одређених пројеката и развојних програма. Трансфери представљају пренос средстава између различитих нивоа власти у циљу уравнотежења финансијских капацитета. Иако ови приходи не чине доминантан извор финансирања, они доприносе стабилности јавних финансија и омогућавају реализацију специфичних јавних политика.

2.3.4 Јавни расходи

Јавни расходи представљају један од најважнијих сегмената јавних финансија, јер одређују на који начин се прикупљена средства користе за задовољење јавних потреба и спровођење државне политике. Међутим, значај јавних расхода није увек био препознат. До почетка 20. века, истраживачи и теоретичари јавних финансија фокусирали су се углавном на прикупљање прихода, док се пажња о трошењу прикупљених средстава није посебно обрађала. Расходи су сматрани више административним и политичким инструментом него финансијским инструментом.

Почетком 20. века дошло је до значајне промене у приступу изучавању јавних финансија, када је увиђено да обим, структура и намена јавних расхода имају директан утицај на економски развој, као и на целокупну науку о јавним финансијама. Савремена финансијска теорија третира јавне приходе и јавне расходе као подједнако важне делове система јавних финансија. То значи да није довољно само знати како се средства прикупљају, већ је подједнако важно разумети и на који начин држава усмерава та средства, у које сврхе и са каквим ефектом на друштво.

На основу овога, јавни расходи имају две кључне карактеристике:

- Служе за задовољење јавних потреба и остваривање јавних интереса.
- Обично се изражавају у новчаном облику, што омогућава прегледност и контролу трошења.

Постоје разне класификације јавних расхода, могу се делити према намени, економској природи и слично. Према Закону о буџетском систему Републике Србије, јавни расходи обухватају:

1. расходи за запослене,
2. расходи за робе и услуге,
3. амортизација и употреба средстава за рад,
4. отплате камата и пратећих трошкова задуживања,

5. субвенције,
6. донације и трансфери,
7. обавезно социјално осигурање и социјална заштита,
8. остали расходи (порези, обавезне таксе, новчане казне, пенали и друго).

Поред ових трошкова, држава остварује и издатке који се односе на инвестиције и финансијске трансакције:

1. издаци за набавку нефинансијске имовине,
2. издаци за отплату главнице,
3. издаци за набавку финансијске имовине.¹⁸

Овако дефинисани, јавни расходи представљају системски и контролисан начин усмеравања јавних средстава у сврхе које имају друштвени значај, при чему се обезбеђује транспарентност, правичност и ефективност у трошењу буџетских средстава.

2.3.4.1 Расходи за запослене

У расходе за запослене убрајају се плате и друге накнаде које се исплаћују радницима у јавном сектору, укључујући плате запослених у државним институцијама, школама, здравству и другим јавним службама. Они представљају основни трошак функционисања јавног сектора и обезбеђују континуитет пружања јавних услуга.

2.3.4.2 Расходи за робе и услуге

Расходи за робе и услуге покривају текуће набавке и услуге које су неопходне за рад јавних институција, као што су куповина материјала, енергената, услуга одржавања, комуналних услуга и других текућих потреба. Они омогућавају ефикасан рад и функционисање јавних служби.

2.3.4.3 Амортизација и употреба средстава за рад

Расход као што је амортизација и употреба средстава за рад односи се на трошкове који се односе на смањење вредности опреме, објеката и других средстава за рад услед њихове употребе или старења. Амортизација омогућава реалан приказ трошкова и стања имовине у јавном сектору.

¹⁸ Закон о буџетском систему Републике Србије („Службени гласник РС“, бр. 54/2009 и др.), члан

2.3.4.4 Отплата камата и пратећих трошкова задуживања

Отплата камата и пратећих трошкова задуживања представља сервисирање јавног дуга, укључујући плаћање камата и осталих накнада повезаних са задуживањем. Они представљају обавезне трошкове државе и утичу на буџетску стабилност.

2.3.4.5 Субвенције

Субвенције представљају пренос средстава јавним предузећима, организацијама или грађанима ради подршке одређеним економским активностима и јавним услугама. Овај вид расхода користи се за стимулисање развоја одређених сектора и унапређење економске активности.

2.3.4.6 Донације и трансфери

Донације обухватају средства која држава добија или упућује за реализацију специфичних пројеката, често од међународних организација или других држава. Трансфери представљају пренос средстава између различитих нивоа власти или институција, са циљем уравнотежења финансијских капацитета.

2.3.4.7 Обавезно социјално осигурање и социјална заштита

Обавезно социјално осигурање и социјална заштита покривају средства за пензије, здравствено осигурање, помоћ незапосленима и друге видове социјалне подршке. Они имају значајну улогу у смањењу неједнакости и обезбеђивању социјалне сигурности грађана.

2.3.4.8 Остали расходи

У категорију осталих расхода спадају порези, обавезне таксе, новчане казне и други специфични трошкови који се не могу сврстати у претходне категорије. Иако чине мањи део буџета, они доприносе правилном функционисању јавног сектора и обезбеђују извршење правних обавеза.

2.3.4.9 Издаци за инвестиције и финансијске трансакције

Издаци за инвестиције и финансијске трансакције подељени су према следећем:

- *Издаци за набавку нефинансијске имовине* – финансирање изградње и опремања инфраструктуре, зграда и других средстава јавне употребе,
- *Издаци за отплату главнице* – смањење дуга јавног сектора, што је важно за буџетску стабилност,

- *Издаци за набавку финансијске имовине* – улагања у акције, обвезнице или друге финансијске инструменте у јавном сектору.

3. ФИНАНСИЈСКО ИЗВЕШТАВАЊЕ

Финансијско извештавање представља систематичан процес прикупљања, обраде и представљања финансијских информација којима се приказују резултати пословања и финансијски положај организације. Значај финансијског извештавања не огледа се само у оквиру саме организације, већ и у ширем друштвеном контексту, јер омогућава различитим заинтересованим странама да стекну увид у финансијско пословање привредних субјеката. На основу тако доступних информација корисници финансијских извештаја могу доносити рационалне и информисане одлуке.

Почеци финансијског извештавања могу се пратити још од периода древне Месопотамије, када су се са развојем писма и појавом новца јавили и први облици евидентирања економских активности. Развијенији и детаљнији облици финансијских извештаја појављују се у старом Риму, где су се водиле евиденције о приходима, расходима и другим пословним трансакцијама. Посебно значајан корак у развоју рачуноводства представља увођење система двојног књиговодства, односно система „дугује–потражује“, који се и данас широко примењује. Овај систем је 1494. године дефинисао и детаљно описао италијански математичар Лука Паћоли у свом дјелу *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*. У овој књизи аутор је представио и основне књиговодствене евиденције, као што су дневник и главна књига, чиме су постављени темељи савременог рачуноводног система. Значајан развој рачуноводства остварен је током индустријске револуције, када је дошло до наглог пораста броја привредних субјеката и ширења пословних активности. У таквим условима јавила се потреба за систематичнијим праћењем пословних трансакција и финансијских резултата. У том периоду рачуноводствене активности често су биле повезане са професионалним адвокатским удружењима, која су поред правних услуга пружала и услуге вођења пословних књига. Важна прекретница у развоју рачуноводствене професије догодила се 1854. године, када је Институт рачуновођа у Глазгову усвојио назив „овлашћени рачуновођа“, чиме је започет процес институционализације и професионализације рачуноводства.¹⁹

¹⁹ М. Пантелић, М. Живановић, *Финансијско извештавање*, Економски факултет у Београду, Београд 2024., стр. 3

Развој рачуноводствене професије нераскидиво је повезан са развојем економије, привредних токова и институционалног оквира у којем послују привредни субјекти. У најранијим фазама рачуноводство је имало првенствено евиденциони карактер и служило је за праћење стања робе и основних пословних трансакција. Међутим, са развојем тржишта и све сложенијим економским односима јавила се потреба за напреднијим системима евидентирања и извештавања. Повећање броја привредних субјеката, као и разноврсност пословних активности, условили су развој сложенијих рачуноводствених система који омогућавају прецизнију анализу пословања. Данас рачуноводство представља важан инструмент који организацијама омогућава праћење финансијских токова, контролу пословних процеса и доношење информисаних пословних одлука.

Рачуноводствена професија има посебан значај и у јавном сектору, гдје тачно и поуздано финансијско извештавање представља основу одговорног управљања јавним средствима и ефикасног функционисања јавних институција. Транспарентност у приказивању финансијских информација доприноси јачању повјерења јавности и омогућава адекватну контролу трошења буџетских средстава.

У савременим условима пословања, поред финансијске успешности, све већу пажњу привлаче и питања друштвене одговорности предузећа. Од организација се све више очекује да, поред финансијских резултата, покажу и одговорност према животној средини, друштву и етичким принципима пословања. Из тог разлога заинтересоване стране, односно стејкхолдери²⁰, све чешће захтевају и објављивање нефинансијских извештаја који обухватају информације о заштити животне средине, друштвеним аспектима пословања и управљачким праксама организације.

Без обзира на еволуцију рачуноводствене професије и промене у пословном окружењу, основни циљ финансијског извештавања остаје пружање поузданих, тачних и упоредивих информација о пословању организације. Такве информације омогућавају процјену финансијских резултата и представљају основу за доношење квалитетних пословних одлука. Да би се обезбедила поузданост и упоредивост финансијских података, у пракси се примењују одређени рачуноводствени стандарди и принципи.

Један од најзначајнијих скупова стандарда представљају Међународни стандарди финансијског извештавања (МСФИ), који се примењују у великом броју земаља широм

²⁰ Појединци, групе или организације које имају интерес у пословању неког субјекта

света, посебно у Европи, Азији и Африци. Државе чланице Европске уније обавезне су да примењују принципе дефинисане овим стандардима приликом састављања финансијских извештаја. Са друге стране, у Сједињеним Америчким Државама најчешће се користе ГААП стандарди (Generally Accepted Accounting Principles), односно општеприхваћени рачуноводствени принципи. Иако америчке компаније формално нису обавезне да примјењују МСФИ, у пракси често врше одређена усклађивања ради лакшег међународног пословања и упоређивања финансијских резултата.

Примена наведених стандарда зависи од законодавног и институционалног оквира земље у којој организација послује. Основна сврха ових стандарда јесте обезбеђивање доследности и транспарентности у приказу финансијских информација, чиме се омогућава једноставније поређење резултата пословања, како кроз различите временске периоде, тако и између различитих организација.

Транспарентно и поуздано финансијско извештавање доприноси изградњи поверења између организације и њених заинтересованих страна. У том контексту финансијски извештаји представљају значајан инструмент за оцену успешности пословања, али и основу за финансијску анализу, планирање будућих активности и доношење стратешких пословних одлука.

3.1 Дефиниција и сврха финансијског извештавања

Финансијско извештавање представља организован и континуиран процес прикупљања, обраде, анализе, презентовања и објављивања финансијских информација које се односе на пословање одређене организације. У појединим случајевима овај процес укључује и упоређивање финансијских података кроз различите временске периоде или између више организација, како би се добила јаснија слика о пословним резултатима и финансијском положају субјекта. Финансијске информације које се прикупљају у оквиру финансијског извештавања обухватају све пословне промјене и трансакције које су настале у организацији током одређеног обрачунског периода. У том контексту, финансијско извештавање може се дефинисати и као процес припреме и презентације финансијских извештаја који приказују финансијско стање и резултате пословања једног привредног субјекта.

Према Концептуалном оквиру финансијског извештавања, основни поента финансијског извештавања јесте пружање релевантних финансијских података о

одређеном привредном ентитету, које могу служити потенцијалним инвеститорима и другим повериоцима приликом доношења економских одлука. Такве одлуке могу подразумевати располагање финансијским инструментима, као и на одлуке у вези са одобравањем, продужавањем или наплатом кредита и других облика финансирања.²¹

Полазећи од наведеног, може се закључити да је основна сврха финансијског извештавања обезбеђивање релевантних, поузданих и упоредивих информација о финансијском положају и успешности пословања организације. Такве информације омогућавају различитим корисницима финансијских извештаја да стекну објективну слику о пословању организације и представљају значајну основу за доношење рационалних управљачких, инвестиционих и кредитних одлука.

3.2 Законски и регулаторни оквир финансијског извештавања

Вођење пословних књига, као и припрема и презентација финансијских извештаја, уређени су одговарајућим законским и регулаторним оквиром. Овај оквир обухвата низ закона, прописа и рачуноводствених стандарда који дефинишу правила вођења рачуноводства, начин састављања финансијских извештаја, као и поступке контроле и ревизије финансијских информација. У Републици Србији најзначајнији прописи који регулишу ову област су:

- Закон о рачуноводству („Службени гласник РС“, бр. 73/2019 и 44/2021),,
- Закон о ревизији („Службени гласник РС“, бр. 73/2019),,
- Међународни стандарди финансијског извештавања,
- Закон о привредним друштвима („Службени гласник РС“, бр. 36/2011, са измјенама и допунама у бројевима 99/2011, 83/2014, 5/2015, 44/2018, 98/2018, 91/2019, 109/2021 и 19/2025),
- Закон о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/2001, са бројним изменама и допунама)
- Закон о порезу на додату вриједност („Службени гласник РС“, бр. 84/2004 са бројим изменама и допунама).

Наведени прописи представљају правни и институционални оквир који уређује рачуноводствену праксу и финансијско извештавање у приватном сектору, дефинишући

²¹ Ц2, Концептуални оквир за финансијско извештавање

обавезе правних лица у погледу вођења пословних књига, припреме финансијских извештаја и објављивања финансијских информација.

Када је реч о јавном сектору, финансијско извјештавање Републике Србије уређено је Законом о буџетском систему („Службени гласник РС“, бр. 53/2009, са бројним изменама и допунама), који представља основни нормативни оквир за уређење буџетског рачуноводства и извештавања. Овим законом дефинишу се основна правила евидентирања пословних промјена, као и принципи припреме, састављања и презентације финансијских извештаја код свих корисника јавних средстава. Циљ оваког законског уређења је обезбеђивање транспарентности, поузданости и упоредивости финансијских информација, што је од посебног значаја за ефикасно управљање јавним финансијама и контролу трошења буџетских средстава.

Поред Закона о буџетском систему, значајну улогу у овој области има и Правилник о буџетском рачуноводству, којим се ближе разрађују поједина законска рјешења. Овим подзаконским актом прописује се контни оквир који корисници јавних средстава примјењују у свом пословању, начин књижења пословних промјена, као и детаљна структура и садржај финансијских извјештаја. На тај начин се обезбјеђује јединствена методологија евидентирања и извјештавања у цијелом јавном сектору.

Основни правни акт који регулише вођење рачуноводства у Републици Србији јесте Закон о рачуноводству. Овим законом дефинишу се субјекти који су обвезници његове примјене, начин разврставања правних лица и предузетника, организација рачуноводственог система, врсте рачуноводствених исправа и пословних књига, као и услови и начин њиховог вођења. Закон о рачуноводству, између осталог, прописује правила која се односе на вредновање ставки у финансијским извештајима, њихово састављање, достављање и јавно објављивање финансијских извештаја, а затим и израду годишњих извештаја о пословању, извештаја о управљању компанијом, извештаја о плаћањима државним органима и нефинансијских извештаја. Такође, законом се уређује вођење Регистра финансијских извештаја, рад Националне комисије за рачуноводство, као и неки вид контроле над применом чланова овог закона.

С друге стране, Закон о ревизији уређује услове и начин обављања ревизије финансијских извештаја, обавезу ревизије код одређених субјеката, као и професионалне услове које морају испуњавати лица која се баве ревизорском делатношћу. Овим законом

регулишу се и питања лиценцирања ревизора, контроле квалитета рада ревизорских друштава и овлашћених ревизора, поступци издавања и одузимања дозвола за рад, као и надзор над обављањем ревизије. Поред тога, закон уређује улогу и функционисање Коморе овлашћених ревизора, као и сарадњу са међународним институцијама и надзорним тијелима у области ревизије.

3.3 *Врсте финансијских извештаја у јавном сектору*

Финансијски извештаји имају за циљ да обезбеде релевантне информације о финансијском положају и успјешности пословања организације, које су значајне за инвеститоре и друга заинтересована лица. Будући да корисници финансијских извештаја имају различите интересе и циљеве, неопходно је постојање више врста финансијских извештаја који се међусобно разликују по садржају, обиму и намени. Финансијски извештаји могу се класификовати према различитим критеријумима. Најчешће коришћени критеријуми за њихово груписање су следећи:

- Редовност састављања,
- Повезаност са књиговодством,
- Техника састављања,
- Подручје информисања,
- Дужина билансног периода,
- Број укључених предузећа у биланс и слично.²²

Према редовности састављања, финансијски извештаји се деле на редовне и специјалне. Редовни извештаји се припремају и доносе у унапред утврђеним временским периодима и представљају стандардни дио финансијског извештавања организације. У ову категорију најчешће спадају годишњи финансијски извештаји, али и периодични извештаји уколико су прописани законом или интерним актима организације. Са друге стране, специјални извештаји се састављају у посебним околностима, како током редовног пословања, тако и у специфичним ситуацијама као што су оснивање, статусне промене или престанак рада предузећа. При њиховом састављању примењују се посебна правила која се могу разликовати од правила која важе за редовне извештаје.

²² М. Пантелић, М. Живановић, *Финансијско извештавање*, Економски факултет у Београду, Београд 2024., стр. 13

Редовни годишњи финансијски извештаји привредних субјеката, правних лица средње величине, субјеката који су обавезни да састављају консолидоване финансијске извештаје, као и друштава од јавног интереса, обухватају следеће елементе:

- Биланс стања,
- Биланс успеха,
- Извештај о осталом резултату,
- Извештај о променама на капиталу,
- Извештај о токовима готовине,
- Напомене уз финансијске извештаје.²³

Према повезаности са књиговодством, финансијски извештаји могу се поделити на оне који произилазе директно из књиговодствених евиденција и на извештаје који настају независно од књиговодства. У прву групу спадају извештаји који се заснивају на подацима из главне књиге, као што су биланс стања и биланс успеха. На основу ових извештаја могуће је добити информације о финансијском положају и резултатима пословања организације током одређеног периода, посебно кроз анализу прихода и расхода.

С друге стране, постоје извештаји који нису директно повезани са књиговодственим евиденцијама, а најчешће се односе на специјалне билансе. Један од примера је извештај који се саставља приликом оснивања предузећа. Такав извештај се углавном заснива на попису имовине (инвентару) и не може се директно повезати са претходним пословним активностима, будући да предузеће до тог тренутка није обављало пословне операције.

Када је реч о *техници састављања*, финансијски извештаји се могу поделити на бруто и нето билансе. Код бруто биланса приходи и расходи приказују се појединачно, без међусобног пребијања, док се резултат пословања утврђује као разлика између укупних прихода и укупних расхода. Насупрот томе, нето биланси приказују коначне, односно пребијене износе, чиме се обезбеђује јаснији и сажетији приказ финансијског положаја и резултата пословања субјекта.

²³ Закон о рачуноводству („Службени гласник“, бр. 73/2019 и 44/2021), члан 29

Пример разлике између бруто и нето биланса приказан је у Табели 2, где се у бруто билансу обавезе и потраживања исказују одвојено, док се у нето билансу међусобно елиминишу уколико се односе на исту трансакцију или исти пословни однос.

Табела 2. Пример бруто и нето биланса

*вредности изражене у еврима

СТАВКА	БРУТО БИЛАНС	НЕТО БИЛАНС
Потраживања од повезаног предузећа	10000	0
Обавезе према повезаном предузећу	10000	0
Остала имовина	100000	100000
Остале обавезе	40000	40000
Капитал	60000	60000

Биланси се, *према подручју информисања*, могу поделити на интерне и екстерне. Интерни биланси се састављају поштујући интерна правила и смернице самог предузећа, односно према рачуноводственој политици и захтевима менаџмента привредног субјекта. Њихова основна намена је обезбеђивање информација које помажу управи у процесу доношења пословних одлука, планирању и контроли пословања. Насупрот томе, екстерни биланси представљају редовне финансијске извештаје који се припремају у складу са законским прописима и намењени су спољним корисницима, као што су инвеститори, кредитори, државне институције и друга заинтересована лица.

Према *дужини извештајног периода*, разликују се биланс отварања, тотални (завршни) биланс, годишњи биланс и краткорочни биланс. Биланс отварања саставља се на почетку сваке пословне године и заснива се на подацима из закључног биланса претходне године. Он представља полазну основу за евидентирање пословних промена у наредном обрачунском периоду. Тотални или завршни биланс саставља се на крају пословног живота предузећа, односно приликом престанка његовог рада. Годишњи биланс представља редовни финансијски извештај који се припрема једном годишње и прописан је законом. Он обухвата сет финансијских извештаја који пружају целовиту слику о финансијском положају и резултатима пословања предузећа. Краткорочни

биланси састављају се за периоде краће од једне године и могу бити полугодишњи, квартални, месечни, па чак и дневни, у зависности од потреба управљања и праћења пословних активности.

Према броју субјеката обухваћених извештајем, биланси се могу поделити на појединачне билансе ентитета и билансе више предузећа. Појединачни биланси представљају основне финансијске извештаје које свако предузеће саставља за своје пословање. Са друге стране, биланси више предузећа могу се поделити на заједничке, збирне и консолидоване билансе.

Заједнички биланси обухватају финансијске извештаје два или више предузећа која послују самостално, али су повезана одређеним заједничким интересом или пословним пројектом. Збирни биланси такође обухватају више предузећа, али се у овом случају ради о субјектима који су међусобно ближе повезани и који функционишу у оквиру једне групе предузећа са јединственим управљањем. Код збирних биланса финансијски извештаји појединачних предузећа се сабирају, али без елиминације међусобних трансакција и односа између тих предузећа. За разлику од њих, консолидовани биланси представљају финансијске извештаје групе повезаних предузећа у којима се елиминишу међусобне трансакције и односи између чланица групе. На тај начин се добија јединствен приказ финансијског положаја и резултата пословања читаве групе, као да она представља један економски субјект.

3.4 Принципи финансијског извештавања

Рачуноводствени принципи представљају основна правила и смернице на којима се заснива рачуноводствена пракса. Њихова примјена омогућава доследно, тачно и упоредиво приказивање финансијских информација у финансијским извештајима. Ови принципи чине темељ рачуноводног система, јер омогућавају транспарентно представљање финансијског положаја и успешности пословања одређеног предузећа. Примена рачуноводствених принципа од изузетног је значаја за изградњу повјерења корисника финансијских информација, било да се ради о инвеститорима, ревизорима, државним институцијама или другим заинтересованим странама. Уколико не би постојали јасно дефинисани и досљедно примењивани рачуноводствени принципи, финансијско извештавање би било непоуздано и подложно различитим облицима

манипулација, што би се негативно одразило на процес доношења пословних и економских одлука.

Иако су рачуноводствени принципи и принципи финансијског извештавања међусобно блиско повезани, између њих постоје одређене разлике. Рачуноводствени принципи обухватају шири спектар правила и смерница, на којима се заснива целокупан рачуноводствени систем. Они укључују правила која се односе на евидентирање, класификовање, мерење и приказивање финансијских догађаја и трансакција. Насупрот томе, принципи финансијског извештавања усмерени су превасходно на процес припреме и презентације финансијских извештаја, при чему су усклађени са међународним рачуноводственим стандардима. Може се рећи да већина принципа финансијског извештавања истовремено представља и рачуноводствене принципе, али да рачуноводствени принципи обухватају и одређене аспекте који нису директно повезани са самим финансијским извештавањем.

У теорији и пракси постоји више различитих класификација рачуноводствених принципа. Једна од најпознатијих је англо-америчка систематизација, која рачуноводствене принципе дели на принципе првог ранга, односно постулате, и принципе другог ранга. Принципи првог ранга представљају основне постулате рачуноводственог система и обухватају:

1. Принцип ентитета (енгл. Entity principle),
2. Принцип монетарне стабилности (енгл. Unit of Measure Principle),
3. Принцип континуитета пословања (енгл. Going Concern Principle),
4. Принцип рачуноводственог периода (енгл. Accounting Period Principle),
5. Принцип обрачунске основе (енгл. Accrual Principle).²⁴

Након сагледавања значаја рачуноводствених принципа, посебну пажњу потребно је посветити управо принципима првог ранга, јер они представљају основну структуру и носећи оквир рачуноводственог система. Ови принципи имају највећи степен ауторитета у рачуноводственој пракси и чине темељ на којем се заснива целокупан процес финансијског извештавања. Њихова примена омогућава обезбеђивање конзистентности, објективности и упоредивости финансијских информација. Поред тога, принципи првог

²⁴ М. Пантелић, М. Живановић, *Финансијско извештавање*, Економски факултет у Београду, Београд 2024., стр. 13-57

ранга постављају јасне оквире за вођење рачуноводствених евиденција и израду финансијских извештаја, чиме се обезбеђује веродостојност приказаних података и штите интереси свих корисника финансијских извештаја.

3.4.1 Принцип ентитета

Принцип ентитета полази од претпоставке да се пословање сваког привредног субјекта мора посматрати одвојено од пословања његових власника, директора, управе или било којих других физичких и правних лица. У складу са овим принципом, предузеће или организација третира се као самосталан економски субјект који има сопствени идентитет и чији се финансијски резултати посматрају независно од личних финансија лица која њиме управљају.

Примјена овог принципа захтева да се у финансијским извештајима евидентирају искључиво пословне трансакције које се односе на конкретан привредни субјект, без мешања са личном имовином или обавезама власника и других повезаних лица. На пример, лична куповина власника или директора неће бити евидентирана у пословним књигама предузећа, јер не представља пословну активност предузећа. Са друге стране, уколико власник купује средства у име и за потребе предузећа, таква трансакција ће бити евидентирана у пословним књигама организације.

Такође је важно нагласити да појам ентитета не мора увек имати исти правни и економски оквир. У појединим случајевима финансијски извештаји могу се припремати за групу предузећа, одређени организациони дио или филијалу. Иако такве организационе јединице не морају имати самосталан правни статус, у рачуноводственом смислу оне се могу посматрати као посебни ентитети ради потреба финансијског извештавања.

3.4.2 Принцип монетарне стабилности

Принцип монетарне стабилности представља један од основних принципа рачуноводства и односи се на претпоставку да новчана јединица која се користи у финансијском извештавању задржава релативно стабилну вредност током времена. Овај принцип полази од претпоставке да се пословне трансакције могу мерити и исказивати у новчаној јединици одређене државе.

Монетарна стабилност је у великој мери повезана са економском политиком државе, чији је циљ очување стабилности вредности новца и спречавање значајних

осцилација у куповној моћи валуте. Ниска стопа инфлације, стабилан девизни курс и контролисано кретање цена роба и услуга доприносе поверењу грађана и инвеститора у националну валуту, финансијски систем и економску политику државе.

Ипак, у пракси идеална монетарна стабилност готово да не постоји. Инфлација је стална појава у економским системима, мада се њен интензитет често разликује. Због тога финансијски извештаји могу садржавати одређена одступања између номиналне и стварне куповне моћи новца. У условима израженије инфлације јавља се потреба за прилагођавањем финансијских извештаја како би се обезбедило реалније приказивање економских информација.

Одговорност за одржавање монетарне стабилности у већини држава има централна банка, која применом различитих инструмената монетарне политике контролише количину новца у оптицају и настоји да очува стабилност финансијског система.

3.4.3 Принцип континуитета пословања

Принцип континуитета пословања полази од претпоставке да ће предузеће наставити са пословањем и у будућности, односно да нема намеру нити потребу да у блиској будућности обустави пословање, уђе у поступак ликвидације или значајно смањи обим својих активности. Управо из тог разлога овај принцип представља један од основних постулата рачуноводственог система.

Полазећи од претпоставке континуитета пословања, финансијски извештаји се припремају под претпоставком да ће организација наставити да користи своју имовину у редовном пословном процесу. Уколико постоје индикације да предузеће неће наставити пословање, начин приказивања и вредновања имовине и обавеза мора бити значајно измењен.

У случају престанка рада предузећа, имовина се не вреднује по набавној или књиговодственој вредности, већ по ликвидационој вредности, односно по износу за који се та имовина може продати у поступку ликвидације. Постоје и случајеви када се одређени ентитет оснива са ограниченим временским трајањем ради реализације одређеног пројекта. У таквим ситуацијама принцип континуитета пословања се не примењује у потпуности, јер је унапред познато да ће након завршетка пројекта доћи до престанка рада тог субјекта.

3.4.4 Принцип рачуноводственог периода

Принцип рачуноводственог периода представља један од основних принципа финансијског извештавања, према којем се континуирано пословање привредног субјекта дели на временски ограничене обрачунске периоде. Ти периоди су унапред дефинисани и могу бити месечни, квартални, полугодишњи или годишњи, у зависности од потреба извештавања.

Применом овог принципа омогућава се редовно праћење пословних резултата организације, без потребе да се чека коначан исход свих пословних трансакција. На тај начин финансијски извештаји се припремају за одређени временски период и пружају информације о пословању у том интервалу.

Према Закону о рачуноводству, сви привредни субјекти обавезни су да састављају редован годишњи финансијски извештај за период који одговара календарској години, односно са стањем на дан 31. децембра. Поред годишњих извештаја, могу се припремати и краткорочни извештаји за периоде краће од једне године, као што су полугодишњи, квартални или месечни извештаји.

Иако краткорочни извештаји омогућавају бржи увид у финансијско стање организације, они могу имати и одређене недостатке. Најчешћи проблеми који настају приликом израђивања краткорочних извештаја су:

- непотпуност информација, односно приликом пресека нису евидентирани сви приливи или одливи,
- чешћа израда извештаја захтева више времена, рада и ресурса,
- подаци се обрађују брже, па су чешће грешке и слично.

3.4.5 Принцип настанка пословног догађаја

Принцип настанка пословног догађаја, познат и као принцип обрачунске основе, подразумева да се приходи и расходи признају у периоду у којем су настали, односно у тренутку када је дошло до пословног догађаја који их је проузроковао, без обзира на тренутак када је извршена новчана уплата или исплата.

Применом овог принципа финансијски извештаји пружају реалнију слику о пословању предузећа, јер приказују економске ефекте пословних активности у периоду у којем су настали. На пример, уколико је продаја робе извршена у децембру, тај приход ће бити евидентиран у том обрачунском периоду, независно од тога да ли је купац уплату

за купљену робу или услугу извршио одмах или ће је извршити у неком наредном периоду.

Овај принцип представља један од кључних елемената савременог рачуноводственог система, јер омогућава тачније и објективније приказивање финансијских резултата пословања.

3.5 Међународни стандарди финансијског извештавања у јавном сектору

Међународни стандарди финансијског извештавања у јавном сектору (енг. IPSAS – International Public Sector Accounting Standards) представљају скуп рачуноводствених правила и принципа који се примењују у циљу унапређења квалитета, транспарентности и упоредивости финансијског извештавања у јавном сектору. Ови стандарди су развијени како би се обезбедила већа поузданост финансијских информација и омогућило доношење квалитетнијих одлука од стране корисника извештаја, као што су владе, инвеститори, међународне институције и грађани.

Међународне стандарде финансијског извештавања у јавном сектору (IPSAS) развија International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)²⁵, које делује у оквиру International Federation of Accountants. Основни циљ ових стандарда јесте унапређење финансијског управљања у јавном сектору кроз увођење јасних, доследних и међународно прихваћених правила извештавања.

Једна од кључних карактеристика међународних стандарда финансијског извештавања у јавном сектору јесте примена обрачунског (акруалног) принципа, који подразумева признавање прихода и расхода у моменту њиховог настанка, а не у тренутку коначног кретања новчаних средстава. Овај приступ омогућава реалнији приказ финансијског положаја и резултата пословања јавног сектора, за разлику од готовинског принципа који пружа ограничене информације. Поред акруалног, постоје и IPSAS стандарди који се односе на готовинску основу извештавања, што омогућава постепену транзицију земаља ка сложенијем систему извештавања.

Примена IPSAS стандарда доприноси већој транспарентности јавних финансија, јер омогућава јаснији увид у имовину, обавезе, приходе и расходе јавног сектора. На тај

²⁵ <https://www.ipsasb.org/>

начин се јача одговорност носилаца јавних функција, јер су финансијске информације доступније и разумљивије широј јавности. Такође, стандарди омогућавају бољу међународну упоредивост финансијских извештаја, што је од посебног значаја у условима глобализације и сарадње са међународним финансијским институцијама.

Ипак, увођење IPSAS стандарда у праксу може бити праћено одређеним изазовима. Пре свега, потребно је обезбедити адекватну обуку кадрова, прилагодити постојеће информационе системе и ускладити националну регулативу са међународним стандардима. Осим тога, прелазак са готовинског на обрачунски принцип захтева значајне организационе и техничке промене, што може представљати оптерећење за поједине институције.

Упркос наведеним изазовима, IPSAS стандарди представљају важан инструмент модернизације јавног сектора. Њихова примена доприноси ефикаснијем управљању јавним ресурсима, јачању поверења јавности и унапређењу укупног система финансијског извештавања.

Данас, Србија се налази у процесу транзиције са готовинске ка обрачунској основи извештавања. Односно, у Републици Србији систем финансијског извештавања у јавном сектору заснива се на националном законодавном оквиру и буџетском рачуноводству, које је превасходно засновано на готовинском принципу. То значи да се трансакције евидентирају у тренутку прилива и одлива новчаних средстава, што може ограничити потпуну слику финансијског положаја јавног сектора. Иако међународни стандарди финансијског извештавања у јавном сектору (IPSAS) нису у потпуности примењени, уочљив је тренд постепеног усклађивања домаћег система са овим стандардима, у циљу повећања транспарентности и квалитета финансијског извештавања.

3.6 Ревизија финансијских извештаја

Финансијски извештаји представљају основни извор информација о финансијском положају, резултатима пословања и новчаним токовима организације. Њихова улога је посебно значајна у систему корпоративног управљања, јер омогућавају власницима, инвеститорима и другим заинтересованим странама да процене ефикасност управљања ресурсима. У јавном сектору, значај финансијских извештаја је још израженији, јер они обезбеђују транспарентност управљања јавним средствима и омогућавају јавности увид у начин коришћења буџетских ресурса.

Имајући у виду значај информација које финансијски извештаји садрже, јавља се потреба за њиховом независном провером. Управо из тог разлога развијена је екстерна ревизија, чији је основни задатак да кроз објективну и стручну анализу утврди да ли ставке из финансијских извештаја реално и поуздано приказује материјални положај и успех пословања привредног субјекта. На основу спроведеног поступка ревизије, ревизор доноси професионални став и засебан извештај о томе да ли је финансијски извештај привредног или јавног субјекта састављен у складу са законски утврђеним рачуноводственим принципима и стандардима.

У стручној литератури ревизија се дефинише као систематичан процес прикупљања и вредновања доказа који се односе на економске активности и догађаје, са циљем утврђивања степена усклађености између датих тврдњи и унапред дефинисаних критеријума. Резултати овог процеса презентују се заинтересованим корисницима путем ревизорског извештаја. Професионални оквир за спровођење ревизије чине Међународни стандарди ревизије, који дефинишу правила, процедуре и принципе рада ревизора.

Законска регулатива предвиђа обавезну ревизију финансијских извештаја одређених категорија правних лица. Обавезна ревизија се спроводи код великих и средњих правних лица, јавних друштава, као и код других субјеката који остварују значајан обим пословних прихода. Овај вид ревизије има за циљ да обезбеди додатни ниво контроле и поузданости финансијских извештаја. Поред тога, обавезна је и ревизија консолидованих финансијских извештаја матичних правних лица која су дужна да припремају консолидоване извештаје у складу са релевантним законским прописима. Након спроведене ревизије, извештај ревизора се доставља надлежним институцијама заједно са финансијским извештајима.

Независна ревизија финансијских извештаја има значајну улогу у повећању кредибилитета финансијских информација. Њена корист огледа се у заштити интереса власника, инвеститора и учесника на финансијском тржишту, јер омогућава поузданије доношење економских одлука и смањује ризик улагања.

3.6.1 Сврха и циљеви ревизије

Основна сврха ревизије финансијских извештаја јесте обезбеђивање поузданости финансијских информација које користе различити корисници приликом доношења економских одлука. Ревизија омогућава независну процену тачности и веродостојности

финансијских извештаја, чиме се повећава степен поверења у информације које су у њима приказане.

Циљ ревизије је да стручно лице - ревизор, на основу прикупљених доказа и спроведених процедура, изрази професионални и стручни запис о томе да ли урађени финансијски извештаји веродостојно приказују финансијско стање и резултате пословања субјекта. На тај начин ревизија доприноси заштити интереса власника капитала, инвеститора, кредитора и других заинтересованих страна.

У контексту јавног сектора, ревизија има и додатну димензију, јер доприноси одговорном управљању јавним средствима и унапређењу транспарентности јавних финансија. Независна провера финансијских извештаја омогућава да се благовремено идентификују евентуалне неправилности, грешке или злоупотребе у управљању јавним ресурсима.

Допринос ревизије финансијском извештавању огледа се у две кључне функције: контроли и повећању кредибилитета информација. Са једне стране, ревизија омогућава независну проверу тачности и поузданости финансијских података. Са друге стране, она подстиче менаџмент организација да унапреди квалитет рачуноводственог система и процедуре финансијског извештавања.

Резултат ревизије представља ревизорски извештај који садржи стручно мишљење ревизора о финансијским извештајима. Овај извештај обично садржи уводни део са описом предмета ревизије, приказ обима и начина спровођења ревизије у складу са применљивим стандардима, као и формулисано мишљење ревизора о поузданости финансијских извештаја.

Екстерна ревизија има значајну улогу у заштити јавног интереса, посебно у сектору управљања јавним финансијама. Независна провера финансијских извештаја доприноси транспарентности рада јавних институција и спречавању злоупотреба у управљању јавним средствима. Ревизори су дужни да свој рад обављају у складу са професионалним етичким принципима и међународним стандардима ревизије. То подразумева планирање и спровођење ревизије на начин који омогућава прикупљање довољних и одговарајућих доказа, како би се стекло разумно уверење да финансијски извештаји не садрже значајне грешке настале услед немарности или намерне злоупотребе. Практичан пример значаја ревизије у јавном сектору представља рад

државних ревизорских институција које контролишу коришћење јавних средстава. Резултати ревизија често указују на неправилности у финансијском управљању, што може довести до покретања прекршајних или кривичних поступака против одговорних лица.

3.6.2 Типови ревизорског мишљења

У пракси ревизије постоје четири основне врсте ревизорских мишљења која ревизор може изразити након завршеног поступка ревизије.

Први тип је позитивно мишљење, односно мишљење без резерве. Оно се даје у случају када ревизор закључи да су финансијски извештаји урађени и предати у складу са важећим рачуноводственим стандардима, као и да на истинит и објективан начин приказују финансијско стање и резултате пословања организације.

Други тип је мишљење са резервом, које се изражава када ревизор уочи одређене неправилности или ограничења у поступку ревизије, али она нису таквог значаја да доводе у питање целокупну поузданост финансијских извештаја.

Негативно мишљење се даје у ситуацијама када финансијски извештаји не приказују реално финансијско стање организације, односно када постоје значајна одступања од рачуноводствених стандарда која могу довести кориснике извештаја до погрешних закључака.

Четврти тип представља уздржавање од мишљења. До њега се долази у ситуацијама када ревизор не може обезбедити довољан обим ревизорских доказа који би омогућили формирање поузданог мишљења о финансијским извештајима.

Наведене врсте ревизорских мишљења представљају важан инструмент у оцени поузданости финансијских извештаја и степена њихове усклађености са важећим стандардима. Управо значај ревизије и њених резултата долази до изражаја у практичној анализи финансијских извештаја, што ће бити предмет наредног поглавља, у оквиру којег ће се извршити анализа финансијских извештаја Града Новог Сада.

4. АНАЛИЗА ФИНАНСИЈСКОГ ИЗВЕШТАВАЊА ГРАДА НОВОГ САДА

4.1 *Методологија и извори података*

Током израде овог рада примењен је већи број научноистраживачких метода, међу којима су најзначајнији аналитички, дескриптивни и компаративни метод. Наведени методолошки приступи коришћени су са циљем свеобухватног сагледавања начина финансијског извештавања у јавном сектору, и то на конкретном примеру Града Новог Сада. Предмет истраживања обухвата анализу финансијских извештаја Града Новог Сада за период од 2021. до 2023. године, при чему је посебна пажња усмерена на структуру буџетских прихода и расхода, степен извршења буџета, као и на остварене буџетске резултате у посматраном временском интервалу.

Метод анализе примењен је ради детаљног испитивања појединачних буџетских категорија и финансијских показатеља, што је омогућило дубље разумевање структуре и динамике буџетских токова. Компаративни метод коришћен је у циљу поређења финансијских показатеља кроз посматране године, како би се уочиле евентуалне промене, трендови и специфичности у управљању буџетским средствима. Са друге стране, дескриптивни метод омогућио је систематичан и јасан приказ прикупљених података, као и њихово логичко представљање у оквиру анализе.

Основни извори података за потребе истраживања представљају званични финансијски извештаји Града Новог Сада, односно Завршни рачуни буџета за три фискалне године (2021., 2022. и 2023. годину). Ови извештаји, сагласно важећим законским и подзаконским прописима, садрже више значајних финансијских прегледа који омогућавају свеобухватну анализу буџетског пословања. У оквиру Завршних рачуна, а у складу са важећим прописима, се налази:

- Биланс стања на последњи дан анализиране године (нпр. 31.12.2021. године), који приказује стање имовине, обавеза и извора финансирања,
- Биланс прихода и расхода током анализиране године (нпр. 01.01.2021. – 31.12.2021. године), који омогућава увид у структуру и обим остварених прихода и реализованих расхода,

- Извештај о капиталним издацима и примањима у периоду анализиране године (нпр. 01.01.2021. – 31.12.2021. године), који приказује кретање инвестиционих активности,
- Извештај о новчаним токовима у периоду анализиране године (нпр. 01.01.2021. – 31.12.2021. године), који омогућава праћење прилива и одлива новчаних средстава,
- Извештај о извршењу буџета у периоду анализиране године (нпр. 01.01.2021. – 31.12.2021. године), који даје преглед степена реализације планираних буџетских позиција у назначеном периоду.

Поред наведених финансијских извештаја, Завршни рачун буџета обухвата и додатне извештаје прописане чланом 79. Закона о буџетском систему Републике Србије („Службени гласник РС“, бр. 54/2009 и даље измене), који пружају детаљнији увид у структуру и начин коришћења буџетских средстава.

Завршни рачуни буџета Града Новог Сада преузети су са званичних интернет страница Скупштине Града Новог Сада²⁶, што обезбеђује поузданост и релевантност коришћених података. Коришћење званичних извора доприноси објективности анализе и омогућава заснивање истраживања на проверљивим и јавно доступним информацијама.

Поред примарних извора података, приликом анализе коришћени су и релевантни законски и подзаконски акти Републике Србије који регулишу област буџетског система и финансијског извештавања у јавном сектору. Анализа нормативног оквира била је неопходна како би се резултати истраживања правилно интерпретирали и довели у везу са важећим законским решењима и институционалним оквиром функционисања јавних финансија.

На основу прикупљених података и примењених метода, извршена је свеобухватна анализа финансијског извештавања Града Новог Сада. Поред квантитативне анализе финансијских показатеља, посебна пажња посвећена је и процени транспарентности извештавања, структури финансијских извештаја, као и њиховој усклађености са актуелним законским прописима. Коначно, анализа има за циљ да допринесе бољем разумевању улоге и значаја финансијског извештавања у јавном

²⁶ <https://skupstina.novisad.rs/>

сектору, као једног од кључних механизма за обезбеђивање транспарентности, одговорности и ефикасног управљања јавним средствима.

4.2 Основне карактеристике Града Новог Сада

Град Нови Сад, као јединица локалне самоуправе, обавља широк спектар послова и врши надлежности у складу са важећим правним актима, а пре свега Статутом и релевантним законима. Његова улога, између осталог, обухвата планирање и извршење буџета, организацију и унапређење јавних услуга, као и креирање и спровођење локалних јавних политика. Те политике се односе на кључне области друштвеног развоја, укључујући инфраструктуру, социјалну заштиту, образовање, културу и друге сегменте од значаја за квалитет живота становништва.

Према одредбама члана 16. Статута, надлежности Града су детаљније прецизиране и обухватају, између осталог, подстицање економског развоја, уређење урбаног простора и спровођење просторног планирања, управљање комуналним делатностима, развој саобраћајне инфраструктуре, као и активности у областима здравствене заштите, спорта и заштите животне средине. Овај широк опсег надлежности указује на сложеност функционисања локалне самоуправе и потребу за ефикасним управљачким и финансијским механизмима.²⁷

У складу са Статутом, као и Законом о локалној самоуправи и Законом о буџетском систему, Град има значајну одговорност у управљању јавним финансијама. То подразумева не само планирање, већ и извршење, контролу и надзор над коришћењем буџетских средстава, чиме финансијско извештавање добија кључну улогу у обезбеђивању транспарентности и одговорности.

Финансирање Града заснива се на различитим изворима прихода, укључујући изворне и уступљене приходе, трансфере са виших нивоа власти, као и примања по основу задуживања и друге законом утврђене приходе. Оваква структура финансирања омогућава функционисање локалне самоуправе, али истовремено захтева висок степен финансијске дисциплине и контроле.

У оквиру система финансијског извештавања, Скупштина Града доноси буџет за сваку фискалну годину, који представља основни финансијски документ и садржи

²⁷ Статут Града Новог Сада („Сл. лист Града Новог Сада“ бр. 11/2019), члан 16.

свеобухватан преглед планираних прихода, примања, задуживања, као и расхода и других издатака. По завршетку буџетске године израђује се завршни рачун, који приказује стварно извршење буџета.²⁸ Ови извештаји имају значајну аналитичку и контролну функцију, јер омогућавају процену буџетског резултата и представљају важан инструмент за унапређење управљања јавним средствима и доношење будућих финансијских одлука.

4.3 Анализа буџета и финансијских извештаја Града Новог Сада

4.3.1 Анализа прихода

У процесу анализе финансијских извештаја, приходи представљају полазну и кључну категорију, јер директно одражавају финансијски капацитет и фискалну снагу посматраног субјекта. У том смислу, свеобухватно сагледавање структуре и динамике прихода омогућава боље разумевање способности локалне самоуправе да финансира своје надлежности и спроводи јавне политике. У Табели 3 – „Укупни приходи и примања Града Новог Сада 2021.–2023.“ приказан је преглед остварених прихода и примања у наведеном трогодишњем периоду, што омогућава и компаративну анализу њихових кретања.²⁹

Укупни приходи и примања обухватају више категорија, и то: текуће приходе, примања од продаје нефинансијске имовине, као и примања по основу задуживања и располагања финансијском имовином. Оваква класификација омогућава јасније разликовање између редовних и повремених извора финансирања, што је од значаја за оцену одрживости буџета.

Текући приходи имају доминантно учешће у укупној структури буџетских средстава и представљају најстабилнији извор финансирања. Они обухватају пореске приходе, донације, приходе од пружања услуга, као и друге облике прихода који произилазе из редовног функционисања јавног сектора. Управо због своје континуираности, текући приходи су од суштинског значаја за финансирање текућих расхода и обезбеђивање несметаног обављања јавних функција.

Са друге стране, примања од продаје нефинансијске имовине односе се на приходе који се остварују отуђењем имовине у власништву Града, као што су непокретности,

²⁸ Статут Града Новог Сада („Сл. лист Града Новог Сада“ бр. 11/2019), чланови 16.– 26.

²⁹ Наслов Јавни сектор - 3. Начини финансирања јавног сектора

покретна добра и друга материјална средства. Ова категорија прихода има, по правилу, једнократни карактер и не може се посматрати као стабилан извор финансирања у дужем временском периоду.

Примања по основу задуживања и располагања финансијском имовином представљају посебну категорију, јер укључују средства обезбеђена путем кредитног задуживања, било на домаћем или иностраном тржишту, као и кроз друге финансијске инструменте. Иако ова средства могу значајно допринети финансирању капиталних пројеката, њихова употреба захтева пажљиво планирање због будућих обавеза које произилазе из задуживања.

Важно је нагласити да у укупне приходе и примања нису укључена средства која немају карактер прихода текуће буџетске године, односно средства пренета из претходних периода. Ово разграничење је од суштинског значаја за реално сагледавање финансијског резултата и избегавање искривљене слике о стварном нивоу расположивих ресурса у посматраној години.

Табела 3. Укупни приходи и примања Града Новог Сада 2021.-2023.

*вредност изражена у динарима

Година	Текући приходи	Примања од продаје нефин. имовине	Примања од задуживања	УКУПНИ ПРИХОДИ
2021.	28.058.636.374,15	2.053.401.792,29	2.153.282,65	30.114.191.449,09
2022.	32.352.323.185,05	3.305.932.411,43	1.068.165.167,73	36.726.420.764,21
2023.	37.551.467.783,89	2.047.662.032,85	1.300.655.685,11	40.899.785.501,85

Важно је истаћи да су у анализи коришћени подаци о оствареним, односно реализованим приходима и примањима преузетим из Завршног рачуна буџета, будући да они представљају најпоузданији показатељ стварних финансијских резултата у одређеној буџетској години. Иако се буџет доноси на основу планских пројекција, те пројекције не морају бити у потпуности реализоване, услед чега не могу служити као релевантан основ за објективну анализу финансијског пословања. Сходно томе, фокус на извршеним

приходима омогућава прецизније сагледавање фискалне позиције и ефикасности управљања јавним средствима.

Полазећи од чињенице да текући приходи представљају најзначајнији и најстабилнији извор финансирања Града Новог Сада, њихова структура и кретања су детаљније анализирани у оквиру Табеле 4. У складу са класификацијом приказаном у Завршним извештајима, текући приходи се могу систематизовати у више основних категорија. У Завршним извештајима Града Новог Сада, у пореске приходе убрајају се:

- Порез на доходак, добит и и капиталне добитке,
- Порез на фонд зарада,
- Порез на имовину,
- Порез на добра и услуге и
- Други порези.

Ова категорије прихода има кључни значај за стабилност буџета, будући да се заснива на континуираним економским активностима и представља најзначајнији извор јавних прихода.

У донације и трансфере:

- Донација од иностраних држава,
- Донације и помоћи од међународних организација и
- Трансфери од других нивоа власти.

Ови приходи имају значајну улогу у финансирању развојних пројеката и ублажавању регионалних неравнотежа, али су често условљени спољним факторима и политикама.

Непорески приходи су:

- Приходи од имовине,
- Приходи од продаје добара и услуга,
- Новчане казне и одузета имовинска корист,
- Доброволни трансфери од физичких и правних лица и
- Мешовити и неодређени приходи.

За разлику од пореских, ови приходи имају мање предвидив карактер, али доприносе разноликости укупних извора финансирања.

Меморандумске ставке за рефундацију расхода:

- Меморандумске ставке за рефундацију расхода и
- Меморандумске ставке за рефундацију расхода из претходне године.

Иако ове ставке немају класичан карактер прихода, њихово евидентирање је значајно ради потпуног приказа финансијских токова.

Трансфери између буџетских корисника на истом нивоу:

- Трансфери између буџетских корисника на истом нивоу.

Ове трансакције не утичу директно на укупни ниво прихода, али су важне за разумевање расподеле средстава и функционисања буџетског система унутар јединице локалне самоуправе.

Табела 4. Структура текућих прихода Града Новог Сада у периоду 2021.-2023.

*вредност изражена у динарима

	2021. (%)	2022. (%)	2023. (%)
Порески приходи	69,49	69,41	69,12
Донације и трансфери	9,69	10,54	12,78
Непорески приходи	20,62	19,72	17,80
Меморандумске ставке за рефунацију расхода	0,19	0,34	0,30
Трансфери између буџетских корисника на истом нивоу	0	0	0
УКУПНО	≈100	≈100	≈100

Анализа података приказаних у Табели 4 указује на изражену доминацију пореских прихода у структури текућих прихода Града Новог Сада током целокупног посматраног периода. Њихово учешће износи приближно 70% укупних текућих прихода, што јасно указује на то да се финансирање локалне самоуправе превасходно ослања на стабилне и законом дефинисане изворе јавних прихода. Оваква структура прихода представља важан показатељ фискалне стабилности, будући да порески приходи имају релативно предвидив и континуиран карактер.

Након пореских прихода, по значају и обиму издвајају се непорески приходи. Иако знатно мањег интензитета у односу на пореске, они ипак представљају релевантан извор финансирања и доприносе диверсификацији буџетских прихода. Са друге стране, учешће донација и трансфера је осетно ниже, што упућује на закључак да Град Нови Сад не зависи у значајној мери од спољних извора финансирања, већ се у већој мери ослања на сопствене приходе. Меморандумске ставке за рефундацију расхода имају занемарљив удео и не утичу битно на укупну структуру прихода, док у посматраном периоду није евидентирано постојање трансфера између буџетских корисника на истом нивоу власти.

Посматрајући динамику кретања прилива средства у временском периоду у посматране три године (на основу Табела 3 и 4), може се уочити тренд раста укупних буџетских прихода Града. Ипак, унутар саме структуре долази до благих релативних померања. Порески приходи, иако доминантни, бележе минимално смањење удела — са 69,49% у 2021. години на 69,12% у 2023. години. Ова промена није индикатор слабљења њиховог значаја, већ пре указује на нешто динамичнији раст других категорија прихода.

Сличан тренд може се уочити и код непореских прихода, чији се удео смањује са 20,62% на 17,80% у анализираном периоду. Насупрот томе, донације и трансфери бележе умерен раст, што може указивати на појачано коришћење екстерних извора финансирања, посебно у контексту реализације одређених пројеката или политика.

Упркос наведеним променама, укупна структура прихода остаје релативно стабилна. Порески приходи и даље чине основу финансијског система Града, док остале категорије имају допунску улогу. Оваква доминација пореских прихода указује на ефикасност у прикупљању јавних дацбина, што представља кључни предуслов фискалне сигурности, стабилности и предвидивости буџетског планирања на нивоу локалне самоуправе.

4.3.2 Анализа расхода

Након разматрања остварених прихода, за целовито сагледавање финансијског пословања Града Новог Сада неопходно је анализирати и расходе и издатке, будући да они пружају увид у начин алокације и коришћења јавних средстава. Док приходи указују на финансијски капацитет, расходи одражавају приоритете у јавним политикама и ефикасност у извршавању надлежности из домена локалне самоуправе.

У Табели 5 – „Укупни расходи и издаци Града Новог Сада 2021.–2023.“ приказан је преглед укупних буџетских расхода и издатака у посматраном периоду, класификованих према економској структури. Оваква класификација омогућава детаљнију анализу намене средстава, односно разликовање између текуће потрошње, инвестиционих активности и финансијских обавеза.

У складу са тим, расходи и издаци се могу груписати у три основне категорије. Прву категорију чине текући расходи, који обухватају средства намењена редовном функционисању органа локалне самоуправе, укључујући плате запослених, трошкове материјала и услуга, као и друге оперативне издатке. Ови расходи су неопходни за континуирано обављање јавних функција и имају релативно стабилан карактер.

Другу категорију представљају издаци за нефинансијску имовину, који се односе на капитална улагања, као што су изградња и одржавање инфраструктуре, набавка опреме и друга инвестициона улагања. Ови издаци имају развојну компоненту и значајни су за дугорочно унапређење квалитета јавних услуга и локалног економског развоја.

Трећу категорију чине издаци за отплату главнице дуга и набавку финансијске имовине. Ови расходи одражавају финансијске обавезе Града, као и активности везане за управљање финансијском имовином. Њихово учешће и динамика имају важан утицај на фискалну одрживост и ниво задужености локалне самоуправе.

Оваква подела расхода омогућава свеобухватнију анализу буџетске потрошње и представља основу за процену ефикасности и рационалности у управљању јавним средствима.

Табела 5. Укупни расходи и издаци Града Новог Сада 2021. - 2023.

*вредности изражене у динарима

Година	Текући расходи	Издаци за нефинансијску имовину	Издаци за отплату главнице и набавку фин. имовине	УКУПНИ РАСХОДИ
2021.	23.202.336.781,85 (76,75%)	6.721.753.462,93 (22,29%)	307.126.100,00 (1,02%)	30.231.216.344,80 (100%)
2022.	26.289.586.448,45 (71,79%)	10.024.744.490,73 (27,37%)	307.126.100,00 (0,84%)	36.621.457.039,18 (100%)

2023.	31.515.823.810,09 (75,65%)	9.835.851.639,48 (23,61%)	307.126.100,00 (0,74%)	41.658.801.549,57 (100%)
-------	-------------------------------	------------------------------	---------------------------	-----------------------------

У наведеној табели расходи и издаци су приказани како у апсолутним износима (у динарима), тако и кроз њихово процентуално учешће у укупној структури буџетских расхода, што омогућава свеобухватније сагледавање њиховог значаја и међусобног односа. Оваква двострука анализа пружа могућност не само квантитативног увида, већ и процене приоритетних области финансирања.

Посматрано по структури, највећи део укупних расхода чине текући расходи, који су усмерени на обезбеђивање несметаног функционисања локалне самоуправе. У оквиру ове категорије налазе се издаци за зараде запослених, трошкове материјала, услуге, као и други оперативни расходи који су неопходни за свакодневно обављање јавних функција. Њихова доминација је очекивана, обзиром на то да представљају основу функционисања институционалног система.

Издаци за нефинансијску имовину односе се на капитална улагања, односно инвестиције у инфраструктурне пројекте, објекте и опрему. Ова врста расхода има развојни карактер и указује на степен усмерености локалне самоуправе ка дугорочном унапређењу услова живота и привредног развоја. С друге стране, издаци за отплату главнице дуга и набавку финансијске имовине обухватају обавезе по основу задуживања, као и друге финансијске трансакције. Њихов значај се огледа у утицају на фискалну стабилност и одрживост буџета, будући да директно утичу на ниво јавног дуга и будуће финансијске обавезе.

Економска класификација расхода, дакле, омогућава увид у врсту и природу трошкова, односно на шта се средства троше са аспекта економске намене. Међутим, за потпуније разумевање буџетске потрошње неопходно је укључити и функционалну класификацију, која приказује расподелу средстава према конкретним јавним потребама и секторима, као што су образовање, здравство, социјална заштита и инфраструктура. У том контексту, наредна табела (Табела 6) приказује расходе према функцијама локалне самоуправе, што омогућава идентификацију приоритетних области деловања Града у процесу задовољавања потреба становништва.

Табела 6. Функционална структура расхода Града Новог Сада 2021.-2023.

*вредности изражене у динарима

	2021.	2022.	2023.
Социјална заштита	2.330.278.016,91	2.602.066.190,67	3.124.898.461,75
Опште јавне услуге	3.390.550.546,12	3.851.911.621,96	4.348.224.053,87
Јавни ред и безбедност	110.122.893,97	164.139.445,57	133.111.103,95
Економски послови	8.897.576.575,86	12.554.734.350,28	14.390.875.479,66
Заштита животне средине	2.144.167.172,41	2.704.297.278,57	3.136.745.026,16
Послови становања и заједнице	3.966.941.719,84	5.468.136.584,74	5.399.541.167,62
Здравство	371.188.260,25	215.788.182,54	190.878.146,45
Рекреација, спорт, култура и вере	3.765.537.092,35	3.652.914.645,77	4.106.531.338,98
Образовање	5.254.854.067,07	5.407.468.739,08	6.827.996.771,13
Укупно	30.231.216.344,78	36.621.457.039,18	41.658.801.549,57

На основу наведених података констатује се да је у анализираном периоду највећи део буџетских средстава континуирано био усмерен ка области економских послова, а затим ка пословима становања и заједнице. Оваква структура расхода указује на изражену оријентацију локалне самоуправе ка улагањима у инфраструктуру, комуналне делатности, урбано уређење и развој саобраћајне мреже. Наведене активности имају директан утицај на побољшање квалитета живота становништва, али и на стварање повољнијег привредног амбијента.

Поред тога, значајна буџетска средства опредељена су за област образовања, што указује на препознавање њеног дугорочног значаја за друштвени и економски развој. Улагања у предшколске установе, као и у одржавање и унапређење образовне

инфраструктуре, представљају важан сегмент јавне потрошње, који доприноси подизању квалитета образовног система и стварању бољих услова за будуће генерације.

С друге стране, најмање учешће у структури расхода имају издвајања за здравство, при чему је уочен и благ пад њиховог удела током посматраног периода. Међутим, ова појава се може објаснити институционалним оквиром финансирања здравственог система, који је у највећој мери у надлежности виших нивоа власти. Слично томе, ограничено учешће расхода за јавни ред и безбедност последица је чињенице да се ова функција превасходно регулише и финансира на републичком нивоу.

Свеукупно посматрано, функционална структура буџетских расхода указује на то да је буџетска политика Града Новог Сада усмерена ка подстицању економског развоја и унапређењу услова за свакодневно функционисање локалне заједнице. Оваква расподела средстава одражава стратешко опредељење ка инвестицијама које имају дугорочне ефекте на квалитет живота грађана и одрживи развој урбаног простора.

4.3.3 Буџетски резултат и финансијска равнотежа

Након сагледавања структуре и кретања прихода и расхода, за потпунију оцену ефикасности финансијског управљања неопходно је анализирати и укупни буџетски резултат, односно однос између остварених прихода и извршених расхода у посматраном периоду. Овај показатељ има централну улогу у процени фискалне позиције јединице локалне самоуправе, јер директно указује на степен буџетске равнотеже.

Буџетски резултат представља однос између укупних прихода и укупних расхода у посматраном временском периоду и може се испољити као суфицит или дефицит. У случају да приходи премашују расходе, говори се о буџетском суфициту, што указује на постојање вишка расположивих средстава и потенцијал за даља улагања или смањење задужености. Насупрот томе, када су расходи већи од прихода, настаје буџетски дефицит, који може указивати на потребу за додатним финансирањем, најчешће путем задуживања.

Анализа буџетског резултата омогућава не само увид у то да ли су прикупљена средства била довољна за финансирање јавних потреба, већ и процену одрживости буџетске политике у дужем временском периоду. Стога, овај показатељ представља

важан инструмент за доношење будућих финансијских одлука, планирање буџета и очување фискалне стабилности.

Табела 7. Буџетски резултат Града Новог Сада за период 2021. – 2023. године

*вредности изражене у динарима

	2021.	2022.	2023.
Укупни приходи и примања ³⁰	30.112.038.166,44	35.658.255.596,48	39.599.129.816,74
Укупни расходи и издаци ³¹	29.924.090.244,78	36.314.330.939,18	41.351.675.449,57
Буџетски суфицит/дефицит	187.947.921,66	-656.075.342,70	- 1.752.545.632,83
Пренета средства из претходне године	3.894.411.771,69	3.775.009.134,55	3.863.054.042,17
Примања од задуживања	2.153.282,65	1.068.165.167,73	1.300.655.685,11
Издаци за отплату главнине и набавку финансијске имовине	307.126.100,00	307.126.100,00	307.126.100,00
Рачун финансирања	-187.947.921,66	656.075.342,70	1.752.545.632,83
КОНАЧНИ РЕЗУЛТАТ	-118.361.104,23	103.552.256,53	-761.861.338,12

³⁰ У износ укупних прихода и примања (За разлику од табеле 3.) нису урачуната примања од задуживања, јер не представљају стварни приход, односно на неки начин зарађен новац.

³¹ У износ укупних расхода и издатака (У односу на табелу 5.) нису урачунати издаци за отплату главнине и набавку финансијске имовине, јер нису трошак за неку јавну услугу, већ враћање дуга.

У Табели 7 приказани су подаци о буџетском резултату Града Новог Сада за период од 2021. до 2023. године. Из података се види да је 2021. година завршена са буџетским суфицитом, што указује на то да су укупни приходи и примања премашили укупне расходе и издатке. Међутим, услед релативно бржег раста расхода у односу на приходе, у 2022. и 2023. години евидентиран је буџетски дефицит, што показује динамику прилагођавања буџетске потрошње економским и финансијским условима. Посебно је значајно што су издаци за отплату главнице задржани на константном нивоу током целог посматраног периода, што указује на одговорно управљање јавним дугом и финансијску дисциплину у области задуживања и сервисирања обавеза.

Према Закону о буџетском систему Републике Србије, рачун финансирања интегрише приливе од продаје финансијске имовине и задуживања, али и одливе за набавку финансијске имовине, те отплату кредита и зајмова. Он обично служи као корективна ставка у односу на буџетски суфицит или дефицит, због чега се његова вредност у табели буџетског резултата по правилу појављује са супротним предзнаком у односу на сам буџетски суфицит или дефицит.

Коначни резултат буџета представља стварну промену новчаних средстава на крају године. Док је 2021. године забележен негативан резултат, 2022. је дошло до привременог повећања расположивих средстава, а 2023. године поново је забележено смањење, што указује на интензивније коришћење средстава за финансирање буџетских потреба. Важно је нагласити да коначни резултат није идентичан буџетском суфициту или дефициту, јер поред прихода и расхода обухвата и друге финансијске трансакције, укључујући задуживање и отплату дугова.

Укупно посматрано, анализа буџетског резултата указује да Град Нови Сад располаже стабилном приходном базом и значајним пренесеним средствима, што омогућава финансирање развојних пројеката, као и редовно измиривање финансијских обавеза, чиме се обезбеђује континуитет и стабилност у функционисању локалне самоуправе.

4.4 Оцена квалитета финансијског извештавања у јавном сектору – пример Град Нови Сада и закључна разматрања и препоруке

Анализа финансијских извештаја Града Новог Сада за период од 2021. до 2023. године показује да је систем финансијског извештавања у овој јединици локалне

самоуправе организован у складу са основним принципима законитости, транспарентности и фискалне одговорности.

Према Закону о буџетском систему Републике Србије, у Завршни рачун буџета уврштава се и комплетно мишљење екстерне ревизије који процењује квалитет финансијских извештаја за посматрану годину. Екстерна ревизорска контрола, коју спроводи Државна ревизорска институција или друго овлашћено лице, представља важан механизам за оцењивање веродостојности финансијских података. Ревизорска мишљења из 2021. и 2023. године су била са резервом, што указује на одређене неправилности или недовољно прецизно приказивање појединих ставки у финансијским извештајима. Насупрот томе, Завршни рачун за 2022. годину добио је позитивно мишљење, што указује на боље функционисање система интерних контрола и већу усклађеност са Законом о буџетском систему и другим подзаконским актима.

Ревизорски закључци имају кључну улогу у унапређењу квалитета финансијског управљања јер препоруке садржане у ревизорским извештајима омогућавају локалним самоуправама бољу усклађеност са законским оквиром и подизање нивоа транспарентности. Важно је напоменути да ревизије не треба посматрати као механизам контроле и санкционисања, већ као инструмент за идентификовање слабости, процену ризика и пружање препорука које доприносе ефикасности, економичности и законитости пословања. Одговоран однос према ревизорским извештајима доприноси развоју интерне контроле и подизању квалитета финансијског извештавања у јавном сектору.

Анализа прихода и расхода показује да Град Нови Сад располаже релативно стабилном приходном базом, што је омогућило редовно извршавање обавеза. Иако је у посматраном периоду евидентиран и буџетски дефицит, он је регулисан у складу са законским оквиром, путем пренетих средстава из претходних година или контролисаним задуживањем. Детаљна структура расхода – економска и функционална – омогућава јасну анализу јавне потрошње и идентификацију приоритетних области. Ипак, један од уочених недостатака је сложеност буџетске терминологије и техничке структуре извештаја, што може представљати препреку за јавност и захтевати додатно поједностављење при приказу релевантних података.

У циљу унапређења квалитета финансијско извештавања, било би корисно:

- Унапредити приказ финансијских извештаја (или бар сегмената интересантних јавности), ради лакшег разумевања од стране јавности,
- Додатно јачање система интерних контрола у оквиру локалне заједнице или установе,
- Континуирано праћење промена законских одредби и имплементација препорука Државне ревизорске институције,
- Континуиран и даљи развој транспарентности у складу са принципима јавности и фискалне одговорности.

На основу свега наведеног, а у складу са анализираним Завршним рачунима Града Новог Сада, закључује се да финансијско извештавање Града Новог Сада функционише пратећи прописане законске и подзаконске акте Републике Србије. Мишљења Државне ревизорске институције указују да систем финансијског извештавања има простора за унапређење и корекцију уочених слабости, али и да јачање интерних контрола и примена ревизорских препорука доводе до стабилности и поузданости буџетског система.

5. ЗАКЉУЧАК

Полазећи од предмета и циљева истраживања, на почетку рада анализиран је појам и улога јавног сектора, осврћући се на његову организацију у Републици Србији. У наставку, дат је акценат финансијском извештавању као значајном инструменту транспарентног и одговорног управљања јавним средствима. Теоријска разматрања указују да јавни сектор представља један од основних стубова економске и друштвене стабилности, имајући у виду његову улогу у обезбеђивању јавних добара, редистрибуцији дохотка и корекцији тржишних неуспеха.

Буџет, као основни инструмент финансирања јавног сектора, представља централни механизам економске политике, који омогућава планирање, контролу и евалуацију јавне потрошње. Анализа буџетског процеса указала је на значај његове транспарентности, као и на потребу за континуираним унапређењем ефикасности у управљању јавним ресурсима.

Посебан допринос рада огледа се у детаљној анализи финансијског извештавања у јавном сектору, које има за циљ обезбеђивање поузданих, релевантних и правовремених информација за доносиоце одлука и ширу јавност. Разматрањем законског и регулаторног оквира утврђено је да нормативна основа финансијског извештавања представља предуслов његове квалитетне примене, док доследно поштовање рачуноводствених принципа обезбеђује упоредивост и веродостојност финансијских извештаја. У том контексту, значај примене међународних стандарда финансијског извештавања у јавном сектору (IPSAS) огледа се у унапређењу квалитета извештавања и приближавању домаће праксе међународним токовима.

Ревизија финансијских извештаја је у раду идентификована као важан механизам контроле и осигурања квалитета финансијских информација, који доприноси јачању поверења корисника извештаја и унапређењу одговорности јавног сектора. Различити типови ревизорског мишљења додатно указују на степен усклађености финансијског извештавања са важећим прописима и стандардима.

Емпиријски део рада, заснован на анализи финансијског извештавања Града Новог Сада, омогућио је конкретизацију теоријских поставки и њихову примену у пракси. Кроз анализу завршног рачуна, односно структуре прихода и расхода, као и буџетског резултата, уочено је да финансијско пословање локалне самоуправе показује одређени

степен стабилности и уравнотежености. Ипак, идентификовани су и изазови који се односе на унапређење транспарентности, ефикасније планирање расхода и доследнију примену савремених рачуноводствених стандарда.

Резултати истраживања потврђују да квалитет финансијског извештавања има директан утицај на транспарентност јавног сектора, ефикасност управљања јавним средствима и ниво поверења грађана. У том смислу, постављене хипотезе рада могу се сматрати потврђеним, будући да је утврђено да унапређење система финансијског извештавања доприноси бољем функционисању јавног сектора у целини.

На основу спроведене анализе, може се закључити да постоји значајан простор за даље унапређење финансијског извештавања у јавном сектору. То подразумева јачање институционалних капацитета, унапређење законског оквира, већу примену међународних стандарда, као и развој савремених информационих система који омогућавају правовремено и транспарентно извештавање. Такође, континуирана едукација запослених у јавном сектору представља један од кључних предуслова за побољшање квалитета финансијског управљања.

У закључку, може се истаћи да финансијско извештавање није само технички процес евидентирања и приказивања података, већ суштински инструмент доброг управљања, који доприноси одговорности, транспарентности и одрживом развоју јавног сектора. Даљи развој ове области треба да буде усмерен ка усклађивању са међународним стандардима и најбољим праксама, чиме би се обезбедило ефикасније функционисање јавних институција и веће поверење јавности у њихов рад.

6. ЛИТЕРАТУРА

- П. Веселиновић, *Економија*, Универзитет сингидунум, Београд 2010., стр. 55
- Е. Зекић, *Јавни сектор као значајан сектор сваке привреде*, Факултет за менаџмент и пословну економију, Универзитет у Травнику, Босна и Херцеговина.
- Закон о буџетском систему Републике Србије („Службени гласник РС“, бр. 54/2009 и др.)
- Џ. Лок, „*Second Treatise of Civil Government*“, 1689 Лондон
- Џ. Е. Стиглиц, „*Економија јавног сектора*“, Друго издање, Економски факултет Београд, Београд, 2008
- К. Ристић; Ж. Ристић; „*Фискална економија и менаџмент јавног сектора*“, Етностил Београд 2014.
- Ж. Шантић; „*Јавне финансије*“, Економски факултет у Мостару, Мостар 2013.
- Р. А. Мусгрејв, „*Теорија јавних финансија*“, McGraw Hill Њујорк, Њујорк 1959.
- Устав Републике Србије („Службени гласник РС“, бр 98/2006 и 115/2021)
- Закон о народној скупштини („Службени гласник РС“, бр. 9/2010),
- Закон о влади, („Службени гласник РС“, бр. 55/2005),
- Закон о судовима („Службени гласник РС“, бр. 10/2023),
- Закон о државној управи („Службени гласник РС“, бр. 79/2005, 101/2007, 95/2010, 99/2014, 47/2018 и 30/2018),
- Закон о заштитнику грађана („Службени гласник РС“, бр. 105/2021).
- Законом о јавном тужилаштву („Службени гласник РС“, бр. 10/2023),
- Закон о јавним службама („Службени гласник РС“, бр. 83/2014)
- Б. Раичевић, *Јавне финансије*, Економски факултет у Београду, Београд 2008.
- М. Пантелић, М. Живановић, *Финансијско извештавање*, Економски факултет у Београду, Београд 2024.
- Статут Града Новог Сада („Сл. лист Града Новог Сада“ бр. 11/2019)
- Х. С. Розен, Т. Гајер, *Јавне финансије*, Економски факултет у Београду, Београд 2016.
- Закон о рачуноводству („Службени гласник РС“, бр. 73/2019 и 44/2021),,
- Закон о ревизији („Службени гласник РС“, бр. 73/2019),,
- Међународни стандарди финансијског извештавања,

- Закон о привредним друштвима („Службени гласник РС“, бр. 36/2011, са измјенама и допунама у бројевима 99/2011, 83/2014, 5/2015, 44/2018, 98/2018, 91/2019, 109/2021 и 19/2025),
- Закон о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/2001, са бројним изменама и допунама)
- Закон о порезу на додату вриједност („Службени гласник РС“, бр. 84/2004 са бројим изменама и допунама),
- Закон о накнадама за коришћење јавних добара („Сл. гласник РС“, бр. 95/2018 и даље измене),
- Закон о водама („Сл. гласник РС“, бр. 30/2010 и даље измене),
- Закон о шумама („Сл. гласник РС“, бр. 30/2010 и даље измене).

Веб – сајтови:

- <https://www.dri.rs/>
- <https://skupstina.novisad.rs/>
- <https://www.ipsasb.org/>