

SASTAVLJANJE DODATNIH FINANSIJSKIH IZVEŠTAJA ZA POTREBE RAZMATRANJA POSLOVNOG USPEHA SUBJEKATA JAVNOG SEKTORA U SKLADU SA MRS ZA JAVNI SEKTOR

*Natalija Borović**, Visoka poslovna škola strukovnih studija, Novi Sad
Vladimir Zakić, Poljoprivredni fakultet, Univerzitet u Beogradu

Sažetak: Ovaj rad ima za cilj da sagleda specifičnost tumačenja poslovnog uspeha subjekata javnog sektora i implikacije takvog sagledavanja na ograničenje informacionih sadržaja zvaničnih finansijskih izveštaja. Specifičnost poslovne uspešnosti subjekata javnog sektora ogleda se u pretežno neprofitnom karakteru realizacije poslovnih rezultata, što je posledica primarnosti zadovoljenja javnog interesa kao osnovnog razloga funkcionisanja ovog sektora u celini. Pored toga, mogućnosti realizacije tzv. uslovne profitabilnosti, kao dodatnog segmenta uspeha sekundarnog značaja, zahteva uključivanje i profitnih kriterijuma uspeha, kako bi se dobila celovita slika realizacije poslovnih ciljeva na nivou entiteta. Ovakav način razmatranja poslovne uspešnosti koji podrazumeva uključivanje, kako profitnih, tako i neprofitnih kriterijuma uspeha i njihovo međusobno upoređivanje, rangiranje i kumuliranje na nivou objedinjenih kriterijuma ostvarenja poslovnih rezultata, zahteva sastavljanje dodatnih finansijskih izveštaja, u skladu sa regulativom MRS za javni sektor.

Ključne reči: javni sektor, finansijski izveštaji, neprofitni uspeh, princip uslovne profitabilnosti, MRS za javni sektor

ADDITIONAL FINANCIAL STATEMENTS PREPARATION FOR THE PURPOSES OF BUSINESS SUCCESS REVIEW OF PUBLIC SECTOR ENTITIES ACCORDING TO IAS FOR THE PUBLIC SECTOR

Abstract: This paper aims to examine the specificity of interpretation of the business success of public sector entities and the implications of this observation on the

* natalijaborovic@yahoo.com

restriction of information content of the official financial statements. The specificity of the business performance of public sector entities is reflected in the predominantly non-profit character of the realization of business results, as a result of the primacy of meeting the public interest, as the main reason for the functioning of the sector, as a whole. In addition, the ability to exercise the so-called conditional profitability, as an additional segment of success of secondary importance, requires the inclusion of profit and success criteria, as to obtain a comprehensive picture of the realization of business objectives at the entity level. This way of consideration of business performance, which means inclusion, to profit, and non-profit criteria of success and their mutual comparison, ranking and aggregation at the level of unified criteria to achieve business results requires assembling additional financial statements, in accordance with the regulations of IAS for the public sector.

Key words: *public sector, financial statements, non-profit success, principle of conditional profitability, IAS for the public sector*

JEL classification: *H83, M48*

1. UVOD

Javni sektor koji se ujedno naziva i državni predstavlja integrisani sistem poslovnih subjekata čiji je cilj zadovoljenje opštih javnih interesa iz oblasti socijalne i zdravstvene zaštite, opšte javne bezbednosti, očuvanja ljudskih i manjinskih prava, obrazovanja, nauke, kulture i sl. Radi zadovoljenja javnih interesa država kao osnivač i većinski finansijer, odnosno poslodavac, stara se da obezbedi kontinuitet i stabilnost delovanja različitih tipova poslovnih entiteta unutar sektora uvažavajući principe hijerarhijske i poslovne povezanosti (mogućnost zadovoljenja različitih javnih interesa), teritorijalno-administrativne decentralizacije (dostupnost i pristupačnost javnog delovanja), kao i udruženog i usklađenog funkcionisanja državnog i privatnog sektora.

Delovanje javnog sektora sprovodi se putem regulatornih instrumenata/ mehanizama državne vlasti i to na osnovu:

- zakonodavne i profesionalne uređenosti javnih ciljeva i obezbeđenja njihovog doslednog zadovoljenja;
- uspostavljanja, održanja, organizacije i koordinacije svih elemenata sistema sa jasno definisanim nadležnostima, ulogom i obavezama svakog subjekta u sistemu;

- kontrole javne odgovornosti poslovnih subjekata u delu poverenih poslova iz oblasti/područja javnog interesa, kao i kontrole namenskog trošenja opredeljenih, po pravilu budžetskih sredstava.

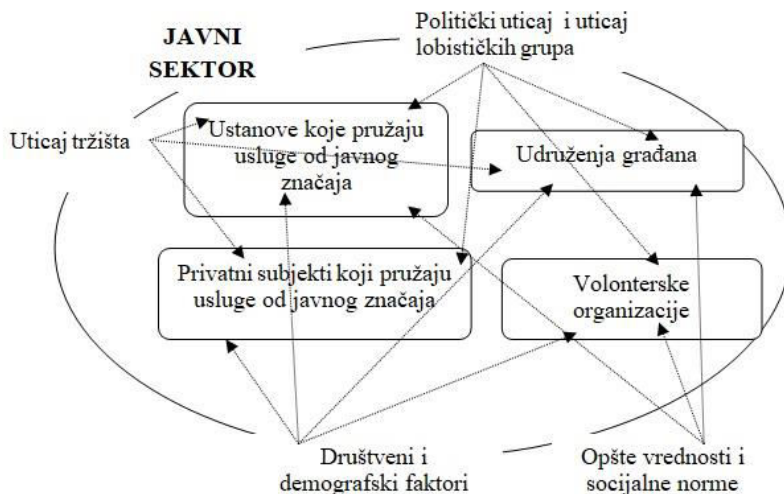
Država radi zadovoljenja javnih interesa uspostavlja mrežu organizacija i ustanova sa svojstvom pravnih entiteta na koje prenosi nadležnosti i odgovornosti iz područja javnog delovanja i putem „produžene ruke“ primenom mehanizama finansiranja, nadzora i kontrole, usmerava i prati njihovo poslovanje, a time indirektno i funkcionisanje i efikasnost funkcionisanja sistema u celini. U tom smislu, uloga entiteta svodi se na izvršenje definisanih, eksterno opredeljenih programa i aktivnosti iz oblasti javnog delovanja, u skladu sa prihvaćenim, profesionalno priznatim indikatorima uspeha. To znači da se proces upravljanja u javnom sektoru zasniva na principima odgovornog i pažljivog menadžmenta blagostanja društvene zajednice, a njegova funkcija – uvažavajući poslovni cilj „izvršenja“ menja, odnosno dopunjuje funkcijom usmeravanja trošenja (po nameni, visini i dinamici ulaganja), vezujući se neposredno za praćenje realizacije postavljenih ciljeva.

2. SUBJEKTI KOJI ČINE JAVNI SEKTOR

Ostvarivanje interesa iz oblasti javnog sektora treba da obezbedi maksimizaciju društvenih i ekonomsko-socijalnih koristi nastalih realizacijom progressa društvenog blagostanja u smislu njegovog očuvanja i napretka, a što obuhvata i druge koristi koje su posledica njegovog očuvanja i/ili poboljšanja, kao vrsta posledičnog benefita. Tu se, pre svega, misli na stabilnost ili unapređenje proizvodnih i privrednih tokova, smanjenje izdvajanja za potrebe eliminisanja ili suzbijanja problema društvene zajednice, rast opšteg kvaliteta života, prosperitet zajednice i sl.

U javni sektor, ako uključimo i privatne subjekte koji obavljaju delatnosti od javnog značaja, ubrajamo organizacije primarno neprofitnog karaktera, a to su, prema AICPA računovodstvenom vodiču (Beams, Anthony, Clement & Lowensohn, 2003): volonterske i dobrovoljne organizacije, organizacije zdravstvene zaštite, kao i obrazovne, odnosno univerzitetske ustanove (*uže shvatanje javnog sektora*). U javni sektor, pored navedenih, uključuju se organizacije i ustanove koje obavljaju ostale vrste neprofitnih delatnosti, kao i javne službe i sve članske, neprofitne organizacije sa statusom pravnog lica (*šire shvatanje javnog sektora*). S druge strane, prema istom izvoru, svi poslovni entiteti čiji je osnivač država dele se na organe i organizacije vlasti (engl. *general-purpose governments*) i na javne organizacije čija je društvena uloga regulisana i kontrolisana zakonom (engl. *special-purpose governments*). Ove druge, dakle javne organizacije koje se finansiraju iz javnih izvora (*tzv.*

budžetski korisnici), takođe su deo javnog sektora, kao što je prikazano na *Slici 1*, u nastavku teksta.



Slika 1. Subjekti koji čine javni sektor i faktori uticaja na njihovo poslovanje
Napomena. Preuzeto od *Building Capacity in Non-Profit Organization*, 2000, od DeVita, J. C., & Fleming, C., The Urban Institute.

Za razliku od privrednih subjekata koji se bave istraživanjem tržišta, kako bi pronalazanjem tzv. tržišnih gepova ili kreiranjem novih tržišnih potreba stekli svoje tržišno učešće, javni sektor se bavi zadovoljenjem samostalno formirane tražnje, odnosno unapred datih, u vremenu postojanih društvenih potreba niskog stepena supstitabilnosti. Naime, dok privredni sektor ispituje čime da se bavi, tj. postavlja pitanje ŠTA da se proizvodi, javni sektor se fokusira na rešavanje problema KAKO i KAKO VIŠE da se zadovolji već definisana tražnja. U tom smislu predmet interesovanja entiteta javnog sektora pomera se sa zahteva povećanja efektivnosti na zahtev povećanja efikasnosti, gde se pod pojmom povećanja efikasnosti, specifično za ovaj sektor, podrazumeva *brže, dostupnije, pravičnije i potpunije* obavljanje usluga od javnog značaja. U središtu analize unapređenja poslovanja javnog sektora razmatra se način vršenja definisanih poslova, pošto su poslovi, kao predmeti rada, unapred dati u vidu osnovnih i stalnih potreba zajednice. Praktično, osnivanje i rad entiteta javnog sektora, usmeren je ka „izvršenju“ već definisanih zadataka, saglasno datim poslovnim i finansijskim mogućnostima. Navedena specifičnost osnovni je uzrok razlika u shvatanju zahteva uspeha entiteta ovog sektora u odnosu na entitete koji pripadaju sektoru tržišta. S tim u vezi, prema *FASB Statement No. 116*,

Accounting for Contribution Received and Contribution Made izdvojila su se tri kriterijuma za diferencijaciju entiteta između sektora, a to su:

- da li se insistira na povraćaju uloženi sredstva ili ne,
- kakvo je shvatanje uloge i značaja realizacije profita, *i na kraju*,
- kakva je pozicija interesa finansijera u strukturi interesa organizacije kao pravnog entiteta (Dottie, 2009).

Iz iznetog proizilazi da je poslovni cilj, odnosno set poslovnih ciljeva prikazanih kao opšteprihvaćena ciljna funkcija, primarna razlika i osnovna odrednica koja opredeljuje pripadnost nekog entiteta profitnom ili neprofitnom sektoru. Na osnovu razlika u definisanju ciljne funkcije i shvatanja, odnosno tumačenja poslovne uspešnosti, posledično proizilaze i ostale razlike između sektora, od kojih ćemo neke ukratko navesti u nastavku.

3. SPECIFIČNOST TUMAČENJA POSLOVNOG USPEHA SUBJEKATA JAVNOG SEKTORA

Različito shvatanje poslovnog uspeha subjekata javnog sektora u odnosu na tržišno orijentisane entitete posledica je različitih motiva poslovnog delovanja. S tim u vezi, cilj poslovanja subjekata javnog sektora je, kako smo ranije istakli, zadovoljenje unapred formirane tražnje, što znači da će se cilj ostvariti ako je tražnja zadovoljena, čak i u slučaju realizacije negativnog poslovnog rezultata. S druge strane, tržišna preduzeća posluju primarno radi realizacije profita i za njih veći profit, po pravilu, znači i veći uspeh, bez obzira da li je tražnja u potpunosti zadovoljena ili ne. Dakle, cilj poslovanja subjekata javnog sektora, a samim tim i njegova uspešnost, ocenjuju se na nivou društvene zajednice, kroz analiziranje opštih koristi društva, uzimajući u obzir principe pravičnosti, humanosti i dobročinstva. Praktično, akcenat je na predmetu rada, kao i na socijalnim posledicama akcija koje se sprovode, dok je finansijski efekat u drugom planu ili se uopšte ne razmatra. Za razliku od njih, kod tržišnih organizacija dominiraju egocentrični parametri uspeha, posmatrani kroz prizmu ličnih interesa, na nivou entiteta kao samostalne interesne jedinice.

Ipak, navedena specifičnost tumačenja zahteva uspešnosti subjekata javnog sektora ne znači da ovi entiteti ne ostvaruju profit, ili ne žele da ga ostvare, već znači samo to da profit, odnosno njegova maksimizacija, nije osnovni orijentir pri izboru poslova koji će se realizovati. U prilog navedenom govori i činjenica da u društvu postoje brojni oblici privatnih bolnica, škola, gerontoloških centara i sl. koji su zbog privatne svojine, po pravilu tržišno orijentisani, ali su obavezni da poštuju značajna profitna i poslovna ograničenja čiju primenu nadgleda i kontroliše država.

Pošto je zadovoljenje tražnje građana iz oblasti javnog sektora, po pravilu uslužnog karaktera, osnovni razlog delovanja ovih entiteta, kao motiv njihovog poslovanja, ne posmatra se na nivou organizacije kao jedinke, već na nivou društvene zajednice kojoj organizacija pripada. Zbog toga, pre razmatranja poslovne uspešnosti treba objasniti kategoriju javnog interesa, kao bitnog faktora pri definisanju i oceni zahteva uspeha svih subjekata javnog sektora.

Javni interes definiše se kao opšti skup interesa pojedinaca jednog društva, gde prevladavaju opšteprihvaćeni interesi zajednice u odnosu na lične zahteve jedinke, bilo građanina ili pravnog entiteta. U osnovi, javnom interesu, i po prioritetu, a i po značaju, treba da budu podređeni svi individualni zahtevi o čijem zadovoljenju se, pre svih, stara država. U javne interese savremenog društva spadaju: sloboda ljudi i zaštita njihove imovine, rasna, verska, nacionalna i politička jednakost, zaštita osnovnih i egzistencionalnih potreba i prava ljudi, sigurnost i jednakost ulaganja, sloboda mišljenja i delovanja i sl. Sagledamo li brojnost i karakter navedenih potreba, možemo zaključiti da se radi o heterogenim i opštim potrebama društva za koje se vezuju, pre svega, teškoće u identifikovanju, međusobnom razgraničavanju i preciznom definisanju, a zatim i problemi motivisanja pravnih entiteta da se bave njihovim zadovoljenjem.

Prva grupa problema odnosi se na definisanje predmeta rada subjekata javnog sektora, ali ne u smislu traganja za novim ili drugačijim društvenim potrebama, što je slučaj za tržišne uslove privređivanja, već za sagledavanje i precizno klasifikovanje već postojećih potreba. Jasnno definisana potreba od javnog interesa u oblasti pojedinih uslužnih delatnosti nameće obavezu delovanja organizacije, na način da su sve aktivnosti koje preduzima u funkciji njenog zadovoljenja. Odatle proizilazi da je zadovoljenje potreba od javnog interesa osnovni povod, a time i glavni cilj poslovanja javnog sektora u celini. To dalje znači da je za potrebe definisanja poslovne uspešnosti subjekata javnog sektora neophodno egzaktno utvrditi koje su to potrebe od javnog značaja i koja je njihova hijerarhija, kako bi se ocenilo koje potrebe i koji intenzitet njihovog zadovoljenja je obaveza i interes države.

Drugo, ako je zadovoljenje potreba od javnog interesa osnovni cilj poslovanja ovih organizacija, logično se postavlja pitanje motiva poslovanja same organizacije, sa aspekta interesa entiteta kao samostalne ciljne jedinke. Posmatramo li organizaciju kao samostalni pravni entitet, što zapravo ona i jeste, potrebno je definisati ciljeve njenog poslovanja koji, specifično za ovaj sektor treba da su usklađeni sa ciljevima društvene zajednice, kao okruženja u kojem organizacija posluje. Tome treba dodati i činjenicu da u poslovanju organizacije koja pripada javnom sektoru dominiraju opšti prioriteti, zasnovani na principima

ravnopravnosti, pravičnosti, humanosti i sl. i da su ekonomski parametri uspeha (profitabilnost, likvidnost, solventnost i sl.) po stepenu važnosti u drugom planu.

Dominacija neekonomskih parametara uspeha, kao i nadređenost opštih interesa, u odnosu na interese entiteta kao samostalnog pravnog subjekta uzrokuju otežano, često nejasno, definisanje ciljne funkcije poslovanja i to zbog:

- *heterogenog područja delovanja*, što je slučaj za oblasti, npr. školstva, pravosuđa, zdravstva, kulture, nauke, socijalne zaštite i sl. Svaka od navedenih delatnosti, zbog specifičnosti svog delovanja ima drugačije poslovne zadatke, odnosno drugačiju ciljnu funkciju. Krajnje je logično da će se ciljevi poslovanja ustanova u oblasti kulture značajno razlikovati od ciljeva ustanova koje se bave zdravstvenom zaštitom ili obrazovanjem. Ovde se pre svega misli na ciljeve koji se odnose na oblast rada kojom se ustanova bavi, kao vrstama proističućih ciljnih koristi (društvenih benefita). Međutim, ekonomski ciljevi, gde ubrajamo ciljeve koji se odnose na efikasno i ekonomično poslovanje ili održanje rentabilnosti i likvidnosti poslovanja, utvrđeni su uglavnom slično i usaglašeni su sa principima privrednih preduzeća. Uglavnom, smatramo da i ekonomski parametri uspeha trpe izvesna usaglašavanja prema vrsti delatnosti čiji uspeh iskazuju, odnosno prema karakteru potreba čiji nivo zadovoljenja treba da prikažu. Zato, kada govorimo o ciljevima poslovanja na nivou sektora bavićemo se, pre svega opštim ciljevima navedenih delatnosti zasnovanim na principima javnog interesa i dominacije primarne neprofitabilnosti.
- *dominacije neekonomskih parametara uspeha*, što onemogućava egzaktno iskazivanje poslovnih ciljeva u vidu numeričkih indikatora do kojih se dolazi primenom empirijskih ili naučnih metoda. Odsustvo nedvosmislenih indikatora uspeha, u ulozi referentnih tačaka, otežava iskazivanje sadašnjeg uspeha i njegovog praćenja i poređenja u vremenu.
- *nemogućnosti definisanja jedinstvene liste poslovnih prioriteta* na osnovu koje bi se vršio pouzdan odabir aktivnosti u skladu sa maksimizacijom ciljne funkcije. Problem rangiranja neprofitnih projekata prema njihovom doprinosu uspešnosti poslovanju neprofitne organizacije, posledica je dominacije neekonomskih nad ekonomskim ciljevima, humanih nad tržišnim principima uspeha, javnog interesa u odnosu na interese entiteta i slično. Na primer, ostvarivanje primarnog neekonomskog cilja, kao što je, recimo, u slučaju bolnice obaveza pružanja prve pomoći životno ugroženom licu je primarni cilj, nadređen ostalim ciljevima poslovanja. Ovakvo rangiranje poslovnih prioriteta je

još jedna specifičnost neprofitnog sektora. Za razliku od privrednih lica koja neće obavljati aktivnosti koje donose negativan poslovni rezultat, organizacija je obavezna da pruža i usluge koje zahtevaju značajna sredstva, kadrove, opremu i slično, ako je to neophodno za oporavak pacijenta, čak i pod uslovom neisplativosti sa ekonomskog stanovišta.

- *značajnog uticaja javnog mnjenja* na poslovanje neprofitnih entiteta, u smislu mogućnosti ocene efikasnosti zadovoljenja neprofitne tražnje, kao i izraženog političkog i socijalnog uticaja i uplitanja široke javnosti u definisanje poslovnog uspeha, a zatim i njegovog tumačenja i procene.

Na kraju, na ovom stepenu razmatranja problematike koja se odnosi na definisanje poslovnih ciljeva subjekata javnog sektora, mogli bismo zaključiti da se radi o organizacijama čiji je poslovni cilj, u najširem smislu definisan kao zahtev za *...,maksimalno zadovoljenje neograničenih javnih potreba iz ograničenih, po pravilu bespovratnih sredstava, a koja su organizaciji data na raspolaganje*“ (Freeman & Shoulders, 2003: 70). Ova definicija poslovnih ciljeva zbog svoje uopštenosti i nepreciznosti nema veći upotrebnost, odnosno praktični značaj. Otuda potreba za detaljnijim definisanjem skupa poslovnih ciljeva javnog sektora, uvažavajući pri tome specifičnost i obaveznost obavljanja poslova kojima se bave.

4. KONCEPT USLOVNE PROFITABILNOSTI KAO MODEL RAZMATRANJA POSLOVNE USPEŠNOSTI SUBJEKATA JAVNOG SEKTORA

Prilagođeno potrebama društvene zajednice, poslovni uspeh subjekata javnog sektora utvrđuje se primenom koncepta uslovne profitabilnosti koji podrazumeva obavljanje i profitabilnih aktivnosti, ali samo pod uslovom prethodnog ispunjenja javnog interesa, kao primarnog, i dosledne primene opštih principa na kojima se temelji javni sektor u celini. Drugim rečima, to znači da profit nikada nije osnovni pokretač poslovnog delovanja, ali i to da realizacija profita, kao i njegova upotreba moraju u potpunosti da se usklade sa opštim principima koje karakteriše javni sektor. Dakle, jasno je da je nastanak profita uslovljen nizom ograničavajućih faktora, zbog kojih je koncept uslovne profitabilnosti i dobio ime.

Ukoliko se detaljnije sagledaju komponente ciljne funkcije entiteta javnog sektora zajedno sa usvojenom misijom u odnosu na okruženje u kojem deluje, moguće je zaključiti da je koncept uslovne profitabilnosti primenjiv na javni sektor u celini, odnosno na sve organizacije koje ga čine. Ovaj koncept zapravo predstavlja

nadogradnju zahteva zadovoljenja javnog interesa, pošto pod zahtevom poslovne uspešnosti podrazumeva svako profitno delovanje, uz preduslov realizacije javnih interesa. To znači da je prihvatljiva svaka poslovna aktivnost kojom se ostvaruje maksimizacija rezultata, ukoliko profitabilnost ne ide na štetu opštih interesa i zadovoljenja javne tražnje, zbog čega je entitet i osnovan. Praktično, preduslov svakog profitnog delovanja je izvršenje javnih interesa i kada taj uslov nije zadovoljen drugi aspekti uspeha ne smatraju se dovoljnim.

Dovodjenjem u vezu primarnosti zadovoljenja javnog interesa sa shvatanjem uslovnog profitnog delovanja, moguće je ukupno poslovanje organizacije primenom modela projektnog poslovanja razgraničiti na: područje neprofitnog i područje profitnog delovanja. U područja neprofitnog delovanja ubrajamo projekte od opšteg, javnog interesa za koje se za potrebe utvrđivanja uspešnosti razmatraju isključivo neprofitni pokazatelji uspeha. S druge strane nalaze se projekti koji, iako se realizuju u okviru organizacije kao neprofitnog subjekta, u strukturi ciljne funkcije sadrže i elemente koji ukazuju na profitabilno orijentisane namere. Međutim, i jednim i drugim projektima ciljna funkcija se definiše na način da uvaži obavezu javnog interesa, uz poštovanje neprofitnih ograničenja specifičnih za sektor u celini.

Daljom analizom modela uslovne profitabilnosti moguće je poslovnu uspešnost javnog sektora dovesti u tesnu vezu sa shvatanjem poslovne uspešnosti profitnih entiteta. Na tom nivou posmatranja, uspešnost rada subjekata javnog sektora, po analogiji sa profitnim sektorom, razmatra se sa aspekta subjekta kao samostalnog pravnog entiteta, čiji cilj – maksimizacija poslovnog rezultata – mora da uvaži nadređenost interesa zajednice, odnosno društva i opštih ograničenja specifičnih za sektor kome pripadaju. S tim u vezi, ne samo da je prihvatljivo, već je čak i poželjno da organizacija, na primer bolnica, profitabilno posluje ukoliko njeno profitabilno delovanje ne dovodi u pitanje izvršenje budžetom definisanih ciljeva od opšteg interesa i ukoliko se dosledno primenjuje koncept budžetskog poslovanja.

5. INFORMACIONI SADRŽAJ DODATNIH FINANSIJSKIH IZVEŠTAJA

Uvažavajući informacione domete, odnosno ograničenja opštih finansijskih izveštaja subjekata javnog sektora, potreba finansijera i menadžmenta, u skladu sa zadovoljenjem javnog interesa i obaveznosti zadovoljenja javnih interesa, zahteva da se u sastavu zvaničnih finansijskih izveštaja, kao obavezni uvrste i dodatni informacioni sadržaji koji će doprineti:

- objektivnijoj proceni poslovanja entiteta, posebno u delu neprofitnih kriterijuma uspeha;

- odgovornijem očuvanju javnih sredstava i javne svojine, kao i
- donošenju opravdanih odluka o raspodeli i korišćenju raspoloživih resursa (MRS za javni sektor 1, par. 23).

Pod pojmom dodatnih finansijskih izveštaja smatraju se izveštaji čiji informacioni sadržaj svojom detaljnošću, pristupom, obimom i/ili učestalošću sastavljanja prevazilaze informacione mogućnosti opštih finansijskih izveštaja¹, čime se prilagođavaju posebnim potrebama korisnika kojima su namenjeni, proširujući ili produbljujući njihova saznanja. Sastavljaju se u formi izveštaja, pregleda, anketa, tabela, upitnika, beleški, grafičkih prezentacija, napomena ili priloga.

U odnosu na opšte finansijske izveštaje čije je sastavljanje u svim aspektima strogo regulisano i formalizovano, dodatni finansijski izveštaji više su posledica internih potreba menadžmenta, što bi trebalo da znači da su fleksibilniji, odnosno da se prilagođavaju informacionim zahtevima od slučaja do slučaja. Ipak, formalizacija sistema izveštavanja entiteta javnog sektora putem dodatnih informacionih sadržaja prilično je očuvana i/ili održana u slučajevima kada je njihov korisnik država ili konkretnije određeni nivo državne vlasti, kao osnivač ili (su)finansijer. S tim u vezi, dodatni finansijski izveštaji po srodnosti informacionog sadržaja grupišu se kao izveštaji kojima se prikazuje:

- usaglašenost poslovanja poslovnih subjekata sa zakonodavnim, regulatornim i drugim eksterno propisanim normama (MRS za javni sektor 1, par. 24);
- sticanje i korišćenje sredstava u skladu sa zakonski usvojenim budžetom (planski opredeljenom potrošnjom, MRS za javni sektor 1, par. 23);
- odgovorno trošenje poverenim sredstvima na način i u cilju zadovoljenja opštih koristi vezanih za stabilno funkcionisanje javnog sektora i kontinuiteta delovanja.

Prva grupa informacionih zahteva putem dodatnih finansijskih izveštaja treba da predstavi ispunjenje zahteva predviđenih zakonskim ili podzakonskim aktima čiji sadržaj, strukturu i dinamiku reguliše država (Malinić, 2011)², dakle u ovom slučaju poslodavac neposredno, a koji se odnose na:

¹ Prema predgovoru MRS za javni sektor, Komitet za javni sektor podstiče sastavljanje i obelodanjivanje finansijskih izveštaja posebne namene ukoliko je to izvodljivo i informaciono korisno, odnosno sadržinski opravdano, par. 10.

² Nedovoljno regulatomo okruženje, inertan odnos države prema potrebi razvijanja kvalitetne regulative, neuspostavljanje nadzornih tela i/ili sistema nezavisnosti njihovog rada i sl. uslovljava da država neposredno urušava normativne okvire, odnosno da i sama krši zakonske osnove i ne sprovodi nadležnosti i odgovornosti, u ovom slučaju istovremeno i kao zakonodavac, ali i kao poslodavac.

- *prikaz imovinskog lista* (stanje pokretne i nepokretne nefinansijske imovine (sa pregledima izvršenih otpisa po pripadajućim amortizacionim grupama) uz informacije o proceni ekonomskog i vremenskog rabaćenja);
- *pregled priliva sredstava po osnovu otuđenja* (primanja po osnovu prodaje nefinansijske imovine u toku perioda izveštavanja) koji treba da se vrednosno podudara sa stanjem sredstava na izdvojenom kontu žiro računa, na kojem su sredstva namenski opredeljena za buduća investiciona ulaganja, u cilju očuvanja državnog kapitala;
- *način korišćenja budžetskih viškova* (za ocenu i praćenje rada upravljačkih struktura i za kontrolu poštovanja principa namenskog trošenja, saglasno obavezi da se ostvareni viškovi procentualno reinvestiraju u projekte/ aktivnosti iz kojih su nastali, odnosno iz kojih proizilaze);
- *prikaz kadrovske politike*, sa obrazovnom strukturom zaposlenih i njihovim ličnim podacima (stručna sprema, godine staža, kvalifikacije, usavršavanja i sl.), kao i sa pravnim osnovom i načinom njihovog angažovanja;
- *pregled sticanja prihoda iz ostalih izvora*, kao što su primanja od zakupa, tržišnog učešća, primljenih transfera, subvencija, donacija i sl., a zatim i načina njihovog korišćenja;
- *izveštaj o stanju i visini zaduženosti* sa procenom finansijskih mogućnosti i dinamikom njihovog vraćanja (ako postoji mogućnost zaduživanja);
- *izveštaj o stanju i visini zaduženosti čiji je garant država*, sa posebnom evidencijom obaveza čija su plaćanja ugrožena (docnje preko definisanog vremenskog perioda, npr. preko 60 dana);
- *poreske izveštaje* o visini oporezivog prihoda i poreskim izdacima po svakoj vrsti poreza ili poreskoj obavezi pojedinačno.³

Druga grupa informacionih zahteva u osnovi je takođe zakonski utvrđena (propisana obaveza), a odnosi se na definisanje i praćenje izvršenja budžeta na nivou pojedinih entiteta. Budžetom, kao planom poslovanja i finansiranja

³ Na bazi poreskog izveštaja, država, kao poslodavac i ujedno većinski finansijer, razmatra mogućnost i opravdanost definisanja prava na prebijanje javnih potraživanja i obaveza (kompenzacije javnih sredstava) koja se vrše od slučaja do slučaja, pre svih u interesu države. Dešava se da država pojedinim budžetskim korisnicima omogućí kompenzaciju javnih sredstava, recimo, da se potraživanja od doprinosa na primanja zaposlenih u javnoj administraciji kompenzuju neizmirenim poreskim obavezama.

organizacije, bliže se definišu poslovi/aktivnosti izvršenja, kao i način, dinamika, visina i izvori njihovog finansiranja. U tom smislu striktna opredeljenost sredstava po predmetu (nameni), a zatim i po načinu njihovog trošenja, zahteva da dodatni finansijski izveštaji prikažu:

- *finansijski plan trošenja javnih sredstava* na bazi predviđenog učešća u budžetskoj potrošnji i stvarnih potreba, u skladu sa iskustvom i profesionalnim zahtevima i mogućnostima budžetskog finansiranja. Finansijski plan treba da sadrži sve kategorije/elemente predviđene sistemom budžetskog finansiranja, kao i instrumente i mehanizme njegovog izvršenja (razdeli, aproprijacije, kvote i sl.) po kojima se prati način i nivo njegovog izvršenja.⁴
- *detaljan pregled odstupanja u odnosu na usvojeni plan* sa pismeno obrazloženim uzrocima odstupanja i inicijativama za promenom planskih normi u periodu koji sledi. Izveštaj o izvršenju plana treba takođe da sadrži izjavu odgovornih lica sa sugestijama za ocenu opravdanih i neopravdanih odstupanja sa navodima faktora koji su doveli do odstupanja, dopunjeno predlozima o otklanjanju identifikovanih propusta. Posebno se traži da se daju detaljna obrazloženja i objašnjenja velikih (materijalno značajnih) odstupanja.⁵

Sledeća grupa dodatnih finansijskih izveštaja posebno je prilagođena potrebama menadžmenta, a koji se u mnogome podudaraju sa informacionim potrebama menadžmenta profitnih entiteta. Ipak, navedenu tvrdnju treba krajnje uslovno prihvatiti, jer se informacione potrebe menadžmenta subjekata javnog sektora pre svega svode na potrebu praćenja stepena izvršenja, po pravilu eksterno definisanih mera performansi. To znači da dodatni finansijski izveštaji za potrebe menadžmenta treba da omoguće uvid u informacije o učincima preduzetih aktivnosti, u smislu sagledavanja stepena ili intenziteta podudarnosti poslovnih ostvarenja sa eksterno definisanim performansama uspeha (nivo, odnosno intenzitet izvršenja zahteva finansijera, MRS za javni sektor 1, par. 23).

Dodatne finansijske izveštaje ovog tipa karakteriše individualni pristup izrade zasnovan na specifičnom definisanju kategorije uspeha za svaku oblast/funkciju javnog delovanja ili za svaku vrstu poslovnog subjekta ili pak za svaku vrstu

⁴ Za izradu finansijskog plana koriste se normativi dozvoljene i/ili odobrene potrošnje koje je u formi zakona definisala država, istovremeno predvidevši namenu, odnosno strukturu trošenja po vrstama (grupama) troškova. Normativi trošenja treba da su u skladu sa zahtevima, potrebama i standardima profesije i da se vremenski koriguju, npr. sa rastom potrošačkih cena u planskom periodu ili nekom drugom osnovom korekcije.

⁵ Ukoliko dolazi do promene aproprijacija iznad utvrđenog iznosa (na primer preko 5%), kao i potrebe otvaranja novih aproprijacija tokom godine, neophodno je tražiti odobrenje finansijera (osnivača) u cilju preusmeravanja, odnosno preraspodele potrošnje na teret drugih rashoda i izdataka.

aktivnosti, odnosno usluge koju pruža. S tim u vezi, dodatni finansijski izveštaji za potrebe menadžmenta, uvažavajući zakonske okvire, stavove struke/profesije, kao i interna akta treba da sadrže veoma pregledne i analitične pokazatelje o:

- učešću pojedinačnih trošenja, diferencirano po svakoj vrsti troška, prema definisanim aproprijacijama;
- visini izdvajanja po svakom donatoru, kumulirano na godišnjem nivou, što je bitno sa aspekta poreza i primene poreskih olakšica;
- stepenu i načinu korišćenja raspoloživih kapaciteta;
- nivou produktivnosti;
- stručnosti i motivisanosti zaposlenih;
- ispunjenju zahteva/uslova finansijera (države ili donatora, MRS za javni sektor 1, par. 14, stav 1b)⁶;
- kvalitetu rada i zadovoljstvu pacijenta;
- oceni i reakciji javnog mnjenja u vezi sa aktivnostima koje se preduzimaju;
- ostvarivanju direktnih i indirektnih koristi za finansijere;
- količini outputa u jedinici vremena;
- načinu raspodele i primeni stimulativnih oblika plaćanja, kao i uticaja na povećanje produktivnosti/motivisanosti zaposlenih;
- načinu i/ili opravdanosti trošenja budžetskih ušteda;
- dinamici izmirivanja obaveza i održanju likvidnosti.

Uvažavajući specifičnu ulogu i funkciju menadžmenta, proizilazi da dodatni finansijski izveštaji u ovom delu, pored funkcije izvršenja eksterno definisanih ciljeva/zadataka (čime se štiti opravdanost trošenja namenski opredeljenih sredstava tzv. „izvršenje budžeta“), treba da pruže uvid i u efikasnost i racionalnost trošenja ustupljenih sredstava. Na taj način menadžment opravdava i/ili potvrđuje društvenu podobnost u skladu sa zahtevima odgovornog i domaćinskog upravljanja poverenim sredstvima, a u vezi s tim, u svom delu doprinosi izvršenju javne funkcije što je opšti, odnosno nacionalni interes.

⁶ Dodatni finansijski izveštaji treba da omoguće informacije o tome da li su sredstva stečena i korišćena u skladu sa pravnim i ugovornim zahtevima, uključujući finansijska ograničenja koja su ustanovili pojedini zakonski organi.

6. ZAKLJUČAK

Država radi zadovoljenja javnih interesa uspostavlja mrežu samostalnih entiteta i ustanova sa svojstvom pravnih entiteta, na koje prenosi nadležnosti i odgovornosti iz područja javnog delovanja. Osnovni cilj poslovanja subjekata javnog sektora je zadovoljenje usluga iz oblasti javnog interesa koji obuhvata oblasti socijalne i zdravstvene zaštite, odbrane, obrazovanja, nauke i sl. S tim u vezi, cilj poslovanja subjekata javnog sektora, a samim tim i njegova uspešnost, ocenjuju se na nivou društvene zajednice kroz analiziranje opštih koristi društva, uzimajući u obzir principe pravičnosti, humanosti i dobročinstva. Ipak, prilagođeno potrebama društvene zajednice, poslovni uspeh subjekata javnog sektora utvrđuje se i primenom koncepta uslovne profitabilnosti koji podrazumeva obavljanje i profitabilnih aktivnosti, ali samo pod uslovom prethodnog ispunjenja javnog interesa kao primarnog, koji je po pravilu uslovnog karaktera za realizaciju uspeha. Povezano za značaj zadovoljenja javnog interesa čiji se stepen realizacije prati pre svega neekonomskim kriterijumima uspeha, potreba upravljanja subjektima javnog sektora zahteva sastavljanje dodatnih finansijskih izveštaja. Pod pojmom dodatnih finansijskih izveštaja smatraju se izveštaji čiji informacioni sadržaj svojom detaljnošću, pristupom, obimom i/ili učestalošću sastavljanja prevazilazi informacione mogućnosti opštih ili zvaničnih finansijskih izveštaja. Sastavljaju se u formi izveštaja, pregleda, anketa, tabela, upitnika, beleški, grafičkih prezentacija, napomena, priloga i sl. Dodatni finansijski izveštaji po srodnosti informacionog sadržaja grupišu se kao izveštaji kojima se prikazuje usaglašenost poslovanja entiteta sa zakonodavnim okvirom, način sticanja i korišćenja namenski opredeljenih sredstava, kao i nivo odgovornosti trošenja poverenih sredstava u cilju zadovoljenja opštih koristi vezanih za stabilno funkcionisanje i kontinuirano poslovno delovanje.

REFERENCE

- Beams A.F., Anthony H.J., Clement P.R., & Lowensohn H.S. (2003). *Advanced Accounting*. Person Education, International.
- DeVita, J.C., & Fleming, C. (2000). *Building Capacity in Non-Profit Organization*. The Urban Institute.
- Dottie, J. (2009). *What Does FASB Mean to You*. Preuzeto sa http://www.nfonline.org/main/info/notables/note15/15_1_b.htm
- Frumkin, P. (2002). *On Being Nonprofit*. London: Harvard University Press.

Malinić, D. (2011). Etička dimenzija kvaliteta finansijskog izveštavanja. *Ekonomika preduzeća*, 59(5-6), 243261.

Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor. (2004). Beograd: SRRS.

Primljeno: 22.03.2017.

Odobreno: 22.06.2017.