

Finansijsko izveštavanje javnog sektora odabranih zemalja u razvoju

Rezime: Ovaj rad analizira kvalitet finansijskog izveštavanja u javnom sektoru zemalja u razvoju, ističući njegovu ulogu u osiguravanju transparentnosti, odgovornosti i efikasnog upravljanja javnim resursima. S obzirom na specifične ekonomske i institucionalne izazove s kojima se ove zemlje suočavaju, istraživanje se fokusira na uporednu analizu regulatornih okvira, računovodstvenih praksi i stepena usklađenosti sa međunarodnim standardima finansijskog izveštavanja. Analiza pokazuje da slaba usklađenost sa međunarodnim standardima, nedostatak kapaciteta za sprovođenje reformi i ograničena dostupnost tačnih i pravovremenih podataka mogu otežati upravljanje javnim sredstvima i smanjiti poverenje javnosti. Uočljivo je da unapređenje finansijskog izveštavanja u javnom sektoru zahteva sistemске reforme, bolju primenu računovodstvenih standarda i jačanje nadzornih institucija, što bi moglo doprineti povećanju fiskalne discipline i privlačenju investicija.

Ključne reči: finansijsko izveštavanje, javni sektor, zemlje u razvoju, transparentnost, međunarodni standardi

¹ Ekonomski fakultet u Subotici, Univerzitet u Novom Sadu, Srbija.
E-mail: dragana.djordjevic@ef.uns.ac.rs

UVOD

Trend obezbeđivanja široke lepeze javnih usluga u razvijenim zemljama započeo je u 19. veku, prvenstveno kroz razvoj opštinskih sektora za pružanje osnovnih komunalnih usluga, poput obezbeđivanja vode i gasa (5). Kasnije su se nadležnosti državnih institucija proširile i na oblasti zdravstva i distribucije električne energije. Dok u mnogim razvijenim državama ove usluge i dalje obezbeđuju lokalne ili nacionalne vlade, izuzetak predstavljaju Sjedinjene Američke Države i Velika Britanija, gde je značajna uloga u pružanju javnih usluga dodeljena privatnom sektoru. S druge strane, u zemljama u razvoju javne usluge su manje zastupljene nego u razvijenim ekonomijama (3).

Svaka država, u skladu sa potrebama svojih građana i zvanično usvojenim politikama, određuje delatnosti koje potpadaju pod javni sektor (17). Ove delatnosti obuhvataju:

1. Usluge neophodne svim građanima (zdravstvo, obrazovanje, telekomunikacije itd.);
2. Usluge koje su previše skupe ili infrastrukturno zahtevne za individualno sprovođenje (izgradnja i održavanje puteva, distribucija i snabdevanje vodom i električnom energijom itd.).

Najčešće delatnosti od javnog interesa uključuju elektronske komunikacije, rudarstvo i energetiku, nuklearne objekte, izdavanje službenih glasila i knjiga, proizvodnju naoružanja i vojne opreme, kao i zaštitu, razvoj i promociju prirodnih resursa, poput voda, puteva, plovnih reka, jezera, banja i zaštićenih područja.

Javne usluge mogu posedovati određene karakteristike javnog dobra (s obzirom na njihovu nekonkurentnost i neisključivost), ali se u najvećem broju slučajeva odnose na uslužna dobra koja su nedovoljno zastupljena na tržištu. U savremenim tržišnim ekonomijama ne postoji tržište savršene konkurencije u kojem javna uprava funkcioniše, već su u pitanju pretežno oligopolistički i monopolistički oblici tržišta. To je rezultat specifičnih usluga koje javni sektor pruža, a koje drugi ekonomski subjekti ne bi mogli da obezbede pod tržišnim uslovima (8).

Sve javne institucije i organizacije, kao i preduzeća pod državnom kontrolom, obavezne su da sastavljaju finansijske izveštaje o svom poslovanju. Finansijsko izveštavanje predstavlja ključni segment poslovanja organizacija u javnom sektoru, budući da osigurava stabilnu i pouzdanu komunikaciju sa eksternim i internim zainteresovanim stranama. Finansijski izveštaji pružaju uvid u transakcije između institucija i njihovog okruženja, omogućavajući efikasno organizovanje poslovanja i donošenje ispravnih odluka (14).

Prema Konceptualnom okviru za finansijsko izveštavanje (15), osnovni cilj finansijskog izveštavanja jeste istinito i objektivno prikazivanje finansijske pozicije, rezultata poslovanja i promena u finansijskom položaju organizacija. Ukoliko finansijski izveštaji u potpunosti ispunjavaju ove kriterijume, može se smatrati da su kvalitetni. S obzirom na svoju primarnu funkciju, finansijski izveštaji su pre svega namenjeni eksternim korisnicima (investitorima, kreditorima, kupcima, državnim organima, društvenoj zajednici itd.), ali istovremeno služe i kao pouzdana osnova za menadžment, omogućavajući analizu poslovanja i donošenje strateških odluka (25).

PODELA ZEMALJA NA RAZVIJENE ZEMLJE I ZEMLJE U RAZVOJU

U savremenom svetu postoje značajne razlike u ekonomskoj razvijenosti između zemalja sa visokim dohotkom (razvijene zemlje) i zemalja sa niskim dohotkom (zemlje u razvoju). Ove razlike postaju sve izraženije, pri čemu se razvijene zemlje sve više bogate, dok zemlje u razvoju često stagniraju ili postepeno siromaše.

Trend sve većeg ekonomskog dispariteta može se posmatrati kroz fenomen koji se često naziva “efekat grudve snega” (26). Ovaj efekat podrazumeva da bogatije zemlje poseduju kapital koji koriste za dalji ekonomski rast, čime stvaraju još veći kapital. Ovaj proces se može objasniti kroz akumulaciju kapitala, bilo u materijalnom obliku (kao što su novac, prirodni resursi i sirovine), ili u nematerijalnom obliku (kao što su ljudski kapital, intelektualno vlasništvo, znanje, veštine i sposobnosti). Ovaj ciklus uvećanja kapitala često vodi do daljeg pogoršanja ekonomskih razlika između razvijenih i zemalja u razvoju.

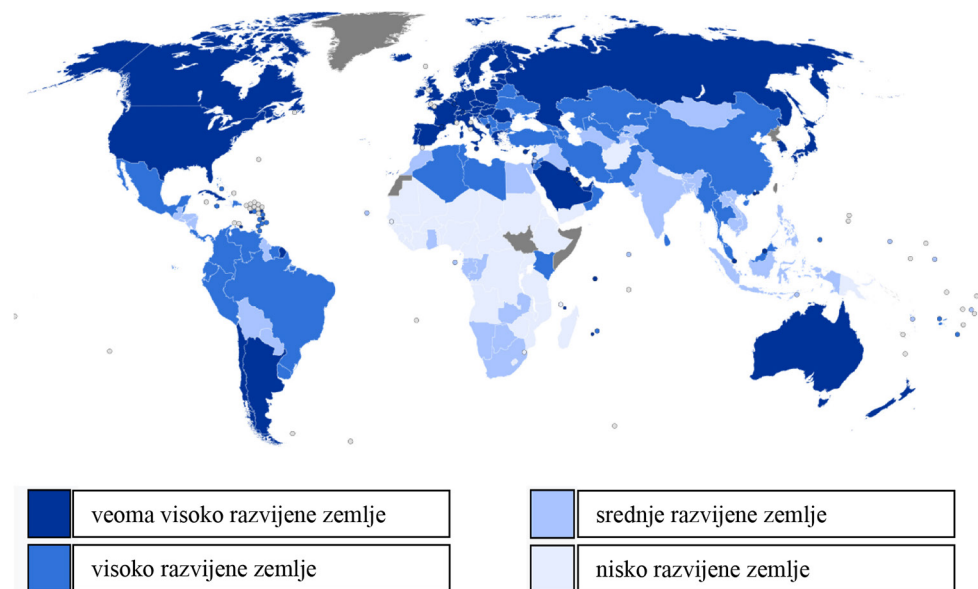
Klasifikacija zemalja prema stepenu ekonomske razvijenosti najčešće se vrši na osnovu nekoliko ključnih kriterijuma. Prema opštoj praksi, zemlje se mogu svrstati u tri glavne kategorije (29):

1. **Razvijene zemlje** – Zemlje sa visokom ekonomskom razvijenosti, stabilnim institucijama i visokim životnim standardom. Ove zemlje obično imaju pristup savremenim tehnologijama, stabilne ekonomske sisteme i razvijen sektor usluga.
2. **Zemlje u razvoju** – Zemlje koje pokazuju znakove napretka, ali se još uvek suočavaju sa izazovima u pogledu ekonomske stabilnosti, društvene jednakosti i infrastrukturnog razvoja. Često su u fazi industrijalizacije i modernizacije, ali i dalje imaju velike ekonomske i socijalne razlike.
3. **Nerazvijene zemlje** – Zemlje sa niskim nivoom industrijalizacije, visokom stopom siromaštva i niskim nivoom ekonomske aktivnosti. Ove zemlje se suočavaju sa velikim izazovima u pogledu obrazovanja, zdravstva i osnovnih infrastrukturnih resursa.

Za precizno određivanje statusa jedne zemlje, u obzir se uzimaju različiti indikatori, kao što su bruto domaći proizvod po glavi stanovnika (BDP per capita), indeks ljudskog razvoja (HDI), stopa nezaposlenosti i prosečna mesečna zarada (11).

U savremenom svetu, ključnu ulogu u smanjenju razlika između razvijenih i zemalja u razvoju ima ulaganje u ljudski kapital i obrazovanje. Obrazovani radnici i razvijeni istraživački kapaciteti omogućavaju zemljama da se uključe u globalnu ekonomiju na konkurentan način, stvarajući osnovu za dugoročni ekonomski rast.

Na slici 1 prikazane su zemlje sveta prema indeksu ljudskog razvoja. (30)



Slika 1: Prikaz zemalja sveta prema indeksu ljudskog razvoja (HDI)

Izvor: UN Human Development Report (29)

FINANSIJSKO IZVEŠTAVANJE U JAVNOM SEKTORU U ZEMLJAMA U RAZVOJU

Zemlje koje se često označavaju kao „zemlje trećeg sveta“ ili, prema terminologiji Ujedinjenih nacija, kao zemlje u razvoju, čine značajnu grupu sa niskim ili srednjim nacionalnim dohotkom po glavi stanovnika. Ove zemlje karakteriše relativno nerazvijena privredna struktura, kao i mali udeo u globalnoj proizvodnji i trgovini (29).

Važno je naglasiti da se ova grupa zemalja odlikuje velikom heterogenošću, jer se države unutar nje značajno razlikuju u pogledu svojih ekonomskih karakteristika. Kao rezultat toga, ne postoji jedinstvena definicija koja bi obuhvatila sve zemlje u razvoju. Takođe, zemlje iz ove kategorije mogu prelaziti u višu grupu u skladu sa postignutim stepenom ekonomskog razvoja. Na primer, neke bivše zemlje u razvoju, kao što su četiri „Azijska tigra“ (Singapur, Tajvan, Hong Kong i Južna Koreja), danas se svrstavaju među razvijene zemlje (32).

Prema određenim klasifikacijama, u grupu zemalja u razvoju spadaju i „zemlje u tranziciji“, koje transformišu svoj ekonomski sistem sa centralno-planskog na tržišno-kapitalistički model. Iako se najuspešnije od njih, poput Poljske, Češke, Slovačke, Mađarske i Slovenije, danas smatraju razvijenim zemljama, mnoge druge evropske zemlje u tranziciji, kao što su Rusija, Belorusija, Ukrajina, Estonija, Letonija, Litvanija, Rumunija, Bugarska, Hrvatska, Bosna i Hercegovina, Crna Gora, Srbija, Makedonija, Albanija i Moldavija, još uvek spadaju u kategoriju zemalja u razvoju (6).

Zemlje u razvoju suočavaju se sa brojnim izazovima u pogledu implementacije efikasnog finansijskog izveštavanja u javnom sektoru. Za razliku od razvijenih zemalja, mnoge od ovih zemalja nemaju odgovarajuću infrastrukturu za kvalitetno prikupljanje i analizu podataka, što otežava transparentnost i odgovornost u upravljanju javnim resursima. U tom kontekstu, usmeravanje na poboljšanje sistema finansijskog izveštavanja može doprineti boljoj fiskalnoj disciplini, jačanju poverenja investitora i građana, te omogućiti efikasniju upotrebu državnih sredstava. Pravilno finansijsko izveštavanje takođe može olakšati međunarodnu saradnju i privući strane investicije, što je ključno za ekonomski rast i razvoj (26).

Ovaj rad analizira javni sektor u Srbiji, Bosni i Hercegovini, Rumuniji i Severnoj Makedoniji, kao primerima zemalja u razvoju u Evropi. Njihov izbor zasnovan je na zajedničkim karakteristikama, uključujući tranziciju iz socijalističkog sistema, slične ekonomske izazove, reforme javne uprave i procese evropskih integracija. Sve četiri zemlje suočavaju se sa problemima kao što su korupcija, neefikasnost birokratije i finansijska održivost javnog sektora, što ih čini relevantnim za uporednu analizu. Rumunija, iako članica EU, još uvek deli određene strukturne izazove sa ostalim analiziranim zemljama, dok su Srbija, Bosna i Hercegovina i Severna Makedonija u različitim fazama pristupnih pregovora, što dodatno oblikuje njihove reforme. Ograničenje na ove četiri zemlje omogućava fokusiraniju analizu specifičnih problema i reformskih izazova u javnom sektoru regiona.

Računovodstvo i finansijsko izveštavanje u javnom sektoru u Rumuniji

Rumunski sistem javnih finansija karakteriše visoka centralizacija, pri čemu većina javnih potreba zavisi od finansiranja iz državnog budžeta, koji čini dominantan deo ukupne javne potrošnje. Iako su uloženi značajni naponi ka decentralizaciji sistema lokalnog finansiranja, lokalne samouprave u Rumuniji i dalje ostaju zavisne od transfera centralne vlasti, budući da sopstveni prihodi mogu pokriti samo manji deo njihovih finansijskih potreba. Lokalne samouprave upravljaju sa četiri ključne kategorije prihoda (31)(24):

1. **Tekućim fiskalnim prihodima**, koji uključuju poreze na imovinu, zemljište i transportna vozila;
2. **Tekućim nefiskalnim prihodima**, kao što su transferi i grantovi iz državnog budžeta;
3. **Kapitalnim prihodima**, koji nastaju od lokalne imovine;
4. **Prihodima iz posebnih izvora**, uključujući poreze i neiskorišćene rashode iz prethodnih godina.

Rumunija se može pohvaliti snažnim pravnim okvirom za formulisanje budžeta, uspostavljenim Zakonom o javnim finansijama, koji je nedavno dopunjen Zakonom o fiskalnoj odgovornosti (7)(4).

Budžetski procesi u zemlji obuhvataju faze formulacije budžeta, njegovog usvajanja, izvršenja i nadzora. Ovi procesi se primenjuju na centralni budžet kao i na lokalne

budžete, pri čemu postoje značajne razlike u načinu primene budžetskih postupaka, koje proističu iz razlika u nivou javnih vlasti, veličini i strukturi njihovih budžeta.

U Rumuniji je propisano obavezno godišnje finansijsko izveštavanje, koje se reguliše kroz oblik, sadržaj i rokove za podnošenje finansijskih izveštaja. Komplet finansijskih izveštaja uključuje (31):

1. **Bilans stanja**, koji prikazuje imovinu, obaveze i finansijsko stanje na datum 31. decembra tekuće i prethodne godine;
2. **Račun prihoda i rashoda**, koji osvetljava ekonomski učinak na datum 31. decembra tekuće i prethodne godine;
3. **Izveštaj o tokovima gotovine**, koji prikazuje iznose prikupljene i plaćene tokom godine, kao i konačnu poziciju trezora;
4. **Izveštaj o promenama u kapitalu**, koji detaljno opisuje povećanja i smanjenja u svakoj stavci računa kapitala tokom godine;
5. **Izveštaj o izvršenju budžeta institucije**, koji obuhvata detalje o realizaciji budžetskih operacija.

Aneks finansijskih izveštaja ima funkciju dopunjavanja i komentarisanja informacija sadržanih u prethodnim izveštajima, pružajući dodatne informacije koje su u skladu sa međunarodno prihvaćenom računovodstvenom praksom, ukoliko su relevantne za delatnost javnih institucija. Takođe, ista uredba se odnosi na izveštaje o izvršenju budžeta, koji se sastoje od (31):

1. **Izveštaja o realizaciji budžeta**, koji utvrđuje sve budžetske operacije za godinu u pogledu prihoda i rashoda;
2. **Aneksa obračuna realizacije budžeta**, koji dopunjava i komentariše informacije iz pomenutog izveštaja.

Računovodstvo i finansijsko izveštavanje u javnom sektoru u Republici Severnoj Makedoniji

Javni sektor Republike Severne Makedonije čine sve javne institucije koje osniva centralna ili lokalna vlast, a koje obavljaju administrativne i javne funkcije ili realizuju javne delatnosti, a finansiraju se iz državnih ili lokalnih budžeta. Državni budžet obuhvata centralni budžet i budžete specijalizovanih fondova. Centralni budžet se odnosi na budžetske korisnike centralne vlade i obuhvata glavni budžet, budžet donacija, budžet za kredite i budžet za samofinansirajuće aktivnosti. U okviru državnog budžeta nalaze se i fondovi kao što su Fond penzionog osiguranja, Fond zdravstvenog osiguranja i Fond Zavoda za zapošljavanje. Lokalne samouprave raspolažu sopstvenim budžetima, čija struktura finansiranja je slična onoj u centralnom budžetu (28).

U kontekstu odgovornosti za izradu godišnjih finansijskih izveštaja, budžetski korisnici i korisnici fondova dužni su da pripreme sledeće osnovne finansijske izveštaje:

1. Bilans stanja,
2. Bilans uspeha (Izveštaj o prihodima i rashodima), i
3. Konsolidovani izveštaj – koji pripremaju budžetski korisnici koji posluju preko drugih korisnika i koji predstavlja sveobuhvatan pregled prihoda i rashoda tih korisnika (23).

Pored osnovnih finansijskih izveštaja, godišnji račun budžeta Republike Severne Makedonije uključuje sledeće prateće izveštaje (31):

1. Izveštaj o naplaćenim prihodima i isplaćenim rashodima na svim računima budžeta Republike, upoređen sa planiranim budžetskim prihodima i odobrenom potrošnjom, uz objašnjenje varijansi, i
2. Detaljan pregled potrošnje rezervi i izvršenih garancija za kredite podignute tokom fiskalne godine (16).

Svi finansijski tokovi korisnika centralne vlade i lokalnih samouprava evidentiraju se u jedinstvenom novčanom računu trezora i u knjigama trezora. Iako centralni budžet i odgovarajući godišnji izveštaj odobrava parlament, opštinske vlasti usvajaju lokalni budžet i prateći godišnji izveštaj. Interakcije između različitih nivoa vlasti obuhvataju:

1. Dostavljanje budžeta lokalnih samouprava Ministarstvu finansija tokom procesa formulisanja godišnjeg budžeta,
2. Ograničenje u vezi sa podizanjem kredita ili drugih dugova od strane opština bez prethodnog odobrenja Ministarstva finansija, i
3. Odobrenje godišnjih izveštaja lokalnih budžeta kao pratećih dokumenata (21).

Računovodstvo i finansijsko izveštavanje u javnom sektoru u Bosni i Hercegovini

Zbog složene organizacije Bosne i Hercegovine, finansiranje različitih nivoa vlasti je takođe kompleksno. Finansiranje centralne države, entiteta i jedinica lokalne samouprave uređeno je sledećim zakonima: Zakonom o trezoru institucija BiH, Zakonom o budžetima institucija Federacije BiH, kao i drugim povezanim zakonima. Prema Ustavu Bosne i Hercegovine, Federacija BiH obezbeđuje 2/3, a Republika Srpska 1/3 prihoda za budžet institucija, koji se mesečno prenose sa entiteta na račun otvoren u Centralnoj banci (12).

Složena teritorijalna organizacija BiH, koja uključuje dva entiteta (Federaciju BiH i Republiku Srpsku), kao i kantone i opštine, dodeljuje značajne odgovornosti svim nivoima vlasti u pogledu prikupljanja prihoda i finansiranja javnih funkcija. Institucije Bosne i Hercegovine finansiraju se isključivo iz budžeta na nivou države, dok je finansiranje drugih nivoa vlasti regulisano posebnim zakonima. Na primer, Zakon o raspodeli javnih prihoda u Federaciji BiH definiše način raspodele javnih prihoda sa jedinstvenog računa Federacije BiH na kantone i jedinice lokalne samouprave (1).

U Federaciji Bosne i Hercegovine, delokrug javnog sektora regulisan je Zakonom o budžetima institucija. Ovaj zakon obuhvata budžet Federacije BiH, budžete kantona,

budžete jedinica lokalne samouprave, kao i vanbudžetske korisnike. Vanbudžetski korisnici uključuju privredna društva i organizacije koje pružaju javne usluge, osnovane posebnim zakonima (27).

Republika Srpska ima sličan zakonski okvir, ali sa specifičnostima koje se odnose na njene institucionalne okvire i fiskalnu autonomiju. Zakon o budžetima institucija Republike Srpske definiše budžet Republike Srpske, budžete opština, kao i specifične regulative za vanbudžetske korisnike. Kao i u Federaciji BiH, institucije Republike Srpske podnose tromesečne, polugodišnje i godišnje izveštaje, koji se dostavljaju Vladi Republike Srpske, dok opštine i gradovi dostavljaju kvartalne izveštaje. Poseban aspekt zakonodavstva Republike Srpske je i Zakon o javnim nabavkama, koji je specifičan za ovaj entitet i utiče na način finansijskog izveštavanja (2)(12).

Brčko distrikt ima poseban status, jer je to jedinica koja nije deo ni Federacije BiH ni Republike Srpske. Za Brčko distrikt, finansijsko izveštavanje uređeno je Zakonom o budžetu Brčko distrikta, koji reguliše finansije i budžetske obaveze ovog distrikta. Brčko distrikt ima svoj trezor i posebne zakone koji definišu budžet distrikta, a izveštaji o izvršenju budžeta se podnose Skupštini Brčko distrikta. U ovoj oblasti, Brčko distrikt ima mnogo veću autonomiju u pogledu finansijskog upravljanja u odnosu na entitete, ali je i dalje dužan da poštuje opšte propise koji se odnose na javno finansijsko izveštavanje na nivou BiH (1)(27).

Finansijski izveštaji na svim nivoima vlasti uključuju izveštaje o stanju i strukturi imovine, obaveza, prihoda, rashoda i tokova gotovine. U pogledu izveštavanja o izvršenju budžeta, zakonom su propisani sledeći koraci:

1. Ministarstvo finansija dostavlja tromesečne, polugodišnje i devetomesečne finansijske izveštaje Vladi,
2. Opštinske i gradske službe za finansije podnose kvartalne izveštaje opštinskim i gradskim većima, kao i kantonalnim ministarstvima finansija,
3. Vanbudžetski fondovi dostavljaju kvartalne izveštaje o izvršenju finansijskih planova nadležnim ministarstvima i Federalnom ministarstvu finansija,
4. Kantonalna ministarstva finansija dostavljaju konsolidovane tromesečne izveštaje o izvršenju budžeta kantona, opština i gradova Ministarstvu finansija,
5. Ministarstvo finansija podnosi Vladi izveštaj o izvršenju budžeta za prethodnu godinu, koji se zatim dostavlja Skupštini na usvajanje u roku od šest meseci od kraja fiskalne godine (2).

Godišnji izveštaji Federacije BiH, Republike Srpske i Brčko distrikta uključuju sledeće osnovne izveštaje:

1. Račun prihoda i rashoda,
2. Bilans stanja,
3. Izveštaj o tokovima gotovine,
4. Izveštaj o kapitalnim rashodima i finansiranju.

Računovodstvo i finansijsko izveštavanje u javnom sektoru u Srbiji

Zakonom o finansiranju jedinica lokalne samouprave (18) uređuju se finansijska pitanja državnih organa okruga, opština i gradova. Ovim zakonom propisano je da prihodi lokalne samouprave pripadaju izvorima na njenoj teritoriji prema različitim osnovama. Izvorni prihodi ostvareni na teritoriji lokalne samouprave, u skladu sa Zakonom, razvrstavaju se u kategorije kao što su porezi na imovinu (izuzev poreza na prenos apsolutnih prava i poreza na nasleđe i poklone), lokalne administrativne takse, lokalne opštinske takse, naknade za korišćenje javnih dobara, koncesione naknade, prihodi od zakupa, prihodi od prodaje usluga korisnicima budžeta lokalne samouprave, prihodi od novčanih kazni izrečenih u prekršajnom postupku za prekršaje definisane aktima skupštine opštine, prihodi od kamata na sredstva iz budžeta lokalne samouprave, donacije lokalnim samoupravama, kao i prihodi od doprinosa (Zakon o finansiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave). Donošenje Zakona o izmenama i dopunama Zakona o finansijama lokalne samouprave predstavlja značajan podsticaj u procesu decentralizacije javnih finansija (13).

Delokrug javnog sektora u Republici Srbiji prvenstveno je definisan Zakonom o budžetskom sistemu (19). Javni sektor obuhvata javna i nefinansijska preduzeća pod kontrolom države koja obavljaju komercijalne aktivnosti (javna preduzeća). Opšta država uključuje budžet Republike Srbije, budžete jedinica lokalne samouprave, vanbudžetske fondove, fondove socijalnog osiguranja na svim nivoima vlasti, kao i neprofitne i netržišne institucije koje država finansira i kontroliše. Prema Zakonu o javnim preduzećima, javna preduzeća se osnivaju radi obavljanja delatnosti od opšteg interesa, a njihovi osnivači mogu biti Republika Srbija, autonomne pokrajine ili jedinice lokalne samouprave. Delatnosti od javnog interesa obuhvataju oblasti poput elektronskih komunikacija, rudarstva i energetike, nuklearnih objekata, izdavanja službenih glasila i knjiga, naoružanja i vojne opreme, kao i zaštite, razvoja i promocije dobara od opšteg interesa, uključujući vodne resurse, puteve, plovne reke, jezera, banje i zaštićena područja (9).

Budžet predstavlja ključni finansijski instrument centralnih i lokalnih vlasti. Njime se projektuju prihodi, primanja, rashodi i izdaci, usklađeni sa prioritetima, ciljevima i zadacima državnih i lokalnih institucija(14)(10). Budžetsko računovodstvo u Republici Srbiji obuhvata vođenje knjigovodstva, pripremu, podnošenje i objavljivanje finansijskih izveštaja budžetskih korisnika i organizacija obaveznog socijalnog osiguranja. Računovodstvo budžeta zasniva se na gotovinskoj osnovi, što podrazumeva priznavanje transakcija i poslovnih događaja u trenutku prijema ili uplate novčanih sredstava. Finansijski rezultat određuje se na osnovu promene stanja gotovine i gotovinskih ekvivalenata, pri čemu se bilans novčanih sredstava koristi kao primarni pokazatelj rezultata. Ipak, za potrebe internog izveštavanja, budžetski korisnici mogu primenjivati obračunsku osnovu računovodstva. Finansijski izveštaji koji se sastavljaju na gotovinskoj osnovi uključuju:

- 1) Izveštaj o tokovima gotovine,
- 2) Izveštaj o kapitalnim izdacima i finansiranju.

Finansijsko izveštavanje je obavezno, a Pravilnikom o načinu sastavljanja, izradi i dostavljanju finansijskih izveštaja propisani su forma i sadržaj izveštaja, obuhvaćeni periodi, kao i obaveze i rokovi za njihovo podnošenje. Ovaj pravilnik definiše univerzalni okvir analitičkog finansijskog izveštavanja. Standardizovana forma i sadržaj finansijskih izveštaja omogućavaju njihovu konsolidaciju, uz primenu jedinstvenih računovodstvenih politika za slične transakcije i događaje. Finansijski izveštaji se izrađuju u sledećim obrascima(20)(10):

- 1) Bilans stanja,
- 2) Bilans uspeha,
- 3) Izveštaj o kapitalu – rashodi i prihodi,
- 4) Izveštaj o novčanim tokovima i
- 5) Izveštaj o izvršenju budžeta

Finansijski izveštaji se dostavljaju Trezoru i izrađuju se na periodičnom i godišnjem nivou. Periodično izveštavanje uključuje tromesečne izveštaje o izvršenju budžeta, pri čemu budžetski korisnici i organizacije socijalnog osiguranja redovno pripremaju i podnose ove izveštaje (22).

Za potrebe Statistike državnih finansija (Government Finance Statistics 2014 – GFS), države sastavljaju set od četiri finansijska izveštaja:

- 1) Bilans stanja,
- 2) Izveštaj o aktivnostima,
- 3) Izveštaj o ostalim ekonomskim tokovima i
- 4) Izveštaj o izvorima i upotrebi novčanih sredstava.

Izveštaj o aktivnostima prikazuje transakcije unutar opšte države u datom periodu, razvrstane prema uticaju na pozicije bilansa stanja. Ove transakcije se klasifikuju kao:

- 1) One koje utiču na neto imovinu – prihodi i rashodi,
- 2) Transakcije koje se odnose na nefinansijsku imovinu,
- 3) Transakcije koje se odnose na finansijsku imovinu i obaveze.

Na osnovu ovog izveštaja mogu se izračunati pokazatelji Neto rezultata aktivnosti i Neto rezultata pozajmljivanja – zaduživanja. Izveštaj o ostalim ekonomskim tokovima prikazuje promene u imovini, obavezama i neto vrednosti koje su rezultat događaja van kontrole države. Izveštaj o izvorima i upotrebi novčanih sredstava sadrži pregled ukupnih izvora i upotrebe novčanih sredstava, omogućavajući procenu likvidnosti opšte države. Izveštaji su prilagođeni različitim računovodstvenim osnovama, omogućavajući uvid u buduće novčane tokove i transakcije koje ne utiču na gotovinske tokove (13).

ZAKLJUČAK

Na osnovu analize nekoliko zemalja u razvoju, koje su detaljno razmatrane u ovom radu, mogu se izvući sledeći ključni zaključci:

Gotovo sve zemlje u razvoju u Evropi, u različitim stepenima, prepoznaju značaj efikasne organizacije javnog sektora u različitim oblastima. Iako su u razvijenim zemljama javne usluge obično bolje razvijene, u zemljama u razvoju javni sektor se suočava sa izazovima vezanim za manji obim usluga usled nižih državnih prihoda. Što je zemlja razvijenija i ima viši životni standard, to su i prihodi države veći, čime se stvara više prostora za pružanje usluga javnog karaktera. Istovremeno, viši životni standard stvara i veće potrebe stanovništva, što dovodi do većeg učešća javnog sektora u pružanju određenih usluga koje u zemljama u razvoju možda nisu dovoljno razvijene.

Međutim, ovo pravilo nije uvek primenjivo na sve evropske zemlje. Dok su zemlje Evropske unije, u skladu sa konceptom države blagostanja, sklonije razvijanju većeg javnog sektora, anglosaksonske zemlje imaju tendenciju da zadrže minimalistički pristup uloge države u ekonomiji. Zemlje koje su se opredelile za širi javni sektor postigle su bolju efikasnost i bolje performanse u poređenju sa onima koje su zadržale manju ulogu države u privredi.

Razlike u pristupu organizaciji javnog sektora imaju za posledicu specifičnu strukturu i specifičan način finansijskog izveštavanja javnog sektora, te nije moguće uvek pristupiti analizi svih zemalja na identičan način. Međutim, ono što se može primetiti jeste da je finansijsko izveštavanje, pod uticajem primene međunarodnih standarda finansijskog izveštavanja postalo sličnije među zemljama u razvoju, posebno kada su u pitanju struktura i sadržaj finansijskih izveštaja.

Literatura

- (1) Babić, N., & Jurić, R. (2016). "Public Sector Accounting and Budgeting in Bosnia and Herzegovina." *European Journal of Accounting*, 12(4), 60-75.
- (2) Barišić, M., & Ilić, D. (2020). "Public Finance and Financial Reporting in Republika Srpska." *Public Finance Review*, 25(3), 112-125.
- (3) Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S., & Manes Rossi, F. (2015). *Public sector accounting and auditing in Europe*. International Institute of Administrative Sciences.
- (4) Dragomir, I., & Stoica, G. (2018). *Fiscal responsibility laws and their impact on public financial management in Romania*. *International Journal of Public Administration*, 41(4), 276-290.
- (5) Đorđević, S. (2011). *Reforma javnih službi u Srbiji*. *Croatian and Comparative Public Administration: A Journal for Theory and Practice of Public Administration*, 11(4). <https://hrcak.srce.hr/en/file/194738>
- (6) International Monetary Fund. (2020). *World economic outlook: A long and difficult ascent*. <https://www.imf.org/en/Publications/WEO>
- (7) Ionescu, C., & Popescu, M. (2015). *Public sector financial management and fiscal responsibility in Romania: Legal framework and practice*. *Romanian Journal of Public Administration*, 20(3), 34-50.

- (8) Jones, R., & Pendlebury, M. (2010). *Public sector accounting* (6th ed.). Pearson Education Limited.
- (9) Jovanović, M., & Petrović, M. (2019). Javni sektor u Srbiji: Struktura, trendovi i izazovi. *Public Administration Review*, 17(2), 45–63.
- (10) Jović, D. M. (2016). *Finansijsko izveštavanje i vrednovanje performansi entiteta javnog sektora* (Doktorska disertacija). Ekonomski fakultet, Univerzitet u Beogradu.
- (11) Leko, V., & Požega, Ž. (2016). Utjecaj ljudskog faktora na razvijenost zemalja. *TRANZICIJA/TRANSITION: Časopis za ekonomiju i politiku tranzicije / Journal of Economic and Politics of Transition*, 18(37), <https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=https%3A%2F%2Fhrcaj.srce.hr%2Ffile%2F251408&wdOrigin=BROWSELINK>
- (12) Marković, B., & Lukić, T. (2018). "Fiscal Management in Bosnia and Herzegovina: The Role of Public Sector Accounting." *International Journal of Public Sector Management*, 31(5), 548-562.
- (13) Marković, S., & Ilić, D. (2020). Finansiranje lokalnih samouprava u Srbiji: Analiza postojećeg stanja i preporuke za unapređenje. *Financial Theory and Practice*, 44(3), 215–230.
- (14) Medved, I., Milutinović, S., & Stantić, J. (2022). *Računovodstvo javnog sektora*. Ekonomski fakultet u Subotici, Univerzitet u Novom Sadu.
- (15) Međunarodni odbor za računovodstvene standarde (IASB). (2010). *Концептуални оквир за финансијско извештавање*. https://mfim.gov.rs/upload/media/XWGjnu_6015e1b7a94b3.pdf
- (16) Mijalkov, N., & Aleksoska, B. (2017). "Public Sector Accounting and Budgeting in the Republic of Macedonia: Theory and Practice." *European Accounting Review*, 28(3), 347-359.
- (17) Nanjundaswamy, A. (2019). *Public sector accounting system—A conceptual analysis*. *VISION Journal of Indian Taxation*, 1(1), 34-45.
- (18) Narodna skupština Republike Srbije. (2006). *Zakon o finansiranju jedinica lokalne samouprave* (Sl. glasnik RS, br. 62/06, 47/11, 93/12, 99/14, 103/15, 62/16, 75/19).
- (19) Narodna skupština Republike Srbije. (2019). *Zakon o budžetskom sistemu* (Sl. glasnik RS, br. 54/19).
- (20) Nikolić, P., & Stojanović, V. (2018). Reforma javne uprave u Srbiji: Uticaj na kvalitet usluga građanima. *Journal of Public Administration*, 12(1), 99–115.
- (21) Nikolić, S., & Mitrović, M. (2019). "Fiscal Accountability and Budget Execution in the Public Sector of Macedonia." *Public Finance Review*, 27(2), 89-103.
- (22) Petrović, J., & Marković, L. (2021). Digitalizacija javnog sektora u Srbiji: Izazovi i perspektive. *Information Technology and Development*, 27(4), 345–360.
- (23) Petrović, Z., & Krlev, A. (2018). "Challenges in Financial Reporting in the Public Sector: Case of the Republic of Macedonia." *International Journal of Accounting, Finance and Risk Management*, 3(4), 200-210.
- (24) Poljasevic, J. (2016). *Public sector accounting, auditing and control in selected South-East European countries*. Academia. https://www.academia.edu/113227030/Public_sector_accounting_auditing_and_control_in_selected_South_East_European_countries
- (25) Sellers, J. M. (2016). Urban governance and institutions in the developed and developing worlds: Toward a comparative historical perspective. *Croatian and Comparative Public Administration: A Journal for Theory and Practice of Public Administration*, 16(3). <https://doi.org/10.31297/hkju.16.3.7>
- (26) Singh, J., Wei, S. S., & Kaur, K. (2012). Integrated reporting – A comparison between developed and developing countries. *South East Asian Journal of Contemporary Business, Economics and Law*, 1, 81. ISSN 2289-1560. https://www.researchgate.net/publication/272786252_Integrated_Reporting_A_comparison_between_developed_and_developing_countries
- (27) Sokolovska, S., & Mihajlović, B. (2019). "The Accounting and Budgeting System in the Federation of Bosnia and Herzegovina: Implementation and Challenges." *Journal of Finance and Accounting*, 26(2), 134-145.
- (28) Tomevski, P., & Bogdanović, M. (2016). "The Role of Accounting in Public Sector Financial Management in the Republic of Macedonia." *Journal of Contemporary Management Issues*, 21(1), 45-60.

- (29) UN United Nations Development Programme. (2019). *Human Development Report 2019: Beyond income, beyond averages, beyond today*.
- (30) United Nations Development Programme. (2017). *Human development report quartiles: Map of the world*. <http://hdr.undp.org/en/indicators/137506>
- (31) Vašiček, V., & Roje, G. (2019). *Public sector accounting, auditing and control in South Eastern Europe*. Palgrave Macmillan.
- (32) World Bank. (2020). *World development indicators*. <https://data.worldbank.org/indicator>

Public Sector Financial Reporting of Selected Developing Countries

Summary: This paper analyses the quality of public sector financial reporting in developing countries, highlighting its role in ensuring transparency, accountability and efficient management of public resources. Given the specific economic and institutional challenges that these countries face, the research focuses on a comparative analysis of regulatory frameworks, accounting practices and the degree of compliance with international financial reporting standards. The analysis shows that poor compliance with international standards, lack of capacity to implement reforms and limited availability of accurate and timely data can hamper the management of public funds and reduce public trust. It is noticeable that improving financial reporting in the public sector requires systemic reforms, better implementation of accounting standards and strengthening of supervisory institutions, which could contribute to increasing fiscal discipline and attracting investments.

Key words: financial reporting, public sector, developing countries, transparency, international standards

