

BILANSIRANJE FINANSIJSKE IMOVINE BUDŽETSKIH KORISNIKA¹

Pregledni rad

UDK: 657.631.6:336.14(497.11)

657.312.2

Stefan Lazić²

Apstrakt

Budžetskim korisnicima za uspešno obavljanje poslovne aktivnosti poverena je finansijska imovina na korišćenje. Pomenuta finansijska imovina se nalazi u vlasništvu Republike Srbije, i pravilnom budžetskom aproprijacijom se raspodeljuje korisnicima. Ulaskom u XXI vek započeto je sa reformom sistema javnih finansija, sa ciljem integracije u Evropsku uniju. Prateći međunarodne standarde došlo je do reforme u iskazivanju bilansnih pozicija, i do veće transparentnosti u radu državnih institucija. U radu su obrađene osnove na kojima počiva bilansiranje finansijske imovine budžetskih korisnika, čime se stiče uvid u njihovu specifičnost poslovanja. U obavljanju svoje delatnosti državne institucije odnosno budžetski korisnici dolaze u poslovne odnose sa privrednim subjektima. U takvim robo-novčanim tokovima, uz poštovanje načela urednog bilansiranja, mogu se prikazati finansijski rezultati koji su istiniti i, samim tim, od značaja za državni aparat.

Ključne reči: finansijska imovina, bilansiranje, budžetski korisnik.

JEL: H00

Uvod

Opšta svrha bilansiranja je sagledavanje poslovne aktivnosti, strukture imovine i kapitala konkretnog budžetskog korisnika. Postoji više ciljeva bilansiranja zavisno od toga šta bilans prikazuje. Ciljevi bilansiranja ostvaruju se primenom različitih, formalnih i materijalnih pravila bilansiranja, na osnovu kojih se dobija godišnji obračun koji će biti razumljiv, pouzdan, uporediv i koji sadrži sve važne informacije koje su neophodne za donošenje odluka u narednom poslovnom periodu.

Bilansiranje finansijske imovine budžetskih korisnika zasniva se pre svega na međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor (MRSJS) i

¹ Ovaj članak je proistekao iz istraživačkog rada u okviru projekta "Razvoj finansijske službe Vojske Srbije od 1985. do 2015.godine" koji se finansira sredstvima Ministarstva odbrane Republike Srbije. Projekat se vodi pod evidencionim brojem VA-DH5/17-19

² Stefan Lazić, Vojska Srbije, Kopnena vojska, 11. pešadijski bataljon, Pančevo, Telefon: 063/17-80-425, E-mail: stefan93ks@yahoo.com

međunarodnim standardima finansijskog izveštavanja za javni sektor (MSFIJS). Zakonsku podlogu za poslovanje korisnika budžetskih sredstva daje „Zakon o budžetskom sistemu RS“ gde se bliže određuje finansijski položaj korisnika sredstava.

Stalnim praćenjem poslovnih promena i situacije u okruženju, budžetski korisnik dolazi do zaključaka kako bilansirati finansijsku imovinu u skladu sa predviđanjima budućih događaja. U skladu sa time budžetski korisnik stanje imovine i obaveza prikazuje u svakom trenutku na pravi način, a u cilju pravilnog iskazivanja trošenja dodeljenih sredstava.

Finansijska imovina budžetskih korisnika

Prema Zakonu o budžetskom sistemu³ finansijska imovina obuhvata novčana sredstva, potraživanja, akcije i udele u kapitalu pravnih lica, hartije od vrednosti i druga ulaganja u pravna lica. Drugim rečima to je svaka imovina koja je:

- novac
- vlasnički instrument drugog subjekta
- ugovorno pravo da se primi novac ili druga finansijska imovina
- ostali derivativni i nederivativni instrumenti

Finansijska imovina, uostalom kao i materijalna imovina, ima određene kriterijume za njeno priznavanje:

- verovatnost buduće ekonomske koristi
- pouzdanost merenja (kroz iskazivanje njene vrednosti)

Vrednovanje imovine vrši se kao njeno početno (inicijalno) vrednovanje pri nabavci, ili kao naknadno vrednovanje (revalorizacija) koje se vrši u toku odvijanja poslovnog procesa.

- Inicijalno vrednovanje finansijske imovine vrši se na osnovu njene nabavne vrednosti u koju su uključeni troškove nabavke u slučaju kada se dobija od drugog pravnog lica, ili na osnovu cene koštnja kada se radi o sopstvenim instrumentima.
- Naknadno vrednovanje finansijske imovine vrši se na osnovu procene „fer vrednosti“ na tržištu, pri prodaji imovine ili određivanju njene vrednosti ukoliko se do tada iskazivala samo u naturalnom obliku.

Suština finansijske imovine ogleda se u prinosu u obliku:

- kamate (na date zajmove ili ulaganja u dužničke vrednosne papire)
- dividendi i prinosa na ulaganje u akcije

Kontnim planom budžeta i budžetskih korisnika utvrđene su brojčane oznake i nazivi pojedinih računa po kojima su budžetski korisnici obavezni knjigovodstveno

³ "Sl. glasnik RS", br. 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013 - ispr., 108/2013, 142/2014, 68/2015 - dr. zakon, 103/2015, 99/2016 i 113/2017.

iskazivati imovinu, obaveze i izvore vlasništva, primitke (prihode i primanja) i izdatke (rashode i izdavanja). Pravilnikom o standardnom klasifikacionom okviru i kontnom planu za budžetski sistem⁴ predviđene su sledeće klase u okviru kontnog plana:

000000 - Nefinansijska imovina

100000 - Finansijska imovina

200000 - Obaveze

300000 - Izvori sredstava, utvrđivanje rezultata poslovanja i vanbilansne evidencije

400000 - Tekući rashodi

500000 - Izdaci za nefinansijsku imovinu

600000 - Izdaci za otplatu kredita i nabavku finansijske imovine

700000 - Tekući prihodi

800000 - Primanja od prodaje nefinansijske imovine

900000 - Primanja od zaduživanja, povraćaja datih kredita i prodaje finansijske imovine

Klasa 100000 – Finansijska imovina, sadrži sledeće kategorije:

110000 – Dugoročni finansijski plasmani

111000 – Hartije od vrednosti izuzev akcija,

112000 – Domaći dugoročni plasmani, i to:

1. krediti u zemlji;

2. domaće akcije i ostali kapital

113000 – Strani dugoročni plasmani, i to:

1. krediti u inostranstvu;

2. učešće u kapitalu u inostranstvu.

120000 – Novčana sredstva, plemeniti metali, hartije od vrednosti, potraživanja i
kratkoročni plasmani

121000 – Novčana sredstva, plemeniti metali i hartije od vrednosti

122000 – Kratkoročna potraživanja

123000 – Kratkoročni plasmani

130000 – Aktivna vremenska razgraničenja.

⁴ "Sl. glasnik RS", br. 16/2016, 49/2016, 107/2016, 46/2017, 114/2017 i 20/2018.

Iz gore navedenog možemo zaključiti da finansijska imovina s obzirom na njenu namenu može biti:

- imovina po „fer vrednosti“ namenjena trgovanju
- ulaganja u HoV koja se drže do dospeća
- zajmovi i potraživanja
- finansijska imovina raspoloživa za prodaju

Sama klasifikacija finansijske imovine nagoveštava ideju njenog bilansiranja.

Bilansiranje finansijske imovine budžetskih korisnika

Bilansiranje finansijske imovine obuhvata skup pravila koja se odnose na inventarisanje, vođenje knjiga i bilansiranje. Cilj je obezbeđivanje finansijskih izveštaja koji će zadovoljiti zadatke bilansa, i obuhvataju (Musa, 2005):

- načela urednog knjigovodstva u užem smislu
- načela urednog inventarisanja
- načela urednog bilansiranja

Načelo urednog bilansiranja obuhvata skup načela kojih se budžetski korisnici pridržavaju u kreiranju finansijskih izveštaja, i između ostalog u bilansiranju finansijske imovine. To su sledeća načela (Pavlović, 2008):

- Načelo jasnosti, određuje pravila koja treba poštovati kako bi se dobio finansijski izveštaj koji je razumljiv korisnicima. Odnosi se na formalnu urednost. Važno je sprečiti da tačna informacija bude prezentovana nejasno – zamagljivanje bilansa. Uslovi jasnosti su (Ranković, 2014):
 - Adekvatno raščlanjavanje računovodstvenih kategorija, prvo pravilo odnosi se na stepen raščlanjavanja što zavisi od potreba korisnika. Nedovoljno raščlanjavanje dovodi do uskraćivanja informacija, a preterano vodi zamagljivanju.
 - Tačno obeležavanje, obezbeđuje da korisnik iz bilansnih pozicija razume sadržinu, da određeni termin nije dvosmislen. Primer nejasnoće: menica može biti i potraživanje i obaveza. Obveznice mogu biti aktiva i obaveze.
 - Poštovanje bruto principa, zabranjuje saldiranje različitih ekonomskih kategorija. Nema saldiranja poslovnih prihoda i rashoda, kao i potraživanja i obaveza. Nepotpuno prezentovanje činjenica dešava se ukoliko se prikaže neotpisan iznos sredstava, treba pokazati prvobitnu neotpisanu i otpisanu vrednost.
- Načelo istinitosti, naziv možda ne odgovara u potpunosti obzirom da računovodstvo nije egzaktna disciplina na osnovu koje će se napraviti jedan jedini istinit bilans obzirom da se koristi procenjivanje. Bilo bi bolje reći tačan bilans, ali to bi zatevalo osnovu za ocenjivanje. Osnova su ciljevi izveštavanja. Neki bilans je tačan ako odgovara cilju i pruža sliku o finansijskoj situaciji. Da bi dobili tačne izveštaje u

finansijskim izveštajima moraju biti iskazane posledice finansijskih događaja koje su nastale, da se vrednosti promena utvrđuju u skladu sa propisima i načelima. Nepoštovanje ovih pravila dovodi do falsifikovanja bilansa.

- Načelo bilansnog identiteta, ovo načelo zahteva da početni bilans tekuće godine bude jednak zaključnom bilansu prethodne godine, tj. da predstavlja jednakost. Ovim načelom se realizuju dva cilja:

- zaštita poverioca

- sprečavanje manipulisanja rezultatom

- Načelo kontinuiteta, primarni cilj ovog načela je uporedivost rezultata i položaja, kao i sprečavanje promena prezentovanja i procenjivanja. Ogleda se kroz materijalni i formalni kontinuitet. Formalni kontinuitet ogleda se kroz nemenjanje sadržine bilansa i dana bilansa. Dok se materijalni kontinuitet odnosi na stalnost u procenjivanju imovine (Pantelić, 2016).

- Načelo opreznosti, predstavlja zahtev kojim se onemogućava precenjivanje imovine i rezultata. Ovaj zahtev je u funkciji zaštite poverilaca (sprečava dovođenje u zabludu poverioca o postojanju većeg rezultata). Uprava je takođe zainteresovana za oprezno odmeravanje rezultata, jer ako bi rezultat bio precenjen došlo bi do pogrešnih odluka (povećanja aktivnosti, što nije opravdano).

- Načelo pojedinačnog vrednovanja, je zahtev da se imovinski predmeti prava i obaveze obuhvate pojedinačno. Ovo načelo se sreće kod inventarisanja imovine. Procenjivanje se vrši pojedinačno, ali nije neophodno pojedinačno iskazivanje pozicija. Npr. kupci su zbir pojedinačnih potraživanja. Bez pojedinačnog procenjivanja ne bi se moglo primeniti načelo impariteta. Nije proverljivo procenjivanje koje nije pojedinačno.

- Načelo razgraničenja prema predmetu i vremenu, zahtev da rashodi budu dodeljeni onim obračunskim periodima u kojima su nastali prihodi, koji su date rashode izazvali, i to:

- Prihodi koji nastaju po osnovu prodaje dobara i usluga, utroške vezujemo za dobra čija prodaja donosi prihod (razgraničenje prema predmetu)

- Rashodi i prihodi uslovljeni protokom vremena (vremenska razgraničenja)

Za budžetske korisnike vremensko razgraničenje vrši se saglasno principu vremenske srazmere, nastali rashod se raspodeljuje na obračunske periode u kojem je nastao, nezavisno od ukupno plaćenog iznosa.

Primer: platili smo osiguranje godinu dana unapred, rashod priznajemo kada istekne vremenski period. Posle 1 meseca priznajemo 1/12 vrednosti.

Primer2: dobijanje dugoročnog kredita sa polugodišnjim plaćanjem interesa, priznajemo kamatu za prvi mesec dok je preostali iznos budući rashod.

Naknadno obračunati rashodi su ispravka rezultata prethodnih godina.

Primer: naknadni otpisi potraživanja u godini kada je došlo do naplate, ili naknade šteta u ranijim godinama.

Bilansiranje finansijske imovine budžetskih korisnika obuhvata bilansiranje likvidnih sredstava i hartija od vrednosti, aktivna vremenska razgraničenja, potraživanja, finansijskih ulaganja i dugoročnih plasmana (Petković, 2013).

Likvidna sredstva i hartije od vrednosti obuhvataju sledeće:

- gotovina, u blagajni, na računu kod banke
- devizna sredstva u blagajni i na deviznom računu
- dospele menice i čekovi za naplatu
- akcije, obveznice
- komercijalni i blagajnički zapisi

Hartije od vrednosti se nabavljaju radi prodaje u roku kraćem od jedne godine i služe kao kratkoročna rezerva likvidnosti. Svi viškovi novca plasiraju se u kratkoročne hartije od vrednosti, a kupuju se zbog prinosa u vidu kamate. Blagajničke zapise emituju banke i oni donose kamatu u vidu prihoda. Procenjivanje hartija od vrednosti se vrši: inicijalno po nabavnoj odnosno nominalnoj vrednosti, ili naknadno po strogom principu niže vrednosti (Lutovac, 2015).

Aktivna vremenska razgraničenja ogledaju se u pravičnoj raspodeli rashoda i prihoda po obračunskim vremenskim periodima. Sadržaj bilansiranja su unapred plaćeni rashodi i nastali a nenaplaćeni prihodi. Aktivna vremenska razgraničenja služe za realizaciju načela uzročnosti. Predstavljaju unapred plaćene troškove (osiguranje, troškovi kirije i zakupnine), nastale a nenaplaćene prihode (zakupnina čije rate dospevaju posle dana bilansa, npr. odobrenje popusta od dobavljača). U većini zemalja aktivno vremensko razgraničenje obuhvata samo unapred plaćene troškove koji se odnose na budući obračunski period (odložen rashod). Plaćeni iznosi se alociraju na godine i tako skidaju sa računa razgraničenja. Procenjivanje aktivnih vremenskih razgraničenja vrši se: inicijalno kada se isplaćeni iznos umanju za unapred plaćene troškove, i naknadno kao i za svako drugo potraživanje (Knežević, Stanišić, i Mizdraković, 2013).

Potraživanja prema predstavljaju primarni finansijski instrument. Potraživanje se najčešće definiše kao pravo na naplatu određene sume novca ili drugog finansijskog sredstva. Njihovo bilansiranje vrši se prema dospelosti, bonitetu, poreklu, i sigurnosti naplate (Knežević, 2007).

Potraživanja prema dospelosti mogu biti:

- Kratkoročna sa rokom dospeća do godinu dana – obrtna imovina
- Dugoročna sa rokom dospeća dužim od godinu dana – stalna imovina

Potraživanja prema bonitetu mogu biti:

- Punovredna potraživanja
- Dubiozna potraživanja
- Zastarela potraživanja

Potraživanja prema poreklu mogu biti:

- potraživanja iz isporuka
- potraživanja iz odnosa sa povezanim pravnim licima
- potraživanja iz plasmana
- ostala potraživanja

Potraživanja prema sigurnosti naplate mogu biti:

- osigurana potraživanja
- neosigurana potraživanja

Potraživanja po osnovu isplata novca nastaju iz dva razloga:

- davanje avansa za buduće isporuke
- davanje kratkoročne pozajmice

Takođe važno je odgovoriti i na pitanja:

1. Kada je nastalo potraživanje? Uslov nastanka potraživanja je razdvajanje trenutka plaćanja i trenutka isporuke. Potraživanje nastaje kada trenutak plaćanja sledi trenutak isporuke proizvoda i usluga. Prenos svojine na kupca, koji se izražava prihvatanjem robe i fakture, smatra se osnovom za priznavanje potraživanja.

2. Na koji iznos inicijalno glasi potraživanje? Procenjivanje se vrši pojedinačno, glasi na iznos koji može biti umanjen za komercijalne popuste.

3. Da li se bilansira potraživanje datih zaloga? Davanjem u zalog bilo kog imovinskog predmeta, pa i potraživanja, ne gubi se pravo svojine u ekonomskom smislu. Potraživanja koja su data u zalog bilansiraju se na uobičajni način. U napomenama finansijskih izveštaja se naznačava šta je dato u zalog.

4. Da li se potraživanja iz isporuka izvršenih poslovnica bilansiraju? U bilansu se iskazuju samo ona potraživanja koja budžetski korisnici imaju prema drugim pravnim ili fizičkim licima. Potraživanja koja nastaju iz isporuka poslovnica koje nemaju svojstvo pravnog lica, imaju karakter internog potraživanja i ne mogu se iskazati u bilansu.

5. Kada se potraživanja mogu saldirati sa obavezama? Saglasno načelu jasnosti potraživanja treba iskazivati odvojeno od obaveza. Samo ako se potraživanja i obaveze odnose na isto pravno lice, ako su nastali po istom osnovu, ako su približno istog iznosa, ako su dospeli za naplatu odnosno isplatu i ako postoji saglasnost obe strane (kompensacija) saldiranje se može izvršiti.

6. Kako se ova potraživanja likvidiraju? 1. naplatom – pretvaranjem u gotovinu, 2. pretvaranjem u drugu vrstu potraživanja (npr. potraživanja od kupaca se mogu pretvoriti u menična potraživanja).

Naknadno procenjivanje potraživanja na dan bilansa vrši se saglasno opštim pravilima procenjivanja. Na dan bilansa se mora utvrditi naplativost iskazanih potraživanja. Potraživanja dobrog boniteta iskazuju se na redovnim pozicijama. Potraživanja dobrog boniteta su ona čija naplata, ni u pogledu roka, ni visine iznosa, nije dovedena u pitanje. Osnov za procenu naplativosti je:

- postojanje obezbeđenja
- bonitet dužnika

Načelo niže vrednosti zahteva da potraživanja budu iskazana u visini unovčenja. Što se tiče kreditnog rizika, pri oceni rizika naplate treba imati u vidu da on raste:

- pri padu konjunktura,
- pri rastu konjunktura koji dovodi do pojave velikog broja novih kupaca,
- kod inostranih potraživanja, usled političkih ili ekonomskih mera i dr.

Paušalne procene se vrše kada postoji veliki broj potraživanja čiji pojedinačni iznosi nisu visoki, i to je u skladu sa načelom ekonomičnosti. Kreditni rizik se pri ovakvom načinu procenjivanja kreće od 3% do 5% nominalne vrednosti potraživanja, a zasniva se na iskustvu i proceni budućih naplata. On je veći u slučaju pada konjunktura jer će otežati poslovanje kao i likvidnost. U slučaju rasta konjunktura takođe dolazi do rasta rizika jer se pojavljuju i novi kupci, koje ne poznajemo i možda nisu u stanju da izmire dug. Za otpis utvrđenog obezvređenja bez obzira da li je to učinjeno pojedinačnom procenom svakog potraživanja ili paušalno koriguje se aktiva (potraživanje) direktno ili preko ispravke vrednosti. Opšti rizici koji se utvrđuju paušalno i koji iskazuju visinu očekivanih gubitaka u ukupnim potraživanjima formira se rezervisanje u pasivi bilansa. Prema stranim potraživanjima javlja se još i valutni rizik, politički rizik itd. Procena potraživanja odnosno gubitaka zahteva iskustvo i brojne informacije o dužniku. Smanjivanje potraživanja se sprovodi na dva načina:

- Indirektno – preko konta ispravke vrednosti
- Direktno – u bilansu se iskazuju iznosi umanjeni za otpise vrednosti.

Finansijska ulaganja odnose se na ulaganje novčanih sredstava (na svojinskoj, suvlasničkoj i kreditnoj osnovi) sa ciljem da se dugoročno drže. Smisao ulaganja je ostvarivanje prihoda. Ona su posebno iskazana obzirom da su motivisana različitim ciljevima. Obuhvataju: učešća, ostale hartije od vrednosti, i dugoročne finansijske plasmane.

Učešća – ulaganja u druga pravna lica s ciljem uticaja na finansijsku i poslovnu politiku pravnih lica. Da bi ulaganje bilo učešće mora da iznosi minimum 10% osnovnog kapitala. Motiv nije sticanje dividende, već uticaj na poslovanje subjekta.

Prema visini (prema snazi uticaja koje češće obezbeđuje):

*obična (10-20%) – ne veliki uticaj, odnose se na redovne akcije

*značajna (20-50%) – daju snažniji uticaj, ali ne i mogućnost nametanja volje

*većinska – obezbeđuju kontrolu subjekta.

Postavlja se pitanje da li samo 50% učešća znači da je neko većinski vlasnik? Ne, već to zavisi od disperzije akcija. Što je veća disperzija, manji broj akcija omogućava status većinskog vlasnika.

Inicijalno procenjivanje se vrši po nabavnoj vrednosti. Nju čini kupovna vrednost uvećana za troškove nabavke (berzanski porez na promet, naknada za upis u sudski registar, provizija berzanskog posrednika). Učešća se mogu davati i umesto novca – recipročna kupovina.

Naknadno procenjivanje (na dan bilansa) - vrši se poređenje knjigovodstvene sa dnevnom vrednošću i primenjuje se pravilo niže vrednosti. Ukoliko je došlo do smanjivanja vrednosti koje je prolaznog karaktera ne treba smanjivati vrednost (ublaženi princip nize vrednosti).

„Equity metod“ (metod pravičnosti) – vrednovanje učešća koje se prvobitno koristilo kod pridruženih pravnih lica kroz izradu konsolidovanog bilansa. Nastao je u SAD. Međutim u novije vreme koristi se i za pojedinačna i konsolidovana pravna lica. Kada kažemo da imamo 30% učešća mislimo na 30% neto imovine. Ako je pravno lice uspešno neto imovina će rasti, a vrednost ostaje ista u knjigama obzirom da je vrednovana po nabavnoj vrednosti i takvo učešće je potcenjeno i formira se latentna rezerva. Ovaj metod je nastao kao reakcija, da bi uskladili učešće sa kapitalom na koji se odnosi. Polazi se od nabavne vrednosti (30%) a kada dođe do ostvarenja dobiti (npr.90), povećaće se vrednost kapitala, a ako se donese odluka da će biti isplaćena dividenda (npr. 45), ostatak od 45 ostaje kao rezerva. Za iznos primljene dividende smanjuju se učešća. Tako se iznos učešća stalno povećava i smanjuje i nema latentnih rezervi (Samardžić, Milošević, i Dimitrov, 2014).

Ulaganje u akcije i obveznice koje se kupuju na dugi rok motivisano je zaradom (dividendom). Ove hartije od vrednosti su dugoročne rezerve likvidnosti – ukoliko pravno lice duguje novac, može ih otuđiti a da pritom ne gubi tok svog poslovanja. Procenjivanje se vrši inicijalno po nabavnoj vrednosti, a naknadno u skladu sa načelom niže vrednosti. Obveznice se bilansiraju na iznos na koji obveznice glase (nominalna vrednost).

Dugoročni plasmani su ugovorom zasnovane pozajmice drugom pravnom licu sa fiksnom kamatom. Procenjivanje se vrši inicijalno po nominalnoj vrednosti, dok se

naknadno procenjivanje vrši u visini iznosa koji ćemo naplatiti. Ako ćemo naplatiti punu vrednost ostaje iznos nominalne vrednosti, na koji se dodaje prihod za kamatu.

Pitanje naplativosti – da li je plasman osiguran? Ukoliko je osiguran hipotekom tada nema sumnje da ćemo izvršiti naplatu, ukoliko nije osiguran na svaki dan bilansa procenjujemo da li će nam dužnik vratiti dug. Ako nam je naplativost sporna, moramo proceniti naplativ iznos, a ostatak ćemo opisati kao rashod perioda.

Zaključak

Korisnici budžeta Republike Srbije obavljaju svoju poslovnu aktivnost u skladu sa zakonom i odobrenom budžetskom aproprijacijom. U poslovanju sa pravnim licima koja su nezavisna od budžetskih korisnika, a u vlasništvu su države, ili sa drugim privrednim subjektima dolazi do nastanka različitih poslovnih događaja.

Budžetskom klasifikacijom određen je kontni plan, tj kontni okvir za svaki zasebni izveštajni entitet koji se finansira iz planiranih javnih rashoda. U toj klasifikaciji sagledali smo finansijsku imovinu, i zaključili da se uz pravilno raščlanjavanje i adekvatno obeležavanje bilansnih pozicija u završnom računu imovina entiteta može iskazati na poisan način.

Najveći pomak postignut je u primeni međunarodnih računovodstvenih standarda, u primeni načela međunarodnog finansijskog izveštavanja za javni sektor, te primeni principa „fer vrednosti“ u kome je stalna i obrtna imovina iskazana po vrednosti. Sve je to omogućilo olakšano bilansiranje i raspoznavanje istinitih poslovnih promena, za razliku od fiktivnih, povećanu transparentnost trošenja novčanih sredstava, kao i mogućnost iskazivanja gubitka ili dobitka na kraju finansijske godine na nivou pojedinačnih korisnika budžetskih sredstava.

Literatura

1. Knežević, G. 2007. Ekonomsko- finansijska analiza, Beograd.
2. Knežević, G., Stanišić, N., i Mizdraković, V. 2013. Analiza finansijskih izveštaja, Beograd.
3. Lutovac, M. 2015. Analiza poslovanja, skripta.
4. Pantelić, M. 2016. Načela urednog bilansiranja (dostupno na web sajtu <http://www.ekof.bg.ac.rs/wp-content/uploads/2014/05/Na%C4%8Dela-urednog-bilansiranja-nastavak.ppt>).
5. Pavlović, J. 2008. Teorija i analiza bilansa.
6. Petković, Z. 2013. Računovodstvo, Beograd.
7. Pravilnik o standardnom klasifikacionom okviru i kontnom planu za budžetski sistem ("Sl. glasnik RS, br. 16/2016, 49/2016, 107/2016, 46/2017, 114/2017 i 20/2018).
8. Ranković, J. 2014. Teorija bilansa, Beograd.

9. Samardžić, M., Milošević, M., i Dimitrov, F. 2014. Finansijsko računovodstvo, Beograd.
10. Musa, M. 2005. Teorija i analiza bilansa, skripta (dostupno na web sajtu https://alldocs.net/philosophy-of-money.html?utm_source=teorija-i-analiza-bilansa-struktura-racunovodstva-to).
11. Zakon o budžetskom sistemu ("Sl. glasnik RS", br. 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013 - ispr., 108/2013, 142/2014, 68/2015 - dr. zakon, 103/2015, 99/2016 i 113/2017).

BILANCING OF THE FINANCIAL ASSETS OF BUDGET USERS

Stefan Lazić⁵

Abstract

Budget users are entrusted with financial assets for doing successful business activity. The aforementioned financial assets are owned by the Republic of Serbia, and the proper budget appropriation is distributed to the users. The entry into the 21st century started with the reform of the public finance system, with the aim of joining the European Union. Following international standards, there was a reform in the presentation of balance sheet positions, and increased transparency in the work of state institutions. The paper deals with the basics on which the balance of the financial assets of the budget users begins, thus gaining insight into their specificity of business. In carrying out their activities, state institutions or budget users come into business relations with business entities. In such cash-flows, while respecting the principles of orderly balancing, financial results that is true and, therefore, of importance for the state apparatus can be shown.

Keywords: *financial assets, balancing, budget user.*

JEL: *H00*

Datum dolaska (Date received): 20.02.2018.

Datum prihvatanja (Date accepted): 15.03.2018.

⁵ Stefan Lazić, Serbian Military, Ground Army, 11. infantry battalion, Pančevo, Phone: 063/17-80-425, E-mail: stefan93ks@yahoo.com