

Aleksandra Brakus*

<https://orcid.org/0000-0003-3259-8505>

Jadranka Đuranović-Miličić**

<https://orcid.org/0000-0002-4133-5902>

Dejan Gligović***

<https://orcid.org/0000-0003-2698-7387>

UDK 657.4:005.51]:614.2(497.11)

DOI: 10.5937/MegRev2401023B

Originalni naučni rad

Primljen 15.11.2023.

Odobren 11.03.2024.

ORGANIZACIJA RAČUNOVODSTVA U CILJU IZRADE REALNIH IZVEŠTAJA KAO OSNOVA UPRAVLJANJA U JAVNOM SEKTORU SA NAGLASKOM NA ZDRAVSTVENE USTANOVE U REPUBLICI SRBIJI

Sažetak: Računovodstvena organizacija pogotovo u realnom funkcionisanju javnog sektora bazira se na izveštajima o svim bitnim događajima koji su nastali u poslovanju pravnih lica. To je od velike važnosti prilikom sastavljanje računovodstvenih izveštaja koji su osnova ukupnog finansijskog izveštavanja u poslovanju svih pravnih lica, a posebno u izveštavanju javnog sektora. Oni treba da sadrže sve zakonom propisane elemente izveštavanja, a to je od velike važnosti za poslovanje javnog sektora koji u velikoj meri posluje ili se direktno nadovezuje na rad budžetskih institucija, odnosno na poslovanje sa novčanim sredstvima koja su nastala izdvajanjem poreskih obveznika. Cilj računovodstvenog realnog izveštavanja je da na realan, pravilan, tačan i blagovremen način prikaze odigrane poslovne događaje. Na taj način u realnom svetlu je moguće prikazati suštinu finansijskih izveštaja, koji su osnova za donošenje validnih poslovnih odluka kako u javnom sektoru tako i u ostalim delovima privrednih aktivnosti. U radu je dat osvrt na poslovanje zdravstvenih ustanova i njihovog odnosa prema realnom finansijskom izveštavanju kao osnove za bolje i uspešnije poslovanje u okviru javnog sektora koje reguliše pitanja zdravstva.

Ključne reči: računovodstveno izveštavanje, regulativa, pravna lica menadžment.

* Visoka škola modernog biznisa, Terazije 27, 11000 Beograd, Srbija.
E-mail: brakus011@gmail.com

** Visoka škola strukovnih studija za obrazovanje vaspitača i trenera, Banijska 67, 24000, Subotica, Srbija.
E-mail: jadranka.do@hotmail.com

* Visoka škola modernog biznisa, Terazije 27, 11000 Beograd, Srbija.
E-mail: gligovicdejan@gmail.com

1. Uvod

Dobra poslovna praksa zahteva da top menadžment preduzeća primenjuje Međunarodne standarde finansijskog izveštavanja (MSFI), kao i međunarodne računovodstvene standarde^{1, 2, 3, 4, 5}(MRS).

To je realna osnova za formiranje računovodstvene i finansijske politike u pravnim licima, što je od naročite važnosti za poslovanje javnog sektora.

Tako posmatrano finansijskog izveštavanja nastaje u okviru usvojene računovodstvene i finansijske politike koju je kreirao top menadžment unutar svoje organizacije^{6, 7, 8, 9} ali i u okviru izveštavanja eksternih korisnika finansijskog izveštavanja.

Takva dvojnost kreiranja finansijske politike suštinski predstavlja osnovu celovitog realnog izveštavanja koji se odnose na zadate okvire od strane top menadžmenta, ali uz napomenu da takvo sastavljanje računovodstvenih i finansijskih izveštaja mora da bude potpuno usklađeno sa zakonima u Republici Srbiji^{10, 11, 12}. Samo na taj način moguće je obezbediti dugoročno realno uspešno upravljanje pogotovo u okviru posmatranja rezultata upravljanja u javnom sektoru u Republici Srbiji.

- ¹ Tawiah, V. Oyewo, B., Doorgakunt L. & Zakari, A. (2022): *Colonisation and accounting development in Sub-Saharan Africa*, Cogent Business & Management, 9:1.
- ² Setiawan, D., Rahmawati, I. & Santoso, A. (2023): *A bibliometric analysis of evolving trends in climate change and accounting research*, Cogent Business & Management, 10:3.
- ³ Burns, J. & Jollands, S. (2020): *Acting in the public interest: accounting for the vulnerable*, Accounting and Business Research, 50:5, 507-534.
- ⁴ Wysocki, P. (2011): *New institutional accounting and IFRS*, Accounting and Business Research, 41:3, 309-328.
- ⁵ Hong, N. & My, P (2024): *Effects of financial characteristics on accounting conservatism of listed companies in Vietnam stock exchange*, Cogent Business & Management, 11:1.
- ⁶ Moerman, L., Murphy, D., Laan, S. & Grath, D. (2023): *Accounting and Accountability in Competing Worlds: An Overview*, Social and Environmental Accountability Journal, 43:2, 95-104.
- ⁷ Carnegie, G. (2022): *Accounting 101: redefining accounting for tomorrow*, Accounting Education, 31:6, 615-628.
- ⁸ Arjaliès, D., Rodrigue, M. & Romi, A. (2023): *"Come play with us!" A grassroots research agenda for accounting and the circular economy*, Accounting Forum, 47:4, 497-524.
- ⁹ Chwastiak, M. & Lehman, G. (2008): *Accounting for war*, Accounting Forum, 32:4, 313-326.
- ¹⁰ İyibildiren, M., Eren, T. & Ceran, M. (2023): *Bibliometric analysis of publications on web of science database related to accounting information system with mapping technique*, Cogent Business & Management, 10:1.
- ¹¹ Majstorović, A., Popović, S. & Volf, D. (2015): *Theory and politics of balance, second amended and supplemented edition*, Novi Sad: Feljton.
- ¹² Ellington, P. & Williams, A. (2017): *Accounting academics' perceptions of the effect of accreditation on UK accounting degrees*, Accounting Education, 26:5-6, 501-521.

Donošenje realnog okvira za upravljanje pravnim licima pretpostavlja donošenje odluka top menadžmenta koja se zasnivaju na preporukama interne kontrole, interne i eksterne revizije, odlukama državnih organa i treba da se primene u kratkom roku nakon izveštavanja o bitnim poslovnima odlukama.

Izveštavanje o poslovnim događajima mogu da se posmatraju sa stanovišta interne organizacije ali i sa stanovišta makro-ekonomskog posmatranja i čiji uticaji suštinski mogu da deluju na poslovanje većeg broja preduzeća u određenoj ekonomiji, odnosno mogu suštinski da deluju na poslovanje heterogenih pravnih lica.

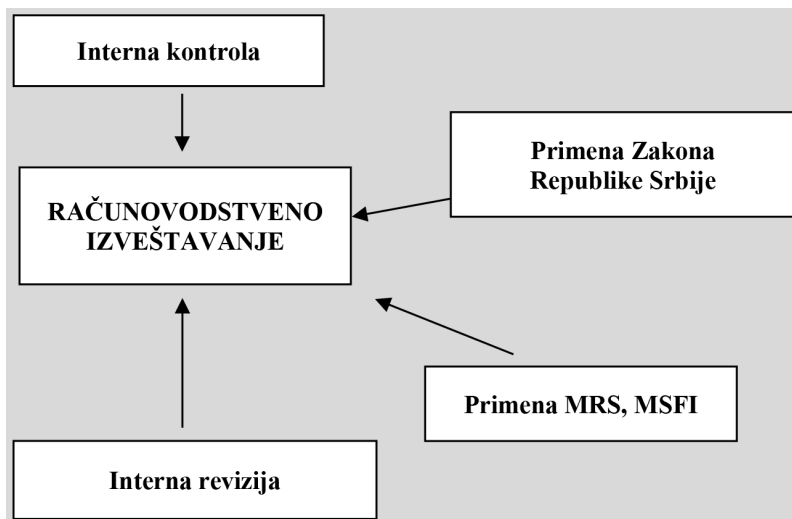
2. Uticaji realnog računovodstvenog izveštavanja kao dela ukupnog finansijskog izveštavanja u Republici Srbiji

Uticaji realnog finansijskog izveštavanja u Republici Srbiji mogu se posmatrati sa više aspekata, internih i eksternih uticaja.

Najznačajniji uticaji mogu se iskazati putem:

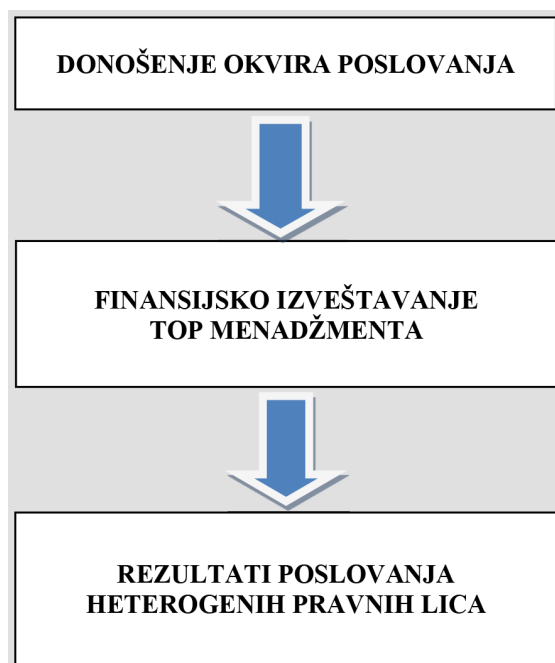
- Postojanja Zakonske regulative koja regulišu pitanja poslovanja iz domena računovodstva, finansijskog izveštavanja, revizije kako interne tako i eksterne revizije u radu heterogenih pravnih lica.
- Ukupno posmatranje računovodstva i produkata koji nastaju u radu računovodstvenih dokumenata a koji se konstantno dostavljaju top menadžmentu u vezi obavljenih aktivnosti u pravnom licu mora da se obavi u skladu sa pozitivnim zakonskim rešenjima.
- Vrlo često računovodstvena služba svojim stručnim znanjima i tumačenjima Zakona koji prate oblast računovodstva i finansija daje stručnu podršku pravnoj službi koja priprema interna akta poput pravilnika o radu računovodstva, pravilnika o radu interne revizije, pravilnika o radu interne kontrole a sve u cilju podizanja kvaliteta rada u računovodstvu, finansijama, reviziji i drugim segmentima poslovanja u okviru pravnog lica.
- Formiranje interno kontrolnih mehanizama koji pomažu realno finansijsko izveštavanje kod svih pravnih lica sa ciljem smanjenja nepotrebnog trošenja prilikom donošenja realnih upravljačkih odluka.

U nastavku autori su dali ilustraciju verovatno prihvatljivog kretanja donošenja poslovnih odluka u odnosu na pozicioniranje računovodstvenog poslovanja koji su primenljivi na veliki broj heterogenih pravnih lica, a što se u velikoj meri odražava na rad pre svega javnog sektora u Republici Srbiji (slika 1-2).



Slika broj 1: Prikaz okvira koji omogućava donošenje validnih odluka upravljačkih struktura na osnovu delovanja računovodstvene funkcije u heterogenim pravnim licima u Republici Srbiji

Izvor: Autori, 2023.



Slika broj 2: Prikaz mogućeg toka odlučivanja i rezultata koji se očekuju.

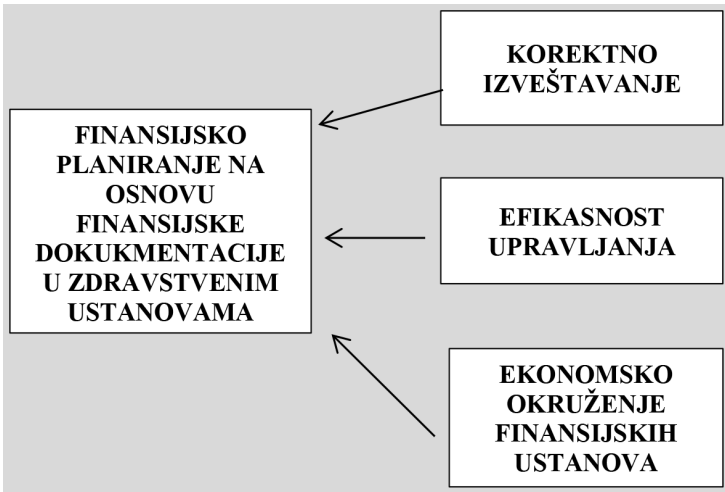
Izvor: Autori, 2023.

3. Finansijsko izveštavanje posmatrano kao deo aktivnosti u okviru javnog sektora sa osvrtom na računovodstveno izveštavanje u okviru posmatranja finansiranja zdravstvenih ustanova u Republici Srbiji

Finansijsko izveštavanje u finansiranju zdravstvenih ustanova u Republici Srbiji, naročito se odnosi na područja koja prate:

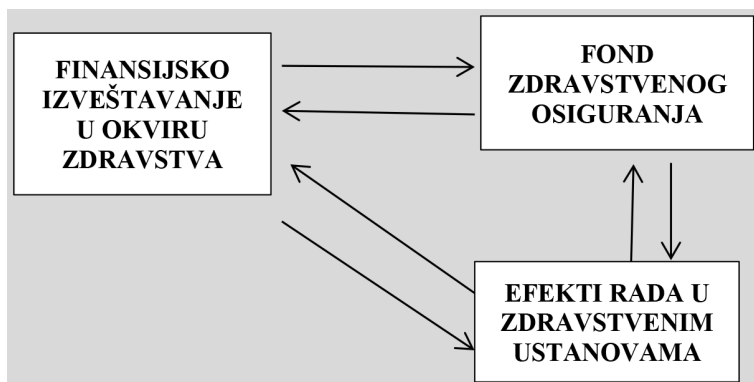
- Finansiranje zdravstvene zaštite,
- Sticanje i raspolaganje sredstvima zdravstvenih ustanova,
- Popis imovine,
- Popis obaveza u zdravstvenim ustanovama,
- Izveštavanje redovnog i dopunskog rada lica koja su u stalnom radnom odnosu u zdravstvu i povremeno angažovanih lica u zdravstvenim ustanovama,
- Redovno i povremeno izveštavanje po osnovu informacija od javnog značaja,
- Redovno izveštavanja o izvršenim javnim nabavkama u zdravstvenim ustanovama,
- Regulisanje pitanja toka dokumentacije koja prate redovno poslovanje zdravstvenih ustanova i
- Druga pitanja u vezi kretanja dokumentacije između zdravstvenih ustanova i osiguranika.

Prikaz uticaja planiranja (finansija) na redovni rad i poslovanja zdravstvenih ustanova u Republici Srbiji dat je u prikazu na slici 3.



Slika broj 3: Prikaz uticaja na finansijsko planiranje u zdravstvenim ustanovama.

Izvor: Autori, 2023.



Slika broj 4: Prikaz uticaja na finansijskog izveštavanja i uticaja u posmatranju efekata rada u zdravstvenim ustanovama.

Izvor: Autori, 2023.

Prikaz generalnog toka kretanja osnovnih poslova koji se javljaju u radu zdravstvenih ustanova i veza sa finansijskim izveštavanjem, dato je na slici 4.

4. Osnova finansijskih izveštaja u okviru redovnog finansijskog izveštavanja top menadžmenta pravnih lica

Osnova finansijskih izveštaja u okviru redovnog finansijskog izveštavanja top menadžmenta pravnih lica povezana je sa brojnim dokumentima koji se dostavljaju upravljačkim strukturama sa ciljem ostvarivanja optimizacije poslovanja u pravnim licima koja vode ljudi izabrani za donošenje upravljačkih odluka.

Finansijski izveštaji treba da prikažu stvarne poslovne promene koje su nastale u procesima poslovanja preduzeća. Računovodstveni izveštaji kao deo finansijskih izveštaja utiču na donošenje validnih poslovnih odluka od strane top menadžmenta, a na osnovu takvog izveštavanja indirektno se utiče na postizanje željenog finansijskog rezultata poslovanja. Prema tomi računovodstveni izveštaji mogu da utiču na formiranje finansijske strukture, odnosno doprinose postizanju poslovnog rezultata koji je posledica privredne aktivnosti u pravnom licu.

5. Primena definisanja rizika po poslovanje heterogenih pravnih lica sa ciljem njihovog otklanjanja ili umanjivanja na prihvatljiv nivo uticaja na poslovanje

U ovom radu autori su primenili kategorizaciju mogućih rizika na primeru identifikovanja pet mogućih rizika po poslovanje heterogenih pravnih lica i to lica koja posluju u okviru javnog i privatnog sektora privređivanja. Suštinski

autori su pretpostavili da se napravi kratak tabelarni pregled mogućeg delovanja u okviru poslovanja dva oprečna dela privrede a koja su od velike važnosti za poslovanje u Republici Srbiji.

Uticaj računovodstvenih izveštaja treba posmatrati kao izveštaje koji se obavezno dostavljaju top menadžmentu i to više puta godišnje tačnije. Osim toga autori su pretpostavili da se za definisanih pet rizika može opisno doneti odluka od strane top menadžmenta i to na osnovu pripadnosti javnom odnosno privatnom sektoru privređivanja.

- Analizirani su sledeći rizici i to:
- rizik od subvencije,
 - rizik od kamate,
 - strategijski rizik po poslovanje pravnih lica (javnog i privatnog sektora),
 - regulatorni rizika po poslovanje pravnih lica (javnog i privatnog sektora) i
 - inflatorni rizik.

Osim toga u odnosu na oblik organizovanja pravnog lica dat je mogući model ponašanja pravnih lica na osnovu urađene kratke ankete u po 25 javnih i isto toliko privatnih preduzeća i to u toku decembra 2023. godine. Prikaz rezultata koji su dobijeni autori su dali u tabelarnom prikazu 1., a na osnovu dobijenih rezultata istraživanja moguće je u svim pravnim licima u kojima je prikazan snažan uticaj na identifikovan rizik doneti poslovnu odluku da se više puta godišnje izvrši obavezno računovodstveno izveštavanje o poslovanju u pravnom licu.

Tabela 1: *Prikaz rezultata uticaja oblika organizovanja pravnog lica i identifikovanog rizika izražen opisno sa ciljem donošenja odluka o broju računovodstvenog izveštavanja u narednom periodu*

Računovodstveno izveštavanje kao osnova donošenja poslovnih odluka od strane top menadžmenta	Identifikovan Rizik	Oblik organizacije pravnog lica	
		Javni sektor	Privatni sektor
	Rizik po osnovu subvencija	Vrlo visok	Nizak nivo
	Rizik po osnovu kamata na osnovu kredita poslovnih banaka	Srednji nivo uticaja	Vrlo visok
	Rizik od strategijskog uticaja na poslovanje pravnog lica	Vrlo visok	Srednji nivo uticaja
	Rizik kojim je moguće izvršiti regulativne promene nakon uočavanja	Srednji nivo uticaja	Srednji nivo uticaja
	Opšti rizik (inflacija)	Srednji nivo uticaja	Vrlo visok

Izvor: Autori, 2023.

6. ZAKLJUČAK

Autori studije su u fokusu istakli značaj uspostavljanja mehanizma pomoću kojih se mogu poboljšati pre svega interni faktori organizacije putem uspostavljanja realnog poslovnog odlučivanja na osnovu realnih računovodstvenih izveštaja. Na taj način biće moguće da se donesu operativne odluke od strane top menadžmenta u okviru redovnog poslovanja uspostave i ostvari povoljno optimalno poslovanje i to heterogenih pravnih lica. Autori su putem prikaza u Tabeli 1 ukazali na značaj identifikovanja rizika, sa ciljem da se nakon toga donese validna odluka o broju obaveznih računovodstvenih izveštaja kako za javna tako i za privatna pravna lica. Time je moguće unaprediti ukupno poslovanje sa ciljem podizanja ukupnih rezultata u poslovanju i to heterogenih pravnih lica. Suštinski dat je prikaz koji može pomoći u radu i odlučivanju top menadžmenta sa ciljem da se unapredi poslovanje kako javnog tako i privatnog sektora uz istovremeno smanjenje rizika po poslovanje pomenutih.

Literatura

- Arjaliès, D., Rodrigue, M. & Romi, A. (2023): "Come play with us!" A grassroots research agenda for accounting and the circular economy, *Accounting Forum*, 47:4, 497-524, DOI: 10.1080/01559982.2023.2269747
- Burns, J. & Jollands, S. (2020): *Acting in the public interest: accounting for the vulnerable*, *Accounting and Business Research*, 50:5, 507-534, DOI: 10.1080/00014788.2020.1770940
- Carnegie, G. (2022): *Accounting 101: redefining accounting for tomorrow*, *Accounting Education*, 31:6, 615-628, DOI: 10.1080/09639284.2021.2014915
- Chwastiak, M. & Lehman, G. (2008): *Accounting for war*, *Accounting Forum*, 32:4, 313-326, DOI: 10.1016/j.accfor.2008.09.001
- Ellington, P. & Williams, A. (2017): *Accounting academics' perceptions of the effect of accreditation on UK accounting degrees*, *Accounting Education*, 26:5-6, 501-521, DOI: 10.1080/09639284.2017.1361845
- Hong, N. & My, P (2024): *Effects of financial characteristics on accounting conservatism of listed companies in Vietnam stock exchange*, *Cogent Business & Management*, 11:1, DOI: 10.1080/23311975.2023.2289199
- İyibildiren, M., Eren, T. & Ceran, M. (2023): *Bibliometric analysis of publications on web of science database related to accounting information system with mapping technique*, *Cogent Business & Management*, 10:1, DOI: 10.1080/23311975.2022.2160584
- Majstorović, A., Popović, S. & Volf, D. (2015): *Theory and politics of balance, second amended and supplemented edition*, Novi Sad: Feljton.
- Moerman, L., Murphy, D., Laan, S. & Grath, D. (2023): *Accounting and Accountability in Competing Worlds: An Overview*, *Social and Environmental Accountability Journal*, 43:2, 95-104, DOI: 10.1080/0969160X.2023.2233527
- Setiawan, D., Rahmawati, I. & Santoso, A. (2023): *A bibliometric analysis of evolving trends in climate change and accounting research*, *Cogent Business & Management*, 10:3, DOI: 10.1080/23311975.2023.2267233
- Tawiah, V. Oyewo, B., Doorgakunt L. & Zakari, A. (2022): *Colonisation and accounting development in Sub-Saharan Africa*, *Cogent Business & Management*, 9:1, DOI: 10.1080/23311975.2022.2087465
- Wysocki, P. (2011): *New institutional accounting and IFRS*, *Accounting and Business Research*, 41:3, 309-328, DOI: 10.1080/00014788.2011.575298

Aleksandra Brakus

<https://orcid.org/0000-0003-3259-8505>

Jadranka Đuranović-Miličić

<https://orcid.org/0000-0002-4133-5902>

Dejan Gligović

<https://orcid.org/0000-0003-2698-7387>

UDC 657.4:005.51]:614.2(497.11)

DOI: 10.5937/MegRev2401023B

Original scientific paper

Received 15.11.2023.

Approved 11.03.2024.

ORGANIZATION OF ACCOUNTING FOR THE PURPOSE OF PRODUCING REAL REPORTS AS THE BASIS OF MANAGEMENT IN THE PUBLIC SECTOR WITH AN EMPHASIS ON HEALTHCARE INSTITUTIONS IN THE REPUBLIC OF SERBIA

Summary: *Accounting organization, especially in the real functioning of the public sector, is based on reports on all important events that occurred in the business of legal entities. This is of great importance when compiling accounting reports, which are the basis of the overall financial reporting in the business of all legal entities, and especially in the reporting of the public sector. They should contain all legally prescribed elements of reporting, and this is of great importance for the business of the public sector, which operates to a large extent or is directly linked to the work of budgetary institutions, that is, to business with funds that were created by the allocation of taxpayers. The goal of real accounting reporting is to present business events in a realistic, correct, accurate and timely manner. In this way, it is possible to present the essence of financial reports in a realistic light, which are the basis for making valid business decisions both in the public sector and in other parts of economic activities. The paper provides an overview of the operations of health institutions and their relationship to real financial reporting as a basis for better and more successful operations within the public sector that regulates health issues.*

Keywords: *accounting reporting, regulation, legal entities, management.*