

ПРАВНИ ОКВИР САВРЕМЕНОГ БУЏЕТСКОГ РАЧУНОВОДСТВА

УДК: 336.143(497.11)

Прегледни рад

Резиме

Нормално обављање свих функција државе зависи од бројних фактора: економских, политичких, друштвених, социолошких итд. Ипак, за успешно организовање и управљање државом, најбитније су финансије тј. новчана средства којима она располаже и која усмерава у различите организационе структуре битне за државу и друштво. Финансирање различитих државних потреба треба да буде унапред планирано и контролисано, а то се постиже креирањем буџета. Према томе, буџет представља систематски и рационалан план укупних прихода и расхода неке државе. Буџетска примања, која припадају Републици или локалним властима, распоређују се и исказују по изворима у буџету. Буџетски издаци Републике или локалних власти одређују се по појединачној намени у буџету. Примања се исказују у укупно оствареним износима, а издаци у укупно извршеним износима. Буџетска примања и издаци морају бити у равнотежи.

Кључне речи: правна регулатива, буџет, систем.

³¹ Alta pej group doo., Београд, Р. Србија, e-mail: aleksandar.milanovic.98@gmail.com, ORCID [0009-0009-4749-8073](https://orcid.org/0009-0009-4749-8073)

Увод

Законом о буџетском систему уређује се планирање, припрема и доношење буџета Републике Србије, као и буџета територијалних аутономија и локалних самоуправа. Овим законом уређује се и контрола и ревизија буџета Републике и буџета локалне власти, као и контрола и ревизија јавних установа и других индиректних корисника буџетских средстава, јавних предузећа и правних лица основаних од стране јавних предузећа, односно правних лица над којима Република, односно локална власт, имају директну или индиректну контролу над више од 50% капитала или више од 50% гласова у управном одбору. Буџетски систем чине буџет Републике, буџети локалних власти и финансијски планови организација обавезног социјалног осигурања. Буџетски циљ у припреми и извршењу буџета јесте макроекономска стабилност, одрживи и стабилни економски развој и смањење финансијског ризика Републике. Сложеност буџетског система и разноликост послова везаних за примање и издавање новца условили су да се и рачуноводство које се користи у евидентирању пословних промена прилагоди потребама буџета (Mihajlović, Damjanović, Savić, 2022). Под буџетским рачуноводством, подразумевају се услови и начин вођења пословних књига, састављање, приказивање, доствљање и објављивање финансијских извештаја. Приликом припреме и извршења буџета морају се поштовати принципи ефикасности и економичности, потпуности,

тачности и јединствене буџетске класификације. То су такође и неки од основних принципа буџетског рачуноводства. Пословне промене и трансакције, буџетско рачуноводство води кроз систем пословних књига у које спадају: дневник, главна књига и помоћне књиге о којима ће бити посебно реч у овом напису. Начин вођења рачуноводства буџета уређује министар финансија, а одговорност за буџетско рачуноводство уређена је Законом о буџетском систему.

Улога буџетског рачуноводства је од изузетног значаја за функционисање буџета, а самим тим и за све остале активности државе које се не могу обавити без средстава буџета. Улога као и сам значај рачуноводства буџета обрађени су у овом раду, као и положај који заузима у вођењу буџета.

Рачуноводствени систем Републике Србије

Рачуноводствени систем државе, без обзира на њену величину, има неколико циљева:

-Одговорност – све државе имају високе стандарде у погледу одговорности. Владе су одговорне великом броју различитих чинилаца: грађанима и пореским обвезницима, групама од јавног значаја, донаторима и осталим нивоима власти. Услед овог високог степена одговорности и очигледности, веома је важно да државне евидениције, финансијски извештаји и остале врсте извештаја о поступању у складу са прописима буду поуздане и тачне. Рачуноводствени системи треба да буду

сачињени тако да обезбеде поуздане информације и да задовоље потребе за информацијама свих ових различитих чинилаца;

-Управљање ограниченим средствима – ни једна држава никада нема довољно средстава на располагању. Увек је присутно више потреба него ресурса. На пример, путеви морају да се праве, отпад да се одвози, паркови морају да се одржавају, морају да се врше поправке на зградама и да се пружају социјалне услуге. Рачуноводствени систем мора да обезбеди неопходне инструменте који ће омогућити надлежним владиним органима да ефикасно управљају тим ограниченим средствима;

-Чување средстава/имовине – државна имовина, између осталог, укључује зграде, опрему, намештај, готовину и потраживања. Ово су све вредни државни ресурси који се морају заштитити (Cvijić-Rodić, Nicin, Lazic, 2024). Постоји велики број губитака до којих може доћи, а од којих се држава мора заштитити (на пример преплаћивање фактура, неускладиштена опрема која пропада, примљена готовина коју држе запослени, инвестиције које губе вредност). Рачуноводствени систем, а нарочито систем интерних рачуноводствених контрола, мора да буде направљен тако да заштити ову имовину;

-Пројекција будућности – рачуноводствене евиденције су по својој природи евиденције финансијских активности које су се догодиле у прошлости. Историјски подаци, сакупљени током времена, могу да пруже информације о кључним трендовима и статистикама које се затим користе за планирање будућних буџета (Savić, Milojević,

2022).

По томе како је дизајниран рачуноводствени систем, ови циљеви би требало да помогну у вођењу финансијске политике, процеса који се инсталирају, система контроле који се успостављају и извештаја који се праве.

Рачуноводствена основа евидентирања пословних трансакција

Министар финансија уређује:

- начин вођења рачуноводства буџета;
- садржај и начин финансијског извештавања за директне и индиректне кориснике, социјално осигурање и буџетске фондове Републике и локалне власти;
- начин припреме, састављања и подношења завршних рачуна директних и индиректних корисника, социјалног осигурања и буџетских фондова.

Законом о буџетском систему утврђена је одговорност за буџетско рачуноводство и то (Shawe, 2023):

- директни корисник одговоран је за сопствене трансакције и трансакције индиректних корисника, док је
- Министар у име Владе, или орган локалне управе надлежан за финансије, у име извршног органа локалне власти, одговоран за рачуноводство примљених зајмова и дугова.

У евиденцији буџета неопходно је утврдити и прихватити рачуноводствени метод или

рачуноводствене основе евидентирања пословних трансакција. Владине организације се служе комбиновањем три основе за рачуноводство:

- ❖ готовинском основном,
- ❖ обрачунском основном,
- ❖ модификованом обрачунском основном.

Готовинска и обрачунска основа се често користи у многим државама и то у концепту који се разумеју и прихватају свуда (Vukša, Milojević, 2024). Модификовано-обрачунско рачуноводство је специфично за владино рачуноводство и представља мешавину ове две наведене рачуноводствене основе.

❖ **Готовинска основа за рачуноводство или готовинско рачуноводство** је познат концепт. Сви користимо овај готовински рачуноводствени систем приликом вођења евиденције наших личних чекова. Дакле, не евидентира се ништа до момента пријема или исплате готовине. Приликом коришћења готовинске основе, трансакције се евидентирају у тренутку депоновања средстава или исписивања чека.

У примеру набавке залиха и доспелих обавеза једини економски догађај који се евидентира је плаћање залиха. Рачуноводство врши следећи унос за евидентирање плаћања у износу од 1.000 динара.

	дугује	потражује
Материјали	1000	
Готовина		1000

Готовинска основа се не користи као свеобухватна

рачуноводствена основа. Међутим, бројне мање владине организације воде рачуноводство на готовинској основи у току године и на крају године конвертују евиденције за сврхе финансијског извештавања (Kuliboyev, 2023). Поред овога, готовинска основа се користи за извештавање о одређеним врстама трансакција.

❖ **Обрачунска основа или обрачунско рачуноводство** је много сложеније од готовинског. У оквиру обрачунског метода, евидентирање трансакција се дешава у тренутку када трансакција или економски догађај настану, уместо тек у тренутку пријема или исплате средстава (Feschiyan, Andasarova, 2024). На тај начин, иако чек није исписан трансакција може да буде евидентирана.

На примеру набавке залиха и доспелих обавеза, евидентирају се два економска догађаја, пријем фактуре за материјал и плаћање обавеза у износу од 1.000 динара.

евидентирање пријема		дугује	потражује
Материјали	1000		
Доспеле обавезе			1000

евидентирање плаћања		дугује	потражује
Доспеле обавезе	1000		
Готовина			1000

Неки од основних елемената потпуног обрачунског рачуноводства су:

Врсте трансакција у обрачунском рачуноводству	Примери
Очекивани приходи, чак иако готовина није заправо примљена	Накнаде за услуге које су извршене, али још нису наплаћене евидентирају се као потраживања
Расходи, без обзира на то што исплата још није извршена	Роба која је примљена и фактурисана, али још увек није плаћена се евидентира на доспелим обавезама
Одложени приходи, када је новац примљен, али приход још увек није зарађен	Аванси за грантове су примљени, аконтација није у целини зарађена и тада се евидентира као одложени приход
Издавања за инвентаре и залихе, када је готовина исплаћена, али материјал још није стављен у употребу	Материјали који су примљени, фактурисани и плаћени, али нису стављени у употребу евидентирају се као средства на инвентару
Евидентирање неизмирених дугорочних обавеза	Неизмирена дугорочна дуговања се евидентирају као дугорочна обавеза
Капитализација одређених расхода и накнада амортизација капитализованих трошкова	Примљена, фактурисана и плаћена опрема, која се не отписује приликом стављања у употребу, евидентира се као актива на билансу стања, а њена амортизација се књижи на рачун трошкова у току коришћења имовине

- ❖ Модификована обрачунска основа за рачуноводство се користи искључиво у државним организацијама. Слична је обрачунском рачуноводству, међутим постоји неколико битних разлика.

Финансијски фокус под модификованим обрачунским рачуноводством је краткорочне природе (Batt, 2025). На тај начин, владини извештаји истичу расположивост тренутних средстава за подмиривање текућих обавеза. Приходи у систему модификованог обрачунског рачуноводства се евидентирају онда када су мерљиви и расположиви за финансирање текућих расхода. сматра се да су приходи расположиви када су наплативи у току текућег периода, а до стварне наплате долази или у току текућег периода, или у року од 60 дана по истеку периода. Расходи се евидентирају на обрачунској основи, будући да су мерљиви у тренутку настанка (Ćurčić, Đorđević, Rodić, 2023).

Дугорочна имовина и обавезе се не одражавају на приходима и расходима. На пример, амортизација се, у систему обрачунског књиговодства, не евидентира. Трошкови имовине се евидентитају у години у којој је средство купљено. Амортизација је трошак који не захтева плаћање обавезе и не пружа корисне информације о томе да ли влада може или не може да плати рачуне у току текућег периода.

Неки од основних елемената система модификованог обрачунског рачуноводства :

Врсте трансакција у систему модификованог обрачунског рачуноводства	Примери
---	---------

Очекивани приходи, иако средства још увек нису примљена	Приходи од трансфера зарађени на основу рефундације за настале расходе, евидентирају се као потраживања
Расходи, без обзира на то што исплата још увек није извршена	Роба која је примљена и фактурисана, али није плаћена, евидентира се као доспеле обавезе
Одложени приходи, када је обавеза доспела, али износ још увек није плаћен	Порези на имовину који нису наплаћени по истеку 60 дана по истеку године, евидентирају се као порези на имовину наплативи, а одложени
Издавање залиха, када је исплаћена готовина, али залихе нису стављене у употребу	Залихе које су примљене, фактурисане и плаћене, али нису стављене у употребу, евидентирају се као имовина на залихама и резервација капитала
Евидентирање дугорочних неизмирених обавеза	Неизмирене дугорочне обавезе евидентирају се као дугорочне обавезе у оквиру групе konta дугорочни дуг
Евидентирање набавке опреме	Опрема која је примљена, фактурисана и плаћена се евидентира као расход у тренутку куповине, а као имовина у оквиру групе konta општа основна средства
Евидентирање великих капиталних расхода	Капитални расходи се евидентирају као расходи у оквиру фонда капиталних пројеката

Модификовано начело настанка пословних догађаја се користи у случају државних фондова, потрошних трустова и агеницијских фонд ова.

Резервисање средстава се користи у сврхе управљања буџетским средствима. Циљ резервисања је да се евидентира преузета обавеза за набавку, у што ранијој фази, како би се спречило трошење буџетских средстава преко дозвољене мере (Milić, 2023). Резервисање средстава не представља расход, обавезе или било који други тип рачуноводственог уноса. Уместо тога, резервисање средстава представља буџетски унос. Резервисање се користи за евидентирање у рачуноводственим свиденцијама (резервисање буџетских средстава за неплаћене поруџбенице и остале обавезе по основу набавке).

Закључак

Значај рачуноводства буџета посебно расте, ако се узме у обзир чињеница да огромна количина новца која циркулише кроз буџет представља примамљив мамац за разне махинације. Зато је веома битна контрола свих пословних трансакција, при чему се као доказ о њиховом настанку користе буџетске евиденције.

Поред блиске повезаности буџетског рачуноводства и функције контроле, буџетска евиденција се користи и за формирање разних финансијских извештаја који се састављају периодично или на крају године. Ови извештаји се углавном заснивају на информацијама

које пружа буџетско рачуноводство.

Убрзане интеграције у европске токове омогућиле су и повезивање буџетског система наше земље са буџетским системима других земаља. Усклађеност са Међународним рачуноводственим стандардима у многоме ће олакшати приближавање наше земље савременој Европи. У том смислу, наше буџетско рачуноводство треба да укаже на рационално, ефикасно и наменско трошење новчаних средстава државе и да отклони све евентуалне грешке и махинације, из чега се недвосмислено може закључити да буџетско рачуноводство представља изузетно битну карику у планирању прихода, расхода, издавања и примања новчаних средстава.

Literatura

1. Mihajlović, M., Damnjanović, R., & Savić, A. (2022). Računovodstveno-pravni aspekti izvršenja budžeta. *International Journal of Economic Practice and Policy*, 19(2), 156-170. <https://doi.org/10.5937/skolbiz2-41027>
2. Batt, C. E. (2025). Empirical Budgeting Research in Accounting Journals: Review, Critique, and Research Agenda. *Accounting, Finance & Governance Review*, 34. <https://doi.org/10.52399/001c.140425>
3. Milić, S. (2023). Upravna, institucionalna i politička kontrola budžeta - teorijski aspekt uz kratak osvrt na neka pozitivnopravna rešenja Republike Srbije. *Glasnik*

- Advokatske komore Vojvodine, 95(3), 1058-1082.
<https://doi.org/10.5937/gakv95-40606>
4. Kuliboyev, A. S. (2023). Regulatory and legal regulation of accounting in budgetary institutions. *EPRA International Journal of Economics, Business and Management Studies*, Vol. 10, No. 6, doi.10.36713/epra1013
 5. Feschiyan, D., & Andasarova, R. (2024). Financial Reporting in The Public Sector in The Republic of Bulgaria under The Conditions of European Harmonization and Global Legitimacy of IPSAS. *Finance, Accounting and Business Analysis (FABA)*, 6(1), 34–41. Retrieved from <https://faba.bg/index.php/faba/article/view/187>
 6. Shawe, R. (2023) Budget and Organization Management. *Open Journal of Business and Management*, 11, 910-919. doi: 10.4236/ojbm.2023.113049
 7. Vukša, S., & Milojević, I. (2024). Održivost računovodstva kao informacionog sistema. *Održivi razvoj*, 6(2), 23-33. <https://doi.org/10.5937/OdrRaz2402023V>
 8. Ćurčić, M., Đorđević, S., & Rodić, J. C. (2023). Balancing of real estate in the budget. *Oditor*. <https://doi.org/10.59864/Oditor52502MC>
 9. Savić, B., & Milojević, I. (2022). *Izazovi ciljnog oblikovanja finansijskih izveštaja u savremenim uslovima poslovanja*. *Oditor*, 8(2), 30-53. <https://doi.org/10.5937/Oditor2202030S>

10. Cvijić, Rodić, J., Nicin S. Lazic S., (2024). Uloga računovodstvenog informacionog sistema u savremenom poslovanju. Akcionarstvo, 30(1), 165-175.

Aleksandar Milanović

LEGAL FRAMEWORK OF MODERN BUDGET ACCOUNTING

Abstract

The normal performance of all state functions depends on numerous factors: economic, political, social, sociological, etc. However, for the successful organization and management of the state, the most important are finances, i.e. the funds at its disposal and directed to various organizational structures important for the state and society. The financing of various state needs should be planned and controlled in advance, and this is achieved by creating a budget. Accordingly, the budget represents a systematic and rational plan of the total income and expenditure of a state. Budget revenues, which belong to the Republic or local authorities, are allocated and presented according to sources in the budget. Budget expenditures of the Republic or local authorities are determined according to individual purposes in the budget. Revenues are expressed in total realized amounts, and expenditures in total executed amounts. Budget revenues and expenditures must be in balance.

Key words: legal regulations, budget, system.

Datum prijema (Date received): 27.08.2025.

Datum prihvatanja (Date accepted): 11.10.2025.