
СТРУЧНИ РАДОВИ

ПРЕУЗИМАЊЕ ДУГА У ОКВИРИМА ФИНАНСИЈСКОГ РАЧУНОВОДСТВА И СТАТИСТИКЕ ДРЖАВНИХ ФИНАНСИЈА И ЈАЧАЊЕ ИНТЕРОПЕРАБИЛНОСТИ ИЗМЕЂУ ФИНАНСИЈСКОГ ИЗВЕШТАВАЊА И СТАТИСТИЧКИХ СИСТЕМА

Томо Вујовић

© Народна банка Србије, септембар 2026.

Доступно на www.nbs.rs

За ставове изнете у радовима у оквиру ове серије одговоран је аутор и ставови не представљају нужно званичан став Народне банке Србије.

Сектор за економска истраживања и статистику

НАРОДНА БАНКА СРБИЈЕ

Београд, Краља Петра 12

Тел.: (+381 11) 3027 100

Београд, Немањина 17

Тел.: (+381 11) 333 8000

www.nbs.rs

Преузимање дуга у оквирима финансијског рачуноводства и статистике државних финансија и јачање интероперабилности између финансијског извештавања и статистичких система

Томо Вујовић

Апстракт: У раду се анализира третман преузимања дуга у статистици државних финансија (*GFS*) и националним рачунима, с посебним освртом на разлике у односу на финансијско рачуноводство. Преузимање дуга настаје када сектор опште државе преузме одговорност за дуг који су првобитно преузеле, нарочито, јавне нефинансијске корпорације, услед чега долази до прерасподеле обавезе између институционалних сектора.

У раду се статистички третман према *GFS*-у и *ESA* 2010 пореди с праксом финансијског извештавања у Србији, уз истицање разлика у признавању, времену евидентирања, класификацији и прилагођавању готовинских података обрачунском принципу. Практични примери илуструју усаглашавање рачуноводствених евиденција са статистичким захтевима.

Кључни допринос рада јесте предлог за јачање интероперабилности између финансијског извештавања и макроекономске статистике путем мостних табела које повезују класификације финансијског рачуноводства с *GFS*-ом, *ESA* 2010 и сродним статистичким класификацијама. У раду се предлажу и унапређења структуре и нивоа рашчлањености националних финансијских извештаја, нарочито у контексту примене *IFRS* 18.

У раду се заступа став да финансијско рачуноводство и макроекономска статистика треба да задрже своје различите циљеве, али да буду ближе повезани доследним класификацијама, поступцима усаглашавања и довољно детаљним изворним подацима. Таква интероперабилност може побољшати квалитет, доследност и ефикасност националних рачуна, *GFS*-а и статистике платног биланса и унапредити њихову примену у економским анализама, прогнозирању, истраживањима и вођењу макроекономске политике.

Кључне речи: финансијско рачуноводство, национални рачуни – *NA*, статистика државних финансија – *GFS*, преузимање дуга, прилагођавање готовинских података обрачунском принципу, државне гаранције, књижења, расходи по основу капиталних трансфера, нето позајмљивање/задуживање.

[JEL Code]: M41, E01, G30.

Нетехнички резиме

У раду се разматра начин евидентирања преузимања дуга у статистици државних финансија (*GFS*) када држава фактички преузме одговорност за дуг који је првобитно преузела јавна нефинансијска корпорација, нарочито када се активира државна гаранција зато што корпорација није у стању да измирује своје обавезе.

Централно питање представљају различите перспективе финансијског рачуноводства и макроекономске статистике. Финансијско рачуноводство усредсређено је на појединачне извештајне ентитете и правне и уговорне односе, док су национални рачуни и *GFS* усмерени на економску суштину трансакција и сектор који у крајњој инстанци сноси економски ризик. Због тога обавеза може остати у финансијским извештајима корпорације, а истовремено бити прерасподељена држави за статистичке потребе када држава фактички преузме економски терет.

Рад показује да преузимање дуга може утицати на јавни дуг и фискалне показатеље и пре формалног правног преноса. Практични примери илуструју разлике између рачуноводственог и статистичког евидентирања, укључујући случајеве делимичне отплате или изостанка отплате.

Анализа се затим бави широм интероперабилношћу између финансијског извештавања и макроекономске статистике. Финансијски извештаји засновани на *IFRS*-у и *IPSAS*-у важни су извори за националне рачуне и *GFS*; стога њихов квалитет, доследност и ниво детаљности непосредно утичу на израду статистике. Финансијске информације које су довољно детаљне и структуриране за систематско мапирање према статистичким класификацијама могу смањити потребу за додатним прикупљањем података, проценама и корекцијама ради усаглашавања.

Рад такође илуструје практичну везу између информација из финансијског рачуноводства и статистичког мерења посредством прилагођавања готовинских података обрачунском принципу. То је нарочито важно када држава примењује модификовано готовинско рачуноводство и има значајне капиталне расходе, јер се тренутак готовинског плаћања може знатно разликовати од тренутка настанка основне економске активности. Такве разлике могу материјално утицати на мерење државних расхода, нето позајмљивања/задуживања и бруто инвестиција у основна средства (*GFCF*). Обавезе према добављачима и аванси помажу да се утврди да ли се расход односи на већ насталу економску активност или на плаћања извршена унапред, чиме се омогућава претварање информација заснованих на готовинском принципу у обрачунску меру усклађену с националним рачунима. Тиме се побољшава мерење државне потрошње и инвестиција, а, самим тим, и њиховог доприноса БДП-у и повезаним агрегатима као што су БНД и БНРД.

У целини посматрано, у раду се заступа став да финансијско рачуноводство и макроекономска статистика треба да задрже своје различите сврхе, уз истовремено повећање интероперабилности. Чвршће везе између ова два система могу побољшати мерење економске активности и изложености државе, смањити непотребна статистичка прилагођавања и обезбедити поузданију основу за макроекономске анализе, прогнозирање, истраживања и креирање политика.

Садржај:

1. Увод.....	156
2. Третман преузимања дуга у оквиру финансијског рачуноводства.....	157
2.1. Перспектива државе.....	157
2.2. Перспектива корпорације.....	159
3. Третман преузимања дуга у статистичком оквиру (национални рачуни / GFS)	161
3.1. Перспектива државе.....	161
3.2. Перспектива корпорације.....	162
4. Третман преузимања дуга када је јавно нефинансијско предузеће за статистичке потребе класификовано у сектор државе	164
5. Завршне напомене и опште препоруке за унапређење усклађености и интероперабилности рачуноводствених и статистичких система.....	165
5.1. Финансијско извештавање као извор за макроекономску статистику..	165
5.2. Дезагрегација и статистичка класификација	166
5.3. Конзистентност финансијских извештаја.....	166
5.4. Мапирање и табеле за повезивање	166
5.5. Шира вредност интероперабилности	167
5.6. Институционална сарадња и континуирани развој	167
5.7. Општи закључак.....	167
6. Додатак: методе финансијског рачуноводства, практични примери и рачуноводствени аспекти.....	168
6.1. Рачуноводство на готовинској основи	168
6.2. Рачуноводство на обрачунској основи.....	168
6.3. Рачуноводство на модификованој готовинској основи – варијанта 1...	169
6.4. Рачуноводство на модификованој готовинској основи – варијанта 2...	169
6.5. Пример 1 – трансакције с добављачима	169
6.6. Пример 2 – авансно плаћање.....	171
6.7. Корекција с готовинске на обрачунску основу	171
Литература	174

1. Увод

Преузимање дуга представља важну трансакцију у националним рачунима (*NA*) и статистици државних финансија (*GFS*), јер може значајно утицати на јавни дуг, фискални биланс и расподелу финансијског ризика међу институционалним секторима. Према ставу 20.222 *ESA* 2010, преузимање дуга настаје када једна јединица преузме одговорност за неизмирену обавезу друге јединице, укључујући случајеве када се активира државна гаранција.

Статистички третман заснива се на економској суштини трансакције. Према Евростатовом Приручнику о државном дефициту и дугу (*MGDD*) из 2022. године, у одређеним околностима обавеза се може прерасподелити држави када је економска одговорност фактички пренета, чак и пре формалног правног преноса. При процени се узимају у обзир фактори као што су вероватноћа наплате и способност дужника да сервисира дуг.

Овај приступ заснован на економској суштини истиче важну разлику између макроекономске статистике и финансијског рачуноводства. Извештавање засновано на *IFRS*-у и *IPSAS*-у примењује начела признавања и мерења на појединачне ентитете у оквиру дефинисаних граница извештавања, док *NA* и *GFS* класификују трансакције према институционалним секторима и њиховом економском утицају. Сходно томе, исти догађај може имати различито време евидентирања или класификацију у рачуноводственом и статистичком извештавању.

Ове разлике су важне, јер финансијски извештаји представљају главне изворе за *NA*, *GFS* и статистику платног биланса. Њихов квалитет, доследност и ниво детаљности непосредно утичу на израду статистике. Када рачуноводствене информације нису довољне за статистичку класификацију, могу бити потребни додатни подаци, процене и поступци усаглашавања.

Ово питање је нарочито релевантно у Србији, где разлике између модификованог готовинског извештавања државе и статистичког евидентирања по обрачунском принципу захтевају прилагођавање готовинских података обрачунском принципу. Обавезе према добављачима и аванси пружају важне информације за утврђивање тренутка када је расход економски настао, а не када је плаћен, што је од суштинског значаја за тачно мерење државне потрошње, инвестиција, БДП-а и повезаних макроекономских агрегата.

У том контексту, у раду се анализира преузимање дуга у Србији и пореди његов третман према *GFS*-у, *ESA* 2010, *IFRS*-у, *IPSAS*-у и релевантној домаћој рачуноводственој пракси. Практични примери илуструју одговарајућа књижења и прилагођавања готовинских података обрачунском принципу.

Кључни допринос рада јесте предлог за јачање интероперабилности између финансијског извештавања и макроекономске статистике путем систематских мостних табела које повезују рачуноводствене класификације са *GFS*-ом, *ESA* 2010 и сродним статистичким класификацијама. У раду се предлаже и већа рашчлањеност финансијских извештаја тамо где постојећи агрегати нису довољни за израду статистике. Ове мере

могле би да смање *ad hoc* прилагођавања и додатно прикупљање података, уз истовремено побољшање доследности, ефикасности и поузданости макроекономске статистике.

У наредном поглављу разматра се рачуноводствени третман преузимања дуга и поставља основа за касније поређење с његовим статистичким третманом у оквиру *NA* и *GFS*.

2. Третман преузимања дуга у оквиру финансијског рачуноводства

Рачуноводствени третман преузимања дуга значајно се разликује од његовог третмана у статистичким оквирима као што су Систем националних рачуна (*SNA* 2008/2025), *ESA* 2010/2030 и *GFSM* 2014. Основна разлика произлази из тога што финансијско рачуноводство разматра признавање и мерење трансакција из перспективе појединачних извештајних ентитета, док статистички оквири оцењују њихову економску суштину и секторске импликације.

2.1. Перспектива државе

У финансијском рачуноводству, признавање преузимања обавезе корпорације од стране државе зависи пре свега од правне форме трансакције. Ако не дође до формалног правног преузимања дуга, обавеза по правилу остаје у билансу стања првобитног дужника, чак и ако држава врши плаћања повериоцу. У таквим случајевима држава може признати финансијску активу или потраживање које одражава њено потраживање према корпорацији за износе плаћене у њено име.

Насупрот томе, када постоји правно обавезујући споразум о преузимању дуга или новацији, обавеза престаје да се признаје у билансу стања корпорације и признаје се код државе, потенцијално заједно са одговарајућом финансијском активом ако се очекује наплата.

У системима финансијског извештавања државе у Србији, такве трансакције се углавном евидентирају применом модификованог приступа који комбинује рачуноводство на обрачунској основи и буџетске класификације. Плаћања која држава врши у име корпорације евидентирају се као расходи, док се одговарајућа потраживања признају као финансијска актива или потраживања, у зависности од њихове наплативости.

Табела 1 приказује илустративни сценарио у коме држава врши плаћање од 100.000 евра повериоцу у име корпорације чији основни гарантовани дуг износи 1.000.000 евра.

У оквиру модификованих система државног рачуноводства, третман ове трансакције зависи од тога да ли постоји правно извршиво потраживање према корпорацији. У хипотетичком и фиктивном примеру, представљеном у овој студији, претпоставља се да држава преузима целокупан дуг и да, у замену за плаћање извршено

у име корпорације, стиче одговарајуће потраживање према корпорацији. Даље се претпоставља да корпорација делимично отплаћује 10.000 евра ове обавезе држави.¹¹

Овај оквир је осмишљен тако да илуструје три различита нивоа износа примењена на свако књижење, како би се показало на који начин рачуноводствени третман преузимања дуга и активирања гаранције варира у сценаријима различитих величина. Намера је да се на структуриран начин прикаже целокупан рачуноводствени механизам ових трансакција, а не да се одрази емпиријски исход, у коме је отплата делимична или изостаје.¹²

У пракси, корпорације чије се обавезе измирују интервенцијом државе често не отплаћују у целости доспеле износе због финансијских ограничења или несолвентности. Књижења приказана у Табели 1 илуструју третман у оквиру модификованог система државног рачуноводства у Србији и одражавају рачуноводствени третман примењен у илустративном случају; не треба их тумачити као општи *IPSAS* третман. Из тог разлога, анализа приказује два алтернативна сценарија: (а) делимична отплата и (б) изостанак отплате.

Табела 1. Евидентирање трансакција у оквиру финансијског рачуноводства државе, модификовани систем финансијског рачуноводства (износи у еврима)

ДРЖАВА – ОКВИР ФИНАНСИЈСКОГ РАЧУНОВОДСТВА – КЊИЖЕЊА			
ВРСТА СТАВКЕ	ОПИС	ДУГУЈЕ	ПОТРАЖУЈЕ
Активна	Призната, али неплаћена обавеза по гарантованом дугу	1.000.000	
Обавеза – кредит за плаћање	Обавеза по новом дугу		1.000.000
Контрарачун обавезе по кредиту	Обавеза по гарантованом дугу	100.000	
Готовински рачун	Плаћање повериоцу са готовинског рачуна државе		100.000
Расход	Отплата главнице гарантованог дуга	100.000	
Контрарачун активе	Призната, али неплаћена обавеза по гарантованом дугу		100.000
Финансијска трансакција	Отплата главнице гарантованог дуга	100.000	
Контраставка финансијске трансакције	Отплата главнице гарантованог дуга – закључна ставка		100.000
Активна	Регресно право по плаћеним гаранцијама – инвестиционо потраживање	100.000	
Обавеза	Остали одложени приходи и примања		100.000
Готовински рачун	Примљена средства од корпорације по основу потраживања	10.000	
Контрарачун активе	Регресно право по плаћеним гаранцијама		10.000

¹¹ Књижења у Табели 1 заснивају се искључиво на примеру датом у тексту и одражавају све претпоставке наведене у њему. Стога се у појединим аспектима могу разликовати од званичних рачуноводствених поступака. У целини посматрано, рачуноводствени поступак приказан у Табели 1 по својој природи одражава модификовани готовински метод рачуноводства.

Један сегмент књижења у Табели 1 евидентира расход повезан са отплатом главнице гарантованог дуга (плава позадина). Аутор је узео у обзир чињеницу да Министарство финансија ово плаћање приказује као расход у званичном скупу података објављеном на својој интернет страници. Поред тога, финансијски извештај Трезора о приходима и расходима такође третира овај износ као расход при обрачуна коначног финансијског резултата.

¹² У пракси у Србији, рачуноводствени поступак започиње када држава иницира плаћање повериоцу. У Табели 1 овај поступак је приказан кроз књижења за износ од 100.000 евра. Ради поједностављења приказа и усредсређивања на суштински рачуноводствени и статистички третман трансакције, аутор даје пример који обухвата само износ главнице, без плаћања камате и обрачуна камате.

ДРЖАВА – ОКВИР ФИНАНСИЈСКОГ РАЧУНОВОДСТВА – КЊИЖЕЊА			
ВРСТА СТАВКЕ	ОПИС	ДУГУЈЕ	ПОТРАЖУЈЕ
Контрарачун обавезе	Остали одложени приходи и примања	10.000	
Приход	Приход по основу примљене уплате		10.000

По окончању свих рачуноводствених операција приказаних у Табели 1 добијају се следеће агрегатне финансијске позиције и токови:

1. Држава првобитно признаје преузету обавезу у износу од **1.000.000 евра**. Након плаћања **100.000 евра** повериоцу, преостала обавеза смањује се на **900.000 евра**;
2. Финансијско потраживање према корпорацији признаје се у износу од **90.000 евра**, што одражава почетно потраживање од **100.000 евра** умањено за отплату од **10.000 евра**;
3. Евидентира се одлив готовине од **100.000 евра** који одговара плаћању државе повериоцу;
4. Утицај трансакције на финансијски резултат износи **–90.000 евра**, што одражава расход од **100.000 евра** и прилив по основу отплате (приход) корпорације од **10.000 евра**.

У случају када корпорација не врши плаћање држави, што представља реалистичнији сценарио, имали бисмо следеће позиције:

1. Држава евидентира обавезу од **900.000 евра** која одговара преосталој обавези након делимичног измирења;
2. Признаје се финансијско потраживање према корпорацији у износу од **100.000 евра**, које подлеже процени обезвређења у зависности од наплативости;
3. Евидентира се одлив готовине од **100.000 евра** по основу плаћања извршеног повериоцу.
4. Утицај трансакције на финансијски резултат износи **–100.000 евра**.

Чак и када се у пракси наплата потраживања од корпорација сматра мало вероватном, у оквиру државног рачуноводства признавање потраживања према корпорацији по основу плаћених гаранција, евидентираног на дуговој страни уз одговарајуће потражно књижење на позицији „Остали одложени приходи и примања”, неопходно је ради заокруживања рачуноводственог поступка.

Са становишта рачуноводства јавног сектора, признавање потраживања одражава очекивање будуће наплате износа плаћених у име корпорације. Када је наплата неизвесна, потраживање може бити предмет обезвређења или непризнавања, у зависности од применљивих рачуноводствених и пруденцијалних захтева.

2.2. Перспектива корпорације

Табела 2 илуструје рачуноводствени третман у оквиру финансијског извештавања на обрачунској основи када држава врши плаћање повериоцу у име корпорације без формалног правног споразума о преузимању дуга. За разлику од Табеле 1, укупан износ

преузетог дуга не евидентира се у првом књижењу. Такво књижење не би било у складу с приступом *IFRS*-а, док статистички пример за корпорацију садржи одговарајуће књижење.

Према начелима *IFRS/IAS*, рачуноводствени третман зависи од суштине трансакције. У одсуству правног преузимања дуга или другог облика уговорне новације, обавеза корпорације према првобитном повериоцу не престаје аутоматски. Стога је потребно проценити да ли плаћање државе представља измирење дела обавезе и да ли настаје одговарајућа обавеза рефундације.

Сходно томе, плаћање државе може довести до делимичног измирења постојеће обавезе према повериоцу и признавања посебне обавезе према држави, ако је корпорација дужна да надокнади износ плаћен у њено име.

Табела 2. Евидентирање трансакција у оквиру финансијског рачуноводства корпорације, обрачунски метод финансијског рачуноводства (износи у евра)

КОРПОРАЦИЈА – ОКВИР ФИНАНСИЈСКОГ РАЧУНОВОДСТВА – КЊИЖЕЊА			
ВРСТА СТАВКЕ	ОПИС	ДУГУЈЕ	ПОТРАЖУЈЕ
Контрарачун обавезе по кредиту	Искњижавање дела кредита са стране обавеза	100.000	
Приход	Искњижавање обавезе по кредиту без плаћања		100.000
Расход	Расход по основу нове обавезе према држави	100.000	
Остале обавезе	Обавеза према држави по основу плаћеног дуга		100.000
Контрарачун обавезе	Остале обавезе	10.000	
Готовински рачун	Плаћање обавезе према држави		10.000

По окончању рачуноводственог поступка приказаног у Табели 2, утврђују се следеће позиције:

1. Обавеза корпорације према првобитном повериоцу смањује се на **900.000 евра**, што одражава део обавезе измирен интервенцијом државе, док преостала обавеза и даље представља неизмирени салдо првобитног дуга;
2. Признаје се посебна обавеза према држави у износу од **100.000 евра**, која представља обавезу корпорације да држави надокнади плаћања извршена у њено име. Када се врше делимичне отплате (нпр. **10.000 евра**), ова обавеза се накнадно смањује, тако да преостала обавеза износи **90.000 евра**;
3. Утицај трансакција на финансијски резултат износи **0 евра (100.000–100.000)**, а одлив готовине износи **10.000 евра**.

Када корпорација не отплати држави никакав износ:

1. Обавеза према повериоцу остаје **900.000 евра**;
2. Признаје се обавеза према држави од **100.000 евра**;
3. Утицај трансакција на финансијски резултат износи **0 евра (100.000–100.000)**.

Овај рачуноводствени третман примењује се када нема правног преузимања дуга. Корпорација не престаје аутоматски да признаје своју првобитну обавезу. Да ли ће обавеза престати да се признаје и да ли ће бити призната нова обавеза према држави, зависи од тога да ли плаћање државе измирује дуг и да ли корпорација има обавезу да надокнади држави плаћени износ према критеријумима признавања *IFRS*-а.

Рачуноводствена анализа стога утврђује важну разлику: правна форма и извршивост од кључног су значаја за признавање на нивоу ентитета, док статистички третман накнадно може захтевати другачију процену засновану на економској суштини и секторској алокацији. У наредном поглављу ова начела се примењују на исту илустративну трансакцију у оквиру *NA* и *GFS*.

3. Третман преузимања дуга у статистичком оквиру (национални рачуни / *GFS*)

3.1. Перспектива државе

Држава може интервенисати у финансирању јавних нефинансијских корпорација преузимањем или сервисирањем њихових дужничких обавеза. У таквим случајевима, статистичко евидентирање зависи од тога да ли се признаје финансијско потраживање и да ли постоји правно преузимање дуга.

У овом примеру држава преузима одговорност за дуг корпорације у износу од 1.000.000 евра, без стицања одговарајуће финансијске активе због неизвесности у погледу отплате. Трансакција се стога евидентира као капитални трансфер за плаћање (D.9) од државе корпорацији.

Држава затим отплаћује 100.000 евра главнице првобитном повериоцу, док корпорација отплаћује држави 10.000 евра. Пошто се на почетку не признаје финансијска актива, ови токови се евидентирају као капитални трансфери (D.9). Отплата од 10.000 евра укључена је у илустративни сценарио како би се приказао статистички третман накнадног плаћања када у тренутку преузимања дуга није призната финансијска актива. Сходно томе, плаћање се евидентира као капитални трансфер од корпорације држави, а не као отплата признатог финансијског потраживања. Табела 3 приказује оквир статистичког евидентирања из перспективе државе.¹³

Табела 3. Евидентирање трансакција у статистичком оквиру државе (износи у еврима)

ДРЖАВА – СТАТИСТИЧКИ ОКВИР NA/GFS – ЕВИДЕНТИРАЊЕ			
СТАВКА	ОПИС	ДУГУЈЕ	ПОТРАЖУЈЕ
Расход	Расход по основу капиталног трансфера	1.000.000	
Обавеза	Нови кредит приписан страни обавеза по основу преузимања дуга		1.000.000
Кредити за плаћање (контрарачун обавезе)	Смањење преузетог дуга плаћањем са готовинског рачуна државе	100.000	
Готовински рачун	Плаћање повериоцу са готовинског рачуна државе		100.000
Актива	Остала потраживања од корпорација	100.000	
Приход	Приход по основу капиталног трансфера		100.000

¹³ Статистичка евидентирања приказана у табелама 3 и 4 заснивају се на примеру преузимања дуга датом у тексту, узимајући у обзир рачуноводствени третман финансијских трансакција у рачунима државе и прилагођавајући га релевантним статистичким стандардима.

ДРЖАВА – СТАТИСТИЧКИ ОКВИР NA/GFS – ЕВИДЕНТИРАЊЕ			
СТАВКА	ОПИС	ДУГУЈЕ	ПОТРАЖУЈЕ
Расход	Расход по основу капиталног трансфера (мала вероватноћа наплате потраживања)	100.000	
Обавеза	Остала потраживања од корпорација		100.000
Актива	Готовински рачун – наплата уплате од корпорације	10.000	
Приход	Приход по основу капиталних трансфера од наплате готовине од првобитног дужника		10.000

Статистички резултати су следећи:

1. Држава евидентира расход по основу капиталног трансфера (D.9)¹⁴ у износу од **1.000.000 евра**. У тренутку преузимања дуга, држава признаје обавезу од **1.000.000 евра** према првобитном повериоцу, што одражава пренос одговорности за неизмирени дуг.
2. Након преузимања дуга, држава смањује своју обавезу према иностраном повериоцу са **1.000.000 евра** на **900.000 евра** плаћањем **100.000 евра** са свог готовинског рачуна.
3. Отплата корпорације држави у износу од **10.000 евра** евидентира се као приход по основу капиталног трансфера (D.9), јер није признато финансијско потраживање према корпорацији, па се плаћање третира као капитални трансфер.
4. Финансијско потраживање према јавној нефинансијској корпорацији не евидентира се, јер се сматра да је мало вероватно да ће потраживање бити наплаћено, те се оно не признаје као финансијска актива (у датом примеру приказано је као две узастопне операције евидентирања које се међусобно поништавају, у редовима 4 и 5, означеним плавом позадином).
5. Нето позајмљивање/задуживање државе¹⁵ (B.9) износи **–990.000 евра** ($-1.000.000 + 10.000$).

Ако корпорација не изврши отплату:

1. Преостала обавеза државе по кредиту износи **900.000 евра** ($1.000.000 - 100.000$).
2. Утицај на нето позајмљивање/задуживање (B.9) државе износи **–1.000.000 евра**.

3.2. Перспектива корпорације

У одсуству правног преузимања дуга, првобитна обавеза корпорације у правном смислу остаје непромењена. Међутим, за статистичке потребе, када држава фактички преузме одговорност за дуг и не признаје се наплативо финансијско потраживање према корпорацији, одговарајући дуг се прерасподељује држави, а корпорација евидентира капитални трансфер (D.9). Свако накнадно плаћање корпорације држави такође се

¹⁴ Према оквиру националних рачуна ESA 2010, трансакција D.9 (капитални трансфери) може се евидентирати као приход или као расход, у зависности од природе и смера трансакције

¹⁵ Према речнику метаподатака Светске банке, нето позајмљивање/задуживање једнако је приходима државе умањеним за расходе и нето инвестиције у незваничну активу. Такође је једнако нето резултату трансакција финансијском активом и обавезама. Нето позајмљивање/нето задуживање представља збирну меру која показује у којој мери држава ставља финансијска средства на располагање другим секторима привреде или иностранству, односно користи финансијска средства која су генерисали други сектори привреде или која потичу из иностранства. Овај показатељ се исказује као проценат бруто домаћег производа (БДП), који представља укупан доходак остварен производњом добара и услуга на одређеној економској територији током обрачунског периода.

евидентира као капитални трансфер, а не као отплата признатог финансијског потраживања. Табела 4 приказује оквир статистичког евидентирања из перспективе корпорације.

Табела 4. Евидентирање трансакција у статистичком оквиру корпорације (износи у еврима)

КОРПОРАЦИЈА – СТАТИСТИЧКИ ОКВИР NA/GFS – ЕВИДЕНТИРАЊЕ			
ВРСТА СТАВКЕ	ОПИС	ДУГУЈЕ	ПОТРАЖУЈЕ
Контрарачун обавезе	Искњижавање кредита из позиције обавеза	1.000.000	
Приход	Приход по основу капиталног трансфера (смањење обавезе без плаћања)		1.000.000
Расход	Расход по основу новог дуга према држави	100.000	
Остале обавезе	Обавеза према држави по основу преузетог дуга		100.000
Контрарачун обавезе	Обавеза према држави по основу преузетог дуга	100.000	
Приход	Искњижавање дуга (мала вероватноћа наплате потраживања)		100.000
Расход	Расход по основу капиталног трансфера	10.000	
Готовински рачун	Плаћање обавезе према држави		10.000

По окончању целокупног поступка статистичког евидентирања приказаног у Табели 4 добијају се следећи резултати:

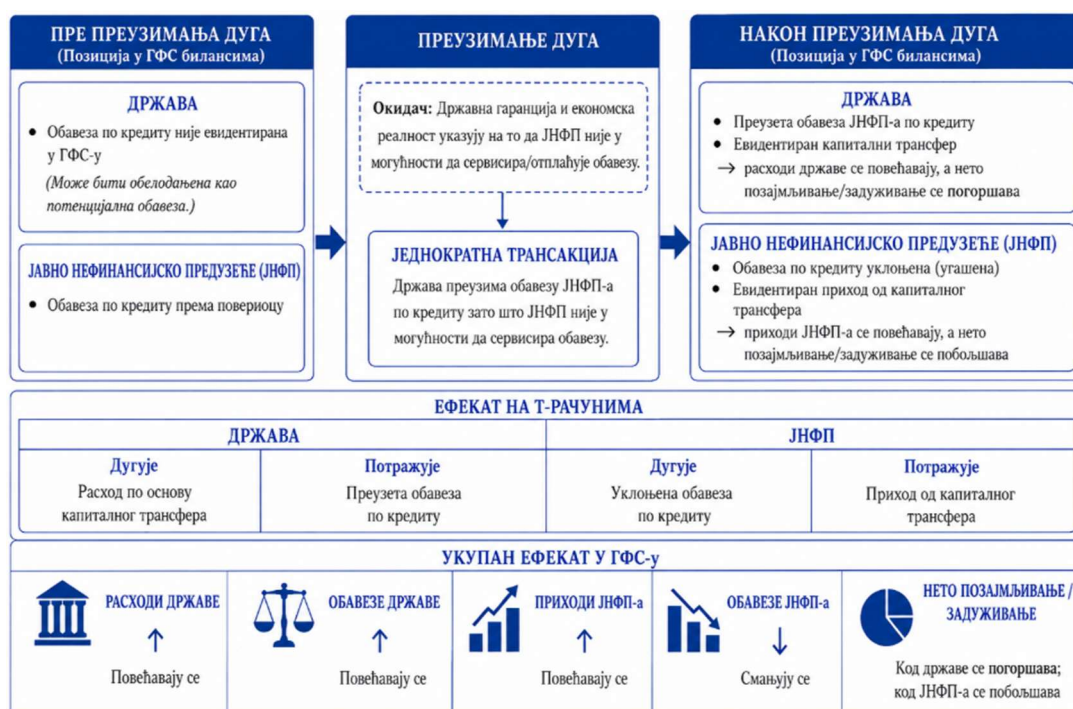
1. За статистичке потребе, преостала обавеза корпорације по кредиту смањује се на **0 евра**, јер је одговорност за дуг пренета на државу.
2. Корпорација евидентира преузимање дуга као приход по основу капиталног трансфера (D.9) у износу од **1.000.000 евра**.
3. Не евидентира се финансијска обавеза према држави, јер се у статистичком третману не признаје извршиво или наплативо потраживање.
4. Корпорација евидентира B.9 у износу од **990.000 евра**, израчунатом као капитални трансфер од **1.000.000 евра** умањен за плаћање од **10.000 евра** које је корпорација извршила држави.

У реалистичном сценарију у коме корпорација не врши плаћање држави, резултирајућа статистичка позиција била би следећа:

1. Преостала обавеза по кредиту: **0 евра** (1.000.000–1.000.000).
2. Нема обавезе према држави (не признаје се финансијско потраживање државе према корпорацији).
3. B.9 износи **1.000.000 евра**, јер се не одбија плаћање од **10.000 евра**.

Поређење табела 1–4 показује да исти економски догађај може произвести суштински различите рачуноводствене и статистичке резултате. Разлика пре свега произлази из признавања финансијских потраживања, процене наплативости, правног статуса дуга и статистичке алокације економског ризика.

Међутим, статистички третман мора узети у обзир и класификацију корпорације по институционалним секторима. Ако је сама јавна нефинансијска корпорација класификована у сектор опште државе, третман трансакције и њен утицај на консолидоване показатеље државе могу бити знатно другачији.

Илустрација 1. Преузимање дуга у оквиру *GFS/NA*

4. Третман преузимања дуга када је јавно нефинансијско предузеће за статистичке потребе класификовано у сектор државе

Јавна нефинансијска предузећа која примају значајну и трајну државну подршку, укључујући гаранције, субвенције, докапитализације или другу финансијску помоћ, могу бити класификована у сектор опште државе према *ESA 2010*, нарочито када су у питању институционалне јединице које нису тржишни произвођачи и чији приходи од продаје не покривају значајан део трошкова производње на трајној основи. Предузећа која се баве железничком и путном инфраструктуром уобичајени су примери. Таква предузећа могу зависити од државне подршке ради одржавања пословања и измиривања својих финансијских обавеза. Повериоци стога могу обезбеђивати финансирање делом на основу експлицитне или имплицитне државне подршке, а не само на основу самосталне финансијске способности предузећа.

Када је јавно предузеће класификовано у сектор опште државе, трансакције с другим јединицама државе представљају трансакције унутар сектора и елиминишу се при консолидацији. Сходно томе, обавезе које су већ укључене у обухват опште државе не би требало поново укључивати у консолидовани јавни дуг. Ово је посебно важно код задуживања обезбеђеног државним гаранцијама, што захтева усаглашавање података Управе за јавни дуг с финансијским извештајима предузећа како би се избегло двоструко исказивање.

За потребе јавног дуга и *GFS*, консолидоване статистике финансија државе и евиденцију Управе за јавни дуг стога треба посматрати заједно с финансијским

извештајима предузећа, а не механички агрегирати појединачне обавезе предузећа. Обавеза која је формално евидентирана код предузећа не треба поново да се укључује ако је већ садржана у консолидованом дугу опште државе.

Када држава измирује дуг у име таквих предузећа, предузеће може евидентирати приход од капиталног трансфера или субвенције, уз одговарајући расход државе. Ови токови унутар сектора елиминишу се при консолидацији и стога не утичу на консолидовано нето позајмљивање / нето задуживање, јер представљају прерасподелу ресурса унутар истог институционалног сектора, а не стварање нове спољне обавезе државе.

Посматрано заједно с претходном анализом, овај пример показује да статистички третман преузимања дуга зависи од правила признавања, постојања и наплативости финансијских потраживања, класификације у институционални сектор и граница консолидације. Финансијски извештаји се стога не могу увек механички претворити у макроекономску статистику, што указује на потребу за јачом интероперабилношћу између система финансијског извештавања и статистичких система.

5. Завршне напомене и опште препоруке за унапређење усклађености и интероперабилности рачуноводствених и статистичких система

Анализа преузимања дуга илуструје ширу разлику између финансијског извештавања на нивоу субјекта и макроекономске статистике. Финансијско рачуноводство примењује принципе признавања и мерења на појединачне извештајне субјекте у оквиру дефинисаних правних и извештајних граница, док статистички системи класификују трансакције према институционалним секторима и њиховој економској суштини. Циљ стога не треба да буде изједначавање ова два система, већ обезбеђивање довољне интероперабилности како би се подржала поуздана статистичка компилација.

5.1. Финансијско извештавање као извор за макроекономску статистику

Јачање финансијског извештавања заснованог на *IFRS/IAS* и *IPSAS* стандардима на националном нивоу од суштинског је значаја за генерисање поузданих изворних података за националне рачуне, статистику платног биланса и статистику финансија државе (*GFS*). Ово је у складу са *ESA 2010* и приоритетима модернизације повезаним са *ESA 2030*, укључујући унапређење квалитета података, веће коришћење административних и рачуноводствених информација и ефикаснију статистичку производњу.

Национални системи финансијског извештавања стога треба да омогуће да се рачуноводствене информације, где год је то практично изводљиво, претварају у статистичке агрегате путем транспарентног и систематичног мапирања. Финансијски инструменти, трансакције и друге економски релевантне ставке треба да буду

идентификоване с довољно детаља како би се омогућила одговарајућа статистичка класификација. Када су рачуноводствени агрегати превише широки, додатна дезагрегација треба да буде обезбеђена у финансијским извештајима или у допунском Статистичком анексу.

5.2. Дезагрегација и статистичка класификација

Категорија *IFRS*-а „Готовина и готовински еквиваленти” илуструје значај дезагрегације. Она може обухватати готовину, депозите и краткорочне дужничке хартије од вредности, који представљају различите финансијске инструменте с потенцијално различитим секторима друге стране. Готовина (F.21), депозити (F.22–F.29) и краткорочне дужничке хартије од вредности (F.31) зато треба да буду идентификовани одвојено, уместо да се цела рачуноводствена категорија директно мапира на депозите (F.2).

Сличне информације треба обезбедити за „Остала дугорочна улагања и потраживања”, класификована према инструменту или врсти улагања, „Одложени приходи и примљене донације”, идентификована према сектору друге стране, и криптоактиву, када су информације неопходне за њихову одговарајућу статистичку класификацију. Такве информације могу бити укључене у финансијске извештаје или допунске табеле које чине део Статистичког анекса, који треба да буде обухваћен поступком екстерне ревизије.

5.3. Конзистентност финансијских извештаја

Интероперабилност такође захтева конзистентност између финансијских извештаја. Промене у рачуноводственим позицијама треба да буду уочљиве кроз биланс стања, биланс успеха, извештај о новчаним токовима и извештај о променама на капиталу, чиме се статистичким састављачима омогућава да разликују стања од токова и усагласе промене између њих.

На пример, када се криптоактива признаје, биланс стања треба да идентификује одговарајуће стање, биланс успеха примењиве добитке или губитке по основу фер вредности, а извештај о новчаним токовима повезане трансакције набавке и отуђења. Исти принцип треба да се примењује на информације о резидентности и сектору друге стране, како би се финансијске позиције, приходи, расходи и финансијски токови доследно распоредили између резидената и нерезидената и, где је релевантно, између институционалних сектора.

5.4. Мапирање и табеле за повезивање

Систематично мапирање између рачуноводствених и статистичких класификација треба да буде саставни део финансијског извештавања и статистичке компилације. Табеле за повезивање могу успоставити транспарентне везе између ставки

финансијских извештаја и класификација које се користе у *ESA*, *GFS* и повезаним статистичким оквирима.

Такви аранжмани учинили би разлике које произлазе из признавања, вредновања, временског обухвата, секторске класификације, консолидације и других методолошких захтева транспарентнијим. Такође би смањили ослањање на *ad hoc* корекције и олакшали усаглашавање рачуноводствених информација са статистичким агрегатима.

5.5. Шира вредност интероперабилности

Користи од интероперабилности превазилазе статистичку компилацију. Када су рачуноводствени подаци довољно детаљни и доследно класификовани, могу се агрегирати у показатеље секторских прихода, расхода, инвестиција, финансијске активе и обавеза, дуга и економске изложености. Ови показатељи пружају емпиријску основу за анализу фискалних кретања, финансијске стабилности, спољних рањивости, инвестиција, задужености и преношења економских шокова, чиме подржавају истраживање, прогнозирање и креирање политика.

Финансијско рачуноводство и макроекономска статистика ипак треба да задрже своје различите сврхе. Финансијско рачуноводство усмерено је на признавање, мерење, успешност и одговорност на нивоу субјекта, док макроекономска статистика реорганизује информације по субјектима и секторима како би приказала привреду у целини. Циљ стога треба да буде интероперабилност, а не методолошка конвергенција.

5.6. Институционална сарадња и континуирани развој

Националне контне оквире и системе финансијског извештавања треба посматрати као структуре подложне континуираном развоју, а не као системе који су искључиво одређени законодавством. Њихово осмишљавање треба да укључује континуирану сарадњу законодаваца, рачуноводствених стручњака, извештајних субјеката, регулатора и статистичких органа.

Таква сарадња може обезбедити да финансијско извештавање испуњава своје примарне регулаторне и контролне циљеве, истовремено генеришући информације погодне за ефикасну статистичку компилацију. Допунско статистичко извештавање може обезбедити додатне информације, али не може у потпуности надокнадити недостатке у основном рачуноводственом систему. Када финансијско извештавање не пружа информације потребне за статистичку класификацију, статистички органи морају да се ослањају на додатно прикупљање података, процене, претпоставке и корекције.

5.7. Општи закључак

Крајњи циљ треба да буде кохерентан информациони ланац од финансијског извештавања на нивоу субјекта до секторске статистике и, коначно, до макроекономске анализе и креирања политика. Финансијско извештавање треба да задржи своју примарну рачуноводствену сврху, уз обезбеђивање, где је практично изводљиво,

довољно структурираних и дезагрегираних информација за подршку поузданој макроекономској статистици.

Већа интероперабилност смањила би дуплирање у прикупљању података и потребу за статистичким корекцијама, уз истовремено побољшање конзистентности, благовремености и аналитичке вредности макроекономских показатеља.

Њена примена захтева укључивање статистичких органа у осмишљавање и континуирани развој националних контних оквира и захтева у погледу финансијског извештавања, како би се обезбедило да рачуноводствене информације садрже класификације и детаље потребне за националне рачуне и *GFS*. Додатак пружа практичан преглед обрачунског, готовинског и модификованог готовинског рачуноводства и показује како обавезе према добављачима и аванси подржавају корекције с готовинске на обрачунску основу које су потребне за статистичку компилацију.

6. Додатак: методе финансијског рачуноводства, практични примери и рачуноводствени аспекти

На основу начина на који се признају приходи и расходи, начина праћења потраживања и обавеза према добављачима и примене принципа узрочности, рачуноводствени системи се генерално могу класификовати као рачуноводствени оквири на готовинској, обрачунској и модификованој основи. У наставку је дат преглед ових метода, укључујући две модификоване варијанте:

6.1. Рачуноводство на готовинској основи

Ово је најједноставнији метод. Трансакције се евидентирају само када је готовина примљена или плаћена.

Признавање: Приходи се евидентирају када је готовина примљена; расходи се евидентирају када је готовина плаћена.

Праћење: Не постоји формално признавање потраживања од купаца, обрачунатих прихода, обавеза према добављачима или обрачунатих расхода.

Принцип узрочности: Принцип узрочности се не примењује.

6.2. Рачуноводство на обрачунској основи

Рачуноводство на обрачунској основи пружа свеобухватнију и прецизнију слику финансијских резултата предузећа за одређени период.

- Признавање: Приходи се евидентирају када су зарађени, а расходи када настану, без обзира на то када је готовина примљена или плаћена.
- Праћење: Потраживања од купаца, обрачунати приходи, обавезе према добављачима и обрачунати расходи у потпуности се признају и прате.

- Принцип узрочности: Расходи настали ради остваривања конкретног прихода признају се у истом обрачунском периоду као и повезани приход. На пример, трошак продате робе (*COGS*) признаје се када се прода одговарајући производ, а не када се набаве сировине.

6.3. Рачуноводство на модификованој готовинској основи – варијанта 1

Овај метод комбинује принципе готовинске и обрачунске основе у зависности од трајања или природе трансакција.

Краткорочна средства и обавезе воде се применом принципа готовинске основе, док се дугорочна средства и обавезе, као што су значајна опрема и дугорочни кредити, воде применом принципа обрачунске основе.

6.4. Рачуноводство на модификованој готовинској основи – варијанта 2

Овај специфичан и сложен метод понекад користе државни субјекти као што су непрофитни произвођачи.

- Признавање: Приходи и расходи признају се када се изврши размена готовине.
- Праћење: За разлику од чистог готовинског рачуноводства, постоји потпуно праћење потраживања од купаца и обрачунатих прихода, као и обавеза према добављачима и обрачунатих расхода.
- Принцип узрочности: Принцип узрочности се генерално не примењује.

Јединствене карактеристике

- Корекција с готовинске на обрачунску основу: Будући да се прате сви неопходни подаци, могуће је извршити „корекцију с готовинске на обрачунску основу” како би се израчунало како би износи изгледали применом обрачунске основе.
- Основна средства: Основна средства се генерално не капитализују на исти начин као код рачуноводства на обрачунској основи. Евидентирају се као основна средства, али се такође расходују кроз бројне књиговодствене ставке на различитим дебитним и кредитним рачунима како би се обезбедила уравнотеженост.
- Систем евидентирања: Систем евидентирања трансакција је свеобухватан. На пример, трансакција с добављачем може обухватити књиговодствене ставке којима се евидентирају и обавеза и накнадно плаћање у готовини.

Следећа два примера илуструју функционисање система рачуноводства на модификованој готовинској основи и употребу обавеза према добављачима и аванса у усаглашавању готовинске и обрачунске основе.

6.5. Пример 1 – трансакције с добављачима

Први пример полази од следећих претпоставки:

1. Почетно дугово стање на рачуну готовине у износу од 10.000 евра (претпоставка);
2. Услуге примљене у периоду $T + 1$ у износу од 500 евра на одложено плаћање;
3. Делимично плаћање за услуге примљене у $T+1$, извршено у месецу $T+2$, у износу од 300 евра;
4. Обрачун новог расхода у износу од 2.000 евра у месецу $T + 3$, при чему је фактура примљена.

Пример 1 (износ у еврима)

ГОТОВИНСКО РАЧУНОВОДСТВО			
Дугује	ГОТОВИНА	Потражује	
1)	10.000	300	3)
	9.700		
Дугује	ОБАВЕЗЕ ПРЕМА ДОБАВЉАЧИМА	Потражује	
	0	Почетно стање 1)	
	0	2)	
	0	4)	
	0		
Дугује	РАСХОДИ	Потражује	
1) Почетно стање	0		
2)	0		
3)	300		
4)	0		
	300		

ОБРАЧУНСКО РАЧУНОВОДСТВО			
Дугује	ГОТОВИНА	Потражује	
1)	10.000	300	3)
	9.700		
Дугује	ОБАВЕЗЕ ПРЕМА ДОБАВЉАЧИМА	Потражује	
3)	300	0	Почетно стање 1)
		500	2)
		2000	4)
		2200	
Дугује	РАСХОДИ	Потражује	
1) Почетно стање	0		
2)	500		
4)	2000		
	2500		

МОДИФИКОВАНО ГОТОВИНСКО РАЧУНОВОДСТВО			
Дугује	ГОТОВИНА	Потражује	
1)	10.000	300	3)
	9.700		
Дугује	РАСХОДИ	Потражује	
1) Почетно стање	0		
3)	300		
	300		

ОБРАЧУНАТИ, А НЕПЛАЋЕНИ РАСХОДИ			
Дугује	ОБАВЕЗЕ ПРЕМА ДОБАВЉАЧИМА	Потражује	
3)	300	0	Почетно стање 1)
		500	2)
		2000	4)
		2200	
Дугује	РАСХОДИ	Потражује	
1) Почетно стање	0	300	3)
2)	500		
4)	2000		
	2200		

УСКЛАЂИВАЊЕ СА ГОТОВИНСКОМ НА ОБРАЧУНСКО РАЧУНОВОДСТВО ЗА ДОБАВЉАЧЕ			
Дугује	ОБАВЕЗЕ ПРЕМА ДОБАВЉАЧИМА	Потражује	
Готовина	300	0	Почетно стање
		2500	
		2200	
Усклађивање 2500 = (22000 Коначно стање обавеза) + (300 Дугује: готовина) - (0 Почетно стање обавеза)			

6.6. Пример 2 – авансно плаћање

Други пример полази од следећих претпоставки:

1. Почетно дугово стање на рачуну готовине у износу од 10.000 евра (претпоставка);
2. Услуге примљене у периоду $T + 1$ у износу од 500 евра на одложено плаћање;
3. Делимично плаћање за услуге примљене у $T + 1$, извршено у месецу $T + 2$, у износу од 300 евра;
4. Авансно плаћање у износу од 1.500 евра извршено је у периоду $T + 3$ за услугу вредну 2.000 евра, при чему фактура још није примљена.

Пример 2 (износ у еврима)

МОДИФИКОВАНО РАЧУНОВОДСТВО ГОТОВИНЕ					
ГОТОВИНА			ПОТРАЖИВАЊА ЗА АВАНСЕ		
Дугује		Потражује	Дугује		Потражује
1) Почетно стање	10000		1) Почетно стање	0	
		300 3)			
		1500 4)	4) Почетно стање	1500	
	8200			1500	
ТРОШКОВИ – ГОТОВИНСКИ МЕТОД			ОБРАЧУНАТИ НЕПЛАЋЕНИ ТРОШКОВИ		
Дугује		Потражује	Дугује		Потражује
Почетно стање	0		1) Почетно стање	0	300 3)
3)	300		2)	500	
4)	1500				
	1800			200	
ПЛАЋЕНИ АВАНСИ			ОБАВЕЗЕ ПРЕМА ДОБАВЉАЧИМА		
Дугује		Потражује	Дугује		Потражује
		0 Почетно стање 1)	3) Почетно стање	300	0 Почетно стање 1)
		1500 4)			500 2)
		1500		200	
УСКЛАЂИВАЊЕ СА ГОТОВИНСКОГ НА МЕТОД ФАКТУРИСАЊА ЗА ПЛАЋЕНЕ АВАНСЕ			УСКЛАЂИВАЊЕ СА ГОТОВИНСКОГ НА МЕТОД ФАКТУРИСАЊА ЗА ОБАВЕЗЕ ПРЕМА ДОБАВЉАЧИМА		
Дугује		Потражује	Дугује		Потражује
Почетно стање	0	0	Готова уплата / Благајна	300	0 Почетно стање
Готова уплата / Благајна	1500				500
	1500			200	

6.7. Корекција с готовинске на обрачунску основу

Формула за корекцију с готовинске на обрачунску основу за све расходе и издатке који се односе на обавезе према добављачима и авансна потраживања (унапред извршена плаћања) гласи:

= Готовина + (крајње стање обавеза према добављачима – почетно стање обавеза према добављачима) + (почетно стање авансних потраживања – крајње стање авансних потраживања). На основу примера:

$$1800 \text{ евра} + (200 \text{ евра} - 0 \text{ евра}) + (0 \text{ евра} - 1500 \text{ евра}) = 500 \text{ евра.}$$

Рачун добављача може се засебно усагласити применом формуле:

Крајње стање обавеза према добављачима + плаћања у готовини – X = почетно стање обавеза према добављачима, где је X = обрачунати расходи/издаци. Према томе, X = крајње стање обавеза према добављачима + плаћања у готовини – почетно стање обавеза према добављачима. На основу примера:

$$200 \text{ евра} + 300 \text{ евра} - 0 \text{ евра} = 500 \text{ евра.}$$

Авансна потраживања (унапред извршена плаћања) могу се израчунати применом следеће формуле:

Крајње стање авансних потраживања – плаћања у готовини + X = почетно стање авансних потраживања, где је X = обрачунати расходи/издаци. Према томе, X = почетно стање авансних потраживања – крајње стање авансних потраживања + плаћања у готовини. На основу примера:

$$0 \text{ евра} - 1500 \text{ евра} + 1500 \text{ евра} = 0 \text{ евра.}$$

Износ од 500 евра представља укупан износ обрачунатих расхода и издатака који се односе на авансе и рачуне добављача. У пракси, расподела овог износа на конкретне расходе и издатке захтева одговарајућу методологију расподеле. Она може обухватати пропорционалну расподелу на основу готовинских расхода и издатака, па све до сложенијих метода.

У оквиру система рачуноводства на модификованој готовинској основи, усаглашавањем рачуна добављача¹⁶ идентификују се обавезе за робу и услуге које су примљене, али још нису плаћене. Ове обавезе могу се односити или на текуће расходе или на набавку нефинансијске имовине. Обавезе према добављачима и авансе стога треба третирали као одвојене, али комплементарне контролне рачуне: обавезе према добављачима представљају обавезе настале услед економских догађаја који су се већ догодили, док аванси представљају плаћања извршена пре пријема повезане робе или услуга.

Када су позната почетна и крајња стања обавеза према добављачима и авансних потраживања, заједно с повезаним плаћањима у готовини, одговарајући обрачунски расходи могу се извести из промена на овим рачунима. Настали, а неплаћени расходи повећавају обавезе према добављачима, док плаћања у готовини смањују неизмирене

¹⁶ Рачуни добављача у билансима стања буџетских корисника који послују по систему измењеног готовинског рачуноводства треба да буду подељени у две главне поткатегорије: добављаче за текуће расходе (међуфазна потрошња) и добављаче за капиталне расходе. Ова класификација је неопходна како би се обезбедио тачан поступак билансирања. Ове категорије се затим додатно деле на домаће и стране добављаче, уз увођење додатних класификација тамо где је то потребно. Исти принцип се примењује и на унапред плаћена потраживања, односно авансе.

обавезе; супротно томе, авансна плаћања стварају авансе који не треба да се признају као расход све док не настане повезани економски догађај.

Корекција с готовинске на обрачунску основу¹⁷ од суштинског је значаја за националне рачуне јер расход треба приписати периоду у којем се одвија основна економска активност, а не периоду у којем је извршено плаћање. Тачна корекција је стога неопходна за мерење расхода државе за финалну потрошњу и бруто инвестиција у основна средства (*GFCF*), а самим тим и БДП-а и повезаних агрегата, бруто националног дохотка (*GNI*) и бруто расположивог националног дохотка (*GNDI*).

Корекција је посебно важна за државе које примењују готовинско или модификовано готовинско рачуноводство, нарочито током периода значајних капиталних расхода. Значајна стања аванса или средстава у изградњи могу указивати на то да се плаћања у готовини материјално разликују од временског распореда основне економске активности. Корекције с готовинске на обрачунску основу засноване на довољно детаљним информацијама из финансијског извештавања стога су неопходне за тачан обрачун статистичких агрегата.

¹⁷ Различите финансијско-рачуноводствене платформе и портали користе неколико приступа за израчунавање корекција с готовинске на обрачунску основу за одређени Т-рачун, при чему се сваки заснива на другачијој основној логици. Према мишљењу аутора, приступ приказан у овом раду у прегледом делу је најједноставнији, најтранспарентнији и најлакши за разумевање и памћење. Овај приступ је доступан на финансијско-рачуноводственом каналу *TLC Tutoring*, заједно с многим другим корисним појашњењима и објашњењима из области рачуноводства.

Литература

System of Accounts ESA 2010, 2013, Eurostat, Европска комисија.

Ђурановић, Ј. (2018). *Budget Accounting Manual*, Подгорица.

Manual on Government Deficit and Debt – Implementation of ESA 2010, 2022, Eurostat, Европска комисија.

Insight into IFRS, септембар 2025, Audit Committee Institute, KPMG.

Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2026, IFAC.

Government Finance Statistics Manual, 2014, IMF.

Костић, Х. (2017). *Budget Accounting Primer*, Institute for Business Improvement.

Mullis, D. and J. Orloff (2008). *The Accounting Game*, Sourcebooks, Inc.