



## УЛОГА ИНСТИТУЦИЈА СРЕДЊЕГ И ВИСОКОГ ОБРАЗОВАЊА У РАЗВОЈУ РАЧУНОВОДСТВЕНЕ ПРОФЕСИЈЕ

## THE ROLE OF MIDDLE AND HIGH EDUCATION INSTITUTIONS IN THE DEVELOPMENT OF ACCOUNTING PROFESSION

Душко Шњегота<sup>a,1</sup>, Бранка Милошевић Шњегота<sup>b,2</sup>

<sup>a</sup>Univerzitet u Banja Luci, Ekonomski fakultet/University of Banja Luka, Faculty of Economics

<sup>b</sup>Ekonomska škola, Banja Luka/Economic School, Banja Luka

### PODACI O ČLANKU

Primljen 24.10.2017.  
Dostavljen na recenziju 15.12.2017.  
Prihvaćen 01.02.2018.  
Dostupan online od 31.10.2018.

#### *Ključne riječi:*

računovodstvo  
obrazovanje  
kontinuirana profesionalna  
edukacija  
računovodstvena profesija

### ARTICLE INFO

Received 10/24/2017  
Sent to revision 12/15/2017  
Accepted 02/01/2018  
Available online 10/31/2018

#### *Keywords:*

Accounting  
Education  
continuous professional education  
accounting profession

### APSTRAKT

Рачуноводство несумњиво представља један од темеља квалитетног процеса одлучивања и управљања различитим пословним и другим системима. Експанзија пословних активности на међународном и глобалном плану, упоредо са развојем робног и финансијског тржишта, утицала је на снажне промијене у традиционалним системима рачуноводства и финансијског извјештавања и потребу константног прилагођавања националног регулаторног оквира и рачуноводствене праксе у земљама широм свијета. Једно од кључних обиљежја процеса напуштања традиционалних и преласка на рачуноводствена правила и принципе који су данас општеприхваћени на глобалном плану представља одлука о увођењу у примјену Међународних рачуноводствених стандарда, односно Међународних стандарда финансијског извјештавања. Овакав искорак у Републици Српској направљен је још почетком вијека, када је отворен и трајни процес континуиране едукације свих заинтересованих за професионално обављање послова у области рачуноводства. У овом раду се, на основу анализе регулаторног оквира, наставних и студијских програма и других релевантних докумената и информација, сагледавају неке од квалитативних карактеристика образовног процеса у средњим стручним школама и на јавним високошколским установама у Републици Српској у областима које су, директно или индиректно, повезане са стицањем знања и вјештина неопходних будућим професионалним рачуновођама. Проведена истраживања заснивају се на претпоставци да квалитет рачуноводствене професије, поред осталог, у великој мјери зависи и од квалитета образовног процеса који се одвија у поменути институцијама. Циљ истраживања је да се идентификују основне карактеристике узрочно-последичне везе између образовног процеса и квалитета рачуноводствене професије и дају препоруке за могућа унапређења.

### ABSTRACT

Accounting is undoubtedly one of the cornerstones of a quality decision-making and management process for various business and other systems. Expansion of business activities on an international and global level, along with the development of the commodity and financial markets, has influenced strong changes in traditional accounting and financial reporting systems and the need for constant adjustment of the national regulatory framework and accounting practice in countries around the world. One of the key features of the process of abandoning traditional and moving to accounting rules and principles that are universally accepted today is the decision to introduce into the application of International Accounting Standards and International Financial Reporting Standards. This step forward in the Republic of Srpska was made at the beginning of the century, when a continuous and continuous process of continuous education of all those interested in professional accounting work was opened. In this paper, on the basis of the analysis of the regulatory framework, teaching and study programs and other relevant documents and information, some of the qualitative characteristics of the educational process in secondary vocational schools and public higher education institutions in the Republic of Srpska are examined in areas that, directly or indirectly, related to acquiring knowledge and skills necessary for future professional accountants. The conducted research is based on the assumption that the quality of the accounting profession, among other things, depends to a large extent on the quality of the educational process that takes place in the mentioned institutions. The aim of the research is to identify the basic characteristics of the cause-and-effect relationship between the educational process and the quality of the accounting profession and provide recommendations for possible improvements.

<sup>1</sup> [dusko.snjegota@efbl.org](mailto:dusko.snjegota@efbl.org)

<sup>2</sup> [bmilosevicsnjegota@yahoo.com](mailto:bmilosevicsnjegota@yahoo.com)

## УВОД

Ефикасну примјену МСФИ<sup>1</sup> као концептуалног оквира финансијског извјештавања није могуће осигурати без успостављања квалитетног процеса континуиране професионалне едукације лица која припадају рачуноводственој професији. Ефикасност тог процеса, поред осталог, зависи и од професионалног профила лица која приступају професији, односно претходно достигнутог нивоа знања о систему рачуноводства и финансијског извјештавања. Поједини Економски факултети у Републици Српској и БиХ који припадају јавним универзитетима у претходном периоду су дефинисали претпоставке за релативно чврсто повезивање наставно-научног процеса са процесом приступања рачуноводственој професији и даље, са процесом континуиране професионалне едукације. То се најбоље види кроз омогућавање лицима која желе да стекну одређено професионално звање да полагају само један, мањи број испита из наставних предмета који чине систем обавезних предмета, успостављен у складу са Међународним образовним стандардима, без чијег познавања није могуће стећи одређено професионално звање. Другим ријечима, кандидатима за стицање професионалних знања признаје се да је посједовање знања и вјештина из одређених наставних предмета које су стекли у оквиру научно-наставног процеса на првом циклусу студија довољно и да их није неопходно поново доказивати приликом приступања професији.

Са друге стране, доступни подаци и информације показују да не постоји довољно јасна веза између наставног процеса у средњим стручним школама, прије свега школама економског усмјерења, са наставно-научним процесом на сродним универзитетима. Разлози за то су вишеструки:

- као прво, наставни програми у средњим школама из предмета који обухватају материју из области књиговодства у значајној мјери се заснивају на проучавању литературе која обухвата теоријска и практична рјешења чија употреба је у међувремену престала,
- друго, професори одговорни за извођење наставе из поменутих предмета не подлијежу обавези континуиране професионалне едукације из области рачуноводства и финансијског извјештавања па се њихово познавање савремених трендова у тој области заснива на личном одређењу у погледу професионалног усавршавања,
- коначно, није могуће идентификовати јасну визију одговорних лица или институција у области средњег образовања о потреби вертикалног усаглашавања наставних планова и програма са наставно научним процесом на универзитетима, силабусима из појединих наставних предмета и сл.

Описани проблеми дјелимично продуктују прекомјерно оптерећење ученика средњих стручних школа градивом и знањима која немају одговарајућу употребну вриједност на факултетима а неријетко, због различитих приступа појединим питањима, производи конфузију код студената и отежава им правилно разумијевање градива које проучавају на факултетима.

### 1. Улога међународних образовних стандарда (МОС) за професионалне рачуновође

Професионална и стручна знања која се у данашње вријеме захтијевају од рачуновођа, осим чисто техничких која се обично вежу за лица која обављају релативно просте књиговодствене послове, обухватају и она која професионалним рачуновођама омогућавају да наступају у улози својеврсних пословних савјетника, финансијских аналитичара и сл., што укључује и њихову већу законску и професионалну одговорност. Истовремено, претходно стечена знања и вјештине никад нису нити могу бити коначни, већ је неопходно осигурати њихов константан раст и усаглашеност са промјенама у глобалној рачуноводственој регулативи.

У циљу адекватног одговора на захтјеве који се постављају пред рачуноводствену професију и професионалне рачуновође, свеукупан систем стицања знања и вјештина из области рачуноводства и финансијског извјештавања мора осигурати да у професију улазе само они појединци који посједују одређен степен компетентности и који су спремни да стечена знања и вјештине константно одржавају и развијају. При том, средњошколско и високошколско образовање представљају темељ на који је потребно надограђивати програме усавршавања и специјализације, као и континуирано

<sup>1</sup> У овом раду, скраћеница МСФИ означава скуп међународних стандарда финансијског извјештавања који обухвата Међународне рачуноводствене стандарде, Међународне стандарде финансијског извјештавања и Међународни стандард финансијског извјештавања за мале и средње ентитете.

лиценцирање. Управо би такав темељ појединцу омогућио да се по завршетку средњошколског и високошколског образовања једноставније укључи у струку и процес усавршавања и развоја у струци (Черне, 2008).

Међународни образовни стандарди (МОС)<sup>2</sup> за професионалне рачуновође утврђени су од стране Међународне федерације рачуновођа<sup>3</sup> и обухватају осам стандарда којима се прописују обим потребног професионалног знања, професионална оспособљеност и етика, те оријентација ка цијеложивотном учењу и професионалном усавршавању. Овај оквир стандарда чине МОС 1 – Услови за приступ програму образовања за професионалног рачуновођу, МОС 2 – Садржај програма професионалног рачуноводственог образовања, МОС 3 – Професионална оспособљеност, МОС 4 – Професионалне вриједности, етика и ставови, МОС 5 – Захтјеви за практичним искуством, МОС 6 – Провјера професионалних способности и стручности, МОС 7 – Континуирани професионални развој и МОС 8 – Стручна оспособљеност за професионалног ревизора.

МОС 1 обухвата услове за приступ програму професионалног образовања у области рачуноводства, којег проводи професионално удружење или тијело, члан IFAC-а<sup>4</sup>. Циљ овог стандарда је да се осигура да студенти и друга лица која желе да стекну звање професионалног рачуновође посједују претходно стечена знања и вјештине из области рачуноводства, који су им неопходни за остваривање успјеха током даљњег студирања, провјере знања и стицања практичног искуства.

Према стандарду, услови за приступ неког кандидата програму образовања за стицање звања професионалног рачуновође морају бити барем слични условима за упис на признати (акредитовани) додипломски студиј (студиј првог циклуса на високообразовним установама) или његов еквивалент. При томе би успостављена вертикала у систему образовања у области рачуноводства требала да представља компаративну предност за свакога ко жели да приступи програму образовања за професионалног рачуновођу.

У оквиру МОС 2 прописан је садржај програма професионалног образовања којег кандидати морају да усвоје како би могли бити оспособљени за професионалног рачуновођу. Захтјеви овог стандарда требали би да буду окосница програма континуиране професионалне едукације. Јединствени програм обуке за стицање звања у области рачуноводства и ревизије у БиХ, утврђен од стране Комисије за рачуноводство и ревизију БиХ<sup>5</sup>, обухвата укупно четрнаест (14) наставних предмета и то<sup>6</sup> Увод у финансијско рачуноводство, Трошковно рачуноводство и увод у управљачко рачуноводство, Менаџмент и комуникације, Информационе технологије и примјене, Пословно право и порези, Примјена управљачког рачуноводства, Финансијско извјештавање, Ревизија и системи интерне контроле, Примјена финансијског менаџмента, Напредно управљачко рачуноводство, Напредна ревизија, Напредно финансијско извјештавање, Напредни финансијски менаџмент и Стратејски менаџмент.

У зависности од претходно стечених знања кроз студијске програме на високошколским установама, кандидати за стицање одговарајућих професионалних звања у рачуноводственој професији полажу писмени испит из четири или пет од наведених четрнаест предмета. Примјера ради, према Правилнику о условима, начину и накнадама за стицање звања у рачуноводственој професији у Републици Српској, одговарајући ниво стручне оспособљености за професионално-стручно звање "Сертификовани рачуновођа"<sup>7</sup> утврђује се провјером потребног нивоа стручних и практичних знања за самостално вођење пословних књига и састављање финансијских извјештаја за правна лица и друге субјекте са високим обимом и високом сложености финансијских послова, банке и друге финансијске организације и осигуравајућа друштва, буџетске кориснике, субјекте са организацијом рачуноводства велике сложености и способношћу кандидата да образложи сложене

<sup>2</sup> IES = International Education Standards

<sup>3</sup> IFAC = International Federation of Accountants

<sup>4</sup> Статус пуноправног члана IFAC-а, у Републици Српској од 2010. године има Савез рачуновођа и ревизора Републике Српске

<sup>5</sup> <http://komisija-rrbih.org/>

<sup>6</sup> Више о томе видјети на сајту Савеза рачуновођа и ревизора Републике Српске, [www.srrrs.org](http://www.srrrs.org)

<sup>7</sup> У складу са одредбама Закона о рачуноводству и ревизији Републике Српске ("Службени гласник Републике Српске", број 94/15), осим неведеног, у Републици Српској су утврђена и професионално-стручна звања "Сертификовани рачуноводствени техничар" и "Овлашћени ревизор"

рачуноводствене политике на којима се темеље информације презентоване у финансијским извјештајима.

Професионално-стручно звање сертификованог рачуновође може стећи лице које, поред осталих, испуњава и услов у погледу стеченог образовања на првом, другом или трећем циклусу студија, односно да има завршен:

- a) економски академски студиј III циклуса и стечено звање доктор економских наука или
- b) економски академски студиј II циклуса и стечено звање мастер или магистар економских наука или
- c) дипломски научни економски студиј према програмима који су се примјењивали прије болоњског процеса и стечено звање дипломирани економиста или
- d) економски академски студиј I циклуса према болоњском процесу и стечено звање дипломирани економиста са остварених 240 ЕЦТС бодова или
- e) економски академски студиј I циклуса према болоњском процесу и стечено звање дипломирани економиста са остварених 180 ЕЦТС бодова или
- f) струковни економски студиј према болоњском процесу или
- g) вишу економску школу (према програмима који су се примјењивали прије болоњског процеса) или
- h) академски или струковни неекономски студиј.

Поред наведеног услова у вези са студијским програмима на високошколским установама, лице на које се односе услови наведени под тачкама а) до д) треба да има и најмање двије године практичног искуства на пословима вођења пословних књига, од чега најмање једну годину на састављању финансијских извјештаја или три године практичног искуства на пословима рачуноводства. Ако кандидат има завршен студиј у складу са тачком е) треба да има најмање три године практичног искуства на пословима вођења пословних књига од чега најмање једну годину на састављању финансијских извјештаја или четири године практичног искуства на пословима рачуноводства. Коначно, ако кандидат има завршен студиј у складу са тачкама ф) до х) треба да има и најмање четири године практичног искуства на пословима вођења пословних књига, од чега најмање двије године на састављању финансијских извјештаја или пет година практичног искуства на пословима рачуноводства.

Уз све наведено, кандидат мора да положи професионално-стручне испите предвиђене за стицање звања Сертификовани рачуновођа из предмета Пословно право и порези, Примјена управљачког рачуноводства, Финансијско извјештавање, Ревизија и системи интерне контроле и Примјена финансијског менаџмента. Стечена знања и вјештине из осталих девет предмета утврђених у складу са МОС 2 и професионалном регулативом која се примјењује у Републици Српској и БиХ му се при том признају. На овај начин направљена је директна вертикална веза између наставних предмета обухваћених одговарајућим студијским програмима на високошколским установама економског усмјерења и проефесионално-стручних предмета, односно знања и вјештина који се захтијевају од лица која приступају рачуноводственој професији.

Стандардом МОС 3 прописана је одговарајућа комбинација личних и професионалних вјештина које кандидати морају да задовоље како би се оспособили за професионалног рачуновођу. Поред осталог, циљ овог стандарда је да се јасно укаже на чињеницу да опште образовање из области рачуноводства, стечено на различите начине и у различитим околностима, може да допринесе успјешном развоју тих вјештина. Према МОС 4, концептуални оквир професионалних и етичких вриједности чије промовисање се захтијева од професионалних рачуновођа требао би да буде саставни дио програма образовања и континуране професионалне едукације коју проводе професионална удружења у циљу да лица, носиоци професионално-стручних звања посједују одговарајуће етичке вриједности које осигуравају њихово етично професионално дјеловање у интересу струке, али и шире друштвене заједнице.

Стандард МОС 5 има за циљ да осигура да кандидати који желе да се оспособе за професионалног рачуновођу стекну потребно практично искуство неопходно за обављање професионалних активности. У том циљу, стандардом се захтијева најмање три године практичног искуства на обављању послова из области рачуноводства под надзором искусног професионалног рачуновође. Како је претходно наведено, важећом професионалном регулативом у Републици Српској и БиХ утврђен је услов у вези са посједовањем практичног искуства приликом ступања у рачуноводствену професију. МОС 6 подразумева коначну провјеру теоријских и практичних знања

и вјештина кандидата који жели да се укључи у професију, односно оцјену његове професионалне компетентности прије укључивања у професију.

Према захтјевима стандарда МОС 7 чланице IFAC-а требале би да успоставе захтјеве у погледу континуираног професионалног образовања за све своје чланове. Ти захтјеви могу бити засновани на обавези присуствовања одређеном броју часова професионалне едукације (присуство семинарима, конгресима, симпозијума, коришћење стручне литературе, самообразовања, итд.) или на постигнутим компетенцијама. Коначно, МОС 8 обухвата захтјеве које морају да испуне лица која се професионално баве екстерном ревизијом.

Захтјеви за примјеном МОС у процесу образовања професионалних рачуновођа (и ревизора) успостављени су у циљу да се осигура досљедан и усклађен образовни систем на глобалном нивоу, да се повећа ниво усклађености у примјени техничких и стандарда за обављање професионалне праксе, да се пружи подршка већој мобилности професионалних рачуновођа и сарадњи између професионалних организација, чланица IFAC-а, итд. Посматрано на националном нивоу, ови стандарди представљају добар основ и смјернице за структурисање квалитетних и сврсисходних студијских програма на високошколским установама, како би процес учења и стицања знања током редовних студија у што већој мјери био у функцији стварања адекватних претпоставки за успјешну конекцију свих заинтересованих студената са рачуноводственом професијом и професионалном рачуноводственом праксом.

## 2. Структура односних студијских програма на јавним високошколским установама у Републици Српској

Као што је већ напоменуто, одговарајући студијски програми на јавним универзитетима у Републици Српској и БиХ су у потпуности или бар у значајној мјери структурирани на начин који обезбјеђује добру вертикалну повезаност наставног градива са захтјевима професионалне рачуноводствене праксе, засноване на примјени Међународних образовних стандарда.

Тако је првим циклусом студија на Економском факултету Универзитета у Бањој Луци<sup>8</sup> обухваћено укупно 12 наставних (обавезних или изборних) предмета у оквиру којих се проучава наставна грађа која директно припада областима у оквиру рачуноводствене професије:

Табела 1: Наставни предмети на првом циклусу студија ЕФБЛ

ГОДИНА СТУДИЈА	НАСТАВНИ ПРЕДМЕТ
<i>Прва година студија</i>	Финансијско рачуноводство Пословно право
<i>Друга година студија</i>	Управљачко рачуноводство Финансијски менаџмент
<i>Трећа година студија</i>	Ревизија
<i>Четврта година студија</i> (смјер: Рачуноводство и ревизија)	Стратешки финансијски менаџмент Рачуноводствени информациони системи Теорија и политика биланса Ревизија финансијских извјештаја Интерни надзор Специјална рачуноводства Рачуноводство банака и осигуравајућих друштава

У односу на материју из четрнаест предмета утврђених у складу са МОС стандардима чије познавање се захтијева од лица која желе да уђу у рачуноводствену професију, уочљиво је да предмети утврђени наставним планом и програмом на првом циклусу студија покривају материју за много више од 50% тражених знања и вјештина из области рачуноводства.

Студијским програмом *Финансије, банкарство и осигурање*, који припада другом циклусу студија на Економском факултету Универзитета у Бањој Луци, поред осталих, обухваћени су и предмети Корпоративне финансије, Напредна ревизија, Финансијско извјештавање у функцији менаџмента,

<sup>8</sup> [www.ef.unibl.org](http://www.ef.unibl.org)

Консолидовани и специјални биланси и Специјална рачуноводства који се, сви редом, у већој или мањој мјери односе на програм професионалног образовања којег потенцијални кандидати морају да усвоје како би могли бити оспособљени за професионално рачуновођу. Осим тога, последњих година је одобрен и потпуно нови студијски програм (*Финансије и ревизија јавног сектора*) који обухвата релативно сложен скуп наставних предмета из области финансирања, рачуноводства и ревизије јавног сектора у Републици Српској, прије свега предмете који се односе на рачуноводствену професију (Трезорско пословање и напредно финансијско извјештавање, Ревизија финансијских извјештаја у јавном сектору, Интерна ревизија у јавном сектору, Ревизија учинка, Напредна ревизија и др.).

Кад је ријеч о предметима као што су Менаџмент и комуникације, Информационе технологије и примјене, Пословно право и порези и сл. (обухваћене програмом утврђеним у складу са МОС стандарима), ваља напоменути да су они такође заступљени кроз наставни план и програм, прије свега на првом циклусу студија (примјер су предмети Пословно право, Пословна информатика и Менаџмент на првој години студија, Менаџмент људских ресурса на трећој години студија, итд.).

Конечно, студијским програмима трећег циклуса студија, утврђеним 2015. године, обухваћени су предмети као што су Политике финансијског извјештавања, Напредна ревизија II, Управљање корпоративним финансијама, Стратегија и корпоративно управљање и др., па се на основу свега наведеног може закључити да су наставни планови и програми на првом, другом и трећем циклусу студија на Економском факултету у Бањој Луци практично у потпуности кореспондентни са програмима професионалне обуке за стицање знања у рачуноводственој професији.

Студијским програмом *Економија* на првом циклусу студија на Економском факултету Пале<sup>9</sup>, који дјелује у оквиру Универзитета у Источном Сарајеву, обухваћени су и предмети Рачуноводство, Привредно право, Ревизија, Ревизија јавног сектора, Е-пословање, Порези и пореско планирање и др. Други циклус студија на истом факултету чине три смјера, међу којима су смјер Рачуноводство и ревизија и смјер Финансијски менаџмент.

Смјером *Рачуноводство и ревизија* обухваћени су предмети Финансијско извјештавање према МСФИ, Ревизија јавног сектора, Ревизија финансијских извјештаја, Корпоративне финансије, Консолидовани и специјални биланси и Управљачко рачуноводство, а смјером *Финансијски менаџмент* предмети Порези и пореско планирање, Корпоративне финансије и др.

Према наведеном, иако је уочљиво да наставни планови и програми на студијским програмима Економског факултета Универзитета у Источном Сарајеву у односу на студијске програме на Економском факултету Универзитета у Бањој Луци у нешто мањој мјери кореспондирају са програмом професионалне едукације за лица која желе да ступе у рачуноводствену професију, ипак постоји успостављена чврста веза између једних и других, која реално омогућава да студенти који су успјешно окончали универзитетске студије посједују солидан ниво знања и вјештина неопходних за квалитетно укључивање у рачуноводствену професију.

На Факултету пословне економије у Бијељини<sup>10</sup>, предмети у прве двије године студија (укупно четири семестра) заједнички су за све студијске програме. На овим годинама првог циклуса студија се, поред осталог, проучава наставна грађа из предмета Пословна информатика, Рачуноводство, Менаџмент, Пословне финансије и Пословно право. У трећој години студија студенти се одређују за један од три студијска програма: Финансије, банкарство и осигурање, Спољна трговина, порези и царине или Пословна информатика. Студијским програмом *Финансије, банкарство и осигурање* обухваћени су, поред осталих, предмети Финансијска контрола и ревизија, Теорија и анализа биланса, Банкарско право, Менаџмент људских ресурса, Управљачки информациони системи, Рачуноводство финансијских организација, Електронско пословање и др. Студијским програмом *Пословна информатика* такође су обухваћени предмети као што су Финансијска контрола и ревизија, Теорија и анализа биланса и сл. Дакле, и у случају ове високошколске установе уочава се прилично изражена веза између студијских програма и програма обавезне професионалне едукације у рачуноводственој професији.

Укратко презентовани приступи у структурисању наставних планова и програма на јавним високошколским установама у Републици Српској, посматрајући то са аспекта оног дијела студија који се директно или индиректно односи на стицање знања и вјештина неопходних за будуће

<sup>9</sup> [www.ekofis.org](http://www.ekofis.org)

<sup>10</sup> [www.fpe.unssa.rs.ba](http://www.fpe.unssa.rs.ba)

квалитетно бављење пословима који припадају рачуноводственој професији, недвосмислено упућују на закључак да студенти економских факултета већ и током студија првог циклуса могу стећи солидне основе за релативно лако и ефикасно приступање рачуноводственој професији, што им даје значајну компаративну предност у односу на друге потенцијалне кандидате (на примјер, студенте правних или факултета организационих наука и др.). Уколико се студенти при том одлуче да заврше студије другог или трећег циклуса, основе стечене током основног степена високошколског образовања додатно се шире и јачају, те лицима која и након тога имају амбицију да се баве рачуноводством и ревизијом отварају простор за достизање високо квалификованих позиција и добро плаћених послова.

Већ дужи низ година потпуно је очигледно да је појавом нових и сложенијих облика робних и финансијских трансакција, пословних комбинација и др., пословање постало значајно захтјевније и комплексније, при чему је потреба за константним праћењем промјена и прихватањем све већих изазова резултат различитих процеса и трендова, почевши од снажних промјена у информационим и комуникационим технологијама, значајног пораста броја (домаћих и страних) заинтересованих корисника за финансијским и нефинансијским информацијама о пословању домаћих привредних друштава, па све до потребе разумијевања кретања на глобалном робном и финансијском тржишту. У складу с тим, од професионалних рачуновођа се већ поодавно не очекује да буду тек "традиционалне књиговође" које су ангажоване због пуког испуњења прописане законске обавезе у погледу успостављања система књиговодства, рачуноводства и финансијског извјештавања и задовољавања основних информационих потреба екстерних и интерних корисника финансијских извјештаја, већ да су у стању да благовремено разумију и предложе адекватан одговор на глобална кретања у контексту међународног пословања и комуникације. Оваквим очекивањима несумњиво помаже одређивање рачуноводствене професије за усвајањем и примјеном начела и принципа обухваћених Међународним образовним стандардима за професионалне рачуновође који, поред осталог, представљају једну од кључних претпоставки за усклађивање домаћег са међународним регулаторним окружењем у области рачуноводства и ревизије.

### **3. Неке од основних карактеристика наставних планова и програма у релевантним средњим стручним школама**

Уочену значајну усаглашеност наставних планова и програма на јавним високошколским установама у Републици Српској са програмом професионалне едукације за стицање звања у рачуноводственој професији, поред осталог, карактерише и чињеница да су релевантним студијским програмима обухваћена и знања из области разумијевања начела и принципа примјене Међународних рачуноводствених стандарда (МРС), Међународних стандарда финансијског извјештавања (МСФИ), Међународних стандарда ревизије (МСР) и других компоненти међународно прихваћеног професионалног регулаторног оквира који већ дужи низ година представља кључну окосницу рачуноводствене и ревизорске теорије и праксе у Републици Српској и БиХ. Другим ријечима, знања и вјештине из области рачуноводства и ревизије који се стичу на јавним високошколским установама подразумевају употребу савремене и релевантне научне и стручне литературе, те одговарајући ниво оспособљености наставног особља.

За разлику од високошколских, установе средњег стручног образовања су у значајно мањој мјери фокусиране на проблематику која се односи на савремене трендове који прате рачуноводствену професију. Проведена истраживања показују да не постоји јасна веза између наставног процеса у средњим стручним школама, прије свега школама економског усмјерења, са наставно-научним процесом на сродним универзитетима. На такву оцјену утиче неколико чињеница, прије свега то што се за потребе извођења наставе често користи литература која у одређеној мјери обухвата теоријска и практична рјешења чија употреба је у међувремену престала, затим непостојање обавезе континуиране професионалне едукације из области рачуноводства и финансијског извјештавања за професоре одговорне за извођење наставе из књиговодства и сличних предмета<sup>11</sup>, непостојање

<sup>11</sup> Истину за вољу, у формално-правном смислу таква обавеза није утврђена ни за професоре на високошколским установама, међутим, истраживања показују да је велика већина њих директно укључена у

визије о потреби вертикалног усаглашавања наставних планова и програма са наставно научним процесом на универзитетима, силабусима из појединих наставних предмета, итд.

Од предмета који се могу довести у везу са програмом професионалне едукације у области рачуноводства, наставних плановима и програмима за средње образовање и васпитање, смјер *Економија, право и трговина*<sup>12</sup> обухваћени су предмети Књиговодство, Информатика, Пословна информатика и Право. Од свих наведених, једино је предмет Књиговодство заступљен на све четири године, али анализа наставног програма за овај предмет указује на чињеницу да ученици у оквиру њега проучавају углавном проблематику која се односи на систем књиговодства, као само један дио свеукупне рачуноводствене функције. При том су поменути предметом, поред тематских области које се односе на основе финансијског књиговодства за привредна друштва, обухваћене и тематске области из области интерног обрачуна, те основа финансијског књиговодства за банке и друге финансијске организације, што само по себи представља крајње специфичан приступ проучавању предметне области.

Иновирани наставни програм за школску 2017/18. годину којег ће проучавати будући економски техничари, пословно-правни техничари и банкарски техничари структурисан је кроз следеће модуле:

- Модул I (први разред), чијим изучавањем ученици треба да буду оспособљени да процијене значај рачуноводствене функције у евидентирању пословних догађаја, као и неопходност тачног, уредног и правовременог пружања рачуноводствених информација за пословно одлучивање; ученици би, такође, требало да науче како се процјењују (вреднују) и исказују позиције биланса стања и биланса успјеха и да спознају улогу и значај информација везаних за чување, рационално коришћење средстава и одговорности за средства којима се послује. У оквиру овог модула, ученици треба да буду оспособљени за повезивање стечених теоријско-стручних знања са праксом конкретних привредних субјеката а тематске области заступљене у овом модулу су Биланс стања, Пословне промјене и њихов утицај на биланс стања, Књиговодствена документа и рачуни, те Евиденција благајничког пословања;
- Модул II (први разред), чијим изучавањем ученици треба да овладају техникама израде и анализе примјера за књижење на аналитичким и синтетичким контима, процјене значаја овакве евиденције за привредне субјекте, те да буду оспособљени за повезивање стечених теоријско-стручних знања са праксом конкретних привредних субјеката; модулом су обухваћене тематске области Евиденција пословања преко жиро-рачуна, Евиденција обавеза према добављачима, Евиденција потраживања од купаца и Евиденција материјала, готових производа и робе;
- Модул III (други разред), чијим проучавањем ученици треба да науче да процијене улогу и значај рачуноводствене функције у евидентирању пословних догађаја и да анализирају различите облике организовања привредних субјеката у погледу начина вођења пословних књига и пословних извештаја; заступљене су тематске области Пословне књиге двојног књиговодства, Расходи и приходи, Временско разграничење прихода и расхода и Утврђивање резултата пословања;
- Модул IV (други разред), чијим проучавањем ученици треба да науче како да процијене улогу и значај рачуноводствене функције у евидентирању пословних догађаја у вези са основним средствима, краткорочним потраживањима и обавезама и новчаним средствима, да схвате неопходност рационалног коришћења средстава, као и неопходност тачног, уредног и правовременог пружања књиговодствених информација; модулом су обухваћене тематске области Евиденција прибављања основних средстава, Евиденција отуђивања основних средстава, Краткорочна потраживања и обавезе из пословања и Евиденција новчаних средстава;
- Модул V (трећи разред), према коме ученици треба да науче да књиговодствени процес прате кроз процес репродукције у производном предузећу, да користе примјере из праксе и да их анализирају, да науче улогу и значај принципа уредног књиговодства и да развијају смисао за логичко размишљање и самостално доношење закључака; све ово би требало постићи кроз тематске области Једнообразно књиговодство – контни план предузећа, Евиденција набавке и трошења материјала, ситног инвентара и амбалаже, Евиденција залиха недовршених и готових производа, Евиденција капитала и Евиденција трошкова производње (евиденција расхода);

*активности које се проводе у оквиру програма професионалне едукације, развоја професионалног регулаторног оквира, научно-истраживачког рада у предметној области, итд.*

<sup>12</sup> <http://www.rpz-rs.org>



- Модул VI (трећи разред), након чијег проучавања би ученици требало да буду у могућности да разликују имовину производног предузећа и начине њеног прибављања, да књиговодствено прате cjелокупан процес репродукције производног предузећа, од набавке елемената производње до реализације готових производа, те остварења и расподеле резултата пословања; обухваћене тематске области су Евиденција производње – интерни обрачун<sup>13</sup>, Евиденција прихода, Обрачун и евиденција утврђивања и распореда резултата пословања производног предузећа и Периодични и годишњи рачуноводствени извјештај;
- Модул VII (четврти разред), који се односи на стицање основних знања о појму, задацима, циљевима и специфичностима књиговодствених евиденција у трговинским предузећима, књиговодствени обухват процеса набавке и продаје трговинске робе уз примјену одговарајуће документације и друга питања од значаја за стицање теоријских и практичних знања о књиговодственој функцији у овим предузећима; модулом су обухваћене тематске области Специфичности пословања трговинских предузећа – цијене робе, разлика у цијени и калкулација цијена трговинске робе, Евиденција набавке трговинске робе, Евиденција реализације трговинске робе, Евиденција трошкова трговине и Утврђивање и расподела резултата пословања трговинског предузећа; те
- Модул VIII, којим су обухваћене тематске области Специфичности пословања банкарских организација – банкарски послови, пословне књиге, контни план, Евиденција готовине и готовинских еквивалената, Евиденција пласмана и извора средстава банке, Евиденција обавеза, основних и других средстава банке и Евиденција расхода, прихода и резултата пословања банке.

На основу кратког приказа структуре модула чијим проучавањем ученици треба да савладају наставну грађу из предмета Књиговодство у средњим стручним школама, пажљиви читалац ће уочити да се ти модули заснивају на традиционалном приступу у проучавању предметне области, који је као такав на високошколским установама био заступљен до почетка реформе у области рачуноводства. Неке од карактеристика тог приступа односе се на неуспостављање довољно јасне границе између финансијског и управљачког књиговодства, односно препознавање разлика између билансног и функционалног контног оквира и система обрачуна трошкова који прате примјену тих контних оквира, малу заступљеност других тематских подручја која уз књиговодство са билансом чине структуру рачуноводственог система (обрачуна трошкова и учинака, рачуноводственог планирања, надзора и контроле и др.), проучавање књиговодства у трговинским друштвима као специјално издвојене области књиговодства, релативно поједностављен начин проучавања система књиговодства у банкама и другим финансијским организацијама и сл. Иако је крајње озбиљно питање до које мјере заправо има смисла оптерећивати наставни процес у средњим стручним школама, чини се да се тренутно врши прекомјерно оптерећење ученика средњих стручних школа градивом и знањима која немају одговарајућу употребну вриједност на факултетима а неријетко, због различитих приступа појединим питањима<sup>14</sup>, производи конфузија код студената и отежава им правилно разумијевање градива које проучавају на факултетима.

Кад је ријеч о другим наставним предметима заступљеним у средњим стручним школама економског усмјерења, ученицима се у оквиру тих предмета презентује наставна грађа која се, или у потпуности не односи на знања и вјештине захтијеване приликом приступања рачуноводственој професији (као што је случај са предметом Право у оквиру којег није заступљено право привредних друштава) или до одређеног подударања долази само дјелимично (као што је, на примјер, случај са предметом Информатика).

<sup>13</sup> За разлику других досад наведених, ова тематска област припада подручју погонског – управљачког рачуноводства.

<sup>14</sup> На примјер, рачуноводственом обухвату временских разграничења, обрачуна трошкова производње (цијене коштања властитих учинака и др.), претпоставкама за билансирање периодичног финансијског резултата, итд.

#### 4. О неким могућим унапређењима у наставном процесу са аспекта доприноса развоју рачуноводствене професије

Презентовани резултати истраживања упућују на закључак да је у наставном процесу који се одвија у вези са проучавањем тематике из области књиговодства и рачуноводства потребно и могуће направити одређена побољшања и унапређења појединих процеса и активности како би тај процес што је могуће више био у функцији квалитетне припреме потенцијалних кандидата за улазак у рачуноводствену професију. Наведено се посебно односи на средње стручно образовање у оквиру кога се, како то показују актуелни наставни програми (модули) проблематици из области књиговодства приступа на традиционалан начин.

Један од кључних циљева који би у наредном периоду на одговарајући начин требало реализовати у оба сегмента који чине вертикалу процеса стицања знања и вјештина из области рачуноводства, а чије посједовање је неопходно прије приступања заинтересованих кандидата рачуноводственој професији, односи се на питање потпуно другачијег приступа и значајно заступљенијег учешћа практичне наставе за ученике, односно студенте, како би се у процесу проучавања релативно монотоних теоријских области увела одређена динамика а читавом процесу дала квалитетно другачија сврха. У супротном, уколико ученици и студенти нису довољно мотивисани или на адекватан начин не препознају све бенефите које у будућности могу имати од квалитетног образовног процеса у области књиговодства и рачуноводства, образовни процес постаје сврха сам себи и, као такав, недовољно атрактиван за учеснике. Тим прије што се ради о књиговодству као подручју о чијем значају се традиционално формира прилично негативна перцепција и активностима које у домаћем пословном и друштвеном амбијенту тешко добијају на значају, упркос објективној користи од њих.

Успјешна реализација претходног циља подразумева успостављање квалитетних узрочно-посљедичних веза између циљева и метода проучавања наставних и студијских програма са потребама пословне и шире друштвене заједнице.

У погледу литературе која се ученицима и студентима препоручује као основ за стицање теоријских знања из области рачуноводства и финансијског извјештавања неопходно је значајно већи ослонац тражити у теоријским и практичним искуствима домаћих аутора, чланова академске заједнице који, како је то већ напоменуто, имају значајно учешће у стварању и одржавању претпоставки за квалитетно функционисање рачуноводствене професије и који својим научно-истраживачким радом снажно доприносе развоју теорије рачуноводства, укључујући усвајање и примјену сложене професионалне регулативе промовисане на међународном плану. Објективно гледајући, не постоји било каква суштинска препрека да се теоријска знања и практична искуства домаћих универзитетских професора у значајно већој мјери него што је то било досад користе у процесу образовања у средњим стручним школама.

Када је ријеч о могућем и неопходном учешћу професора средњих стручних школа у процесу континуиране професионалне едукације у области рачуноводства (и ревизије), ваља истаћи да би однос релевантних институција према том питању требао бити значајно промијењен. Наиме, приступ овом питању не би требало да зависи исључиво од личног и професионалног опредјељења професора, већ би то питање требало рјешавати кроз одговарајући системски приступ, уз учешће свих релевантних институција.

#### Закључак

За разлику од уочљиве и релативно чврсте повезаности и међусобне условљености процеса образовања на јавним високошколским установама у Републици Српској и процеса професионалне едукације лица која намјеравају да приступе или већ припадају рачуноводственој професији, доступни подаци и информације показују да довољно јасна веза не постоји између наставног процеса у средњим стручним школама, прије свега школама економског усмјерења, са наставно-научним процесом на сродним универзитетима. Док се кроз студијске програме на универзитетима у значајној мјери прате и усвајају константне промјене у међународно прихваћеној рачуноводственој регулативи, у циљу да се студентима приближе ефекти тих промјена на домаћи регулаторни оквир и свеукупна кретања у рачуноводственој теорији и пракси, као и да се потенцијалним кандидатима олакша улазак у рачуноводствену професију, дотле се наставни програми у средњим стручним

школама још увијек у значајној мјери заснивају на традиционалном приступу проучавању проблематике која се углавном односи на област књиговодства.

Због свега наведеног, у наредном периоду би у свеукупном наставно-образовном процесу који се одвија у вези са проучавањем тематике из области књиговодства, рачуноводства и финансијског извјештавања било неопходно направити одређена квалитативна побољшања и унапређења појединих процеса и активности, како би тај процес што је могуће више био у функцији квалитетне и сврсисходне припреме потенцијалних кандидата за улазак у рачуноводствену професију. Наведено, поред осталог, обухвата одговарајуће интервенције у научној и стручној литератури, као и значајне промјене у односу релевантних учесника према процесу континуиране професионалне едукације.

#### Literatura

1. Черне К. (2008). Студентска перцепција рачуноводствене професије с аспекта међународних образовних стандарда за професионалне рачуновође. [www.researchgate.net/publication/27205583](http://www.researchgate.net/publication/27205583),
2. Закон о рачуноводству и ревизији Републике Српске. "Службени гласник Републике Српске", број 94/15,
3. <http://www.ef.unibl.org>
4. <http://www.ekofis.org>
5. <http://www.fpe.unssa.rs.ba>
6. <http://www.srrrs.org>
7. <http://komisija-rrbih.org>
8. <http://www.rpz-rs.org>
9. <https://www.ifac.org>
10. <https://www.iaesb.org>