

dr. sc. Bojan Ćurić

Glavna služba za reviziju javnog sektora Republike Srpske
bojan.curic@gsr-rs.org

mr. sc. Aida Nurkić

Ured za reviziju institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine
anurkic@vriFBiH.ba

PROBLEMI I OGRANIČENJA U FINACIJSKOM IZVJEŠĆIVANJU LOKALNIH SAMOUPRAVA U BOSNI I HERCEGOVINI

Pregledni rad

Sažetak

U radu se razmatraju najznačajnije, ali i najčešće nepravilnosti u finacijskom izvješćivanju lokalnih samouprava u Bosni i Hercegovini (Republici Srpskoj i Federaciji Bosne i Hercegovine) koje su utvrđene provođenjem finacijskih revizija od strane Vrhovnih revizijskih institucija u Bosni i Hercegovini nadležnih za revizije lokalnih samouprava (Glavne službe za reviziju javnog sektora Republike Srpske i Ureda za reviziju institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine). U radu će se analizirati revizijska izvješća lokalnih samouprava koja su objavljena u posljednjih četiri godine s ciljem da se utvrđene nepravilnosti po tim izvješćima sistematiziraju, odnosno sublimiraju kroz nekoliko pitanja i prezentiraju, te na taj način, aktivnim pristupom preveniraju stanja u onim lokalnim samoupravama koje još nisu revidirane ili će biti predmet revizije u narednom periodu. Dio tih problema proizlazi iz primijenjenog koncepta finacijskog izvješćivanja i generalne nekonzistentnosti proračunskog računovodstva, ali najveći dio zbog pogrešnog pristupa planiranju proračuna i njegovog nerealnog izvršavanja. S druge strane, istraživanjem je omogućena komparacija utvrđenih nepravilnosti po revizijskim izvješćima između dva entiteta i dvije revizijske institucije te su izvedene i određene karakteristike (sličnosti, ali i razlike) u samom sustavu finacijskog izvješćivanja i greškama koje u njemu nastaju.

Važno je bilo identificirati i analizirati ove probleme radi iznalaženja mogućnosti za njihovo prevladavanje kako bi se unaprijedilo stanje u finacijskom izvješćivanju lokalnih samouprava, jer nedovoljna informiranost i znanje o finacijskom izvješćivanju može dovesti do donošenja pogrešnih odluka ili pogrešnog javnog mijenja. S druge strane, otvorilo se i pitanje opravdanosti i opstanka postojećeg sustava finacijskog izvješćivanja u javnom sektoru u uvjetima prekomjerne proračunske potrošnje kao sustavnog problema u BiH.

Ključne riječi: *financijsko izvješćivanje, revizijska izvješća, lokalne samouprave*

JEL: M41, M42

1. UVOD

U radu koji slijedi analizirane su najznačajnije, ali i najčešće nepravilnosti u financijskom izvješćivanju lokalnih samouprava u Bosni i Hercegovini (Republici Srpskoj i Federaciji Bosne i Hercegovine) koje su utvrđene provođenjem financijskih revizija od strane Vrhovnih revizijskih institucija u Bosni i Hercegovini, nadležnih za revizije jedinica lokalnih samouprava (JLS) za revidirana razdoblja od 2012. do 2015. godine, što je u biti dovoljno da se završi skoro čitav ciklus revizija svih lokalnih samouprava. Analizirano je ukupno 82 revizijska izvješća od čega 53 izvješća koja su sačinjena od strane Glavne službe za reviziju javnog sektora Republike Srpske i 29 izvješća sačinjenih od strane Ureda za reviziju institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine. S tim u vezi, izvršena je sistematizacija i sublimacija utvrđenih nepravilnosti te njihovo prezentiranje kako bi se aktivnim pristupom prevenirala stanja u onim lokalnim samoupravama koje još nisu revidirane ili će biti predmet revizije u narednom razdoblju. S druge strane, rezultati istraživanja u ovom radu su pomogli i da se sagleda postojeći koncept financijskog izvješćivanja u javnom sektoru i otvore pitanja njegove produktivnosti, sadržajnosti, iskazne moći te samim tim i njegovog opstanka u uvjetima prekomjerne proračunske potrošnje kao sustavnog problema u BiH. Opravdanje za ovu konstataciju leži u problemima neadekvatnog planiranja proračuna odnosno neplaniranja obveza iz prethodnog razdoblja u proračunu radi zadržavanja izdatka u istoj visini i strukturi što je sustavni problem i na svim razinama vlasti. S tim u vezi, namjera u ovom radu je poticanje na razmišljanje kreatora modela financijskog izvješćivanja u javnom sektoru za njegovim ažuriranjem odnosno uvođenjem određenih elemenata na temelju kojih bi se pružili potpuni podaci o obujmu i strukturi proračunskog rezultata i obveza. Pored toga, ponuđena su i određena rješenja za prevladavanje navedenih problema kako bi se stekao što bolji uvid u financijska izvješća te na temelju njih mogle donositi adekvatne odluke, uz istovremeno poboljšanje financijskog izvješćivanja. Pri tome, ponuđena rješenja su sukladna normativnom okviru koji regulira oblast proračunskog sustava, te financijskog izvješćivanja.

2. FINACIJSKO IZVJEŠĆIVANJE U FUNKCIJI INFORMIRANJA RAZLIČITIH INTERESNIH GRUPA

Odgovorne osobe entiteta javnog sektora na transparentan i zakonit način, poštujući osnovne ekonomske principe štednje, racionalnosti, efikasnosti, efektivnosti i pravičnosti, trebaju odgovorno da izvrše odobrene proračune, kao i planirane aktivnosti, zadatke i programe u granicama usvojenih proračunskih okvira, zaštite državnu imovinu, povjerene resurse i usklade aktivnosti sa važećim propisima. Izvršene transakcije treba prikupiti, obraditi, evidentirati, sastaviti odgovarajuća financijska izvješća i iste adekvatno objelodaniti.

Financijska izvješća pružaju informacije o efikasnosti upravljanja financijskim sredstvima, odnosno o uspjehu u vezi prikupljanja i dodjele javnih sredstava prema donesenom proračunskom okviru. Oni pružaju temelj za utvrđivanje financijske moći za otplaćivanje kratkoročnih i dugoročnih financijskih obveza. Financijska izvješća služe za pružanje odgovarajućih informacija o usklađenosti poslovanja sa važećim propisima, čime se direktno ukazuje na odgovornost entiteta u vezi pravilnog i efektivnog upravljanja povjerenim javnim sredstvima.

Dakle, cilj financijskog izvješćivanja entiteta javnog sektora je pružanje informacija korisnicima financijskih izvješća o financijskom stanju, promjenama financijskog položaja i poslovnom rezultatu, kao i o izvršenim transakcijama proračunskih korisnika, sa posebnim naglaskom na: (1) sredstva, obveze i imovinu; (2) prihode, rashode i ostvareni financijski rezultat; (3) tijek gotovine; (4) kapitalno financiranje.

Potrebe korisnika za informacijama o utrošenim financijskim sredstvima se javljaju zbog želje za točnom ocjenom uspješnosti rukovodstva koji je pratio korištenje financijskih sredstava, tj. zbog želje da se utvrdi jesu li sredstva potrošena sukladno usvojenom proračunu i drugim zakonskim odlukama. S obzirom da je proračun najvažnije izvješće lokalne samouprave, jer predstavlja formalno stanje prioriteta i ciljeva koji su u vezi sa načinjenim troškovima, javlja se potreba korisnika za usporedbom proračuna sa aktuelnim rezultatima. Naime, kada se proračun odobri on postaje sredstvo za fiskalnu kontrolu, jer se na osnovu njegovog izvršenja ocjenjuje kako su javna financijska sredstva upotrijebljena, tj. je li se sredstvima upravljalo sukladno planu i zakonskim okvirima. Neispunjenje plana, odnosno planiranog proračuna, ukazuje na fiskalnu neodgovornost što povlači javne financijske posljedice. Ujedno je to dokaz o lošem financijskom menadžmentu, slaboj proračunskoj praksi i/ili nesnalaženju u nepredviđenim okolnostima. Pored navedenog, korisnici su zainteresirani saznati kako javni menadžment održava i uvećava sredstva koja su im povjerena.

Korisnici informacija koje potiču iz državnih finansijskih izvješća su mnogobrojni, a najvažniji među njima su: zakonodavna i druga tijela koja ovlašćuju lokalne samouprave da upravljaju javnim finansijskim sredstvima i aktivnostima, iz čega i proističe njihova potreba za korištenjem finansijskih izvješća u cilju stjecanja informacija o učinjenom; javnost uključuje porezne obveznike, specifične interesne skupine i primatelje državnih potpora; investitori i kreditori osiguravaju finansijska sredstva državi, pa je država u obvezi da ih informira o načinu uporabe tih sredstava; vlade drugih zemalja i međunarodne agencije su slični korisnici informacija kao i investitori i kreditori, jer one također osiguravaju sredstva državi i lokalnim samoupravama; ekonomski i finansijski analitičari, interni menadžeri i kreatori ekonomske politike.

Poznato je kako su korisnici finansijskih izvješća mnogobrojni i da su potrebe za informacijama raznolike, a svrha finansijskih izvješća nije zadovoljiti sve potrebe svih korisnika. To znači da glavni cilj finansijskog izvješća ne može i nije zadovoljavanje svih informacijskih potreba korisnika, što upućuje korisnike da traže informacije iz drugih izvora čime će u potpunosti zadovoljiti svoje potrebe o saznanjima iz oblasti državnih financija. Statistički podaci, demografske informacije, opisne procjene i izvješća o općoj ekonomskoj snazi i nacionalnom i međunarodnom političkom okruženju, mogu im pomoći u tome. Državno finansijsko izvješćivanje razvija neke druge tipove informacija i predstavlja ih u finansijskim izvješćima. Korisnici mogu tražiti osiguravanje kombinacija informacija iz osnovnih finansijskih izvješća države i drugih informacija koje se odnose na njihova specifična interesiranja.

Nedovoljna informiranost, kompleksnost izvješćivanja ili pogrešno tumačenje određenih propisa, te neznanje o procesu finansijskog izvješćivanja dovodi do prikazivanja netočnih finansijskih izvješća u lokalnim samoupravama i drugim proračunskim korisnicima što može dovesti do pogrešnih odluka.¹ S tim u vezi, korisnici finansijskih izvješća mogu biti zbunjeni prezentiranim izvješćima i određenim pokazateljima koji iz njih proističu. Drugim riječima, cilj finansijskog izvješćivanja je ostao nepromijenjen – od finansijskih izvješća se oduvijek očekivalo da zadovolje informacijske potrebe njihovih korisnika. Iskazna moć finansijskih izvješća je od fundamentalnog značaja za donositelje odluka i za dalju raspodjelu ograničenih resursa. Ukoliko pouzdane i usporedive informacije nisu redovno dostupne, zainteresirani korisnici ne mogu donositi razumne odluke na temelju takvih informacija.

Navedena finansijska izvješća treba revidirati, odnosno neovisnim postupcima treba utvrditi je li uprava klijenta revizije sastavila finansijska izvješća poštujući

¹ Prilagođeno prema: Poljašević, J, Ćurić, B. Nepravilnosti u prezentiranju izvršenja budžeta i budžetskog rezultata u jedinicama lokalnih samouprava u Republici Srpskoj, Banja Luka: Financing, Finrar, Banja Luka, br. 1., 2017, str. 18.

općeprihvaćene revizijske standarde i važeće propise, je li ta izvješća istinito, objektivno i pouzdano predstavljaju finacijsko stanje, rezultate poslovanja i novčane tijekove, je li proračun izvršen prema usvojenom okviru i jesu li značajne aktivnosti i programi izvršeni sukladno važećim propisima. Drugim riječima, računovodstvena i revizijska izvješća su glavni izvor informacija, ali skoro nikada nisu dovoljna za sve korisnikove informacione potrebe. Kako god, upravo šarolike potrebe korisnika jesu razlog da izvješća lokalnih samouprava budu sačinjena na način osiguravaju potrebne, razumne i jasne informacije.

Parlamenti su poslove revizije finacijskih izvješća entiteta javnog sektora povjerali posebno uspostavljenim profesionalnim, kompetentnim i nezavisnim službama revizije, koje se nazivaju Vrhovnim revizorskim institucijama – VRI (eng. Supreme Audit Institutions - SAI). Nadležnost za reviziju lokalnih samouprava u Bosni i Hercegovini, odnosno njenim entitetima - Republici Srpskoj ima Glavna služba za reviziju, a u Federaciji Bosne i Hercegovine, Ured za reviziju. Primjeri iz BiH, kao i iz zemalja šireg okruženja, govore nam da su nakon uspostavljanja VRI u javnom sektoru utvrđeni mnogobrojni propusti, greške i nepravilnosti kod pripreme, izrade, donošenja i izvršenja proračuna, pojedinačnog identificiranja, pravilnog evidentiranja i integralnog iskazivanja imovine, upravljanja oskudnim resursima, usklađenosti poslovanja, pogrešnog iskazivanja informacija u finacijskim izvješćima i njihovog objavljivanja. U posljednje vrijeme, provođenjem finacijskih revizija u lokalnim samoupravama, ali i drugim proračunskim korisnicima otkriveno je više slučajeva pogrešnog iskazivanja stanja u finacijskim izvješćima (naročito proračunskog rezultata) čime se pogrešno izvješćuje javnost, ali i drugi proračunski korisnici o stanju i rezultatima koje ostvaruju lokalne samouprave.

3. NEPRAVILNOSTI UTVRĐENE FINACIJSKIM REVIZIJAMA OD STRANE VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJA U BIH

Javni sektor, odnosno država, zakonodavna tijela, ministarstva, lokalne samouprave i ostali njeni entiteti pripremaju finacijska izvješća, a kako bi postojalo razumno uvjerenje za njihovu valjanost neophodno je mišljenje neovisne revizije. Revizija finacijskih izvješća javnog sektora se, kao i revizija poduzeća, obavlja sukladno Međunarodnim standardima revizije po svim materijalno značajnim pitanjima. Značaj revizijskog izvješća se ogleda upravo u potvrđivanju poštovanja zakonskih propisa i regulatornih zahtjeva, adekvatnosti strukture unutarnje kontrole poduzeća, kao i ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti svih programa, projekata i aktivnosti javnog sektora.

Kako u teoriji, tako je i u praksi općeprihvaćen stav kako je uprava klijenta revizije odgovorna za fer prezentaciju finansijskih izvješća, tako da oni vjerno odražavaju poslovanje tijekom godine i iskazane rezultate poslovanja na kraju izvještajnog razdoblja. Samim sastavljanjem i potpisivanjem finansijskih izvješća, rukovodstvo klijenta daje izjavu da finansijska izvješća daju istinitu i objektivnu sliku sukladno primjenljivom okviru finansijskog izvješćivanja. Na taj način uprava iznosi tvrdnje u vezi priznavanja, mjerenja, prezentacije i objavljivanja finansijskih izvješća.

Prema dosadašnjem iskustvu propuste, greške i nepravilnosti u navedenim aktivnostima, koji u manjoj ili većoj mjeri odstupaju od odredbi Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor, zakona o proračunu i drugih važećih zakonskih i podzakonskih propisa iz oblasti finansijskog izvješćivanja i računovodstva od kojih bi napomenuli one učestale koje su ujedno i najznačajnije, te su najviše utjecale na kvalificirana mišljenja revizora. S tim u vezi, u ovom dijelu rada prikazane su najčešće, ujedno i najznačajnije nepravilnosti u finansijskom izvješćivanju lokalnih samouprava, te uzroci koji su doveli do ovog stanja. Fokus će se staviti na pitanje točnog prikazivanja proračunskog rezultata iz razloga što ovaj pokazatelj ima dalekosežne i ozbiljne reperkusije kako na upravljanje financijama na razini lokalnih samouprava, tako i na cjelokupno gospodarstvo BiH.

3.1. Nepravilnosti utvrđene finansijskim revizijama Glavne službe za reviziju javnog sektora Republike Srpske

Kao najčešće nepravilnosti koje su utvrđene provedenim revizijama u lokalnim samoupravama Republike Srpske², a tiču se finansijskog izvješćivanja odnose se, sa jedne strane, na nedostatke u provođenju popisa, neadekvatnoj primjeni propisane ekonomske klasifikacije, manjku informacija prezentiranih u zabilješkama uz finansijska izvješća. S druge strane, na nepravilnosti koje utječu na proračunski rezultat, a odnose se na neplaniranje obveza iz prethodnog razdoblja u proračunu tekuće godine, odnosno njihovim izvršavanjem, ali neizražavanjem i evidentiranjem stvarnih rashoda na pozicijama obračunskim rashodima uslijed stvaranja obveza iznad proračunom odobrenih sredstava. U tablici 1. prikazane su informacije o revidiranim razdobljima, broju provedenih revizija i u kojem broju izvješća su spomenute nepravilnosti utjecale na revizijska mišljenja, a u kojima nisu.

² Radi se o 53 lokalne samouprave Republike Srpske koje su u ovom periodu jedanput revidirane.

Tablica 1. Prikaz nepravilnosti i njihov utjecaj na mišljenje revizora

Revidirano razdoblje	2012		2013		2014		2015		Ukupno	
	Da	Ne	Da	Ne	Da	Ne	Da	Ne	Da	Ne
Broj izvršenih revizija	13		12		12		16		53	
Utjecaj na mišljenje	Da	Ne	Da	Ne	Da	Ne	Da	Ne	Da	Ne
Popis	3	9	2	6	5	5	10	3	20	23
Ekonomska klasifikacija	7	4	7	7	6	4	7	3	27	18
Obveze iz prethodnog razdoblja		-	2		1	1	9	1	12	2
Stvarni/Obračunski rashodi	3	-	-	-	-	1	1	-	4	1
Zabilješke uz financijska izvješća	9	1	10	-	8	-	13	-	40	1

Izvor: autori

3.1.1. *Popis*

Sve pravne osobe i poduzetnici koji vode knjige dužni su **popisati imovinu i obveze** na kraju poslovne godine i uskladiti stanje u knjigama sa stvarnim stanjem dobivenim popisom, kao pripremu za izradu završnog računa (bilanca stanja i uspjeha). Ova **obveza** vršenja popisa propisana je člankom 17. Zakona o računovodstvu i reviziji Republike Srpske³. Način i rokovi vršenja popisa propisani su Pravilnikom o načinu i rokovima vršenja popisa i usklađivanja knjigovodstvenog sa stvarnim stanjem imovine i obaveza⁴. U odnosu na ova akta, revizori su u 43 izvješća utvrdili nepravilnosti u vezi provođenja popisa, od čega su u 20 izvješća kvalificirali ovu nepravilnost. Nepravilnosti se odnose na neusklađenosti sa Zakonom o računovodstvu i reviziji Republike Srpske i Pravilnikom o načinu i rokovima vršenja popisa i usklađivanja knjigovodstvenog sa stvarnim stanjem imovine i obaveza, a odnose se na sljedeće: nije popisana cjelokupna imovina i obveze, popisne liste ne sadrže sve podatke, izvješće o popisu ne sadrži sve potrebne elemente (usporedni pregled stvarnog i knjigovodstvenog stanja), ne vrši se usuglašavanje potraživanja i obveza, ne vrši se utvrđivanje stvarnog stanja nego se podaci preuzimaju iz knjigovodstvenih evidencija, izvješća o popisu ne dostavljaju se u predviđenim rokovima.

3.1.2. *Ekonomska klasifikacija*

Pored Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor i Međunarodnih standarda financijskog izvješćivanja, najmanje tri zakonska/podzakonska akta definiraju obvezu jedinstvene proračunske klasifikacije, tj. da proračunski korisnici stanja i promjene imovine, obveza, izvora, proračunskih i ostalih

³ „Službeni glasnik RS”, br. 94/15

⁴ „Službeni glasnik RS”, br. 71/10. Pomenuti Pravilnik nije više na snazi, jer je donesen novi Pravilnik o načinu i rokovima vršenja popisa i usklađivanja knjigovodstvenog stanja sa stvarnim stanjem imovine i obaveza („Službeni glasnik RS”, 45/16)

prihoda i primitaka, proračunskih i ostalih rashoda i izdataka i rezultata iskazuju na šestoznamenkastim analitičkim kontima propisanim Analitičkim kontnim planom za korisnike prihoda proračuna Republike, općina, gradova i fondova. To su: Zakon o proračunskom sustavu Republike Srpske⁵, Pravilnik o računovodstvu, računovodstvenim politikama i računovodstvenim procjenama za proračunske korisnike u Republici Srpskoj⁶ i Pravilnik o proračunskim klasifikacijama, sadržaj računa i primjeni kontnog plana za korisnike prihoda proračuna Republike, općina, gradova i fondova⁷ kojim su propisane proračunske klasifikacije i proračunsko računovodstveno polje kao i analitički kontni plan. U odnosu na gore spomenuta akta, revizori su u 45 izvješća utvrdili nepravilnosti u vezi sa pogrešnom ekonomskom klasifikacijom od čega su u 27 izvješća kvalificirali ovu nepravilnost. Dio nepravilnosti nastaje i uslijed pogrešnog planiranja proračuna pa su po tom osnovu i izvršenja nepravilno iskazana. Nepravilnosti se uglavnom odnose na pogrešnu primjenu ekonomske klasifikacije na pozicijama: subvencija, grantova (prijenosa), doznaka, nepravilnog razgraničenja tekućeg i kapitalnog održavanja, ugovorenih usluga i reprezentacije. Pored toga ne vrši se ni pravilna klasifikacija obveza po ročnosti (kratkoročne i dugoročne).

3.1.3. *(Ne) planiranje otplate duga iz prethodnog razdoblja*

Ključni problem vezan za nepokriveni deficit prethodne godine nastaje prilikom planiranja proračuna za tekuću godinu. U praksi, uslijed visoke razine zaduženosti, sve su manje šanse za iznalaženjem dovoljne razine novih izvora financiranja pa rukovodstvo kako bi zadržalo proračun barem na razini prošlogodišnjeg, ne vrši planiranje izmirenja obveza po osnovu nepokrivenog deficita kao izdataka po osnovu izmirenja obveze iz ranijih godina. U ovom slučaju, iz sredstava tekućeg proračuna isplaćivat će se obveze iz ranijih godina što će na kraju imati za posljedicu prienos dijela obveza iz tekuće godine u narednu. Ukoliko se ovakva situacija nastavi iz godine u godinu, nepokriveni deficit se uvećava, proračunski korisnik kasni za plaćanjem obveza, te dolazi do problema održavanja proračunske likvidnosti.

Drugim riječima, kod pripreme, izrade i donošenja proračuna „zaobiđu“ se neizmirene obveze iz prethodne godine odnosno, ne izvrši se financiranje kasnije iskazanog deficita, a planiraju se nove obveze. Kod izvršenja proračuna, obveze iz prethodnog razdoblja se prve plaćaju, jer ranije dospijevaju na naplatu. Pošto se stvaraju nove obveze, to u uvjetima nedovoljne štednje i racionalnosti, kao i

⁵ „Službeni glasnik RS“, br. 121/12, 52/14, 103/15, 15/16

⁶ „Službeni glasnik RS“, br. 127/11

⁷ „Službeni glasnik RS“, br. 90/10. Pomenuti Pravilnik nije više na snazi, jer je donesen novi Pravilnik o proračunskim klasifikacijama, sadržini računa i primjeni kontnog plana za proračunske korisnike („Službeni glasnik RS“, 98/16).

neadekvatnog evidentiranja i praćenja izvršenja proračuna, dovodi do stvaranja još većeg deficita. Lokalna samouprava u ovoj situaciji već je u prekršaju po Zakonu o proračunskom sustavu Republike Srpske i Zakonu o fiskalnoj odgovornosti u Republici Srpskoj⁸.

Revizori su u 14 izvješća utvrdili ove nepravilnosti od čega su 12 izvješća kvalificirali ovu nepravilnost. Ovo je u posljednje vrijeme situacija u većini lokalnih samouprava (što se vidi u tablici 1), ali i na drugim razinama vlasti uslijed nedostatka sredstava za financiranje ovih obveza. Sredstva za izmirenje obveza iz ranijeg razdoblja se trebaju planirati na poziciji Izdaci za otplatu neizmirenih obveza iz ranijih godina, sukladno članku 14. stav 9. Zakona o proračunskom sustavu Republike Srpske. Plaćanje obveza iz prethodne godine (nepokriveni deficit) na teret proračuna tekuće godine treba planirati kao Izdatak za otplatu dugova i sukladno članku 108. stav 8. Pravilnika o proračunskim klasifikacijama, sadržaju računa i primjeni kontnog plana za korisnike prihoda proračuna Republike, općina, gradova i fondova⁹ koji je bio u primjeni za financijska izvješća lokalnih samouprava.

Međutim, u praksi se ne postupa na ovaj način. Lokalne samouprave, u cilju zadržavanja izdataka u istoj visini i strukturi, ne planiraju poziciju izmirenja obveza iz prethodnog razdoblja u tekućem proračunu što čini planiranje neadekvatnim, ali i izvršenje proračuna nerealnim. Pogrešnim planiranjem i izvršenjem proračuna netočno se prikazuje tekući proračunski rezultat pa se čak u praksi događa da lokalna samouprava iskaže suficit, a da je u stvarnom deficitu, jer ima visoke iznose neizmirenih dospjelih obveza (iz ranijeg i tekućeg perioda) za koje nisu osigurani izvori financiranja. Npr., budući da se obveze po osnovu nepokrivenog deficita iz prethodne godine ipak izmiruju u 2016. godini, u 2016. godini ponovo nastaje nepokriveni deficit koji se ne planira nego se prenosi na već opisani način u proračun 2017. godine, itd. Na ovaj način dolazi do uvećanja deficita i nerealnog prikazivanja izvršenja proračuna, što u krajnjem slučaju dovodi do ugrožavanja likvidnosti proračuna i nemogućnosti da se pravovremeno poduzmu potrebne mjere.

Lokalne samouprave trebale bi sačiniti dugoročni plan izmirenja neizmirenih obveza i sanirati proračun u što je moguće kraćem razdoblju. Ovo je i zakonska obveza koja proističe iz članka 30. Zakona o fiskalnoj odgovornosti Republike Srpske u kojem se navodi kako proračunski korisnici, općine, gradovi i fondovi,

⁸ Potrošnja iznad raspoloživih sredstava (a u okviru planiranih) nije sukladna članku 39. i 40. Zakona o proračunskom sustavu Republike Srpske i članku 10. Zakona o fiskalnoj odgovornosti u Republici Srpskoj u kojima je jasno navedeno kako je proračunskim korisnicima i fondovima, definiranim ovim zakonima, dozvoljeno stvarati obveze i koristiti sredstva samo za namjene i do visine raspoloživih sredstava utvrđenih proračunom.

⁹ „Službeni glasnik RS”, br. 90/10

koji imaju prenesene obveze iz prethodnog razdoblja, trebaju pripremiti dugoročni plan za izmirenje neizmirenih obveza, sa mišljenjem pribavljenim od Fiskalnog savjeta, koji će usvojiti organ nadležan i za usvajanje njihovog proračuna. Međutim, fiskalni savjet još uvijek nije uspostavljen.

Ukoliko se u tekućoj godini pojavio deficit, tada JLS, ako ne želi prodavati vlastitu imovinu, ili na drugi način osigurati izvore financiranja deficita, nema drugog izbora nego da nedostatak sredstava pokrije zaduživanjem u tekućoj godini. Druga opcija je smanjenje određenih pozicija proračuna (uštede) u tekućoj godini na štetu financiranja/pokrića deficita iz prethodne godine. Korisnici su uvijek zainteresirani da prihodi budu suficitarni, odnosno da troškovi razdoblja budu manji. Stoga i njihova potreba za informacijama koje će im pružiti mogućnost procjene ostvarenih prihoda u budućnosti. Ovakve informacije korisnicima predstavljaju indikator fiskalnog menadžmenta, jer pokazuju mogućnosti ostvarivanja prihoda i obveze trošenja financijskih sredstava. Korisnicima su potrebne informacije o financijskoj snazi lokalne samouprave i njenih jedinica kako bi na vrijeme shvatili je li se financijska snaga poboljšava ili pogoršava. Naime, ove informacije je važno imati radi realne procjene mogućnosti financijskog opstanka lokalne samouprave, procjene mogućnosti ostvarivanja budućih prihoda, procjene mogućnosti povećavanja snage i proširenja razine i kvaliteta usluga koje ona pruža.

3.1.4. Evidentiranje rashoda koji iziskuju odljev novca u okviru obračunskih rashoda

Treba skrenuti pažnju i na činjenicu kako je moguće da iskazani nepokriveni deficit tekućeg razdoblja u lokalnim samoupravama u Periodičnom izvještaju o izvršenju proračuna (PIB-u) nije u potpunosti točan ili da je, bolje rečeno, nepotpun. Ukoliko su JLS ili niži proračunski korisnici stvarali obveze iznad operativnog plana proračuna, te transakcije se ne mogu evidentirati na pozicijama na osnovu kojih se sačinjava PIB ili Periodični izvještaj po računovodstvenim fondovima (PIF) (misli se na pozicije rashoda i izdataka), te se one praktično ne mogu u ovim financijskim izvješćima ni iskazati. U PIB-u iskazuju se samo one transakcije koje su učinjene do visine operativnog plana proračuna, a sve ostale transakcije (aktivnosti) koje su se dogodile u tom izvještajnom razdoblju, a za koje nisu planirana sredstva, ostaju – kada se radi o izvršenju proračuna – neevidentirane, iako su možda evidentirane na pozicijama koje predstavljaju pozicije bilance stanja i bilance uspjeha (klasa 47 – rashodi obračunskog karaktera). Ovdje ćemo izuzeti pitanje dozvoljenih realokacija proračunskih sredstava. U skladu sa prethodnim, nepokriveni deficit iskazan u PIB-u i PIF-u potrebno je uvećati za rashode na klasi 47 koji su nastali, a nisu planirani proračunom. Revizori su u pet revizijskih izvješća konstatirali ove nepravilnosti, od čega su u četiri izvješća kvalificirali ovu nepravilnost.

3.1.5. Zabilješke uz financijska izvješća

Zabilješke uz financijska izvješća pojašnjavaju određene pozicije iz financijskog izvješća, što i jeste razlog da se svaka stavka u financijskom izvješću sačini na način da jasno uputi na odgovarajuću povezanu informaciju danu u napomenama. Ovakve informacije, opise ili detaljne preglede, odnosno analize iznosa prezentiranih u financijskim izvješćima korisnicima omogućavaju spoznaju detaljno određenih stavki u izvješću, kao i bolje razumijevanje iste. Zabilješke (Note) predstavljaju obvezni dio godišnjeg financijskog izvješća i lokalne samouprave, treba ih sastaviti prema MRS. Uočena je pojava da JLS, uz svoja financijska izvješća i konsolidirano financijsko izvješće, nisu pravilno sastavile pojedinačne zabilješke, sa predviđenom strukturom i sadržajem. Iste ne pružaju dovoljno informacija koje korisniku omogućavaju razumijevanje financijskih izvješća, kao i dodatne informacije koje nisu prikazane u financijskim izvješćima što je utvrđeno u 41 revizorskom izvješću od čega je u 40 izvješća kvalificirana ova nepravilnost. Nisu u potpunosti objavljene informacije prema zahtjevima MRS JS, jer iste ne objašnjavaju dovoljno stavke prikazane u financijskim izvješćima. Pored toga, ne objavljuju se informacije o sudskim sporovima, garancijama, o potencijalnoj imovini i potencijalnim obvezama, nekretninama, investicionoj imovini, informacije o ispravljanju greške iz prethodnih perioda, informacije o iznosu kamata, neusuglašena salda imovine i obveza stanja po popisu, informacije u vezi sa stalnošću poslovanja, o novčanim tokovima iz investicionih, poslovnih aktivnosti financiranja itd.

3.2. Nepravilnosti utvrđene financijskim revizijama Ureda za reviziju institucija u F BiH

Općine i gradovi unutar Federacije Bosne i Hercegovine predstavljaju jedinice lokalne samouprave uspostavljene Zakonom o principima samouprave u Federaciji Bosne i Hercegovine¹⁰. Najčešće nepravilnosti utvrđene provedenim revizijama¹¹, a koje se tiču financijskog izvješćivanja odnose se na: provođenje popisa imovine i obveza, evidentiranje transakcija sukladno propisanom kontnom planu i sačinjavanje tekstualnog izvješća uz godišnja računovodstvena izvješća, a s druge strane nepravilnosti koje utiču na proračunski rezultat tiču se (ne)planiranja pokrivaća deficita iz prethodnog perioda i uravnoteženja prihoda i rashoda. U tablici 2. su prikazane informacije o revidiranim periodima, broju provedenih revizija i u kojem broju izvješća su spomenute nepravilnosti utjecale na revizijska mišljenja, a u kojima nisu.

¹⁰ „Službene novine FBiH“, br. 49/06

¹¹ U revidiranom periodu predmet revizije su bile 29 JLS. Za 2013. godinu nije revidirana ni jedna JLS uzimajući u obzir godišnji plan i program Ureda za tu godinu, kao i zvanični podatak o 2.004 korisnika u Registru subjekata za koje je Ured za reviziju nadležan da vrši finansijsku reviziju.

Tablica 2. Prikaz nepravilnosti i njihov utjecaj na mišljenje revizora

Revidirano razdoblje	2012		2013		2014		2015		Ukupno	
Broj izvršenih razdoblja	18		0		5		6		29	
Utjecaj na mišljenje	Da	Ne	Da	Ne	Da	Ne	Da	Ne	Da	Ne
Popis	12	6	-	-	3	1	6	-	21	7
Ekonomska klasifikacija	7	10	-	-	5	-	-	4	12	14
Obveze iz preth. perioda	8	-	-	-	-	-	-	-	8	-
Prekoračenje proračuna	3	4	-	-	1	2	-	4	4	10
Zabilješke uz financijska izvješća	-	7	-	-	-	2	-	3	-	12

Izvor: autor

3.2.1. Popis

Zakonom o računovodstvu i reviziji u Federaciji Bosne i Hercegovine¹² i Uredbom o računovodstvu o proračuna u Federaciji BiH¹³ utvrđena je obveza za sve pravne osobe iz članka 3. ovog Zakona, da na početku poslovanja kao i najmanje jednom godišnje sa stanjem na dan kada završava poslovna godina ili neko drugo obračunsko razdoblje, određen sukladno ovom Zakonu, izvrše popis imovine i obveza sa ciljem da se utvrdi njihovo stvarno stanje, te da se u poslovnim knjigama izvrši usklađivanje stvarnog stanja sa knjigovodstvenim. Način i procedure provođenja popisa uređeni su Pravilnikom o knjigovodstvu proračuna u Federaciji Bosne i Hercegovine.¹⁴

U 28 izvješća o financijskoj reviziji¹⁵ utvrđene su nepravilnosti vezano za popis imovine i obveza, od čega su u 24 izvješća navedene nepravilnosti dane u kvalifikaciju za mišljenje. Najčešće nepravilnosti konstatirane kroz revizijska izvješća a tiču se popisa odnose se na: donošenje internih akta vezano za obavljanje popisa, sa definiranim načinom rada popisne komisije, rokovima za vršenje popisa, načinom rashodovanja, otpisa sredstava i potraživanja, kao i knjiženja viškova i manjkova; usklađivanja pomoćnih evidencija sa glavnom knjigom, uknjižba imovine u vlasništvu općina (uglavnom zemljište i infrastruktura) i stalnih sredstava iz donacija (oprema, namještaj i sl.), izvješća o izvršenom popisu ne sadrži sve informacije (usporedne, vrijednosne i prirodne pokazatelje imovine i strukturu potraživanja i obveza), iz kojih bi se moglo nedvojbeno zaključiti i uvjeriti se da je izvršeno usklađivanje knjigovodstvenog stanja sa stvarnim stanjem; ne

¹² „Službene novine F BiH“, br. 83/09

¹³ „Službene novine F BiH“, br. 34/14

¹⁴ „Službene novine F BiH“, br. 60/14

¹⁵ Za izvješće o financijskoj reviziji do 2014. godine važili su stari propisi Uredba o računovodstvu proračuna u FBiH („Službene novine F BiH“, br. 87/10) i Pravilnik o knjigovodstvu proračuna u FBiH („Službene novine F BiH“, br. 1/11).

vrši se popis novčanih sredstava; ne vrši se usuglašavanje potraživanja i obveza, izvješće o popisu nije usvojeno od strane nadležnih u JLS. Imajući u vidu navedeno, kod velikog broja JLS na datum bilance stalna sredstva, novčana sredstva, potraživanja i obveze nisu točno i realno iskazani u financijskim izvješćima.

3.2.2. *Ekonomska klasifikacija*

Proračunski korisnici vode knjigovodstvo proračuna sukladno članku 33. stav 2. Zakona o računovodstvu i reviziji u Federaciji Bosne i Hercegovine, te iskazuju svoje knjigovodstvene podatke sukladno odredbama Uredbe o računovodstvu proračuna u Federaciji Bosne i Hercegovine i Pravilnika o knjigovodstvu proračuna u Federaciji Bosne i Hercegovine. Knjigovodstvo proračunskih korisnika svodi se po načelu dvojnog knjigovodstva i po kontima iz Analitičkog kontnog plana za proračun i proračunske korisnike u Federaciji Bosne i Hercegovine koji je sastavni dio Pravilnika. JLS trebaju donijeti svoje računovodstvene politike, koje u cilju ispunjenja uvjeta za osiguranje provođenja jedinstvenih računovodstvenih procedura na teritoriji Federacije Bosne i Hercegovine, ne smiju odstupati od zakona i drugih propisa i federalnih računovodstvenih politika. Iako JLS nemaju svoje računovodstvene politike, većina ih primjenjuje Računovodstvene politike za federalne proračunske korisnike i Riznicu.¹⁶

Utvrđene nepravilnosti se u najvećem dijelu odnose na: pogrešnu ekonomsku klasifikaciju kod evidentiranja kapitalnih ulaganja na poziciju kapitalnih transfere, evidentiranja stalnih sredstava na poziciju tekućih izdataka, evidentiranja dugoročnih obveza na poziciji kratkoročnih, te kapitalnih na poziciji tekućih grantova (prijenosa), namjenski prihodi se ne razgraničavaju i izvršna sudska rješenja se vode vanbilančno. Također, uočene su nepravilnosti vezane za pogrešnu ekonomsku klasifikaciju kod ugovorenih usluga, tekućih izdataka i transfere. Nepravilnosti vezano za ekonomsku klasifikaciju su utvrđene u 28 izvješća, od čega su u 12 izvješća navedene nepravilnosti date u kvalifikaciju za mišljenje. Navedene nepravilnosti su najvećim dijelom rezultat pogrešnog planiranja proračuna, pa samim tim i izvršenje proračuna nije bilo sukladno zakonskim propisima, a s druge strane pogrešna evidentiranja na pozicijama rashoda i izdataka su posljedica prekoračenja planiranih iznosa na pojedinim bilančnim pozicijama, te se određeni iznosi knjiže na pozicije na kojima ima raspoloživih sredstva.

¹⁶ „Službene novine FBiH“, br. 58/16, u revidiranom periodu važile su Računovodstvene politike za federalne proračunske korisnike i Riznicu („Službene novine FBiH“, br. 9/11)

3.2.3. *(Ne)planiranje otplate duga iz prethodnog razdoblja*

Zakonom o proračunima u Federaciji Bosne i Hercegovine¹⁷ propisano je da proračun mora biti uravnotežen tako da ukupni prihodi i primici pokrivaju ukupne rashode i izdatke, kao i da je obveza proračunskih korisnika da se prilikom stvaranja obveza, odnosno rashoda, pridržavaju odobrenog operativnog proračuna. U cilju jačanja fiskalne odgovornosti, navedeni Zakon nalaže da planirana tekuća bilanca proračuna mora biti pozitivna ili jednaka nuli, izuzev u slučajevima elementarne nepogode ili prirodne katastrofe koje proglasi zakonodavno tijelo i to u slučaju kada visina šteta dosegne ili premaši 20% ostvarenih rashoda u prethodnoj fiskalnoj godini. Ukoliko se ostvari tekući deficit u fiskalnoj godini, JLS je dužna izvršiti njegovo pokriće putem planiranja i ostvarivanja tekućeg suficita u naredne tri godine. Rukovoditelji općinskih i gradskih tijela uprave dužni su sukladno odredbama Pravilnika o obliku, sadržaju, načinu popunjavanja i predaji izjave o fiskalnoj odgovornosti¹⁸, dostaviti do 15. ožujka tekuće godine za prethodnu godinu federalnom ministarstvu financija Izjavu o fiskalnoj odgovornosti sa svim propisanim obrascima.

U promatranom razdoblju, prema revizijskim izvješćima osam JLS nije postupilo sukladno odredbama navedenog Zakona, obzirom da nije osigurano adekvatno planiranje, praćenje realizacije planiranih veličina i usklađivanje proračuna u dijelu da povećanje ili smanjenje prihoda istovremeno prati povećanje ili smanjenje rashoda, što ima za posljedicu višak rashoda nad prihodima, odnosno negativan financijski rezultat. Također, prilikom planiranja i izrade proračuna za narednu proračunsku godinu, nisu planirani izvori financiranja iskazanog deficita.

3.2.4. *Prekoračenje proračuna*

Na osnovu Zakona o riznici u Federaciji Bosne i Hercegovine¹⁹ i Uredbe o računovodstvu proračuna u Federaciji Bosne i Hercegovine, rashodi se priznaju i računovodstveno evidentiraju u trenutku stvaranja, tj. u razdoblju na koji se odnose, bez obzira kada će obveze po tim rashodima biti izmirene. Obveza proračunskih korisnika je da se prilikom stvaranja obveza, odnosno rashoda, pridržavaju odobrenog operativnog proračuna. U Federaciji Bosne i Hercegovine veliki broj JLS još uvijek nije prešao na riznični sustav poslovanja iako su bili u obvezi u roku 12 mjeseci od stupanja na snagu Zakona o riznici u Federaciji Bosne i Hercegovine, uspostaviti riznično poslovanje sa javnim sredstvima. Imajući u vidu navedeno, JLS stvaraju obveze preko odobrenog proračuna. Tako se prilikom planiranja proračuna JLS često dešava da nisu uzete u obzir stvarne potrebe proračunskih korisnika za sredstvima, što rezultira potrebom za donošenjem odluka

¹⁷ „Službene novine FBiH“ br. 102/13, 9/14, 13/14, 8/15, 91/15, 102/15 i 104/16

¹⁸ „Službene novine FBiH“, br. 34/14

¹⁹ „Službene novine FBiH“, br. 26/16

o unutarnjim preraspodjelama između određenih pozicija rashoda i/ili prekoračenjem proračuna. Opisano prekoračenje proračuna, kao i ranije spomenuto nepoduzimanje mjera u cilju uravnoteženja proračuna uslijed neostvarenja prihoda sukladno planiranim, manifestira se ostvarenjem negativnog financijskog rezultata, odnosno deficita. S druge strane uslijed nedovoljno raspoloživih proračunskih sredstava, rashodi tekuće godine se ne evidentiraju u obračunskom periodu kojem pripadaju. Posljedica toga je da su rashodi tekuće godine podcijenjeni, a rashodi naredne godine precijenjeni. Samim time, proračun naredne godine, ukoliko nisu planirani izdaci po navedenom osnovu, dodatno opterećen. Navedene nepravilnosti su utvrđene provođenjem revizije kod 14 JLS, od čega su kod četiri JLS date u kvalifikaciji za mišljenje.

3.2.5. *Zabilješke uz financijska izvješća*

Financijska izvješća zajedno sa bilješkama čine godišnji obračun, odnosno godišnja izvješća svakog proračunskog korisnika. Pravilnikom o financijskom izvješćivanju i godišnjem obračunu proračuna u Federaciji Bosne i Hercegovine²⁰ propisan je oblik i sadržaj financijskih izvješća, upute za izradu kvartalnih izvješća i godišnjeg obračuna, razdoblje za koje se sastavljaju, te način i rokovi podnošenja. Proračunski korisnici, sukladno Uredbi o računovodstvu proračuna u Federaciji Bosne i Hercegovine i navedenom Pravilniku²¹, dužni su da uz godišnja financijska izvješća, dostave tekstualno izvješće u kome će obrazložiti izvršenje proračuna sa posebnim osvrtom na odstupanja od planiranih prihoda i primitaka, rashoda i izdataka. Tekstualni dio izvješća obuhvaća: opća privredna situacija u izvještajnom razdoblju, izvršenje proračuna i analiza odstupanja ostvarenih od planiranih prihoda, primitaka, financiranja, rashoda i izdataka; analiza troškova djelatnika; analiza potraživanja; analiza obveza; analiza stalnih sredstava u obliku stvari i prava; objašnjenja o eventualnim značajnim postbilančnim događajima i zaključak.

Uvidom u godišnja izvješća, utvrđeno je da kod 12 JLS dostavljena tekstualna izvješća nisu popunjena na način propisan navedenim Pravilnikom, pogotovo u dijelu: obrazloženje izvršenja proračuna i analize odstupanja (sa obrazloženjem svakog značajnijeg odstupanja), analize potraživanja (posebno obrazloženje sumnjivih i spornih potraživanja, sa opisom mjera koje su poduzete radi naplate) i obveza (stvarnih i potencijalnih obveza), informacije o događajima koji su nastali poslije datuma pod kojim je bilanca sastavljena do dana sastavljanja informacije, a koji utječu na stanje imovine i na račun prihoda i rashoda. Navedeni način financijskog izvješćivanja od strane JLS ne omogućava potpunije razumijevanje financijskih podataka prezentiranih u financijskim izvješćima.

²⁰ „Službene novine FBiH“, br. 69/14, 14/15 i 4/16

²¹ Stupanjem na snagu važećeg Pravilnika, prestao je da važi Pravilnik o financijskom izvješćivanju i godišnjem obračunu proračuna u FBiH („Službene novine FBiH“, br. 27/12)

4. ZAKLJUČAK

Financijska izvješća kao glavni proizvod sustava financijskog izvješćivanja trebaju osigurati zainteresiranim korisnicima i javnosti objektivne i fer informacije koje bi bile u funkciji donošenja adekvatnih odluka. Međutim, sukladno gore navedenom načinu funkcioniranja sustava financijskog izvješćivanja, te nalazima financijskih revizija provedenih od strane Glavne službe za reviziju i Ureda za reviziju prikazan je niz nepravilnosti u samom izvješćivanju i planiranju proračuna. Mogu se konstatirati velike sličnosti u utvrđenim nepravilnostima po revizijskim izvješćima Glavne službe za reviziju Republici Srpskoj i Ureda za reviziju Federacije Bosne i Hercegovine, iako postoje u određenim segmentima različiti izvještajni modeli. Osnovno izvješće koje prikazuje obavljene aktivnosti u jednoj fiskalnoj godini u Republici Srpskoj je periodični izvještaj o izvršenju proračuna. Međutim, ovo izvješće iskazuje samo tekući (jednogodišnji) rezultat, koji se ne prenosi u druga financijska izvješća. Sukladno navedenom, proračunski korisnici u Republici Srpskoj, ne iskazuju niti u jednom izvješću kumulativni rezultat (uglavnom deficit) ostvaren u prethodnim razdobljima. Do ovog pokazatelja ne može se doći direktno već indirektno opsežnom analizom svih financijskih izvješća, odnosno glavne knjige. Samim time, samo interni korisnici imaju dostupnu ovu informaciju, jer raspolažu sa svim podacima, dok eksterni korisnici ostaju uskraćeni.

S druge strane, prema Zakonu o računovodstvu i reviziji u Federaciji Bosne i Hercegovine pravne osobe u obvezi su da kod sastavljanja financijskih izvješća primjenjuju Međunarodne računovodstvene standarde i Standarde financijskog izvješćivanja zajedno sa pratećim uputama i tumačenjima. Obzirom da u F Bosne i Hercegovine još uvijek nisu usvojeni Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor, proračunski korisnici ne primjenjuju posebne propise za proračunske korisnike iz oblasti računovodstva i revizije u javnom sektoru. U godišnjem izvješću o izvršenju proračuna se iskazuje tekući suficit/deficit, kao i ukupan suficit/deficit kada se uzme u obzir neto nabavka stalnih sredstava. U bilanci stanja u klasi izvora sredstava, na poziciji neraspoređeni višak prihoda i rashoda vrši se knjiženje viška prihoda nad rashodima koji predstavlja tzv. akumulirani suficit, odnosno akumulirani deficit. Drugim riječima, iskazani akumulirani suficit/deficit tekuće godine predstavlja zbir akumuliranog suficita/deficita prethodne godine i financijskog rezultata tekuće godine iskazanog u Godišnjem izvješću o izvršenju proračuna.

Na temelju svega navedenog u radu, može se reći da uspostavljeni sustav financijskog izvješćivanja u Republici Srpskoj i Federaciji Bosne i Hercegovine u uvjetima prekomjerne proračunske potrošnje kao sustavnog problema u Bosni i Hercegovini ne uspijeva da ispuni očekivanja korisnika financijskih izvješća, jer sadržajno ne pruža potpune informacije o proračunskom rezultatu. Drugim

riječima, uspostavljeni sustav financijskog izvješćivanja na određeni način proizvodi sadržajno nepotpune informacije, te smo kroz ovaj rad nastojali potaknuti na razmišljanje kreatore modela financijskog izvješćivanja u javnom sektoru o uvođenju određenih elemenata na osnovu kojih bi se pružili potpuni podaci o iznosu i strukturi proračunskog rezultata i obveza.

Postoje različiti izvještajni modeli, a trebaju se usvojiti one konfiguracije koje pružaju najsadržajnu informaciju. Često se uz financijska izvješća sastavljaju i objavljuju dodaci i dopune. Odlučiti se za neki izvještajni model, kao i za dodatke koji će ići uz njega, vrlo je kompleksan posao, a odluka ovisi od važnosti poruke i sposobnosti korisnika da razumije financijsko izvješće. Jedno od rješenja je kreiranje dodatnog financijskog izvješća kojim bi se unaprijedio postojeći sistem izvještavanja, a korisnicima financijskih izvješća, najčešće eksternim olakšao uvid u rezultate koje ostvaruju proračunski korisnici. Cilj takvog izvješća bi bio da s jedne strane, pruži informacije o stanju dospjelih, a neizmirenih obveza koje su stvorene i evidentirane na teret proračunskih rashoda u tekućem i prethodnim razdobljima, a koje nisu mogle biti izmirene do rokova za pripremu financijskih izvješća ili drugih rokova predviđenih zakonom, a s druge strane, informacije o iznosu raspoloživih/operativnih sredstava te iznosu namjenskih sredstava, u rokovima predviđenim zakonom.

Nadalje, u cilju stabilizacije proračuna, odnosno održavanje njegove likvidnosti, lokalne samouprave, ali i drugi proračunski korisnici treba da poštuju odredbe Zakona o budžetskom sistemu Republike Srpske i Zakona o fiskalnoj odgovornosti Republike Srpske, te Zakona o proračunima u Federaciji Bosne i Hercegovine, naročito u dijelu planiranja i potrošnje do razine raspoloživih sredstava, a nepokriveni deficit (stvorene obveze za koje nisu osigurani izvori financiranja) da planiraju kao otplatu duga u proračunu naredne/nerednih godina.

LITERATURA

1. Glavna služba za reviziju javnog sektora Republike Srpske - izvješća o provedenim finansijskim revizijama. Dostupno na: http://www.gsr-rs.org/front/reportsearch/?up_mi=1 (Pristupljeno 30. svibanj 2017.)
2. Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor, Savez računovođa i revizora Srbije, Beograd, 2011.g.
3. Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja, Savez računovođa, revizora i finansijskih radnika FBiH, 2006.
4. Poljašević, J, Ćurić, B., Nepravilnosti u prezentovanju izvršenja budžeta i budžetskog rezultata u jedinicima lokalnih samouprava u Republici Srpskoj, Financing, br.1, Finrar, Banja Luka, 2017.
5. Pravilnik o budžetskim klasifikacijama, sadržini računa i primjeni kontnog plana za korisnike prihoda budžeta republike, opština, gradova i fondova, („Službeni glasnik RS”, br. 90/10)
6. Pravilnik o budžetskim klasifikacijama, sadržini računa i primjeni kontnog plana za korisnike prihoda budžeta republike, opština, gradova i fondova, („Službeni glasnik RS”, br. 98/16)
7. Pravilnik o finansijskom izvještavanju budžetskih korisnika („Službeni glasnik RS“, br. 15/17)
8. Pravilnik o finansijskom izvještavanju za korisnike prihoda budžeta Republike, opština i gradova i fondova („Službeni glasnik RS“, br. 16/11)
9. Pravilnik o knjigovodstvu proračuna u Federaciji Bosne i Hercegovine („Službene novine FBiH“, br. 60/14)
10. Pravilnik o računovodstvu, računovodstvenim politikama i računovodstvenim procjenama za budžetske korisnike u Republici Srpskoj („Službeni glasnik RS“, br. 127/11)
11. Pravilnikom o finansijskom izvještavanju i godišnjem obračunu proračuna u FBiH („Službene novine FBiH“, br. 69/14, 14/15 i 4/16)
12. Računovodstvene politike za federalne proračunske korisnike i Riznicu („Službene novine FBiH“, br. 58/16)
13. Ured za reviziju institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine – izvješća o provedenim finansijskim revizijama. Dostupno na:
14. <http://www.vrifbih.ba/javni-izvj> (pristupljeno 25.svibanj 2017.)
15. Uredba o računovodstvu proračuna u Federaciji Bosne i Hercegovine („Službene novine FBiH“, br. 34/14)
16. Zakon o budžetskom sistemu Republike Srpske („Službeni glasnik RS“, br. 102/12,52/14,103/15 i 15/16)

17. Zakon o fiskalnoj odgovornosti Republike Srpske („Službeni glasnik RS“, br. 94/15)
18. Zakon o proračunima u Federaciji Bosne i Hercegovine („Službene novine FBiH“, broj 102/13, 9/14, 13/14, 8/15, 91/15, 102/15 i 104/16)
19. Zakon o računovodstvu i reviziji Republike Srpske („Službeni glasnik RS“, br. 94/15).
20. Zakon o računovodstvu i reviziji u Federaciji Bosne i Hercegovine („Službene novine FBiH“, br. 83/09)
21. Zakon o riznici u Federaciji Bosne i Hercegovine („Službene novine FBiH“, br. 26/16)
22. Zakon o trezoru („Službeni glasnik RS“, br. 28/13 i 103/15)

Bojan Ćurić, Ph.D.

The Supreme Office for the Republic of Srpska Public Sector Auditing
bojan.curic@gsr-rs.org

Aida Nurkić, M.Sc.

Audit Office of the institutions in the Federation of Bosnia and Herzegovina
anurkic@vrifbih.ba

PROBLEMS AND LIMITATION IN FINANCIAL REPORTING OF LOCAL SELF-GOVERNMENTS IN BOSNIA AND HERZEGOVINA

Review

Abstract

The paper discusses the most important but also the most usual irregularities in financial reporting of local self-governments in Bosnia and Herzegovina (Republika Srpska and the Federation of BiH), which are determined by conducting financial audits by supreme audit institutions in BiH responsible for audits of local self-governments (The Supreme Office for the Republika Srpska Public Sector Auditing and Audit Office of the institutions in the Federation of Bosnia and Herzegovina). The paper will analyze the audit reports of local self-governments that have been published in the last four years in order to systematize or sublimate determined irregularities identified in these reports through several questions and present them, and in this way, to actively prevent the situation in those local self-governments that still have not been audited or will be subject of audit in the following period. Part of these problems comes from the applied concept of financial reporting and the general inconsistency of budget accounting, but most of all due to incorrect approach to budget planning and its unrealistic execution. On the other hand, the survey enabled the comparison of determined irregularities in the audit reports between the two entities and two audit institutions, and certain characteristics (similarities and differences) are also made in the system of financial reporting and errors that occur in it.

It is very important to identify and analyze these problems in order to identify the possibilities for their overcoming in order to improve the situation in the financial reporting of local self-governments because insufficient information and knowledge about financial reporting can lead to wrong decisions or wrong public changes. On the other hand, it also questioned the justification and survival of the

existing system of financial reporting in the public sector in conditions of excessive budget spending as a systemic problem in BiH.

Keywords: *financial reporting, audit reports, local self- governments*

JEL: M41, M42