

**Bobana Čegar, mag. oec.**

Ekonomski fakultet, Univerzitet u Banja Luci, Banja Luka, BiH  
bobana.cegar@efbl.org

**doc. dr. sc. Maja Letica**

Ekonomski fakultet, Sveučilište u Mostaru, Mostar, BiH  
maja.letica@sve-mo.ba

**Jelena Jurić, mag. oec.**

Ekonomski fakultet, Sveučilište u Mostaru, Mostar, BiH  
jelena.coric@sve-mo.ba

## **KVALITETA EKSTERNOG FINACIJSKOG IZVJEŠTAVANJA U JAVNIM VISOKOŠKOLSKIM USTANOVAMA – SLUČAJ BOSNE I HERCEGOVINE**

*Pregledni rad*

### **Sažetak**

*Institucije visokog obrazovanja imaju značajnu ulogu u ekonomskom i socijalnom razvoju i jačanju društva. Visokoškolske ustanove, naročito javne, izložene su s jedne strane, velikim očekivanjima javnosti u pogledu postizanja što veće kvalitete nastavnog procesa, a s druge strane, limitiranošću financijskih sredstava koja pretežno dobivaju iz budžeta države. Stoga je neophodna visoka razina profesionalizma u upravljanju javnim visokoškolskim ustanovama, a preduvjet za to je dobra informacijska osnova prilikom donošenja odluka.*

*U fokusu ovog rada bit će analiza eksternog financijskog izvještavanja kao informacijske osnove, s ciljem ocjene postojećeg stupnja kvalitete sustava financijskog izvještavanja i eksternih financijskih izvještaja javnih visokoškolskih ustanova. U ocjeni kvalitete autori će koristiti kvalitativne metode, te primarne podatke dobivene putem anketnog upitnika popunjenog od strane računovođa javnih visokoškolskih ustanova u Bosni i Hercegovini, pri čemu će analiza i rezultati biti predstavljeni odvojeno za Republiku Srpsku i Federaciju Bosne i Hercegovine, zbog različitog pravnog okvira koji regulira oblast visokog obrazovanja i računovodstva javnog sektora u Bosni i Hercegovini. Autori će dobivene podatke koristiti za odgovor na istraživačka pitanja o kvaliteti eksternog izvještavanja visokoškolskih ustanova, ali i za usmjeravanje pozornosti na postojeća ograničenja koja postoje u okviru analiziranog predmeta istraživanja.*

*Rezultati istraživanja mogu biti od koristi za daljna istraživanja u promatranjoj oblasti, ne samo u Bosni i Hercegovini nego i u drugim državama u razvoju ili*

*državama u kojima su visokoškolske ustanove i računovodstva javnog sektora organizirani slično kao u Bosni i Hercegovini. Također, rezultati mogu biti korisni i za korisnike financijskih izvještaja promatranih entiteta u cilju boljeg razumijevanja informacija sadržanih u njima.*

**Ključne riječi:** *kvaliteta financijskog izvještavanja, visokoškolske ustanove, računovodstvo javnog sektora, eksterni izvještaji, Bosna i Hercegovina.*

**JEL:** M40

## 1. UVOD

Institucije visokog obrazovanja imaju značajnu ulogu u ekonomskom i socijalnom razvoju i jačanju društva. Visokoškolske ustanove, naročito javne, izložene su s jedne strane, velikim očekivanjima javnosti u pogledu postizanja što veće kvalitete nastavnog procesa, a s druge strane, limitiranošću financijskih sredstava koja pretežno dobivaju iz budžeta države (Kyvik, 2004.) (Sursock & Smidt, 2012.). Stoga je neophodna visoka razina profesionalizma u upravljanju javnim visokoškolskim ustanovama, a preduvjet za to je dobra informacijska osnova pri likom donošenja odluka. Odluke koje se donose u visokoškolskim ustanovama mogu imati značajan efekat na socijalni i ekonomski razvoj svake zemlje. Visokoškolske ustanove uključene su u čitav set financijskih i institucionalnih reformi, prije svega u cilju postizanja financijske održivosti, jačanja institucionalne autonomije i osiguranja kvaliteta nastavnog procesa. Dobro organiziran sustav financijskog izvještavanja predstavlja preduvjet za uspješno provođenje navedenih reformi. Upravo zbog značaja koje visokoškolske ustanove imaju, a samim tim i sustava izvještavanja unutar njih, cilj istraživanja koje će biti predstavljeno u ovom radu jeste ispitivanje kvalitete eksternog izvještavanja javnih visokoškolskih ustanova. Istraživanje je provedeno na teritoriju Bosne i Hercegovine i predstavlja dio šireg istraživačkog projekta koji je podržan od strane Hrvatske zaklade za znanost. Zbog specifičnosti administrativnog uređenja Bosne i Hercegovine, uređenje visokog obrazovanja, kao i financijsko izvještavanje u javnom sektoru u nadležnosti je entiteta. Obzirom na to, rezultati istraživanja bit će prikazani odvojeno za Republiku Srpsku i Federaciju Bosne i Hercegovine, dok visokoškolske ustanove u okviru Brčko distrikta nisu obuhvaćene istraživanjem. Autori kreću od sljedećih istraživačkih pitanja:

- P1.* Jesu li financijski izvještaji primjereni djelatnosti ustanove visokog obrazovanja?
- P2.* Iskazuju li financijski izvještaji realno i objektivno financijski položaj i uspješnost poslovanja visokoškolske ustanove, te koliko su informacije

razumljive, važne, pouzdane i usporedive kako upravi tako i eksternim korisnicima?

P3. Kakva je korisnost pojedinog financijskog izvještaja za prezentaciju financijskog stanja i poslovanja i informacija sadržanih u njima za donošenje odluka po različitim osnovama?

P4. U koju svrhu se upotrebljavaju eksterni financijski izvještaji u visokoškolskoj ustanovi?

U provođenju istraživanja autori koriste kvalitativne metode, primarne i sekundarne podatke. Primarni podaci prikupljeni su tehnikom anketnog upitnika, te grafički predstavljeni u radu. Rad se sastoji od tri dijela. U prvom dijelu, autori prikazuju koje su to karakteristike kvalitetnog sistema eksternog izvještavanja u javnom sektoru. Zatim, u drugom dijelu nalazi se prikaz trenutne situacije u pogledu eksternog financijskog izvještavanja sveučilišta u Bosni i Hercegovini, dok je u trećem dijelu prikazana metodologija istraživanja i rezultati do kojih se došlo.

## **2. ODREDNICE KVALITETA EKSTERNOG FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA U JAVNOM SEKTORU**

Kvaliteta sustava financijskog izvještavanja prvenstveno zavisi od kvalitativnih karakteristika informacija koje izlaze iz sustava. Kvalitativne karakteristike financijskih informacija su osobine koje informacija treba imati kako bi bila relevantna za korisnike. Četiri osnovne kvalitativne karakteristike informacija iz sustava financijskog izvještavanja su (IFAC, 2004.):

- a) Razumljivost – informacija je razumljiva kada se opravdano može očekivati da korisnici shvate njeno značenje. To znači da se očekuje da korisnik ima ili bi trebao imati odgovarajuće znanje neophodno za razumijevanje informacije, a koje između ostalog podrazumijeva i raspolaganje znanjima u vezi sa poslovanjem entiteta i okruženjem u kojem se izvještajni entitet nalazi.
- b) Relevantnost – informacija je relevantna ukoliko odgovara svrsi za koju je potrebna korisniku, te ukoliko mu je dostupna u pravom momentu, tj. ukoliko je blagovremena. Relevantna informacija korisniku pomaže prilikom procjenjivanja prošlih, sadašnjih i budućih događaja ili prilikom potvrđivanja ili ocjene ranijih procjena.

- c) Pouzdanost informacija ogleda se u njenoj vjerodostojnosti, potpunosti, neutralnosti i provjerljivosti. Vjerodostojna i potpuna informacija je ona informacija koja predstavlja ono što tvrdi da predstavlja i koja ne sadrži materijalno značajne greške (greške koje bi mogle uticati na konačan korisnikov sud), a odraz je svih događaja koji su se desili u vezi sa promatranom kategorijom. Neutralnost informacija ogleda se u njihovoj nepristrasnosti.
- d) Usporedivost informacija predstavlja njihovu kvalitativnu karakteristiku koja podrazumijeva mogućnost izvođenja zaključaka i donošenja odluka na osnovu sposobnosti međusobnog poređenja informacija, kako informacija tokom različitih perioda istog izvještajnog entiteta, tako i poređenje informacija jednog izvještajnog entiteta sa informacijama drugog izvještajnog entiteta koje se odnose na isti vremenski period i na isti objekat.

Slika br. 1: Kvalitativne karakteristike informacija u finansijskim izvještajima



Kvalitetan sustav finansijskog izvještavanja treba omogućiti da informacije koje izlaze iz sustava imaju sve kvalitativne karakteristike koje korisnik zahtjeva. Međutim, javljaju se i određena ograničenja za dobivanje relevantnih i pouzdanih informacija. Troškovi dobivanja određenih informacija mogu predstavljati jedan od osnovnih ograničavajućih faktora za dobivanje kvalitetnih informacija koje proizlaze iz samog sustava. U skladu sa principom trošak – korist, korist od neke informacije treba prelaziti troškove koje zahtjeva njeno generiranje i prezentiranje. Međutim, računovodstveni principi zahtijevaju da se materijalno značajne informacije moraju prezentirati bez obzira na troškove dobivanja takvih informacija. Pored toga, u određenim slučajevima kvalitativne karakteristike informacija iz sustava finansijskog izvještavanja mogu biti međusobno isključive, odnosno da ispunjavanje određene kvalitativne karakteristike umanjuje neku

drugu kvalitativnu karakteristiku promatrane informacije. Najčešće se radi o odnosu blagovremenosti sa nekim drugim karakteristikama kao što su potpunost i pouzdanost. Prilikom odlučivanja donosiocima odluka će biti neophodne i neke informacije prije završetka izvještajnog perioda. Kvalitetan sustav financijskog izvještavanja treba omogućiti pružanje informacija o određenim kategorijama i prije nego što svi aspekti transakcija budu pouzdani, što će svakako umanjiti pouzdanost same informacije. Čekajući da se sve transakcije dovrše do kraja, te da se donositelju odluke pruži pouzdana informacija može dovesti u pitanje blagovremenost informacije, tj. korisnost same informacije u tom trenutku.

Kako bi se omogućilo da iz sustava financijskog izvještavanja u vidu izlaza korisnici dobivaju informacije sa navedenim kvalitativnim karakteristikama i sam sustav mora biti organiziran na način da obuhvati, obradi i prezentira sve relevantne podatke. To bi u sustavu financijskog izvještavanja u javnom sektoru podrazumijevalo: izbor adekvatne računovodstvene osnove, što direktno utiče na količinu i vrstu informacija koje će se prezentirati kroz financijske izvještaje, način funkcioniranja trezorskog sustava, s obzirom da se u okviru trezorskog sustava, obavljaju poslovi praćenja izvršenja budžeta, evidentiraju sva budžetska primanja i izvršavaju svi budžetski rashodi, upravlja vladinim računima kod banaka, analiziraju i projektiraju gotovinski tokovi, izrađuju periodični izvještaji i sl., usklađenost sa statističkim sustavima financijskog izvještavanja, obzirom da se u sustavu financijskog izvještavanja koriste određene definicije i metodologije koje su definirane u statističkim sustavima. Determinantama kvalitete financijskog izvještavanja u javnom sektoru moglo bi se još smatrati i dostupnost i transparentnost financijskih izvještaja zainteresiranim korisnicima, adekvatnost pravnih akata koji reguliraju samu oblast financijskog izvještavanja u javnom sektoru i usklađenost sa međunarodnom regulativom, kvalitet nadzora i kontrole kvalitete u samoj profesiji i sl. Naravno, navedena klasifikacija determinanata kvalitete financijskog izvještavanja u javnom sektoru nije univerzalna i jedina moguća<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Npr. mr Danica Jović (Ekonomski fakultet u Beogradu) koja se bavi proučavanjem financijskog izvještavanja u javnom sektoru, osnovne determinante kvaliteta financijskog izvještavanja u javnom sektoru grupira u sljedeće tri grupe: specifične karakteristike izvještajnih entiteta u javnom sektoru, informacijski zahtjevi korisnika financijskih izvještaja ovih entiteta i regulatorni okvir u kojem ovi entiteti pripremaju i prezentiraju svoje financijske izvještaje. Za više pogledati: (Jović, 2011.)

### **3. KARAKTERISTIKE EKSTERNOG FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA U JAVNIM VISOKOŠKOLSKIM USTANOVAMA U BOSNI I HERCEGOVINI**

Oblast visokog obrazovanja u Bosni i Hercegovini u nadležnosti je entiteta. Javne visokoškolske ustanove financiraju se iz javnih sredstava, tj. entitetskog, županijskog i budžeta Distrikta Brčko. Republika Srpska i svaka županija u F BiH imaju nadležnost određivanja budžeta i resursa za obrazovanje. Najveći dio sredstava iz budžeta za visoko obrazovanje odlazi na osobna primanja, a lako je zaključiti kako na isto ide i najveći dio sredstava iz privatnih izvora (koji pretežno idu na financiranje društvenih znanosti zbog porasta interesa studenata za te kategorije studijskih programa). Ministarstva obrazovanja na osnovu evidencije o zaposlenim i angažiranim vanjskim suradnicima u određenoj akademskoj godini vrše obračun sredstava koja se visokoškolskim ustanovama doznačavaju u redovnim mjesečnim dotacijama. Od ukupno planiranih budžetskih sredstava za obrazovanje na bruto plaće i naknade zaposlenih izdvaja se oko 88%, za materijalne troškove oko 8%, a na kapitalna ulaganja oko 4%.

U Bosni i Hercegovini sredstva za plaće i naknade planiraju se na osnovu broja zaposlenih, što je suprotno osnovnom europskom trendu gdje se sredstva planiraju na osnovu broja sudionika i studenata. Materijalni troškovi se uglavnom planiraju na osnovu izvršenja budžeta u prošloj godini. Najveći dio ovih sredstava je usmjeren na plaćanje energije i komunalnih usluga, tako da se jako malo izdvaja za održavanje objekata i nabavku materijala. Kontrolu izvršavanja budžeta u BiH vrše nadležna ministarstva obrazovanja i ona se zasniva isključivo na „ulaznim kriterijima“. Trezorski sustav poslovanja je povećao transparentnost i odgovornost u trošenju javnog i vlastitog novca, urednije izvršavanje obveza prema zaposlenim i dobavljačima, ali s druge strane, uslijed procedura, usporava trošenje vlastitih prihoda i onemogućava realokaciju ušteđenih planiranih sredstava iznad zakonom dozvoljenog (10% od ukupnog plana budžeta institucije) za neke druge namjene. U takvim uvjetima planiranje sredstava za plaće i naknade zaposlenih i materijalne troškove predstavlja izuzetno značajan zadatak u školama i ministarstvima (Branković, 2012., str. 39-41.). Obzirom na to da se oblast visokog obrazovanja uređuje na entitetskom nivou, te da je računovodstvo javnog sektora također uređeno na entitetskom nivou, eksterno financijsko izvještavanje može se razlikovati u zavisnosti od toga u kojem entitetu se visokoškolska ustanova nalazi, te stoga u nastavku rada bit će prikazane karakteristike eksternog izvještavanja visokoškolskih ustanova po entitetima.

### 3.1. Financijsko izvještavanje visokoškolskih ustanova u Federaciji Bosne i Hercegovine

U Federaciji Bosne i Hercegovine trenutno djeluje 21 visokoškolska ustanova od ukupno 45 u Bosni i Hercegovini. Od te 21 visokoškolske ustanove, šest je javnih sveučilišta (Univerzitet u Sarajevu, Univerzitet u Zenici, Univerzitet u Bihaću, Univerzitet u Tuzli, Univerzitet Džemal Bijedić i Sveučilište u Mostaru), devet privatnih sveučilišta i šest privatnih visokih škola. Visokoškolske ustanove u Federaciji Bosni i Hercegovini, kao i u Republici Srpskoj, mogu biti javne i privatne. Javne se osnivaju u skladu sa Okvirnim zakonom o visokom obrazovanju i Županijskim zakonom o visokom obrazovanju ovisno na teritoriju koje od 10 županija se visokoškolska ustanova pokreće. Javne visokoškolske ustanove u pravilu se osnivaju kao neprofitne javne institucije pri čemu Okvirni, pa time i Županijski zakon, predviđa osnivanje sveučilišta kao jedinstvenih pravnih osoba, pri čemu su fakulteti ustrojbene jedinice, a ne autonomni pravni entiteti kao što je trenutno slučaj na pojedinim sveučilištima. Kod potpuno integriranih sveučilišta u Federaciji BiH, fakulteti predstavljaju ustrojbene jedinice ili članice sveučilišta koje su jedinstvene pravne osobe. Sveučilište kao takvo korisnik je budžetskih sredstava te ih on, u skladu s unutarnjim organizacijskim pravilima, distribuira između članica. Takva sveučilišta, koja su redovni korisnici budžeta, upadaju u sustav trezora, odnosno sve poslovanje se odvija preko glavne knjige trezora i jedinstvenog računa trezora. Dobro je znati kako u ovom slučaju i vlastiti prihodi koje članice sveučilišta ostvare bilo kroz naplate školarina, administrativnih upisnina ili sudjelovanjem u projektima pripadaju „trezoru“, odnosno ulaze u sustav ukupnih prihoda budžetskih korisnika (Dragija, Letica, Čegar, 2015. str.116.).

Kada su u pitanju neintegrirana sveučilišta, ona su korisnici kategorije granta unutar proračuna, mada se za sva tri ova sveučilišta situacija uvelike razlikuje ovisno kako županija u kojoj se nalaze, odnosno osnivači tretiraju kategoriju granta. Ono što im jeste zajedničko je pravna osobnost svih ili pojedinih članica (fakulteta), netrezorsko poslovanje, mogućnost raspolaganja vlastitim prihodima, ali i puno nesigurnija situacija uslijed statusa neredovnih korisnika budžeta.

Priznavanje prihoda i primitaka, rashoda i izdataka sadržanih u glavnoj knjizi proračuna provodi se prema računovodstvenom načelu modificiranog nastanka događaja (modified accrual basis). Budžetski korisnici su obvezni pregledali i uskladiti godišnje obračune onih budžetskih korisnika za koje su nadležni, potom konsolidirati te obračune i sastaviti konsolidirani godišnji obračun.

Na temelju pojedinačnih godišnjih obračuna sastavlja se konsolidirani godišnji obračun budžeta. Za potrebe planiranja i kontrole izvršavanja budžeta, budžetski korisnici obvezni su sastavljati povremena financijska izvješća o budžetom predviđenim i ostvarenim prihodima i primitcima te rashodima i izdatcima.

Povremena finansijska izvješća pokazuje sve prihode i primitke, rashode i izdatke te višak ili manjak ostvarenih prihoda i primitaka za razdoblje za koje se daje izvješće. Povremena finansijska izvješća budžetski korisnici dostavljaju svojim nadležnim tijelima i organima suglasno odredbama Pravilnika o finansijskom izvješćivanju i godišnjem obračunu Proračuna u Federaciji Bosne i Hercegovine (Službene novine Federacije BiH, br. 17/05, 66/08 i 73/08).

Kada su u pitanju eksterni finansijski izvještaji visokoškolskih ustanova rokovi podnošenja ovisit će o karakteru ustanove, pri čemu su javne ustanove dužne podnijeti i kvartalna i godišnja izvješća. Integrirana javna sveučilišta koriste pravila i kontni plan budžetskog računovodstva, te predaju jedinstven set finansijskih izvješća za sveučilište kao jednu pravnu osobu. Tri neintegrirana javna sveučilišta vode budžetsko računovodstvo, ali na način da svaki fakultet sa pravnom osobnosti sastavlja i predaje vlastite finansijske izvještaje, dok se na razini sveučilišta radi konsolidirano izvješće. Specifičan je slučaj Sveučilišta u Mostaru, koje ima samo zbirni pregled umjesto konsolidiranog izvještaja budući isti ne može raditi jer svi fakulteti/ članice nisu još uvijek prešli na budžetsko računovodstvo, odnosno još uvijek jedan od fakulteta vodi računovodstvo po načelima neprofitnog udruženja te na tim načelima i sastavlja finansijske izvještaje, što praktično onemogućuje konsolidiranje izvještaja svih članica na razini Sveučilišta.

Javna visoka učilišta u F BiH obveznici su Zakona o budžetu F BiH te Uredbe o računovodstvu budžeta F BiH, što podrazumijeva vođenje računovodstva po budžetskom kontnom planu te sastavljanje finansijskih izvještaja čiji je oblik i sadržaj kao i rokovi podnošenja definiran Pravilnikom o finansijskom izvještavanju i godišnjem obračunu budžeta F BiH, o odredbama kojih je bilo riječi prethodno.

Sukladno navedenoj zakonskoj regulativi, temeljni finansijski izvještaji javnih visokih učilišta u F BiH za budžetsku godinu su:

- a) PR - račun prihoda i rashoda;
- b) BS - bilanca stanja;
- c) NT - izvještaj o novčanim tokovima;
- d) KIF - izvještaj o kapitalnim izdacima i financiranju;

a uz njih se na godišnjoj razini sastavljaju i predaju i:

- e) Obrazac Posebni podaci o plaćama i broju zaposlenih;
- f) GIB - godišnji izvještaj o izvršenju budžeta;



- g) INV - godišnji izvještaj o investicijama
- h) ZS - izvještaj o obračunatoj i uplaćenju naknadi za zaštitu od prirodnih i drugih nesreća.

U bilanci stanja su, na strani aktive iskazani novac i kratkoročna potraživanja te osnovna imovina, dok su na strani pasive iskazane kratkoročne obveze, dugoročne obveze na i izvori imovine. Kod sveučilišta koji spadaju u redovne budžetske korisnike, bilanca stanja se popunjava preuzimanjem salda sa konta stanja iz Glavne knjige Trezora/Riznice (GKT). U računu prihoda i rashoda, u okviru rashoda prikazuju se plaće i naknade djelatnika, koji ujedno predstavljaju najveći trošak u analizi troškova ustanova, dok manji dio ide na materijalne troškove i izdatke za materijal i sitni inventar, kapitalne i tekuće transfere te izdatke za kamate.

Prihodi se, najvećim dijelom u situacijama neintegriranih sveučilišta, odnose na vlastite prihode od školarina, administrativnih pristojbi i sudjelovanja u projektima, dok je u situaciji integriranih sveučilišta uvjetovan transferima, odnosno račun prihoda i rashoda se tada sastavlja preuzimanjem salda sa konta prihoda i rashoda iz Glavne knjige Trezora/ Riznice (GKT).

Izvještaj o novčanim tokovima sastavlja se tako da se prihodi i rashodi prevedu na primitke i izdatke novca. Kod integriranih sveučilišta, izvještaj o novčanim tokovima sastavlja trezori ministarstava financija i službe za financije.

Iskaz o kapitalnim izdacima i financiranju prikazuje kapitalne izdatke za stalna sredstva, pozajmljivanje, otplate dugova, kapitalne primitke, donacije i transfere primljene otplate po danim zajmovima i primljene kredite.

Godišnji iskaz o izvršenju budžeta prikazuje financijsku uspješnost, odnosno financijsko poslovanje (suficit, deficit), planirane i ostvarene prihode i primitke, rashode i izdatke tijekom jedne fiskalne godine, kao i podatke o rashodima po funkcionalnoj klasifikaciji.

Budžetski korisnici izrađuju i podnose financijske izvještaje osim na godišnjoj razini i za kvartalne periode. Budžetski korisnici popunjene obrasce u elektronskoj i pisanoj formi dostavljaju nadležnom ministarstvu financija, odnosno službi za financije. U periodične financijske izvještaje spadaju:

- a) pregled prihoda, primitaka i financiranja po ekonomskim kategorijama;
- b) rashodi i izdaci po ekonomskim kategorijama;
- c) posebni podaci o plaćama i broju zaposlenih;

- d) posebni podaci o tekućim i kapitalnim transferima;
- e) unakrsna klasifikacija rashoda i izdataka budžeta po ekonomskoj i funkcionalnoj klasifikaciji;
- f) Registar doznaka iz tekuće rezerve budžeta;
- g) Registar neizmirenih obveza;
- h) Pregled prihoda, primitaka, rashoda i izdataka po ekonomskim kategorijama;
- i) Rashodi, izdaci i doznačena sredstva po izvorima financiranja za razvojno - investicione projekte;
- j) Izvještaj o namjenskom utrošku transfera.

Na slici 2. nalazi se usporedni prikaz osnovnih izvještaja koja pripremaju javne visokoškolske ustanove u Bosni i Hercegovini, po entitetima.

### **3.2. Eksterno financijsko izvještavanje javnih visokoškolskih ustanova u Republici Srpskoj**

U Republici Srpskoj institucije visokog obrazovanja obuhvaćaju univerzitete i visoke škole, odnosno dva javna univerziteta (Univerzitet u Banjoj Luci i Univerzitet u Istočnom Sarajevu), sedam privatnih univerziteta, dvije javne visoke škole i deset privatnih visokih škola (Ministarstvo prosvjete i kulture, 2015.). Sve visokoškolske institucije u Republici Srpskoj osnivaju se u skladu sa Zakonom o visokom obrazovanju. Osnivaju se kao neprofitne institucije i obavljaju svoju djelatnost kao javnu službu, a dobit koju ostvare koriste za razvoj i unapređenje vlastite djelatnosti visokog obrazovanja (Zakon o visokom obrazovanju). U Republici Srpskoj, fakulteti nemaju status pravne osobe, već se smatraju organizacijskim dijelovima univerziteta koji je pravna osoba.

Javne visokoškolske ustanove korisnici su budžeta Republike Srpske, te je organizacija njihovog računovodstva idalje regulirana pravnim aktima koji se odnose na računovodstvo javnog sektora. Koristi se fondovski sustav računovodstva, pri čemu svaki fond predstavlja zaokružen sustav računa koji se koristi za unaprijed utvrđene namjene. Svaka organizacijska jedinica javnih univerziteta u Republici Srpskoj nalazi se u okviru glavne knjige trezora, te se poslovanje odvija preko glavne knjige trezora (u nastavku GKT) i jedinstvenog računa trezora.

U Republici Srpskoj od 2006. godine započela je primjena MRS JS, a usvajanjem novog kontnog okvira 2011. godine objektivno su stvoreni uvjeti za primjenu svih, do tada važećih, MRS JS. Od početka 2013. budžetski korisnici dužni su

primjenjivati punu obračunsku osnovu (accrual basis) pri evidentiranju transakcija i sastavljanju financijskih izvještaja opće namjene čime se povećala i informacijska moć samih izvještaja, dok je za izradu financijskih izvještaja pojedinačnih budžetskih korisnika dozvoljena primjena modificirane obračunske osnove (rashodi na punoj obračunskoj osnovi, a prihodi kada su mjerljivi i raspoloživi).

Javne visokoškolske institucije ne sastavljaju financijske izvještaje opće namjene (bilancu stanja, bilancu uspjeha itd), nego popunjavaju obrasce, odnosno financijske izvještaje pojedinačnih budžetskih korisnika. Međutim, priroda prihoda javnih univerziteta (transferi iz budžeta, školarine i sl.) je takva da se može primijeniti i puna obračunska osnova, te se tako i postupa. Primjenom pune obračunske osnove pri evidentiranju transakcija i sastavljanju financijskih izvještaja omogućen je sveobuhvatniji i realniji prikaz financijskog, imovinskog i prinosnog položaja. Također, povećana je transparentnost računovodstvenih informacija i omogućena preciznija primjena pokazatelja za ocjenu uspješnosti samog menadžmenta. Ti obrasci, koje popunjavaju javne visokoškolske ustave obuhvaćaju:

- ◆ pregled prihoda, primitaka, rashoda i izdataka iskazanih u glavnoj knjizi trezora na računovodstvenom fondu 01
- ◆ pregled prihoda, primitaka, rashoda i izdataka iskazanih u GKT na fondovima 01 do 05
- ◆ funkcionalna klasifikacija rashoda i neto izdataka za nefinancijsku imovinu iskazanih u GKT
- ◆ pregled imovine, obveza i izvor iskazanih u GKT
- ◆ izvještaj o broju i strukturi zaposlenih
- ◆ obrazloženja uz financijske izvještaje.

Ovi izvještaji dostavljaju se Ministarstvu prosvjete i kulture, kao nadležnom ministarstvu gdje se vrši kontrola nad podacima, nakon čega se zbirni podaci, koji uključuju i podatke za samo ministarstvo dostavljaju Ministarstvu financija. Izvještaj o broju i strukturi zaposlenih dostavlja se kvartalno, a svi navedeni izvještaju dostavljaju se godišnje, tj. na kraju kalendarske godine, a najkasnije do kraja veljače.

Pregled prihoda, primitaka, rashoda i izdataka iskazanih u glavnoj knjizi trezora na računovodstvenom fondu 01 sastoji se iz dvije tabele. Prva tabela sadrži pregled prihoda i priliva, a druga pregled rashoda i izdataka. U tabelama se prikazuju usporedne informacije o planiranim i izvršenim приходima i primicima i rashodima i izdacima iskazanih u GKT.

Pregled prihoda, primitaka, rashoda i izdataka iskazanih u GKT na fondovima od 01 do 05 također se sastoji od dvije tabele. Prva tabela predstavlja pregled prihoda i primitaka, a druga rashoda i izdataka iskazanih kroz glavnu knjigu trezora, tj. po osnovu transakcija koje se odvijaju preko jedinstvenog računa trezora, razvrstano po fondovima.

Funkcionalna klasifikacija rashoda i neto izdataka za nefinancijsku imovinu iskazanih u GKT predstavlja godišnji obrazac koji pruža pregled rashoda i neto izdataka za nefinancijsku imovinu u izvještajnom periodu u glavnoj knjizi trezora razvrstano prema COFOG klasifikaciji i računovodstvenim fondovima. Pregled imovine, obveza i izvor iskazan u GKT obuhvaća četiri tablice. U prvoj tablici prikazuje se stanje imovine koja je klasificirana na nefinancijsku i financijsku, a obje kategorije su dalje podijeljene na stalnu i tekuću imovinu. U obrascu su informacije o bruto vrijednosti imovine, ispravci vrijednosti i neto vrijednosti, kao i podatak iz prethodne godine. Druga tablica je pregled obveza i klasificirane su na dugoročne i kratkoročne i iskazana je njihova vrijednost na kraju tekuće i na kraju prethodne godine. U trećoj tablici je pregled vlastitih izvora, dok je u četvrtoj prikazana izvanbilančna aktiva i izvanbilančna pasiva. Izvještaj o broju i strukturi zaposlenih popunjava se na osnovu informacija iz kadrovske evidencije i broja ostvarenih sati.

Slika 2: Usporedni prikaz obveznih finansijskih izvještaja javnih visokoškolskih ustanova u BiH

|   |   |
|---|---|
| Republika Srpska<br><br>(puna obračunska<br>osnova)       | Pregled prihoda, primitaka, rashoda i izdataka, fond 01<br>Pregled prihoda, primitaka, rashoda i izdataka, fond 01 – 05<br>Funkcionalna klasifikacija rashoda i neto izdataka za nefinansijsku imovinu<br>Pregled imovine, obaveza i izvora iskazanih u GKT<br>Izvještaj o broju i strukturi zaposlenih<br>Obrazloženja uz finansijske izvještaje   |
| Federacija BiH<br><br>(modificirana<br>obračunska osnova) | Račun prihoda i rashoda<br>Bilanca stanja<br>Izvještaj o novčanim tokovima<br>Izvještaj o kapitalnim izdacima i financiranju<br>Posebni podaci o plaćama i broju zaposlenih<br>Godišnji izvještaj o izvršenju budžeta<br>Godišnji izvještaj o investicijama<br>Izvještaj o obračunatoj i uplaćenju naknadi za zaštitu od prirodnih i drugih nesreća |

Izvor: autori na osnovu pravne regulative

#### 4. EMPIRIJSKO ISTRAŽIVANJE

Empirijsko istraživanje rađeno je tehnikom anketnog upitnika, koji su popunjavali računovođe javnih visokoškolskih ustanova u Bosni i Hercegovini, a rezultati su grafički predstavljeni. Empirijsko istraživanje rađeno je u cilju ispitivanja razine kvalitete eksternog finansijskog izvještavanja javnih institucija visokog obrazovanja u Bosni i Hercegovini.

## 4.1. Ciljevi istraživanja i metodologija

Kako bi utvrdili kakva je kvaliteta eksternog financijskog izvještavanja u javnim visokoškolskim ustanovama (VŠU), sljedeća pitanja postavljena su kao predmet istraživanja i rada.

- P1. Da li su financijski izvještaji primjereni djelatnosti ustanove visokog obrazovanja?
- P2. Iskazuju li financijski izvještaji realno i objektivno financijski položaj i uspješnost poslovanja visokoškolske ustanove, te koliko su informacije razumljive, važne, pouzdane i usporedive kako upravi tako i eksternim korisnicima?
- P3. Kakva je korisnost pojedinog financijskog izvještaja za prezentaciju financijskog stanja i poslovanja i informacija sadržanih u njima za donošenje odluka po različitim osnovama ?
- P4. U koju svrhu se upotrebljavaju eksterni financijski izvještaji u visokoškolskoj ustanovi?

Svrha ovog istraživanja je pokazati kvalitetu i korisnost te zadovoljstvo računovođa i financijskih djelatnika eksternim financijskim izvještajima u VŠU u BiH, tj. u Federaciji Bosne i Hercegovine (F BiH) i Republici Srpskoj (RS). Kako bi se utvrdilo navedeno i prikupilo traženim podacima, izvršeno je istraživanje korištenjem anketnog upitnika u siječnju i veljači 2016. godine u VŠU u F BiH i RS-u. Ovaj dio istraživanja proveden je u sklopu projekta 8509 „*Accounting and financial reporting reform as a means for strengthening the development of efficient public sector financial management in Croatia*“ financiran od strane Hrvatske zaklade za znanost (eng. Croatian Science Foundation). Većina pitanja u anketnom upitniku uključivala su mogućnost višestrukih odgovora, da-ne odgovore ili odgovore rangirane po Likertovoj skali od 1 do 5 gdje je 1 izražavalo potpunu nesuglasnost, a 5 potpunu suglasnost ili u pojedinim slučajevima 1 odgovara najnižoj, a 5 najvišoj ocjeni. Anketni upitnik poslan je e-mailom u on-line obliku računovođama i financijskim djelatnicima u 20 VŠU u BiH. Od navedenog broja u BiH na poslani upitnik odgovorilo je njih 7, tj. 5 u F BiH i 2 u RS-u. Povrat za BiH je 35% - odnosno 31,25% za FBIH i 50% za RS.

## 4.2. Rezultati istraživanja

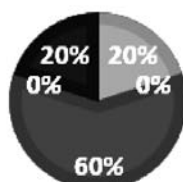
Kako bi dobili odgovore na prvo postavljeno pitanje, računovođe i financijski djelatnici zamoljeni su odgovoriti koliko su sadržajem i strukturom eksterni financijski izvještaji primjereni djelatnosti ustanova visokog obrazovanja. Podaci

za navedeno prikazani su na sljedećem grafikonima 1 za F BiH i grafikonu 2 za RS.

Grafikon 1. Primjerenost eksternih financijskih izvještaja u F BiH

### Primjerenost sadržaja i strukture financijskih izvještaja djelatnosti visokoškolske ustanove

- Uopće nije primjerena
- Uglavnom nije primjerena
- Niti je, niti nije primjerena
- Uglavnom je primjerena
- U potpunosti je primjerena
- Ne znam
- Nije odgovoreno

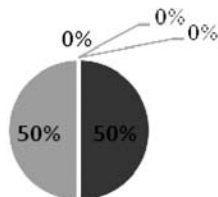


Izvor : izrada autora prema rezultatima istraživanja

Grafikon 1 pokazuje kako su za 20% računovođa i financijskih djelatnika u F BiH eksterni financijski izvještaji u potpunosti primjereni, za 60% njih eksterni financijski izvještaji su uglavnom primjereni djelatnosti, dok za 20% njih izvještaji nisu uopće primjereni djelatnosti visokoškolske ustanove. Na grafikonu 2, na kojem su prikazani podaci za RS, vidljivo je kako za 50 % ispitanih računovođe i financijske djelatnike visokoškolskih ustanova u RS-u su financijski izvještaji uglavnom primjereni, dok za 50% njih isti izvještaji nisu uopće primjenjivi. Daljnjim ispitivanjem računovođe i financijski djelatnici koji nisu zadovoljni eksternim financijskim izvještavanjem, te koji su naglasili nužnost promjene eksternog financijskog izvještavanja nisu naveli koje je promjene potrebno izvršiti kako bi eksterno financijsko izvještavanje bilo primjereno djelatnosti visokoškolske ustanove.

Grafikon 2 . Primjerenost eksternih financijskih izvještaja u RS

**Primjerenost sadržaja i strukture financijskih izvještaja djelatnosti visokoškolske ustanove**



- Uopće nije primjerena
- Uglavnom nije primjerena
- Niti je, niti nije primjerena
- Uglavnom je primjerena
- U potpunosti je primjerena
- Ne znam

Izvor : izrada autora prema rezultatima istraživanja

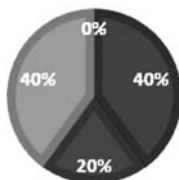
Za drugo postavljeno pitanje iskazuju li financijski izvještaji realno i objektivno financijski položaj i uspješnost poslovanja VŠU, računovođe i financijski djelatnici dali su odgovore prikazane na sljedećim grafikonima 3 i 4.

Grafikon 3 pokazuje tražene podatke za F BiH o realnosti i objektivnosti prikaza financijskog položaja i uspješnosti poslovanja VŠU. Na navedeno pitanje 40% ispitanih računovođa i financijskih djelatnika VŠU odgovorilo je financijski izvještaji prikazuju realno i objektivno financijski položaj i uspješnost poslovanja VŠU, njih 20% je odgovorilo kako financijski izvještaji uglavnom prikazuju realno i objektivno financijski položaj i uspješnost poslovanja VŠU i 40% ispitanih je odgovorilo kako financijski izvještaji uglavnom ne prikazuju realno i objektivno financijski položaj i uspješnost poslovanja VŠU.

Grafikon 3. Iskazivanje financijskog položaja i uspješnosti poslovanja VŠU u eksternim financijskim izvještajima u F BiH

Iskazuju li vaši financijski izvještaji realno i objektivno financijski položaj i uspješnost poslovanja vaše visokoškolske ustanove?

- da
- uglavnom da
- uglavnom ne
- ne
- ne znam

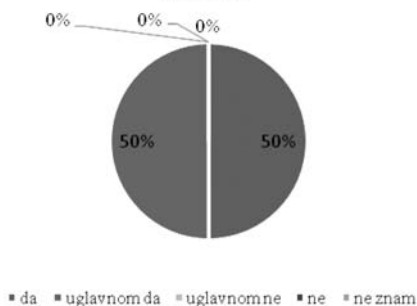


Izvor : Izrada autora prema rezultatima istraživanja

Od ispitanih računovođa i financijskih djelatnika u VŠU u RS 50% njih je odgovorilo kako financijski izvještaji iskazuju realno i objektivno financijski položaj i uspješnost poslovanja VŠU, a 50% njih je odgovorilo kako financijski izvještaji uglavnom iskazuju realno i objektivno financijski položaj i uspješnost poslovanja VŠU. Iz navedenog je vidljivo kako su računovođe i financijski djelatnici u RS mnogo zadovoljniji korištenjem financijskih izvještaja za realno i objektivno iskazivanje financijskog položaja i uspješnosti poslovanja VŠU.

Grafikon 4. Iskazivanje financijskog položaja i uspješnosti poslovanja VŠU u eksternim financijskim izvještajima u RS

Iskazuju li vaši financijski izvještaji realno i objektivno financijski položaj i uspješnost poslovanja vaše visokoškolske ustanove?



Izvor : Izrada autora prema rezultatima istraživanja

Unutar drugog pitanja za potrebe istraživanja, razmatrali smo koliko su prikazane informacije u financijskim izvještajima zapravo razumljive, važne pouzdane i usporedive računovođama i financijskim djelatnicima za razumijevanje financijskog stanja i rezultata. Navedeni rezultati istraživanja prikazani su na grafikonima 5 i 6 kao prosječna ocjena karakteristike informacije koja im stoji na raspolaganju u eksternim financijskim izvještajima.

Prema dobivenim podacima za F BiH, koji su vidljivi na grafikonu 5, ispitane računovođe su suglasne kako su informacije iz financijskih izvještaja uglavnom razumljive, pouzdane i usporedive dodjeljujući navedenim karakteristikama prosječnu ocjenu u rasponu od 3,6 do 3,8 dok su za relevantnost informacija koje su im na raspolaganju u financijskim izvještajima dali nešto nižu prosječnu ocjenu 3.



Grafikon 5. Prosječna ocjena kvalitete informacija iz financijskih izvještaja



Izvor : Izrada autora prema rezultatima istraživanja

Prema dobivenim podacima za RS, koji su vidljivi na grafikonu 6, ispitane računovođe su suglasne kako su informacije iz financijskih izvještaja razumljive i relevantne dodjeljujući navedenim karakteristikama prosječnu ocjenu u rasponu od 4, za pouzdanost informacija koje su im na raspolaganju u financijskim izvještajima dali najveću prosječnu ocjenu 5 dok su iskazali kako su informacije uglavnom usporedive dodijelivši navedenoj karakteristici prosječnu ocjenu od 3,5. Nešto niža ocjena u pogledu usporedivosti može biti posljedica relativno skorog prelaska sa modificirane obračunske osnove na punu obračunsku osnovu.

Grafikon 6. Prosječna ocjena kvalitete informacija iz financijskih izvještaja



Izvor : Izrada autora prema rezultatima istraživanja

Na treće postavljeno pitanje istraživanja o ocjeni korisnosti pojedinog financijskog izvještaja, koji se sastavlja na godišnjoj i polugodišnjoj razini za prezentaciju

financijskog stanja i poslovanja, ispitane računovođe i financijski djelatnici dali su odgovore koji su prikazani na sljedećim grafikonima.

Grafikon 7. Prosječna ocjena korisnosti pojedinog financijskog izvještaja za prezentiranje financijskog stanja i poslovanja za F BiH



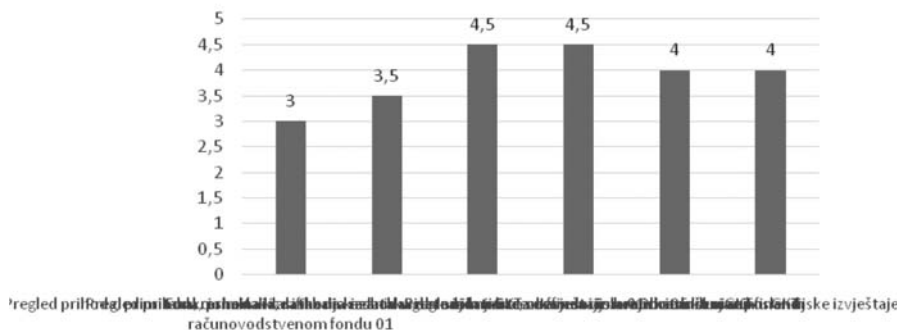
Izvor : Izrada autora prema rezultatima istraživanja

Prema dobivenim podacima od ispitanih računovođa i financijskih djelatnika u VŠU u F BiH, kako je vidljivo na grafikonu 7, najveću ocjenu korisnosti ima financijski izvještaj o posebnim podacima o plaćama i broju zaposlenih sa ocjenom 4,4, zatim slijede Račun prihoda i rashoda i Bilanca stanja sa prosječnom ocjenom korisnosti od 3,8, dok su manje prosječne ocjene od 3,4 Godišnji izvještaj o izvršenju budžeta i Izvještaj o obračunatoj i uplaćenju naknadi za zaštitu od prirodnih i drugih nesreća te Izvještaj o novčanim tokovima i Izvještaj o kapitalnim izdacima i financiranju sa prosječnom ocjenom od 3,2.

Na grafikonu 8 prikazani su dobiveni podaci za RS. Zbog različitog načina korištenja obračunske osnove i pune primjene MRSJS (IPSAS-a) u RS u odnosu na F BiH koriste se drugačiji financijski izvještaji. Dobiveni podaci pokazuju kako najveću prosječnu ocjenu korisnosti od 4,5 imaju Funkcionalna klasifikacija rashoda i neto izdataka za nefinancijsku imovinu iskazanih u GKT i Pregled imovine, obveza i izvora iskazanih u GKT, nižu prosječnu ocjenu korisnosti od 4 imaju Izvještaj o broju i strukturi zaposlenih i Obrazloženja uz financijske izvještaje, dok prosječne ocjene korisnosti od 3,5 i 3 imaju Pregled prihoda, primitaka, rashoda i izdataka iskazanih u GKT na fondovima 01 do 05 i Pregled prihoda, primitaka, rashoda i izdataka iskazanih u glavnoj knjizi trezora na računovodstvenom fondu 01.

### Grafikon 8. Prosječna ocjena korisnosti pojedinog financijskog izvještaja za prezentiranje financijskog stanja i poslovanja za RS

Prosječna ocjena korisnosti pojedinog financijskog izvještaja (koji se sastavlja na godišnjoj i polugodišnjoj razini) za prezentiranje vašega financijskog stanja i poslovanja



Izvor: Izrada autora prema rezultatima istraživanja

Navedene financijske izvještaje računovođe i financijski djelatnici u VŠU u FBiH i RS koriste za donošenje različitih odluka. Grafikoni 9 i 10 prikazuju za kakve se odluke koriste osnovni financijski izvještaji u F BiH i RS.

Vidljivo je na grafikonu 9 kako se u VŠU u F BiH osnovni financijski izvještaji najvećim dijelom koriste za ispunjavanje zakonske obveze izvještavanja, a zatim kao važan izvor informacija za odlučivanje i upravljanje, praćenje izvršenja financijskog plana, uspoređivanje sa ostalim sličnim institucijama te za potrebe interne i eksterne revizije i kontrole, dok se najmanjim dijelom koriste za informiranje šire javnosti i promociju VŠU.

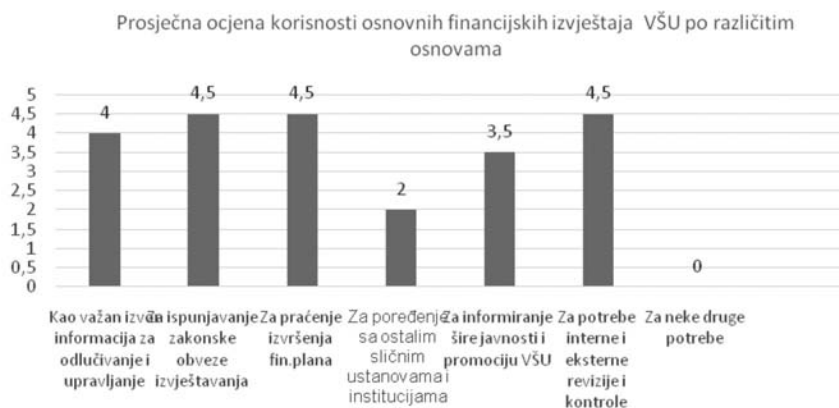
Grafikon 9. Prosječna ocjena korisnosti osnovnih financijskih izvještaja VŠU po različitim osnovama u F BiH



Izvor : Izrada autora prema rezultatima istraživanja

Na grafikonu 10 prikazani su podaci korisnosti osnovnih financijskih izvještaja po različitim svrhama u RS. U ovom se entitetu osnovni financijski izvještaji VŠU koriste najviše za ispunjavanje zakonske obveze izvještavanja, ali podjednako i za praćenje izvršenja financijskog plana te potrebe interne i eksterne revizije i kontrole, dok manje kao važan izvor informacija za odlučivanje i upravljanje, informiranje šire javnosti i promociju VŠU te usporedbu sa ostalim sličnim ustanovama.

Grafikon 10. Prosječna ocjena korisnosti osnovnih financijskih izvještaja VŠU po različitim osnovama u RS



Izvor : Izrada autora prema rezultatima istraživanja

Unutar trećeg pitanja istraživali smo kakva je korisnost informacija sadržanih u eksternim financijskim izvještajima za donošenje odluka po različitim osnovama. Računovođe i financijski djelatnici u VŠU u F BiH naveli su kako informacije iz financijskih izvještaja koriste za svrhe kako je navedeno u grafikonu 11.

Vidljivo je sa grafikona kako se informacije iz financijskih izvještaja u najvećoj mjeri koriste za dodjelu i alokaciju budžetskih sredstava, planiranje, obračun i kontrolu troškova te nadzor uspješnosti pruženih usluga i fiskalnu odgovornost, dok se nešto manje koriste za nabavku imovine, određivanje cijena javnih usluga, mjerenje uspješnosti pružanja javnih usluga, te za odobravanje provođenja pojedinih programa i donošenje odluka o zapošljavanju.

Grafikon 11. Prosječna ocjena korisnosti informacija iz proračunskog računovodstva i financijskog izvještavanja za određene svrhe za F BiH



Izvor : Izrada autora prema rezultatima istraživanja

Vidljivo je sa grafikona 12 kako se informacije iz financijskih izvještaja VŠU u RS u najvećoj mjeri koriste za dodjelu i alokaciju budžetskih sredstava, planiranje, obračun i kontrolu troškova te za odobravanje provođenja pojedinih programa, nadzor uspješnosti pruženih usluga i fiskalnu odgovornost i nabavku imovine, dok se manje koriste za mjerenje uspješnosti pružanja javnih usluga, te za određivanje cijena javnih usluga a najmanje za donošenje odluka o zapošljavanju.

Grafikon 12. Prosječna ocjena korisnosti informacija iz proračunskog računovodstva i financijskog izvještavanja za određene svrhe za RS



Izvor : Izrada autora prema rezultatima istraživanja

U konačnici može se na osnovu sljedećih grafikona zaključiti o mišljenju računovođa u BiH – u FBiH i RS o potrebi izmjene sustava eksternog financijskog izvještavanja u cilju postizanja veće svrsishodnosti. Na grafikonu 13 vidljivo je kako u F BiH računovođe i financijski djelatnici smatraju kako je potrebno izmijeniti postojeći sustav eksternog financijskog izvještavanja u cilju postizanja veće svrsishodnosti. Od ispitanih računovođa i financijskih djelatnika njih 40% smatra kako su potrebne izmjene, dok njih po 20% smatra kako nisu potrebne, 20 % ih ne zna i 20% nije odgovorilo na postavljeno pitanje.

Grafikon 13. Potrebe izmjene postojećeg sustava eksternog financijskog izvještavanja u F BiH

Smatrate li da postojeći sistem eksternog financijskog izvještavanja u Federaciji Bosne i Hercegovine treba promijeniti u cilju postizanja veće svrsishodnosti

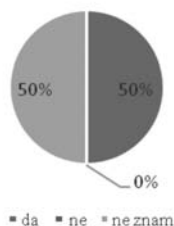


Izvor : Izrada autora prema rezultatima istraživanja

Na grafikonu 14 vidljivo je kako jedan dio računovođa i finansijskih djelatnika u VŠU u RS također smatra kako je potrebno izmijeniti postojeći sustav eksternog finansijskog izvještavanja u cilju postizanja veće svrsishodnosti. Od ispitanih računovođa i finansijskih djelatnika njih 50% smatra kako su potrebne izmijene, dok njih 50% smatra kako ne zna jesu li potrebne izmjene postojećeg sustava eksternog izvještavanja.

Grafikon 14. Potrebe izmjene postojećeg sustava eksternog finansijskog izvještavanja u RS

Smatrate li da postojeći sistem eksternog finansijskog izvještavanja u Federaciji Bosne i Hercegovine treba promijeniti u cilju postizanja veće svrsishodnosti



Izvor : Izrada autora prema rezultatima istraživanja

## 5. ZAKLJUČAK

Na temelju istraživanja, a vezano za postavljena pitanja istraživanja, u konačnici došlo se do sljedećih zaključaka. U F BiH istraživanje je pokazalo kako većina računovođa smatra kako su finansijski izvještaji primjereni djelatnosti VŠU. U RS-u pak razlika je evidentna, polovica ispitanih smatra kako su finansijski izvještaji primjereni djelatnosti VŠU, dok druga polovica ispitanih smatra kako u potpunosti nisu primjereni. Kako istraživanje pokazuje za F BiH većina računovođa smatra kako finansijski izvještaji prikazuju realno i objektivno finansijski položaj i uspješnost poslovanja VŠU, iako je velik postotak i onih koji smatraju kako isti ne prikazuju realno i objektivno finansijski položaj i uspješnost poslovanja VŠU. U RS-u su ispitanici u istraživanju odgovorili kako finansijski izvještaji realno i objektivno prikazuju finansijski položaj i uspješnost poslovanja VŠU. Prikazane informacije u finansijskim izvještajima su uglavnom razumljive, pouzdane i usporedive u oba entiteta. Što se tiče korisnosti propisanih finansijskih izvještaja u oba su entiteta najveće korisnosti kod najčešćih osnovnih finansijskih izvještaja. u F BiH to je finansijski izvještaj o posebnim podacima o plaćama i broju zaposlenih te Račun prihoda i rashoda i Bilanca stanja, dok su drugi finansijski izvještaji manje korisnosti. U RS-u to su također izvještaji kao Funkcionalna klasifikacija rashoda i neto izdataka za nefinansijsku imovinu iskazanih u GKT i Pregled imovine, obveza i izvora iskazanih u GKT te Izvještaj

o broju i strukturi zaposlenih i Obrazloženja uz financijske izvještaje. U F BiH i RS-u osnovni financijski izvještaji najvećim dijelom koriste se za ispunjavanje zakonske obveze izvještavanja, a zatim kao važan izvor informacija za odlučivanje i upravljanje, praćenje izvršenja financijskog plana, uspoređivanje sa ostalim sličnim institucijama te za potrebe interne i eksterne revizije i kontrole, dok se najmanjim dijelom koriste za informiranje šire javnosti i promociju VŠU. Informacije iz financijskih izvještaja u najvećoj se mjeri, u oba entiteta, koriste za dodjelu i alokaciju budžetskih sredstava, planiranje, obračun i kontrolu troškova te nadzor uspješnosti pruženih usluga i fiskalnu odgovornost, dok se nešto manje koriste za nabavku imovine, određivanje cijena javnih usluga, mjerenje uspješnosti pružanja javnih usluga, te za odobravanje provođenja pojedinih programa i donošenje odluka o zapošljavanju.

Na osnovu provedenog istraživanja može se zaključiti kako postoje evidentne razlike između entiteta u BiH u stavovima računovođa i financijskih djelatnika u VŠU o razini zadovoljstva primjernosti i korisnosti eksternih financijskih izvještaja. Izvor razlika može se tražiti u samoj zakonskoj osnovi izvještavanja, tj. različit stupanj korištenja MRSJS (IPSAS) i različita računovodstvena osnova između entiteta. Eksterni financijski izvještaji i informacije sadržane u njima također se koriste u različitom stupnju za različite odluke u F BiH i RS, što osim ranije navedenih razlika može biti uzrokovano i samom organizacijom sveučilišta, budući se u RS radi o potpuno integriranim sveučilištima dok su u F BiH prisutni kako integrirana tako i neintegrirana sveučilišta. U konačnici je zaključak računovođa i financijskih djelatnika u VŠU u F BiH i RS kako je potrebno izvršiti izmjene postojećeg sustava eksternog financijskog izvještavanja. Glavne prepreke unaprijeđenju budžetskog računovodstva čiji je dio upravo eksterno financijsko izvještavanje u VŠU vidi se u nedostatku financijskih sredstava za provođenje promjena, dugotrajnosti i složenosti procesa reformi te nedostatak podrške istoj od strane uprave institucije i političke i zakonodavne podrške, pa na kraju i u samim ljudskim resursima i njihovoj (ne)uključenosti u procese reforme. Pitanje eksternog financijskog izvještavanja kao izvora informacija i za vanjske korisnike ostaje i te kako aktualno, kao i procesi potrebnih reformi što ostavlja prostor za daljnja istraživanja pravca potrebnih promjena.



## LITERATURA

1. Branković, N. (2012.). Sistem financiranja visokog obrazovanja u Bosni i Hercegovini.
2. Dragija, M., Letica, M., & Čegar, B. (2015.). Komparativna analiza specifičnosti računovodstvenog okvira i financijskog izvještavanja institucija visokog obrazovanja u Republici Hrvatskoj i Bosni i Hercegovini, Zbornik radova - posebno izdanje, Sveučilište u Mostaru, Ekonomski fakultet, Mostar
3. IFAC. (2004.). Presentacija financijskih izvještaja, dodatak 2: Kvalitativne odlike financijskog izvještavanja. Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor
4. Jović, D. (2011.). Determinante kvaliteta finansijskog izvještavanja entiteta u javnom sektoru . 42. Simpozijum Saveza računovođa i revizora, Zlatibor.
5. Kyvik, S. (2004.). Structural changes in higher education systems in Western Europe. Higher Education in Europe, Vol. 29, No. 3.
6. Zakon o visokom obrazovanju. Službeni glasnik Republike Srpske, br. 84/09, 120/11.
7. Pravilnik o finansijskom izvješću i godišnjem obračunu. Službene novine Federacije BiH, br. 17/05, 66/08 i 73/08.
8. Ministarstvo prosvjete i kulture. (18. January 2015.). Dostupno na: <http://www.vladars.net/sr-SP-Cyrl/Vlada/Ministarstva/mpk/Documents/licencirane%20VSU%20i%20stud.%20programi%20prvi%20ciklus.pdf>
9. Sursock, A., & Smidt, H. (08. August 2012.). Trends 2010: A decade of change in European Higher Education. Dostupno na: European University Association. Brussels: [www.eua.be/publications/](http://www.eua.be/publications/)

**Bobana Čegar, mag. oec.**

Faculty of Economics, University in Banja Luka, Banja Luka,  
Bosnia and Herzegovina  
bobana.cegar@efbl.org

**Maja Letica, Ph.D., Assistant Professor**

Faculty of Economics, University of Mostar, Bosnia and Herzegovina  
maja.letica@sve-mo.ba

**Jelena Jurić, mag. oec.**

Faculty of Economics, University of Mostar, Bosnia and Herzegovina  
jelena.coric@sve-mo.ba

## **QUALITY OF EXTERNAL REPORTING IN PUBLIC HIGHER EDUCATION INSTITUTIONS – CASE OF BOSNIA AND HERZEGOVINA**

*Review*

### **Abstract**

*Higher education institutions have an important role in economic and social development and strengthening of the society. Especially public higher education institutions are very exposed, from one side, to the high expectations of the public regarding achievement of the highest possible quality of the education process, and to the lack of financial funds mostly got from state budget. Therefore, it is necessary to have a high level of professionalism in managing public higher education institutions, and precondition for this is a good informational basis during decision making.*

*The analysis of external financial reporting kao informational basis will be in focus of this work aiming to evaluate current level of the quality of the system of financial reporting and external financial reports of public higher education institutions. During the quality evaluation process authors will use qualitative methods and primary information collected through a questionnaire completed by accountants in public higher education institutions in Bosnia and Herzegovina. Analysis and results will be presented separately for two entities, Republic of Srpska and Federation of Bosnia and Herzegovina due to the different legal framework that regulates the field of higher education and public sector accounting in Bosnia and Herzegovina. Authors will use collected information to get answers on the research questions about the quality of external reporting of higher education institutions, but also for focusing attention on existing restrictions within the frame of analysed research question.*

*The results of the research can be used also for further researches from this field, not just in Bosnia and Herzegovina but also in other developing countries and countries with higher education institutions and public sector accounting organised similar to one in Bosnia and Herzegovina. Also, the results can be useful for the financial reports users of both entities from the research aiming better understanding of information from those reports.*

**Keywords:** *quality of financial reporting, higher education institutions, public sector accounting, external reports, Bosnia and Herzegovina*

**JEL:** M40