

**izv. prof. dr. sc. Selma Novalija Islambegović**

Ekonomski fakultet, Univerzitet u Tuzli, Tuzla, Bosna i Hercegovina  
selma.novalija@untz.ba

**Melika Hadžiabdić, MA**

BH Telecom d.d. Sarajevo, direkcija Tuzla, Tuzla, Bosna i Hercegovina  
Melika.Hadziabdic@bhtelecom.ba

## **PERSPEKTIVE UVOĐENJA I PRIMJENE MODELA OBRAČUNSKJE OSNOVE U RAČUNOVODSTVU BUDŽETA U FEDERACIJI BOSNE I HERCEGOVINE**

*Pregledni rad*

### **Sažetak**

*U Bosni i Hercegovini (BiH) budžetsko računovodstvo je zakonski regulirano i nalaže primjenu modela modificirane obračunske osnove, za razliku od profitnog sektora, u kojem se koristi model obračunske osnove. Stalni trend rasta javne potrošnje, nedostatak budžetskih sredstava za financiranje rastućih javnih potreba, te sve veća spremnost države da u svoje projekte uključi privatne poduzetnike, utjecale su na početak procesa uvođenja ekonomskih zakonitosti i tržišnih kriterija ponašanja u područje javnog sektora. Zbog navedenog, budžetsko računovodstvo je predmet stalnog istraživanja i razvoja. Predmet istraživanja ovog rada odnosi se na mogućnost primjene modela obračunske osnove i Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor, u svrhu dobivanja kvalitetnijih računovodstvenih informacija u finansijskim izvještajima budžetskih korisnika u Federaciji Bosne i Hercegovine (F BiH). Osnovni cilj rada je ukazati na opravdanost uvođenja modela obračunske osnove prilikom sastavljanja finansijskih izvještaja budžetskih korisnika, u cilju objektivnijeg iskazivanja finansijskog položaja i rezultata poslovanja. Empirijskim istraživanjem potvrđeno je kako primjena modela obračunske osnove u računovodstvu budžeta F BiH osigurava objektivno iskazivanje finansijskog položaja i rezultata poslovanja. Većina budžetskih korisnika je za poboljšanje postojećeg računovodstvenog sustava i spremni su prihvatiti promjene.*

**Ključne riječi:** *budžetsko računovodstvo, model modificirane obračunske osnove, model obračunske osnove, Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor*

**JEL:** M41, M48

## 1. UVODNA RAZMATRANJA

Budžetsko računovodstvo je dio računovodstvenog sustava, kojim se uređuje planiranje, evidentiranje, analiziranje, nadzor i izvještavanje o poslovnim događajima budžetskih korisnika i izvanbudžetskih fondova. U budžetskom računovodstvu F BiH trenutno je u primjeni model modificirane obračunske osnove, koji predstavlja napredak u odnosu na raniju primjenu modela novčane osnove. Ipak, ovaj model se pokazuje nedovoljnim da odgovori na promjene, koje se događaju u oblasti budžetskog računovodstva.

Računovodstveni sustav, koji se temelji na modelu novčane osnove, ne pruža informacije potrebne za utvrđivanje uspješnosti javnog sektora. Ograničenja i manjkavosti ovog modela proizlaze iz jednostavnosti i usredotočenosti na novčane tokove. Takve računovodstvene informacije ne mogu zadovoljiti povećanu potražnju za složenijim informacijama o ostalim resursima kao što su zalihe, potraživanja, dugotrajna imovina, ostali oblici nenovčane imovine, informacijama o dugovima, kapitalu i drugo. Obzirom na navedeno, u mnogim zemljama sve se više favorizira primjena modela obračunske osnove u budžetskom računovodstvu i potiče primjena Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor - MRSJS (eng. *International Public Sector Accounting Standards – IPSAS*).

## 2. PREGLED DOSADAŠNJIH ISTRAŽIVANJA U VEZI PRIMJENE MODELA OBRAČUNSKE OSNOVE I MEĐUNARODNIH RAČUNOVODSTVENIH STANDARADA ZA JAVNI SEKTOR

Budžetsko računovodstvo se dugi niz godina temeljilo na novčanoj osnovi. Ovaj način bilježenja poslovnih transakcija na jednostavan način prikazuje jesu li izdaci u skladu sa planiranim budžetom i osiguravaju li minimiziranje različitih vidova zloupotrebe u javnom sektoru. Cilj javnog sektora jeste osigurati podjednake mogućnosti zadovoljavanja javnih, zajedničkih potreba. Financiranje javnih potreba provodi se putem budžeta. Prema važećem Zakonu o budžetima F BiH, *budžet* je akt kojim se utvrđuje plan financijskih aktivnosti budžetskih korisnika, koji obuhvaća projekciju iznosa prihoda i primitaka i utvrđenog iznosa rashoda i izdataka F BiH, županija, gradova i općina za razdoblje od jedne fiskalne godine.

Sve je više zahtjeva organa javne uprave za prelazak na budžetsko računovodstvo temeljeno na modelu obračunske osnove i sačinjavanje financijskih izvještaja po uzoru na privatni sektor. Ovo uključuje i izradu ekvivalenata bilance stanja, bilance uspjeha, izvještaja o novčanim tokovima i procjenu vrijednosti imovine, čiji iznos se ravnomjerno raspoređuje na rashode tokom vremena trajanja. Najveće prednosti koje se pripisuju primjeni budžetskog računovodstva zasnovanog na

primjeni modela obračunske osnove jesu, raspolaganje točnijim računovodstvenim informacijama, bolje upravljanje imovinom i veća efikasnost.

Prva zemlja koja je usvojila model obračunske osnove bila je Čile 1970.-tih godina, a potom su slijedile Novi Zeland 1990.-tih godina i SAD 1997. godine. Početkom 2000.-tih godina Velika Britanija i Kanada su prešle na upotrebu modela obračunske osnove u budžetskom računovodstvu, a do polovine 2003. godine polovina zemalja članica OECD (eng. *Organisation for Economic Cooperation and Development* - Organizacija za ekonomsku suradnju i razvoj) usvojile su ovaj model. Ovi podaci pokazuju da zemlje rapidno prelaze na upotrebu modela obračunske osnove u budžetskom računovodstvu i financijskom izvještavanju organa javne uprave (Wynne, 2003., 4.).

U izvještaju OECD-a o pregledu ekonomskog napretka iz 2005. godine, navodi se da su bruto financijske obveze Novog Zelanda smanjene sa 65% BDP-a u 1993. godini, na 23% BDP-a u 2005. godini. U Australiji se također prelazak na obračunsko računovodstvo dogodio kao dio sveukupnih ekonomskih reformi u državi, tokom 90-tih godina, iako manjih razmjera nego u Novom Zelandu. Australija je u godinama koje su uslijedile, nakon provođenja reformi, pojačala fiskalnu disciplinu, što je rezultiralo povećanjem budžetskog suficita i skoro potpunom eliminacijom ukupnog duga. Obje zemlje su od usvajanja metode obračunske osnove u budžetskom računovodstvu pokazale veću fiskalnu disciplinu (Champoux, 2006., 9.).

Prema istraživanju „*Ernst & Young*“ iz ožujka 2015. godine, zemlje azijskog kontinenta, prvenstveno Indonezija, Malezija i Šri Lanka, ozbiljno razmatraju prelazak sa modificiranog gotovinskog, na obračunsko računovodstvo, o čijim prednostima uvođenja su u prethodnom periodu održane brojne konferencije. Prema globalnom istraživanju revizijske kuće „*Price Waterhouse Coopers*“ iz travnja 2013. godine „Ka novom dobu u računovodstvu javnog sektora i izvještavanju“ navodi se kako se najveći napredak u smislu prelaska na obračunsko računovodstvo u javnom sektoru očekuje u azijskim, afričkim i južnoameričkim zemljama, u kojima je zabilježen veći ekonomski napredak, a samim tim i povećana potreba za javnim dobrima, uslugama i infrastrukturnim investicijama.

Na razini Europske Unije, prve zemlje koje su počele primjenu obračunskog računovodstva su Španjolska, Švedska i Velika Britanija. Danas je situacija heterogena u smislu da je računovodstveni sistem svake države članice različit. U mnogim zemljama, računovodstveni sistem se razlikuje po različitim razinama vlasti ili regijama. Općenito se može zaključiti da zemlje koje su kasnije pristupile Europskoj uniji primjenjuju obračunsko računovodstvo u javnom sektoru u većoj mjeri, nego starije zemlje članice. Isto tako, obračunsko računovodstvo se

više primjenjuje na lokalnim, nego na državnim razinama vlasti (Hladika, 2014., 25.).

Pri procesu reforme javnog sektora i uvođenju modela obračunske osnove u računovodstvo javnog sektora, zemlje u tranziciji suočavaju se s brojnim poteškoćama i preprekama, što nije situacija u razvijenim zemljama: ograničenja kapaciteta mogu biti preteška i nepremostiva, u zemlji mogu postojati neki drugi prioriteti osim poboljšanja i unaprjeđenja računovodstva, korupcija i postojeći interesi mogu potkopati napore, aktivnosti donatora mogu smanjiti usklađenost, trud oko provođenja reformi mogu otežati brojni naporu u provođenju reformi, ograničena tehnološka infrastruktura može smanjiti mogućnosti provedbe reformi i povećati troškove i vrhovne revizijske institucije mogu imati ograničen kapacitet (Athukorala, Reid, 2003., 54-55.).

Velike razlike u informacijskim sustavima budžetskih računovodstava zemalja dovele su do potrebe za harmonizacijom računovodstvenih standarda. To je rezultiralo usvajanjem seta standarda nazvanih Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor (IPSAS), usvojenih 1990.-tih godina od strane Međunarodne federacije računovođa (eng. *International Federation of Accountants - IFAC*), koji su dostupni svim zemljama za upotrebu, na dobrovoljnoj osnovi. IFAC, zajedno sa drugim međunarodnim organizacijama, kao što su OECD, UN i Europska unija, preporučuje prelazak na primjenu modela obračunske osnove u budžetskom računovodstvu. Obračunsko računovodstvo u javnom sektoru osigurava brojnije i točnije informacije o solventnosti države i javnih ustanova, dobara u njihovom vlasništvu i cijene koštanja javnih usluga.

Prelazak na primjenu obračunskog računovodstva može se objasniti potrebom za većom transparentnošću i efikasnošću. Za razliku od gotovinskog računovodstva, koje daje malo informacija o odgovornosti i potencijalnim budućim koristima od imovine, obračunsko računovodstvo više je prilagođeno planiranju, financijskom upravljanju i donošenju odluka, kao i usporedbi financijskih rezultata između različitih javnih ustanova.

### **3. TEORIJSKI KONCEPT ISTRAŽIVANJA**

#### **3.1. Modeli računovodstvene osnove**

Primijenjena računovodstvena osnova određuje izvještajno razdoblje u kojem će se nastali poslovni događaji i promjene iskazati, a time direktno određuje i kvantitativni i kvalitativni sadržaj financijskih izvještaja za određeno razdoblje. Razlikuju se dva osnovna modela računovodstvene osnove: model novčane osnove i model obračunske osnove. Njihovim prilagodbama nastali su izvedeni modeli

poznati pod nazivima: model modificirane novčane osnove i model modificirane obračunske (akrualne) osnove. Za razliku od računovodstva u privatnom sektoru, gdje se primjenjuje model obračunske osnove, u budžetskom računovodstvu nema takve homogenosti.

Prema novčanoj osnovi računovodstvenog izražavanja, poslovni događaji i transakcije priznaju se u trenutku kada je novac primljen - naplaćeno potraživanje (koje nikad nije evidentirano) ili kada je novac isplaćen – plaćena obveza (koja nikad nije bila evidentirana). Ovaj računovodstveni koncept još uvijek je široko rasprostranjen u nacionalnim sistemima budžetskog računovodstva. Razlog tome je činjenica da je ovakav pristup računovodstvu koristan za praćenje ostvarene razine potrošnje financijskih resursa u odnosu na planirani. Zbog tako sažetog obuhvata računovodstvenih informacija, koje su sadržane u financijskim izvještajima, vrlo važan izvor računovodstvenih informacija su i bilješke uz financijske izvještaje, čije sastavljanje je nužno kako bi se postigao, svakako ne cjelovit, ali sigurno cjelovitiji pregled utjecaja prošlih poslovnih događaja, čime bi se povećala pouzdanost financijskih izvještaja (Hladika, 2013., 58.). Izborom novčane računovodstvene osnove, osnovni financijski izvještaj budžetskog korisnika postaje Izvještaj o novčanim primicima i izdacima, što ukazuje na ograničenost računovodstvenih informacija.

Prilagodbom modela novčane osnove utemeljen je model modificirane novčane osnove. Modifikacija novčane osnove ide u pravcu priznavanja proširenog obuhvata računovodstvenih informacija i evidentiranja dodatnih poslovnih događaja, u odnosu na novčanu osnovu. Najčešći oblik prilagodbe sastoji se u „produžavanju” fiskalne godine, odnosno uvažavanju novčanih primitaka i izdataka u određenom razdoblju, nakon isteka godine, za koju se izvještaji sastavljaju. To „produženo” razdoblje obično se u literaturi naziva “specifično razdoblje” (Vašiček, Dražić Lutilski Dragija, 2011., 29.). Nedostaci primjene modela modificirane novčane osnove su isti kao i kod primjene modela novčane osnove. Zaključno se može reći kako su ograničenja modela novčane osnove i njegovih varijacija značajna, i u nekim područjima toliko naglašena, da je danas trend u razvoju računovodstvenih sustava budžeta potpuno ili djelomično napuštanje modela novčane osnove i uvođenje modela obračunske osnove.

Model obračunske osnove podrazumijeva priznavanje poslovnih događaja i transakcija u trenutku kada su se one stvarno i dogodile. To znači da se rashodi priznaju kada su u funkciji ostvarenja prihoda i nastali. Prihodi se priznaju u trenutku ostvarenja, tj. kada su zarađeni. Time se postiže adekvatno sučeljavanje prihoda i rashoda u obračunskom razdoblju. U tom konceptu, primjena modela obračunske osnove podrazumijeva i kapitalizaciju izdataka vezanih za nabavku dugotrajne imovine i obračun amortizacije te imovine, razmjerno trošenju njene

potencijalne koristi, sadržane u trošku nabavke. U literaturi se model obračunske osnove naziva i puni model nastanka događaja, budući da obuhvaća sveukupno priznavanje imovine, obveza, prihoda i rashoda. Zbog mnogobrojnih ograničenja pri prelasku na model obračunske osnove (tehnička opremljenost, obučenost kadrova, politička volja i drugo), većina zemalja u tranzicijskom periodu primjenjuje model modificirane obračunske osnove.

Model modificirane obračunske osnove razlikuje se među zemljama, te ovisi o svakoj pojedinoj zemlji koja ga kreira prema vlastitim specifičnostima i u ovisnosti o primarnim ciljevima financijskog izvještavanja. Promatrano s aspekta obuhvata računovodstvenih informacija koje model modificirane obračunske osnove pruža, isti je postavljen između modela novčane osnove i modela obračunske osnove. Po svojim osnovnim obilježjima, modificirana obračunska osnova bliža je obračunskoj osnovi, a najčešći primjeri prilagodbi su sljedeći (Vašiček, 2004., 96.):

- ◆ u iskazivanju fizičke imovine izuzimaju se sredstva obrane, infrastrukturna imovina, te kulturna i prirodna baština. Ova se imovina iskazuje kao rashod/izdatak u trenutku stjecanja i ne kapitalizira se, a isključivanje nasljeđa se provodi iz praktičnih razloga, jer je njihova vrijednost neprocjenjiva,
- ◆ gotovo sva imovina se kapitalizira i obveze se iskazuju u trenutku nastanka, ali se prihodi priznaju primjenom novčane osnove (u trenutku naplate);
- ◆ u imovinu se priznaje i iskazuje samo kratkoročna financijska imovina i kratkoročne obveze, a iz ukupnih obveza izuzimaju se neke opće obveze (na primjer, obveze za mirovinsko osiguranje).

### **3.2. Primjena Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor**

Reforma budžetskog računovodstva usmjerena je prema standardizaciji računovodstvenih pravila i postupaka financijskog izvještavanja, čime se dodatno pospješuje veza između računovodstva javnog i profitnog sektora. Od strane Međunarodne federacije računovođa (IFAC) pokrenut je projekt donošenja i afirmacije IPSAS, koji se oslanjaju i izvode iz Međunarodnih standarda za profitni sektor (eng. *International Accounting Standards - IAS*). Do sada je Odbor za javni sektor objavio 38 Standarda za primjenu modela obračunske osnove. Glavne prednosti primjene IPSAS, sumirajući iskustva zemalja koje ih primjenjuju, su: povećanje stupnja eksterne odgovornosti i kontrole, cjelovitost i usporedivost informacija, izbjegavanje troškova koji su neizbježni u razvoju nacionalnih računovodstvenih

standarda, podrška unapređenju sustava financijskog upravljanja, prošireni obuhvat računovodstvenih informacija za mjerenje uspješnosti, bolje upravljanje imovinom i obvezama, bolje sagledavanje efekata odluka javnog menadžmenta i trend usvajanja IPSAS (zemlje, regije, međunarodne organizacije). Nadalje, IPSAS odražavaju najbolje računovodstvene ideje, koje globalna računovodstvena profesija nudi. Stoga su IPSAS postali priznato mjerilo za vrednovanje i poboljšanje računovodstva javnog sektora u zemljama u razvoju (Chan, 2006., 35.). Pored mnogobrojnih prednosti od uvođenja i primjene modela obračunske osnove i IPSAS, potrebno je istaknuti i ograničenja i rizike, koji prate njihovo uvođenje. Sumirajući literaturu vezanu za primjenu modela obračunske osnove u budžetskom računovodstvu, može se reći da su glavna ograničenja primjene modela obračunske osnove u javnom sektoru sljedeća: ljudski resursi, financijski resursi, informatička podrška i dugotrajnost i složenost procesa.

#### 4. METODOLOGIJA EMPIRIJSKOG ISTRAŽIVANJA

U skladu sa predmetom i ciljem istraživanja, definirana je osnovna istraživačka hipoteza, koja glasi: *Primjena modela obračunske osnove u računovodstvu budžeta F BiH osigurava objektivno iskazivanje financijskog položaja i rezultata poslovanja.*

Detaljnom i sveobuhvatnom analizom sekundarnih izvora podataka, stečene su ključne spoznaje, koje su poslužile kao baza za provedbu empirijskog dijela istraživanja. U okviru empirijskog istraživanja provedena je eksperimentalna i neeksperimentalna metoda istraživanja.

Za potrebe eksperimentalnog istraživanja korišteni su stvarni financijski izvještaji budžetskog korisnika s područja F BiH, sastavljeni na osnovu primjene modificirane obračunske osnove, čiju primjenu nalažu važeći zakoni, koji reguliraju oblast budžetskog računovodstva u F BiH. Navedeni financijski izvještaji poslužili su kao baza za simulaciju financijskih izvještaja, primjenom modela obračunske osnove i IPSAS. Izvršena je komparacija financijskih izvještaja sastavljenih primjenom obje metode, gdje je posebno analizirana kvaliteta i sveobuhvatnost dobivenih informacija.

Neeksperimentalno istraživanje provedeno je na bazi anketnog upitnika. S obzirom da ne postoji jedinstveni registar budžetskih korisnika i izvanbudžetskih fondova, koji su po važećim propisima F BiH obvezni primjenjivati budžetsko računovodstvo, morali smo utvrditi njihov broj istraživanjem dostupnih informacija i publikacija po županijama. Nakon sveobuhvatnog pristupa, došli smo do podatka da na prostoru F BiH egzistira oko 600 institucija koje su obvezne primjenjivati budžetsko računovodstvo, točnije njih 576, što ujedno predstavlja

ukupnu populaciju. Ciljna grupa ispitanika su zaposleni na računovodstvenim poslovima u javnom sektoru F BiH. Anketi upitnik je upućen prema 100 jedinica budžetskog računovodstva, uvažavajući zastupljenost po županijama. Slanje anketnih upitnika najvećim dijelom je vršeno poštom, a manjim dijelom elektroničkim putem (slanjem e-maila) i osobnim kontaktom. Prikupljanje podataka vršeno je u razdoblju ožujak - travanj 2016. godine. Na ispravan način anketni upitnik je popunilo i vratilo 57 jedinica javnog sektora, što znači da se odabrani uzorak sastoji od 57 jedinica. Za statističku obradu dobivenih podataka korišten je programski paket *SPSS for Windows 21*. Rezultati su prikazani tekstualno, tabelarno i grafički, pomoću programa *Microsoft Office Word 2007* i *Microsoft Office Excel 2007*. U nastavku rada, prezentirani su rezultati provedenog eksperimentalnog i neeksperimentalnog istraživanja.

## **5. INTERPRETACIJA I DISKUSIJA REZULTATA ISTRAŽIVANJA**

### **5.1. Interpretacija i diskusija rezultata eksperimentalnog istraživanja**

Kako bismo, na što jednostavniji način, ukazali na razlike između primjene različitih računovodstvenih modela, odnosno, istaknuli prednosti primjene modela obračunske osnove, u nastavku ćemo prikazati Bilancu stanja i Bilancu uspjeha - Račun prihoda i rashoda budžetskog korisnika F BiH, temeljene na modelu modificirane obračunske osnove. Navedeni izvještaji koristit će kao polazna osnova za simulaciju financijskih izvještaja zasnovanih na modelu obračunske osnove uz primjenu IPSAS.

Na konkretnom primjeru, utvrdit ćemo prednosti i nedostatke za primjenu modela obračunske osnove. Treba naglasiti da će izvještaji budžetskog korisnika biti sublimirani, u cilju jasnijeg ukazivanja na relevantne razlike između modela modificirane obračunske osnove i modela obračunske osnove. Dakle, u nastavku rada su prikazani Bilanca stanja i Račun prihoda i rashoda, sastavljeni primjenom modela modificirane obračunske osnove. Kako bismo doveli u vezu navedene izvještaje, preko ostvarenog financijskog rezultata, potrebno je prikazati i Izvještaj o kapitalnim izdacima i financiranju i Izvještaj o izvršenju budžeta. Bilanca stanja sastavljena primjenom modela modificirane obračunske osnove prikazana je u tablici 4.1.



Tablica 1. Bilanca stanja budžetskog korisnika s područja F BiH na dan 31.12.2014. godine (model modificirane obračunske osnove)

Opis 1	31.12.2013. 2	31.12.2014. 3	% (3/2)
<b>I AKTIVA</b>			
A) Gotovina, kratkoročna potraživanja, razgraničenja i zalihe (1+...+8)	11.231.476	13.869.302	1,23
1. Gotovina i plemeniti metali	8.084.739	11.665.494	1,44
2. Vrijednosni papiri			
3. Kratkoročna potraživanja	3.111.044	2.158.797	0,69
4. Kratkoročni plasmani			
5. Financijski odnosi s drugim povezanim jedinicama		1.458	
6. Zalihe materijala i robe			
7. Zalihe sitnog inventara			
8. Kratkoročna razgraničenja	35.693	43.553	1,22
B) Stalna sredstva (11+14+15)	14.465.827	20.724.535	1,43
9. Stalna sredstva	17.327.447	23.591.764	1,36
10. Ispravka vrijednosti stalnih sredstava	2.912.392	3.206.688	1,10
11. Neotpisana vrijednost stalnih sredstava (9-10)	14.415.055	20.385.076	1,41
12. Vrijednosni papiri	2.759	2.759	1,00
13. Ispravka vrijednosti vrijednosnih papira			
14. Neotpisana vrijednost vrijednosnih papira (12-13)	2.759	2.759	1,00
15. Dugoročna razgraničenja	48.013	336.700	7,01
UKUPNO AKTIVA (A+B):	25.697.303	34.593.837	1,35
<b>II PASIVA</b>			
C) Kratkoročne obaveze i razgraničenja (16+...+21)	4.401.005	3.864.926	0,88
16. Kratkoročne tekuće obaveze	502.092	631.099	1,26
17. Obveze po osnovu vrijednosnih papira			
18. Kratkoročni krediti i zajmovi	364	0,00	
19. Obveze prema zaposlenicima	4.948	2.544	0,51
20. Financijski odnosi s drugim povezanim jedinicama	5.123	6.746	1,32
21. Kratkoročna razgraničenja	3.888.478	3.224.537	0,83
D) Dugoročne obaveze i razgraničenja (22+23+24)	49.970	337.246	6,75
22. Dugoročni krediti i zajmovi			
23. Ostale dugoročne obaveze		546	
24. Dugoročna razgraničenja	49.970	336.700	6,74
E) Izvori stalnih sredstava (25+26+27+28-29)	21.246.328	30.391.665	1,43
25. Izvori stalnih sredstava	14.415.055	20.385.075	1,41
26. Ostali izvori sredstava	211.364	211.364	1,00
27. Izvori sredstava rezervi			
28. Neraspoređeni višak prihoda nad rashodima	6.620.099	9.795.226	1,48
29. Neraspoređeni višak rashoda nad приходима			
UKUPNO PASIVA:	25.697.303	34.593.837	1,35

Izvor: Revizorski izvještaj Ureda za reviziju institucija u FBiH, dostupno na: <http://www.saifbih.ba/javni-izvj/default.aspx?langTag=bs-BA>, (pristupljeno: 20.10.2015.)

S obzirom da je Bilanca stanja sastavljena primjenom modela modificirane obračunske osnove, možemo uočiti sljedeće:

- ◆ U kratkoročnoj imovini nema iskazanih zaliha, jer se nabavka odmah knjiži na rashode u cjelokupnom iznosu.
- ◆ Primjena modela modificirane obračunske osnove podrazumijeva da se prihodi ne mogu dugoročno razgraničavati. Konkretno, kod subjekta čije smo financijske izvještaje predstavili, knjižena su dugoročna razgraničenja u iznosu od 336.700 KM. U bilješkama je navedeno da se dugoročna razgraničenja odnose na isplatu rente za dodijeljeno građevinsko zemljište. Međutim, u Izvještaju o reviziji financijskih izvještaja navedeno je da se „provedenom revizijom ne može potvrditi da je evidentiranje spomenutog potraživanja izvršeno u skladu sa odredbama Računovodstvenih politika za federalne budžetske korisnike i trezor, kojim je definirano da se, obzirom na primjenu modificiranog nastanka događaja, prihodi ne mogu dugoročno razgraničavati“. Dakle, važeći sustav budžetskog računovodstva ne dozvoljava dugoročno razgraničavanje prihoda.
- ◆ Na kratkoročna potraživanja knjižen je iznos od 2.158.797 KM, koji nije priznat u prihode, obzirom da se, prema modelu modificirane obračunske osnove, prihodi priznaju tek kada se naplate. Ovi prihodi su priznati u kratkoročno razgraničene prihode. Naplatom kratkoročnih potraživanja zatvorit će se kratkoročna razgraničenja i priznati prihodi od naplate.
- ◆ Stalnim sredstvima nije obuhvaćena specifična imovina koja pripada subjektu, kao što je infrastrukturna imovina, kulturna baština, vojna imovina i sl.
- ◆ Nabavka stalne nefinancijske imovine se ne kapitalizira. Cjelokupan iznos nabavke priznaje se u rashode. Ne iskazuje se trošak amortizacije, te se trošenje imovine tokom perioda evidentira korekcijom izvora sredstava.
- ◆ Još jedna zamjerka izvještajima sastavljenim primjenom modela modificirane obračunske osnove jeste što se ostvareni višak/manjak prihoda nad rashodima u Računu prihoda i rashoda ne može dovesti u vezu sa Bilansom stanja. Zbog toga se kreira Izvještaj o izvršenju budžeta, koji pored informacija o prihodima i rashodima, sadrži podatke o kapitalnim izdacima i financiranju. Podaci o kapitalnim izdacima i financiranju izdvojeni su u Izvještaju o kapitalnim izdacima i financiranju.

U nastavku rada prikazani su izvještaji Račun prihoda i rashoda, Izvještaj o kapitalnim izdacima i financiranju i Izvještaj o izvršenju Budžeta, sastavljeni primjenom modela modificirane obračunske osnove.

Tablica 2. Račun prihoda i rashoda budžetskog korisnika s područja F BiH za razdoblje 01.01-31.12.2014. godine (model modificirane obračunske osnove)

<b>Opis</b>	<b>2013.</b>	<b>2014.</b>	<b>%</b>
<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>(3/2)</b>
1. Plaće i naknade troškova zaposlenih	5.537.915	5.374.607	0,97
2. Doprinosi poslodavca i ostali doprinosi	466.030	496.259	1,06
3. Izdaci za materijal, sitan inventar i usluge	1.748.435	2.162.666	1,24
4. Tekući transferi i drugi tekući rashodi	3.694.102	4.387.881	1,19
5. Izdaci za kamate i ostale naknade	0	0	0
<b>A) UKUPNI RASHODI</b>	<b>11.446.482</b>	<b>12.421.413</b>	<b>1,09</b>
6. Prihodi od poreza	4.462.916	7.925.077	1,78
7. Neporezni prihodi	5.364.399	8.465.994	1,57
8. Tekuće potpore	3.435.815	1.930.572	0,56
<b>B) UKUPNI PRIHODI</b>	<b>13.263.130</b>	<b>18.321.643</b>	<b>1,38</b>
<b>C) Višak/manjak prihoda nad rashodima</b>	<b>1.816.648</b>	<b>5.900.230</b>	<b>3,24</b>
9. Višak prihoda nad rashodima	1.816.648	5.900.230	3,24
10. Višak rashoda nad приходima			

Izvor: *Revizorski izvještaj Ureda za reviziju institucija u F BiH*, dostupno na: <http://www.saifbih.ba/javni-izvj/default.aspx?langTag=bs-BA>, (pristupljeno: 20.10.2015.)

Tablica 3. Izvještaj o kapitalnim izdacima i financiranju budžetskog korisnika s područja F BiH za 2014. godinu (model modificirane obračunske osnove)

<b>Opis</b>	<b>2013.</b>	<b>2014.</b>	<b>%</b>
<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>(3/2)</b>
<b>A) KAPITALNI IZDACI (1+2+3)</b>	<b>848.873</b>	<b>2.725.103</b>	<b>3,21</b>
1. Izdaci za nabavku stalnih sredstava	848.873	2.725.103	3,21
2. Pozajmljivanje i učešće u dionicama			
3. Otplate dugova			
<b>B) IZVORI FINANSIRANJA (4+5+6+7+8+9)</b>	<b>848.873</b>	<b>2.725.103</b>	<b>3,21</b>
4. Kapitalni primici			
5. Kapitalni grantovi			
6. Primljene otplate zajmova i povrata učešća u kapitalu			
7. Dugoročni krediti i zajmovi			
8. Kratkoročni krediti i zajmovi			
9. Doznake za kapitalne izdatke	848.873	2.725.103	3,21

Izvor: *Revizorski izvještaj Ureda za reviziju institucija u F BiH*, dostupno na: <http://www.saifbih.ba/javni-izvj/default.aspx?langTag=bs-BA>, (pristupljeno: 20.10.2015.)

Tablica 4. Izvještaj o izvršenju budžeta budžetskog korisnika s područja F BiH za 2014. godinu (model modificirane obračunske osnove)

Opis	Planirano	Ostvareno		Odstupanje	%
		2013.	2014.		
1	2	3	4	(4-2)	(4/2*100)
A) Prihodi od poreza	6.701.047	4.462.916	7.925.077	1.224.030	1,18
B) Neporezni prihodi	8.212.000	5.364.399	8.465.994	253.994	1,03
C) Kapitalni primici	0	0	0	0	
D) Transferi i donacije	1.987.222	3.435.815	1.930.572	-56.650	0,97
E) Prilježene otplate danih zajmova i povrata udjela u kapitalu	0	0	0	0	0
I Prihodi i primici (A+B+C+D+E)	16.900.269	13.263.130	18.321.643	1.421.374	1,08
F) Tekući rashodi	18.839.015	11.446.482	12.421.413	-6.417.602	0,66
G) Kapitalni izdaci	4.681.353	848.873	2.725.103	-1.956.250	0,58
H) Ostale isplate	0	0	0	0	
II Rashodi po ekonomskim kategorijama (F+G+H)	23.520.368	12.295.355	15.146.516	-8.373.852	0,64
I) Višak prihoda nad rashodima		967.775	3.175.127	9.795.226	
J) Višak rashoda nad приходima	6.620.099				

Izvor: *Revizorski izvještaj Ureda za reviziju institucija u F BiH*, dostupno na: <http://www.saifbih.ba/javni-izvj/default.aspx?langTag=bs-BA>, (pristupljeno: 20.10.2015.)

Kada na iznos Višak prihoda nad rashodima iz Izvještaja o izvršenju budžeta u 2014. godini, dodamo iznos rezervi iz prethodne godine, dobijemo iznos koji unosimo u Bilancu stanja u Neraspoređeni višak prihoda nad rashodima ( $3.175.127 + 6.620.099 = 9.795.226$  KM). Analizom Računa prihoda i rashoda, Izvještaja o kapitalnim izdacima i financiranju i Izvještaja o izvršenju budžeta, možemo uočiti sljedeće:

- ◆ Nema evidentiranih rashoda po osnovu amortizacije. Amortizacija sredstava, koja podliježu amortizaciji, ne evidentira se na rashode, već direktno na teret izvora vlasništva.
- ◆ Na stavci rashoda Izdaci za materijal, sitan inventar i usluge, evidentiran je puni iznos nabavljene kratkoročne nefinancijske imovine. Ovakav način knjiženja, onemogućava praćenje potrošnje materijala i sitnog inventara, a pored toga rashod prikazan u Računu prihoda i rashoda je precijenjen.

- ◆ Cjelokupan iznos izdataka za nabavku stalne nefinancijske imovine priznat je kao rashod u Izvještaju o izvršenju budžeta.
- ◆ Priznavanje prihoda vrši se na osnovu modela novčane osnove, gdje se prihodi priznaju tek onda, kada su naplaćeni. Za potraživanje od kupaca, koje je evidentirano u Bilancu stanja, ne veže se priznavanje prihoda u Računu prihoda i rashoda, za nenaplaćene prihode. Taj iznos je priznat u kratkoročno razgraničenim prihodima u Bilancu stanja. Naplatom potraživanja, prihodi će biti priznati u Računu prihoda i rashoda. Navedeno nas upućuje na zaključak da su evidentirani prihodi, primjenom modela modificirane obračunske osnove, podcijenjeni.
- ◆ Na konkretnom primjeru smo utvrdili najznačajnije nedostatke primjene modela modificirane obračunske osnove, pri sastavljanju financijskih izvještaja. U nastavku rada ćemo postojeće financijske izvještaje budžetskog korisnika F BiH, korigirati sa elementima Bilance stanja i Bilance uspjeha, koji bi se evidentirali kada bi se financijski izvještaji kreirali primjenom modela obračunske osnove. Primjenom modela obračunske osnove, Račun prihoda i rashoda će biti potpun, pa ćemo ga u nastavku zvati Bilanca uspjeha.

Prilagodba Bilance stanja, odnosno njegova priprema primjenom modela obračunske osnove, rezultirala bi širom strukturom aktive, te povećanim iznosima na strani aktive, ali i na pozicijama vlastitih izvora. Razlog tome je prvenstveno pristupanje računovodstvenom priznavanju nefinancijske imovine, ali i izuzimanje, iz Bilance uspjeha, rashoda koji su bili priznati u vezi sa stjecanjem dugotrajne nefinancijske imovine u cjelokupnom iznosu rashoda nabavke. Taj rashod bi se u Bilanci uspjeha evidentirao razmjerno stvarnim trošenjem nefinancijske imovine, kao rashod amortizacije. Također, iznos potraživanja bio bi uvećan za prihode poslovanja, što je rezultat priznavanja potraživanja u trenutku nastanka odgovarajućih prihoda, neovisno o novčanim prilikama. Zaključno, ukupna razlika prihoda i rashoda u Bilanci uspjeha, ulazila bi u pasivu Bilancu stanja, kao Neraspoređeni višak/manjak prihoda nad rashodima tekuće godine. U Tablici 5. prikazana je simulacija Bilance stanja budžetskog korisnika sa područja F BiH uz primjenu modela obračunske osnove.

Tablica 5. Bilanca stanja budžetskog korisnika sa područja F BiH na dan 31.12.2014. godine (model obračunske osnove)

Opis	31.12.2014.
1	2
A) Tekuća sredstva (1+...+8)	13.883.084

1. Gotovina i plemeniti metali	11.665.494
2. Vrijednosni papiri	0
3. Kratkoročna potraživanja	2.158.797
4. Kratkoročni plasmani	0
5. Financijski i obračunski odnosi s drugim povezanim jedinicama	1.458
6. Zalihe materijala i robe	3.254
7. Zalihe sitnog inventara	10.528
8. Kratkoročna razgraničenja	43.553
B) Stalna sredstva (11+14+15)	21.988.061
9. Stalna sredstva + specifična imovina	24.855.290
10. Ispravka vrijednosti stalnih sredstava	3.206.688
11. Neotpisana vrijednost stalnih sredstava (9-10)	21.648.602
12. Vrijednosni papiri	2.759
13. Ispravka vrijednosti vrijednosnih papira	0
14. Neotpisana vrijednost vrijednosnih papira (15-16)	2.759
15. Dugoročna razgraničenja	336.700
UKUPNO AKTIVA (A+B):	35.871.145
C) Kratkoročne obaveze i razgraničenja (16+...+21)	2.969.655
16. Kratkoročne tekuće obaveze	631.099
17. Obaveze po osnovu vrijednosnih papira	0
18. Kratkoročni krediti i zajmovi	
19. Obaveze prema zaposlenicima	2.544
20. Financijski i obračunski odnosi s drugim povezanim jedinicama	6.746
21. Kratkoročna razgraničenja	1.065.740
D) Dugoročne obaveze i razgraničenja (22+23+24)	337.246
22. Dugoročni krediti i zajmovi	0
23. Ostale dugoročne obaveze	546
24. Dugoročna razgraničenja	336.700
E) Izvori stalnih sredstava (25+26+27+28+29-30)	33.827.770
25. Izvori stalnih sredstava	20.103.086
26. Ostali izvori sredstava	211.364
27. Izvori sredstava rezervi	0
28. Neraspoređeni višak prihoda nad rashodima prethodne godine	6.620.099
29. Neraspoređeni višak prihoda nad rashodima tekuće godine	6.893.221
30. Neraspoređeni višak rashoda nad приходima tekuće godine	0
UKUPNO PASIVA:	35.871.145

Izvor: Obrada autora Bilance stanja budžetskog korisnika F BiH uz primjenu modela obračunske osnove

Simulacija Bilance uspjeha, zasnovanog na modelu obračunske osnove, rezultirat će povećanjem prihoda i smanjenjem rashoda, odnosno većim financijskim rezultatom poslovanja. U Tablici 6. prikazana je simulacija Bilanca uspjeha budžetskog korisnika sa područja F BiH za 2014. godinu.

Tablica 6. Bilanca uspjeha budžetskog korisnika s područja F BiH u razdoblju 01.01.-31.12.2014. godine (model obračunske osnove)

<b>Opis</b>	<b>2014.</b>
<b>1</b>	<b>2</b>
1. Plaće i naknade troškova zaposlenih	5.374.607
2. Doprinosi poslodavca i ostali doprinosi	496.259
3. Izdaci za materijal, sitan inventar i usluge - neutrošeni materijal, sitan inventar i usluge	2.148.884
4. Amortizacija	1.179.588
5. Tekući transferi i drugi tekući rashodi	4.387.881
6. Izdaci za kamate i ostale naknade	0
<b>UKUPNI RASHODI</b>	<b>13.587.219</b>
7. Prihodi od poreza + nenaplaćeni prihodi	10.083.874
8. Neporezni prihodi	8.465.994
9. Tekuće potpore	1.930.572
<b>UKUPANI PRIHODI</b>	<b>20.480.440</b>
10. Višak prihoda nad rashodima	6.893.221
11. Višak rashoda nad приходима	

Izvor: Obrada autora Bilanca uspjeha budžetskog korisnika F BiH uz primjenu modela obračunske osnove

Glavne karakteristike prilagodbe Bilance stanja i Bilance uspjeha budžetskog korisnika F BiH su sljedeće:

- ◆ U Bilanci stanja, u aktivi, priznate su Zalihe materijala i robe u iznosu od 3.254 KM i Zalihe sitnog inventara u iznosu od 10.528 KM. Za ukupan iznos od 13.782 KM umanjeni su rashodi Izdaci za materijal, sitan inventar i usluge. Rashod u Bilanci uspjeha priznavat će se tek prilikom utroška zaliha.
- ◆ U Bilanci stanja evidentirana je specifična imovina budžetskog korisnika u iznosu od 1.263.526 KM, što je uticalo na povećanje Izvora stalnih sredstava u istom iznosu.
- ◆ Kratkoročna potraživanja za nenaplaćene prihode, u iznosu od 2.158.797 KM, primjenom modela obračunske osnove, priznaju se u Bilanci uspjeha, kao tekući prihod. Kratkoročna razgraničenja, koja su primjenom modela modificirane obračunske osnove bila priznata kao nenaplaćeni prihodi, sada su umanjena za isti iznos.
- ◆ Pod utjecajem promjene prihoda i rashoda u Bilanci uspjeha, izmijenjen je i Neraspoređeni višak/manjak prihoda nad rashodima tekućeg razdoblje u Bilanci stanja.

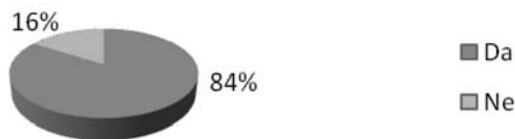
- ◆ U Bilanci uspjeha evidentiran je trošak amortizacije stalnih sredstava u iznosu od 1.179.588 KM.
- ◆ Izdaci za nabavku stalnih nefinancijskih sredstava u iznosu od 2.725.103 KM nisu evidentirani kao rashod u Bilanci uspjeha. Nabavljena imovina je kapitalizirana u Bilanci stanja, a u Bilanci uspjeha je priznat samo trošak amortizacije nabavljenog sredstva.
- ◆ Višak prihoda nad rashodima u tekućem razdoblju iznosi 6.893.221 KM. Ovaj iznos se unosi u pasivu Bilance stanja, kako bi aktiva i pasiva bile uravnotežene.
- ◆ Ovakav način evidentiranja poslovnih promjena omogućava sučeljavanje prihoda sa pripadajućim rashodima razdoblja.
- ◆ Primjenom modela obračunske osnove prihodi više nisu podcijenjeni, a rashodi nisu precijenjeni. Prikazani su objektivniji financijski izvještaji budžetskog korisnika, koji sadrže kvalitetnije računovodstvene informacije.

Rezultati provedenog eksperimentalnog istraživanja će poslužiti za dokazivanje hipoteze rada, što će biti interpretirano na kraju ovog poglavlja, nakon interpretacije rezultata neeksperimentalnog istraživanja. U nastavku rada dati su rezultati provedene ankete.

## 5.2. Interpretacija i diskusija rezultata neeksperimentalnog istraživanja

Nakon završetka faze prikupljanja podataka, pristupilo se analiziranju prikupljenih odgovora ispitanika. U nastavku rada dana je sažeta interpretacija odgovora ispitanika.

Grafikon 1. Spremnost na prihvaćanje promjena u sistemu budžetskog računovodstva



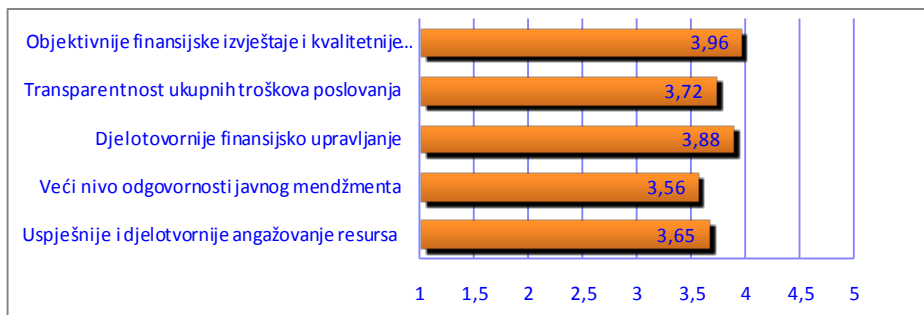
Izvor: Obrada autora

Grafikon 1. pokazuje spremnost ispitanika na promjene u sustavu budžetskog računovodstva. Čak 84%, odnosno 48 ispitanika odgovorilo je kako je spremno prihvatiti promjene. Ostalih 9 ispitanika, odnosno 16% zadovoljno je



trenutnim stanjem i nije spremno prihvaćati promjene aktualnog sustava budžetskog računovodstva.

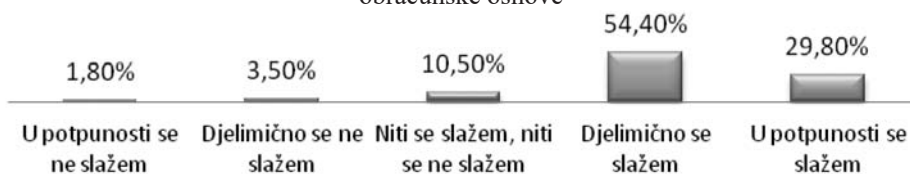
Grafikon 2. Utjecaj uvođenja modela obračunske osnove



Izvor: Obrada autora

Uvođenje modela obračunske osnove (Grafikon 2) imalo bi najznačajniji pozitivan utjecaj na objektivnije finansijske izvještaje i kvalitetnije računovodstvene informacije (3,96) kao i na djelotvornije finansijsko upravljanje (3,88). Uvođenje modela obračunske osnove značajno bi utjecalo i na poboljšanje transparentnosti ukupnih troškova poslovanja (3,72), povećanje razine odgovornosti javnog menadžmenta (3,56) i uspješnije i djelotvornije angažiranje resursa kroz podatke o ukupnim troškovima nabavke i trošenja (3,65). Informacije dane u Grafikonu 2. jako su značajne za dokazivanje hipoteze.

Grafikon 3. Potreba javnog menadžmenta za informacijama zasnovanim na modelu obračunske osnove



Izvor: Obrada autora

Grafikon 3. nam govori da se većina ispitanika djelomično (54,40%, odnosno 31 ispitanik) ili u potpunosti (29,80%, odnosno 17 ispitanika) slaže sa tvrdnjom da su računovodstvene informacije zasnovane na modelu obračunske osnove potrebne javnom menadžmentu, za efikasnije upravljanje. Za 6 ispitanika, odnosno 10,50% može se reći da nemaju opredijeljen stav, za 2 ispitanika, odnosno 3,50%

da se djelomično ne slažu, a samo 1 od njih 57, odnosno 1,80% se u potpunosti ne slaže sa navedenom tvrdnjom. Nakon primijenjene deskriptivne statistike, pristupa se primjeni neparametrijskih testova, u cilju utvrđivanja veze između dvije ili više varijabli.

Tablica 7. Procjena potrebe za promjenom postojećeg računovodstvenog sustava zasnovanog na modelu modificirane obračunske osnove (Man-Vitni U test)

Je li treba promijenit postojeći sustav modificirane obračunske osnove (I grupa Da, II grupa Ne)	I GRUPA	II GRUPA	U	P
	Md	Md		
Model obračunske osnove – je li potreban?	4.00	1.50	0.50	0.009**
Utjecaj uvođenja modela obračunske osnove na objektivnost finansijskih izvještaja i kvalitete računovodstvenih informacija	4.00	1.50	8.00	0,045*

\*\* Statistička značajnost na nivou od 0,01 %

\* Statistička značajnost na nivou od 0,05 %

Izvor: Obrada autora

U Tablici 7. predstavljene su razlike u odgovorima između onih ispitanika koji su odgovorili kako treba promijeniti postojeći model modificirane obračunske osnove (I grupa), u odnosu na one koji nisu za promjene (II grupa). Rezultati pokazuju da ispitanici koji smatraju kako bi postojeći sustav trebalo unaprijediti i poboljšati, pozitivno procjenjuju potrebu za uvođenjem modela obračunske osnove (Md= 4.00), u odnosu na ispitanike koji smatraju kako nikakve promjene postojećeg sustava nisu potrebne (Md=1.50), U=0,50, p=0.009\*\*. Ispitanici koji smatraju kako bi postojeći sustav trebalo unaprijediti i poboljšati, pozitivno procjenjuju utjecaj modela obračunske osnove na objektivnost finansijskih izvještaja i kvalitetu računovodstvenih informacija (Md= 4.00), u odnosu na ispitanike, koji smatraju kako nikakve promjene postojećeg sustava nisu potrebne (Md=1,50), U=8,00, p=0.045\*.

Nakon sveobuhvatne analize eksperimentalnog i neeksperimentalnog istraživanja možemo zaključiti da je istraživačka hipoteza potvrđena. U eksperimentalnom dijelu istraživanja, simulacijom finansijskih izvještaja sastavljenih primjenom modela obračunske osnove, utvrđene su mnogobrojne prednosti u odnosu na postojeći obračunski model. Zaključeno je kako bi finansijski izvještaji bili mnogo objektivniji ukoliko bi se pri njihovoj izradi primijenio model obračunske osnove. Anketiranjem ispitanika potvrđeno je kako bi se uvođenjem modela obračunske osnove ostvarili značajni pozitivni efekti na objektivnost finansijskih izvještaja i kvalitetu računovodstvenih informacija (3,96).

## 6. ZAKLJUČNA RAZMATRANJA I PREPORUKE

Modificirana obračunska osnova u budžetskom računovodstvu, koja je trenutno na snazi u BiH i zemljama okruženja, ogleda se u tome da se prihodi priznaju na osnovu priliva sredstava u izvještajnom razdoblju. Rashodi se priznaju na osnovu nastanka poslovnog događaja u izvještajnom periodu na koji se odnose, neovisno o plaćanju. Imovina i obveze iskazuju se po računovodstvenom načelu nastanka događaja, uz primjenu metode historijskog troška, dok se kratkotrajna imovina i sitan inventar iskazuju kao rashod u trenutku nabavke. U skladu sa ovim modelom, ne iskazuje se rashod amortizacije nefinancijske dugotrajne imovine. Navedeni nedostaci modela modificirane obračunske osnove nastoje se riješiti uvođenjem modela obračunske osnove.

Najveće prednosti koje se pripisuju primjeni budžetskog računovodstva zasnovanog na primjeni modela obračunske osnove jesu raspolaganje točnijim računovodstvenim informacijama, bolje upravljanje imovinom i veća efikasnost. U mnogim zemljama se sve više favorizira primjena modela obračunske osnove u budžetskom računovodstvu i potiče primjena IPSAS. Predmet istraživanja ovog rada odnosio se na mogućnost primjene modela obračunske osnove i IPSAS, u svrhu dobivanja objektivnijih finansijskih izvještaja budžetskih korisnika.

Empirijskim istraživanjem provedenim na području F BiH, došlo se do sljedećih zaključaka: finansijski izvještaji sastavljeni primjenom modela obračunske osnove pružaju sveobuhvatne informacije potrebne za ocjenu finansijskog položaja subjekta u određenom trenutku, uspješnost poslovanja u izvještajnom periodu, ocjenu budućih promjena finansijskog položaja i budućih uspjeha poslovanja. Većina ispitanika u budžetskom računovodstvu je za poboljšanje postojećeg računovodstvenog sustava uvođenjem modela obračunske osnove i spremni su prihvatiti promjene. Oni smatraju kako bi uvođenjem modela obračunske osnove budžetski korisnici sastavljali objektivnije finansijske izvještaje.

## LITERATURA

1. Athukorala, S. L., Reid, B., (2003.), *Accrual Budgeting and Accounting in Government and Its Relevance for Developing Member Countries*, Asian Development Bank, Manila, Philippines
2. Champoux, M. (2006.), *Accrual Accounting in New Zealand and Australia: issues and solutions*, Briefing paper Vol. 27, Harvard Law School, Federal Budget Policy Seminar
3. Chan, J. L. (2006.), *IPSAS and Government Accounting Reform in Developing Countries: Accounting Reform in the Public Sector: Mimicry, Fad or Necessity*, ed. Lande, E. i Scheid, J-C., Expert Comptable Media, France
4. Ernst & Young, *IPSAS Outlook*, March 2015. dostupno na: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IPSAS\\_Outlook\\_March\\_2015/\\$FILE/EY-ipsas-outlook-mar-2015.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IPSAS_Outlook_March_2015/$FILE/EY-ipsas-outlook-mar-2015.pdf), (pristupljeno: 08.10.2015.)
5. Hladika, M. (2013.), *Perspektiva primjene modela obračunske osnove i Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor u proračunsko računovodstvo u Republici Hrvatskoj*, doktorski rad, Sveučilište u Zagrebu, Ekonomski fakultet, Zagreb
6. Hladika, M. (2014.), *Prema primjeni EPSAS - analiza stanja i trendovi u računovodstvu javnog sektora zemalja članica Evropske Unije*, Riznica (1845-8696.), Vol. 9, No. 2.
7. International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB – Fact Sheet (2014.), dostupno na:
8. <https://www.ifac.org/system/files/uploads/IPSASB/IPSASB-Fact-Sheet.pdf>, (pristupljeno: 22.11.2015.)
9. Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 1 - Prezentacija finansijskih izvještaja, Dodatak A (IPSAS 1, Appendix A)
10. OECD (2005), *Annual Projections for OECD Countries*, Economic Outlook Vol. 78. dostupno na:
11. [https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=EO78\\_TRADE](https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=EO78_TRADE), (pristupljeno: 10.05.2015.)
12. Price Waterhouse Coopers, *Global Survey on Accounting and Reporting by Central Governments* (2013.), *Towards a new Era in Government Accounting and Reporting*, dostupno na:
13. <https://www.pwc.com/gx/en/psrc/publications/assets/pwc-global--ipsas-survey-government-accounting-and-reporting-pdf.pdf>, (pristupljeno: 08.10.2015.)

14. Revizorski izvještaj Ureda za reviziju institucija u FBiH, dostupno na: <http://www.saifbih.ba/javni-izvj/default.aspx?langTag=bs-BA>, (pristupljeno: 20.10.2015.)
15. Vašiček, D. (2004.), Učinci izbora računovodstvenog koncepta na kvalitetu finansijskih izvještaja proračuna, magistarski naučni rad, Sveučilište u Rijeci, Ekonomski fakultet, Zagreb
16. Vašiček, D., Dražić Lutilski, I., Dragija, M., Perišić, M., Hladika, M., Broz Tominac, S., Budimir, V., Bosilj Vukšić, V., Vašiček, V. (2011.), Upravljačko računovodstvo i računovodstvo troškova u javnom sektoru - izabrane teme, Hrvatska zajednica računovođa i finansijskih djelatnika, Zagreb
17. Wynne, A. (2003.), Do private sector financial statements provide a suitable model for public sector accounts?, paper presented at the European Group of Public Administration annual conference on „Public Law and the Modernising State“, Oeiras, Portugal, dostupno na:
18. [http://www.academia.edu/2328117/Do\\_private\\_sector\\_financial\\_statements\\_provide\\_a\\_suitable\\_model\\_for\\_public\\_sector\\_accounts](http://www.academia.edu/2328117/Do_private_sector_financial_statements_provide_a_suitable_model_for_public_sector_accounts), (pristupljeno: 14.10.2014.)
19. Zakon o budžetima FBiH “Službene novine Federacije BiH”, br. 19/06, 76/08, 5/09, 32/09, 51/09, 9/10, 36/10, 45/10, 25/12, 102/13, 9/14, 13/14, 8/15.

**Selma Novalija Islambegović, Ph.D, Associate Professor**

Faculty of Economics, University of Tuzla, Tuzla, Bosnia and Herzegovina  
selma.novalija@untz.ba

**Melika Hadžiabdić, MA**

BH Telecom d.d. Sarajevo, Directorate Tuzla, Tuzla, Bosnia and Herzegovina  
Melika.Hadziabdic@bhtelecom.ba

## **PERSPECTIVES OF INTRODUCTION AND APPLICATION OF THE MODEL OF THE ACCRUAL BASIS OF ACCOUNTING INTO THE PUBLIC ACCOUNTING IN FEDERATION OF BOSNIA AND HERZEGOVINA**

*Review*

### **Abstract**

*Public accounting in Bosnia and Herzegovina is regulated by law and requires the application of the model of modified accrual basis of accounting, as opposed to the private sector where the model of accrual basis of accounting is applied. The continuing trend of growth of public spending, the lack of budget funds to finance growing public needs, and the increasing willingness of the state to include private entrepreneurs in its projects, have resulted in the introduction of economic laws as well as the market behavior criteria and efficiency measurement into the public sector. Because of these reasons, public accounting is the subject of ongoing research and development. The subject of this paper refers to the possibility of applying the model of accrual basis of accounting and the International Public Sector Accounting Standards, in order to produce higher quality accounting information in the financial reports of the budget assets' users in the Federation of Bosnia and Herzegovina. The main objective of this paper is pointing out the positive effects of applying the accrual basis for budget assets' users when writing the financial reports in order to obtain more objective presentation of the financial position and business results. Empirical research has confirmed that the application of the model of accrual basis of accounting in Federation of Bosnia and Herzegovina provides objective reports on financial position and business results. The majority of budget assets' users are willing to accept changes in order to improve the existing accounting system.*

**Keywords:** *public accounting, model of modified accrual basis of accounting, model of accrual basis of accounting, International Public Sector Accounting Standards*

**JEL:** M41, M48