

dr.sc. Martina Dragija

Ekonomski fakultet, Sveučilište u Zagrebu, RH
mdragija@efzg.hr

doc.dr.sc. Maja Letica

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

mr.sc. Bobana Čegar

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

USPOREDBA RAČUNOVODSTVENOG OKVIRA I FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA INSTITUCIJA VISOKOG OBRAZOVANJA U REPUBLICI HRVATSKOJ I BOSNI I HERCEGOVINI¹

Pregledni rad

Sažetak

Institucije visokog obrazovanja su od velikog značaja za svaku zemlju. Navedeno osobito dolazi do izražaja u uvjetima krize kada se institucije visokog obrazovanja promatraju kao jedni od glavnih „pokretača gospodarstva“. Naime, institucije visokog obrazovanja ključne su za socijalni i ekonomski razvoj zemlje kroz jačanje ljudskog kapitala, izgradnju baze znanja, diseminaciju i korištenje novih znanja, te održavanje razine znanja. U kontekstu prethodno istaknutih činjenica, u trenutnim uvjetima kada je većina europskih zemalja suočena s ekonomskom i financijskom krizom pred institucije visokog obrazovanja su stavljena dodatna očekivanja kako u nastavnom i istraživačkom dijelu. Stoga su institucije visokog obrazovanja uključene u čitav niz financijskih i institucionalnih reformi prvenstveno vezanih uz postizanje financijske održivosti, jačanje institucionalne autonomije, te osiguranje kvalitete. U ovom radu istražuju se specifičnosti financijskog izvještavanja institucija visokog obrazovanja u Republici Hrvatskoj i Bosni i Hercegovini, koja se zbog razlika između entiteta promatra odvojeno kroz Federaciju Bosne i Hercegovine i Republiku Srpsku. Cilj je usporediti zakonodavni okvir računovodstva institucija visokog obrazovanja spomenutih zemalja te istaknuti računovodstvene i porezne specifičnosti. Nadalje, autori će pored eksternog izvještavanja istražiti razinu primjene menadžerskih odnosno internih izvještaja u kontekstu započetih reformskih procesa na institucijama visokog obrazovanja.

¹ Ovaj rad je financirala Hrvatska zaklada za znanost projektom 8509, Accounting and financial reporting reform as a means for strengthening the development of efficient public sector financial management in Croatia.

Ključne riječi: računovodstvo, financijsko izvještavanje, visoko obrazovanje, Republika Hrvatska, Bosna i Hercegovina

JEL: I23, M41

1. UVOD

Ekonomska kriza, koja je u posljednjih nekoliko godina zahvatila većinu europskih zemalja, nije zaobišla ni Hrvatsku, a ni Bosnu i Hercegovinu. Naime, riječ je o zemljama u kojima su svi sektori društva snažno zahvaćeni krizom. Stoga ne iznenađuje činjenica kako su upravo pred institucije visokog obrazovanja stavljena dodatna očekivanja kako u obrazovnom tako i u istraživačkom smislu. Naime, institucije visokog obrazovanja ključne su za socijalni i ekonomski razvoj svake zemlje. U tom kontekstu, institucije visokog obrazovanja uključene su u čitav niz financijskih i institucionalnih reformi prvenstveno s ciljem postizanja financijske održivosti, jačanja institucionalne autonomije, te osiguranja kvalitete (Kyvik, 2004; Sursock i Smidt, 2010).

Jedan od važnih preduvjeta za uspješnu provedbu prethodno spomenutih procesa svakako je razvijen računovodstveni informacijski sustav institucija visokog obrazovanja. Računovodstveni informacijski sustav se u praksi najčešće definira kao uslužna aktivnost čiji je cilj pružanje računovodstvenih informacija o poslovnim događajima zainteresiranim stranama. Prema AICPA (1970) funkcija računovodstvenog informacijskog sustava je osiguravanje kvantitativne informacije, primarno financijske prirode, potrebne za proces donošenja odluka i upravljanje. Općenito govoreći, računovodstveni informacijski sustavi su od izuzetnog značaja za upravljanje jer pored standardiziranih odnosno zakonom propisanih informacija osiguravaju širok spektar informacija o troškovima i upravljačkih informacija.

Računovodstvene informacije što ih procesuiraju sam računovodstveni informacijski sustav prezentiraju se u određenom standardiziranom ili nestandardiziranom pisanom obliku odnosno u obliku izvještaja. U literaturi se uobičajeno razlikuju dvije osnovne vrste izvještaja (Vašiček, D., 2007: str. 74):

- 1) „eksterni financijski izvještaji koji su, u pravilu, propisani ili standardizirani u smislu sadržaja sintetiziranih i sveobuhvatnih informacija i koji udovoljavaju potrebama većine korisnika u okruženju izvještajnog subjekta,
- 2) interni financijski izvještaji koji su nestandardizirani jer su sastavljeni prema zahtjevima pojedinog korisnika u okviru izvještajnog subjekta.“

Pettersen i Solstad (2007: str. 136) navode kako se tradicionalno računovodstveni informacijski sustav na institucijama visokog obrazovanja primarno fokusira na eksterno izvještavanje i to prvenstveno prema državi, dok je interno odnosno menadžersko izvještavanje zanemareno u kontekstu aktivnosti upravljanja i odlučivanja u sustavu visokog obrazovanja.

Općenito govoreći, kvalitetan računovodstveni informacijski sustav trebao bi osiguravati sljedeće (Ministarstvo financija, 2012: str. 3):

- 1) eksterno izvještavanje preko temeljnih financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s opće prihvaćenim računovodstvenim načelima i politikama,
- 2) interno izvještavanje menadžmenta i to za planiranje i kontrolu poslovnih aktivnosti, te za procjenu izvršenja poslovnih aktivnosti,
- 3) interno izvještavanje menadžmenta o rezultatima poslovanja za potrebe donošenja odluka za alokaciju sredstava,
- 4) interno izvještavanje menadžmenta o aktivnostima koje se odnose na strateško i operativno odlučivanje kao što su pitanja sveukupne poslovne politike i dugoročnog poslovanja visokog učilišta, provedba novih programa, projekata, razvojnih aktivnosti, ulaganja i slično.

Nastavno na navedeno, u ovom radu se istražuju specifičnosti financijskog izvještavanja institucija visokog obrazovanja u Republici Hrvatskoj i Bosni i Hercegovini, koja se zbog razlika između entiteta promatra odvojeno kroz Federaciju Bosne i Hercegovine i Republiku Srpsku. Cilj je usporediti zakonodavni okvir računovodstva institucija visokog obrazovanja spomenutih zemalja te istaknuti računovodstvene i porezne specifičnosti. Nadalje, autori će pored eksternog izvještavanja istražiti razinu primjene menadžerskih odnosno internih izvještaja u kontekstu započetih reformskih procesa na institucijama visokog obrazovanja. U konačnici, kroz zaključna razmatranja biti će sažete najznačajnije specifičnosti financijskog izvještavanja u sustavu visokog obrazovanja u Republici Hrvatskoj, Federaciji Bosni i Hercegovini i Republici Srpskoj, te mogući pravci budućeg razvoja izvještajnih sustava institucija visokog obrazovanja promatranih zemalja.

U svrhu ostvarivanja ciljeva istraživanja te provođenja komparativne analize korišten je veći broj znanstvenih metoda kako bi se osiguralo što vjerodostojnije znanstvene spoznaje i zaključci. Prvenstveno je riječ o sljedećim metodama: metodi analize i sinteze, metodi komparacije, te induktivnoj metodi. Metoda analize i sinteze je korištena prilikom istraživanja zakonodavnog okvira institucija visokog obrazovanja u promatranim zemljama. Nadalje, metoda komparacije je korištena prilikom uspoređivanja eksternog izvještajnog sustava, te su istaknute računovodstvene i porezne specifičnosti. U konačnici, metoda indukcije je korištena za iznošenje općih zaključnih razmatranja koji su dobiveni iz analize

specifičnosti financijskog izvještavanja institucija visokog obrazovanja u Republici Hrvatskoj i Bosni i Hercegovini.

2. PRIKAZ TRENDOVA U RAZVOJU FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA NA INSTITUCIJAMA VISOKOG OBRAZOVANJA

Administrativne i financijske reforme koje se u posljednjih dvadesetak godina neujednačeno odvijaju u javnim sektorima većine zemalja OECD-a (engl. Organisation for Economic Co-operation and Development), zemljama u razvoju i tranzicijskim zemljama, te su sažete kroz koncept Novi javni menadžment (engl. New Public Management), odrazile su se i na djelovanje institucija visokog obrazovanja budući da su iste u većini slučajeva dio javnog sektora. Koncept Novi javni menadžment razvio se kao odgovor na ekonomsku i socijalnu stvarnost koja je obilježila javne sektore većine zemalja u posljednja dva desetljeća, a prema Borinsu (1995: str. 122-132) uključuje: prevelik i preskup javni sektor, potrebu da se korisno upotrijebi informacijska tehnologija i poveća učinkovitost, zahtjeve za kvalitetnom javnom uslugom, opći kolaps centraliziranih planskih ekonomskih sistema koji su rezultirali slabim performansama javnih usluga diljem svijeta, te zahtjeve javnih djelatnika za osobnim unapređenjima i zadovoljstvom. Stoga se suština Novog javnog menadžmenta ogleda u poticanju niza promjena prvenstveno uvođenjem tržišnih načela i korporativnih metoda upravljanja iz poduzetničkog sektora u javni sektor koje će u konačnici rezultirati kvalitetnijim upravljanjem u javnom sektoru, a samim time i povećanjem stupnja zadovoljavanja općih i zajedničkih potreba pojedinaca i zajednice u cjelini (IFAC, 2001). Prema Roje (2006: str. 55) teorija Novog javnog menadžmenta u izvedbenom pogledu ističe sljedeće sadržajne odrednice reformskih procesa:

- 1) uvođenje računovodstvenog načela nastanka događaja,
- 2) redefiniranje uloge javnog menadžmenta, prvenstveno kroz poticanje njegove izravnije odgovornosti za izvršavanje temeljnih funkcija države i odgovornosti za rezultate,
- 3) transparentnost procedura i odgovornosti javnog menadžmenta,
- 4) upravljanje bazirano na učinku,
- 5) postizanje što veće ekonomičnosti, učinkovitosti i djelotvornosti svih subjekata u javnom sektoru kao i javnog sektora u cijelosti, kroz poticanje tržišne konkurentnosti, outsourcinga i učestalo provođenje cost-benefit analize.

Pretpostavka uspješnom djelovanju i postizanju navedenih procesa je, između ostalog, i razvijen računovodstveni informacijski sustav u kojem značajnu ulogu uz eksterne financijske izvještaje imaju i interni financijski izvještaji. Dakle, riječ je o usvajanju postupaka financijskog izvještavanja iz poduzetničkog sektora,

te pritom prvenstveno misli na razvoj instrumentarija računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva. Time se ujedno osigurava i širi spektar računovodstvenih informacija koje su javnom menadžmentu nužne za uspješno upravljanje.

U knjizi Upravljačko računovodstvo i računovodstvo troškova u javnom sektoru – izabrane teme (Vašiček, D. et al., 2011) također je istaknuta nužnost primjena niza metoda i tehnika troškovnog i upravljačkog računovodstva i integracija računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva u širi aspekt informacijskih tehnologija i financijskog upravljanja u državnim jedinicama te kao preduvjet i podrška realizaciji reformskim procesima.

Institucije visokog obrazovanja su također uključene u spomenute procese nado-gradnje eksternih izvještajnih sustava s internim izvještajnim sustavima baziranim na razvoju računovodstva troškova. Naime, prema Sordo, Orelli i Padovani (2012: str. 827) modernizacija sustava visokog obrazovanja je dominantno orijentirana na financijsko izvještavanje institucija visokog obrazovanja odnosno kako ga učiniti što sveobuhvatnijim i odgovornijim. Stoga se institucije visokog obrazovanja ne promatraju više samo kao socijalne institucije već se promatraju i kao „poduzeća“ u kojima se mogu primijeniti određena pravila i procedure koje su tipične menadžerskoj kulturi u privatnom sektoru poput dobro znanog principa učinkovitosti, efikasnosti i odgovornosti (Sordo, Orelli i Padovani, 2012: str. 828). Većina financijskih uputa za institucije visokog obrazovanja (Mitchell, 1996) naglašavaju potrebu da se u računovodstveni informacijski sustav uvođe računovodstvene metode i tehnike koje se koriste u privatnom sektoru poput ABC metode (engl. Activity Based Costing). Dakle, pored eksternog odnosno propisanog izvještavanja, sve veći naglasak se stavlja na menadžerske i troškovne metode koje su već dugi niz godina ustaljene u privatnom sektoru. Osobito su javne institucije visokog obrazovanja izložene navedenim pritiscima budući da je naglašena potreba za postizanjem autonomije sveučilišta, zatim upotreba novih modela financiranja koji promoviraju mjerenje uspješnosti, te procjena kvalitete procesa visokog obrazovanja.

Eksterni financijski izvještaji rezultat su financijskog računovodstva institucija visokog obrazovanja koje je u funkciji evidencije poslovnih događaja uz primjenu zakonom definirane računovodstvene osnove, vođenja propisanih poslovnih knjiga i sastavljanja zakonom propisanih temeljnih financijskih izvještaja. Glavna karakteristika financijskog računovodstva je procesuiranje informacija koje se odnose na prošle poslovne događaje te je ono propisano i primarno u funkciji eksternog izvještavanja. Pod internim izvještajima podrazumijeva se sustav specifičnih računovodstvenih izvještaja koji su oblikovani isključivo prema zahtjevima internih korisnika za potrebe odlučivanja i upravljanja, a koji se pojavljuju kao nadopuna eksternim financijskim. Cilj postojećih računovodstvenih

informativskih sustava u javnom sektoru primarno je u zadovoljavanju zakonskih odredbi u pogledu eksternog izvještavanja, a ne u pružanju kvalitetnih informacija internim korisnicima za učinkovitije upravljanje (Budimir, 2010: str. 18). Stoga je uobičajeno da se pored eksternih izvještaja javlja potreba za razvojem internih izvještaja namijenjenih u prvom redu menadžmentu, a koji sadržavaju ciljne i detaljne informacije o troškovima, prihodima, imovini, obvezama, odnosno njihovoj strukturi, načinu ponašanja, mjestima nastanka, učincima koje imaju na dugoročnu održivost programa, projekata, aktivnosti, procesa i slično (Ministarstvo financija, 2012). Nadalje, potreba za internim izvještajima u procesu novog javnog menadžmenta nameće i daljnje zahtjeve računovodstvenim obradama podataka za razvoj internog izvještavanja koje će biti metodološki usklađeno s eksternim izvještavanjem, a to operativno znači korištenje istom bazom podataka za kreiranje izvještaja prema zahtjevima internih i eksternih korisnika (Vašiček, D., 2009: str. 415). U definiranju elemenata sustava internog izvještavanja na institucijama visokog obrazovanja treba slijediti teorijski okvir internog izvještavanja iz profitnog sektora s posebnim naglaskom na potrebu osiguranja harmonizacije sustava internog i eksternog izvještavanja, na način da interni izvještajni sustav bude u funkciji zahtjeva za objektivnim i transparentnim informacijama prezentiranim u temeljnim financijskim izvještajima (Peršić, 2009: str. 256).

3. KOMPARATIVNA ANALIZA NORMATIVNOG OKVIRA RAČUNOVODSTVA INSTITUCIJA VISOKOG OBRAZOVANJA U REPUBLICI HRVATSKOJ I BOSNI I HERCEGOVINI

Institucije visokog obrazovanja u Republici Hrvatskoj, kao i u Bosni i Hercegovini u najširem smislu mogu se podijeliti na javne i privatne institucije visokog obrazovanja što će dalje imati značajan utjecaj na oblikovanje samog sustava financijskog izvještavanja, odnosno primjenu odgovarajućeg zakonodavnog i normativnog računovodstvenog okvira.

3.1. Osnivanje institucija visokog obrazovanja u Republici Hrvatskoj i Bosni i Hercegovini

Institucije visokog obrazovanja u Republici Hrvatskoj osnivaju se kao javne ili privatne ustanove. Javna sveučilišta, veleučilišta i visoke škole su proračunski korisnici budući da zadovoljavaju uvjete utvrđene Pravilnikom o utvrđivanju korisnika proračuna i o vođenju registra korisnika proračuna budući se primarno financiraju iz državnog proračuna (u iznosu 50% i više) te ih osniva Republika Hrvatska. Dok se javna sveučilišta osnivaju zakonom, a javna sveučilišta i visoke škole Uredbom Vlade Republike Hrvatske (Narodne novine, 2003, članak 49 i 109), privatne institucije visokog obrazovanja su ustanove koje se osnivaju

odlukom osnivača, na način koji je propisan odredbama Zakona o znanstvenoj djelatnosti i visokom obrazovanju te mogu biti profitnog ili neprofitnog karaktera, odnosno ako obavlja obrazovnu djelatnost radi stjecanja dobiti tada je ono, sukladno članku 1. Zakona o ustanovama, dužno primjenjivati propise o trgovačkim društvima (prilagođeno prema Dragija, 2014: str. 58-59). Prema informacijama Agencije za znanost i visoko obrazovanje u Republici Hrvatskoj trenutno djeluje 103 javnih visokih učilišta te 27 privatnih visokih učilišta.

Prema Okvirnom zakonu o visokom obrazovanju visokoškolske ustanove u Bosni i Hercegovini su sveučilišta i visoke škole (Okvirni zakon o visokom obrazovanju u BH, 2007: čl.10). Institucionalna slika obrazovnog sektora u Bosni i Hercegovini je odraz uređenja države, definiranog Ustavom BiH, ustavima entiteta i kantona te Statutom Brčko distrikta na osnovu kojih se zakonski definiraju nadležnosti u oblasti obrazovanja. Punu i nepodijeljenu nadležnost u obrazovanju imaju Republika Srpska, deset županija u Federaciji BiH i Brčko distrikt. Federalno ministarstvo obrazovanja i znanosti nadležno je za organizaciju sektora obrazovanja na teritoriji Federacije BiH. Istovremeno, Ministarstvo prosvjete i kulture Republike Srpske ima iste nadležnosti u Republici Srpskoj, dok Odjel za obrazovanje u Vladi Brčko distrikta ima nadležnosti koje se odnose na provođenje zakona i propisa nadležnih tijela i institucija BiH i Distrikta iz oblasti obrazovanja. Ministarstvo civilnih poslova BiH je nadležno za obavljanje poslova i izvršavanje zadataka koji su u nadležnosti BiH i koji se odnose na utvrđivanje osnovnih načela koordiniranja aktivnosti, usklađivanja planova entitetskih tijela vlasti i definiranje strategije na međunarodnom planu, između ostalog, i za oblast obrazovanja (Branković, 2012: 13).

U Republici Srpskoj sve institucije visokog obrazovanja 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 unaprjeđenje vlastite djelatnosti visokog obrazovanja (Zakon o visokom obrazovanju, član 11. n.d.). Institucije visokog obrazovanja mogu biti javne i privatne. Javne institucije osniva Narodna skupština Republike Srpske, dok se privatne institucije osnivaju odlukom osnivača. Principi i pravila koja se primjenjuju u računovodstvu sveučilišta i visokih škola zavise upravo od toga da li se radi o javnim ili privatnim institucijama visokog obrazovanja. Polazna osnova za obje kategorije je u Zakonu o računovodstvu i reviziji. Javne institucije su korisnici proračuna Republike Srpske, te je organizacija njihovog računovodstva dalje regulirana pravnim aktima koji se odnose na računovodstvo javnog sektora, dok se privatne institucije visokog obrazovanja financiraju prvenstveno iz vlastitih izvora i primjenjuju propise koji se odnose na privatni sektor. Isključivo sveučilišta se javljaju kao samostalne pravne osobe.

Institucije visokog obrazovanja u Federaciji Bosni i Hercegovini također mogu biti javne i privatne. Javne se osnivaju u skladu s Okvirnim zakonom o visokom obrazovanju i Županijskim zakonom o visokom obrazovanju ovisno na teritoriju koje od 10 županija se visokoškolska ustanova pokreće. Reguliranje visokog obrazovanja u Federaciji Bosne i Hercegovine je na županijskom nivou. Zakoni o visokom obrazovanju pojedinih županija sadrže odredbe o osnivanju, funkcioniranju i djelomično financiranju visokog obrazovanja, pri čemu su njihove odredbe djelomično ili u potpunosti usklađene s odredbama Okvirnog zakona (Duraković, 2014: str. 12). Iako postoje određene razlike, svi županijski zakoni o visokom obrazovanju podrazumijevaju u svrhu osnivanja i funkcioniranja visokoškolske ustanove, bilo javne ili privatne, dobivanje dozvole za rad, licenciranje i akreditiranje. Bitno je naglasiti kako županije u Federaciji Bosne i Hercegovine imaju nadležnost određivanja proračuna i resursa za obrazovanje ali nemaju i pravnu obavezu da izdvajaju proračunska sredstva za visoko obrazovanje što je dovelo do teškoća u financiranju visokog obrazovanja. Računovodstvena regulativa za visoko obrazovanje ovisi radi li se o javnim ili privatnim institucijama. Javne institucije visokog obrazovanja 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 ali trenutno u Federaciji Bosne i Hercegovine djeluju tri integrirana javna sveučilišta i tri neintegrirana ili djelomično integrirana javna sveučilišta.

3.2. Normativni okvir računovodstva institucija visokog obrazovanja u Republici Hrvatskoj i Bosni i Hercegovini

U Republici Hrvatskoj javne institucije visokog obrazovanja su obveznici primjene proračunskog računovodstva koje je obilježeno visokim stupnjem normativizma te je uređeno nizom propisa i pravilnika od kojih su sljedeći ključni:

- 1) Zakon o proračunu (Narodne novine, broj 87/2008, 136/2012, 15/2015),
- 2) Pravilnik o utvrđivanju proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna i proračunskih i izvanproračunskih korisnika proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te o načinu vođenja Registra proračunskih i izvanproračunskih korisnika (Narodne novine, broj 128/2009, 142/2014),
- 3) Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računskom planu (Narodne novine, broj 114/2010, 31/2011, 124/2014, 115/2015),
- 4) Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (Narodne novine, broj 32/2011, 3/2015, 93/2015),
- 5) Pravilnik o proračunskim klasifikacijama (Narodne novine, broj 26/2010, 120/2013).

U Republici Srpskoj fakulteti nemaju status pravnih osoba, već se smatraju organizacijskim dijelovima javnih sveučilišta koja predstavljaju jedinstvene pravne osobe. Korisnici su proračuna Republike, te važe propisi koji se odnose na računovodstvo proračunskih korisnika. Koristi se fondovski sistem računovodstva, pri čemu svaki fond predstavlja zaokružen sustav računa koji se koristi za unaprijed utvrđene namjene. Svaka organizacijska jedinica javnih sveučilišta 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. Kao najvažniji zakoni, pravilnici i druga pravna akta koja utiču na organizaciju računovodstvenog sustava javnih visokoškolskih institucija mogu se izdvojiti sljedeći:

- 1) Zakon o budžetskom sistemu (Službeni glasnik Republike Srpske, br. 121/12, 52/14),
- 2) Pravilnik o kriterijima za stjecanje statusa budžetskih korisnika (Službeni glasnik Republike Srpske, br. 116/13),
- 3) Pravilnik o budžetskim klasifikacijama, sadržaju računa i primjeni kontnog okvira za korisnike prihoda budžeta Republike, općina, gradova i fondova (Službeni glasnik Republike Srpske, br. 90/10),
- 4) Pravilnik o financijskom izvještavanju za korisnike prihoda budžeta Republike, opština, gradova i fondova (Službeni glasnik Republike Srpske, br. 16/11, 126/11),
- 5) Pravilnik o računovodstvu, računovodstvenim politikama i računovodstvenim procjenama za budžetske korisnike u Republici Srpskoj (Službeni glasnik Republike Srpske, br. 127/11),
- 6) Zakon o trezoru (Službeni glasnik Republike Srpske, br. 28/13).

Kada je u pitanju Federacija Bosne i Hercegovine, bitno je razlikovati integrirane od neintegriranih javnih sveučilišta budući konkretna primjena zakonskih obveza računovodstvenog praćenja i financijskog izvještavanja uvelike ovisi o tom statusu. Kod potpuno integriranih sveučilišta, fakulteti predstavljaju ustrojbene jedinice ili članice sveučilišta koje je jedinstvena pravna osoba. Sveučilište kao takvo je korisnik proračunskih sredstava te ih on, u skladu s unutarnjim organizacijskim pravilima distribuira između članica. Takva sveučilišta, koja su redovni korisnici proračuna, ulaze 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 proračunskih korisnika. 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),

ne-trezorsko poslovanje, mogućnost raspolaganja vlastitim prihodima ali i puno nesigurnija situacija uslijed statusa neredovnih korisnika proračuna.

Kao najvažniji zakoni, pravilnici i drugi pravni akti, koji utječu na organizaciju računovodstvenog sustava javnih institucija visokog obrazovanja, mogu se izdvojiti sljedeći:

- 1) Zakon o proračunima Federacije Bosne i Hercegovine (Službene novine F BiH, br. 19/06, 76/08, 5/09, 32/09, 51/09, 9/10, 36/10 i 45/10),
- 2) Uredba o računovodstvu proračuna Federacije Bosne i Hercegovine (Službene novine F BiH, br. 87/10),
- 3) Pravilnik o financijskom izvještavanju i godišnjem obračunu proračuna Federacije Bosne i Hercegovine (Službene novine F BiH, br. 27/12 i 67/14),
- 4) Pravilnik o knjigovodstvu proračuna Federacije Bosne i Hercegovine (Službene novine F BiH, br. 1/11),
- 5) Zakon o trezoru (Službene novine F BiH, br. 19/03 i 79/07).

Jasno je vidljivo kako osnovna razlika između proračunskog sustava u kojem djeluju institucije visokog obrazovanja u Republici Hrvatskoj i Bosni i Hercegovini u poslovanju unutar sustava trezora za ove zadnje neovisna je o entitetu u kojem se nalaze. Značaj trezora se nalazi u činjenici kako će izvještaji koji će se sastavljati i prezentirati institucijama ovisiti prvenstveno od položaja proračunskog korisnika u sustavu glavne knjige trezora, pri čemu se pravi razlika između onih proračunskih korisnika čija knjiga se nalazi u potpunosti u okviru glavne knjige trezora i koji nemaju svoj bankovni račun, onih čija knjiga djelomično je u okviru glavne knjige trezora i imaju svoj vlastiti bankovni račun i onih čije se poslovanje odvija izvan glavne knjige trezora.

Kada je riječ o privatnim institucijama visokog obrazovanja u Republici Hrvatskoj i u Bosni i Hercegovini, situacija je slična. Privatne institucije visokog obrazovanja u Republici Hrvatskoj su privatne ustanove (Narodne novine, broj 76/1993, 29/1997, 47/1999, 35/2008; članak 1) koje se razlikuju ovisno o tome posluju li na profitnim principima ili ne, te sukladno navedenom primjenjuju ili računovodstvo neprofitnih organizacija ili računovodstvo trgovačkih društava. U 2013. godini je u Registar neprofitnih organizacija u Republici Hrvatskoj bilo upisano privatnih institucija visokog obrazovanja (Dragija, 2014: str. 88). Zakonski okvir računovodstva privatnih institucija visokog obrazovanja koja djeluju kao neprofitne organizacije uređen je Uredbom o računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine, broj 10/2008, 7/2009, 158/2013, 44/2014). U računovodstvenim sustavima privatnih institucija visokog obrazovanja koje su osnovane radi stjecanja dobiti vodi se poduzetničko računovodstvo sukladno

odredbama Zakona o računovodstvu (Narodne novine, broj 109/2007, 54/2013, 121/2014, 78/2015, 134/2015).

Privatne institucije visokog obrazovanja u Republici Srpskoj, kao i javne institucije visokog obrazovanja, osnivaju se kao neprofitne institucije. Međutim, u Republici Srpskoj računovodstvo neprofitnih organizacija nije posebno regulirano iako postoji velik broj udruženja i institucija koje se osnivaju kao neprofitne. Financijsko izvještavanje privatnih institucija visokog obrazovanja se iz tog razloga neće mnogo razlikovati od institucija koje se osnivaju radi stjecanja dobiti. Najznačajnija razlika koja postoji je u tretmanu raspodjele rezultata. Profitne institucije mogu iskazivati neraspoređenu dobit i vrše njegovu raspodjelu, dok bi privatne institucije visokog obrazovanja trebale eventualnu dobit ulagati u dalje unapređenje djelatnosti visokog obrazovanja. Ostvareni rezultat kod neprofitnih institucija iskazuje se kao višak prihoda nad rashodima (i obrnuto), a ne kao neraspoređena dobit ili gubitak. U financijskom izvještavanju primjenjuju se Međunarodni računovodstveni standardi, odnosno Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (u nastavku MRS/MSFI). Izrada financijskih izvještaja, obrasci i rokovi podnošenja definiraju se Zakonom o računovodstvu i reviziji budući da se u članu 3. propisuje da se zakon odnosi na, između ostalog i neprofitne institucije (Službeni glasnik Republike Srpske, br. 36/09, 52/11).

Privatne institucije visokog obrazovanja u Federaciji Bosne i Hercegovine registriraju se kao privatne ustanove s djelatnošću visokoškolskog obrazovanja (prema važećim propisima Službenog glasnika BiH, br. 15/93 i 13/94). Iako bi u pravilu sve privatne institucije visokog obrazovanja trebale biti registrirane, kao što je prethodno navedeno, uslijed slabe regulacije tog područja i činjenice da ih praktično do prije 2006. godine nije ni bilo, pojedine su registrirane kao udruženja i kao takva bi trebala biti neprofitna što nije u prirodi privatnog obrazovanja, a pojedina su registrirana kao gospodarska društva. U skladu s registracijom slijede i određene računovodstvene i druge zakonske propise i obveze. Privatne ustanove i gospodarska društva koriste kontni plan te pravilnike o sastavljanju i podnošenju financijskih izvještaja predviđen za gospodarska društva, dok udruženja građana koriste kontni plan i propise financijskog izvještavanja za neprofitna udruženja. U financijskom izvještavanju primjenjuju se Međunarodni računovodstveni standardi, odnosno Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (MRS/MSFI). Izrada financijskih izvještaja, obrasci i rokovi podnošenja definirani su Zakonom o računovodstvu i reviziji koje se odnosi kako na gospodarska društva (čije propise primjenjuju privatne ustanove) tako i na neprofitne institucije.

4. POREZNE I RAČUNOVODSTVENE SPECIFIČNOSTI FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA INSTITUCIJA VISOKOG OBRAZOVANJA U REPUBLICI HRVATSKOJ I BOSNI I HERCEGOVINI

Osnovne karakteristike zakonodavnog i normativnog okvira računovodstva institucija visokog obrazovanja u promatranim područjima, analiziraju se i kroz eksterno i interno izvještavanje, kao i porezni tretman navedenih institucija.

4.1. Porezni tretman institucija visokog obrazovanja

Institucije visokog obrazovanja u Republici Hrvatskoj koje imaju status proračunskih korisnika ili neprofitnih organizacija, sukladno st. 1, čl. 6 Zakona o PDV-u (Narodne novine broj 73/13) ne smatraju se poreznim obveznicima poreza na dodanu vrijednost obzirom da ne obavljaju gospodarsku djelatnost, već obavljaju djelatnost od javnog interesa. Izuzetak, međutim, postoji ako ista obavljaju djelatnost ili transakciju koja bi dovela do znatnog narušavanja tržišnog natjecanja te za navedene djelatnosti i transakcije prema st. 5., čl. 6. Zakona o PDV-u spomenute institucije visokog obrazovanja postaju poreznim obveznikom poreza na dodanu vrijednost. Porezna uprava procjenjuje, na vlastitu inicijativu ili na prijedlog treće strane, jesu li se stekli uvjeti da institucija postaje porezni obveznik PDV za određenu djelatnost te izdaje rješenje. Privatne institucije visokog obrazovanja u Hrvatskoj, koja posluju kao privatne ustanove, a vode računovodstvo trgovačkih društava obveznici su PDV-a. U čl. 39. novog Zakona o PDV-u (Narodne novine broj 73/13) navedeno je da su usluge obrazovanja oslobođene poreza na dodanu vrijednost uz uvjet da ustanove ne ostvaruju dobit odnosno ako je ostvare da se dobit ne isplaćuje, već se koristi za nastavak ili poboljšanje obavljanja usluga. Međutim, taj porezni zahtjev detaljnije je objašnjen u novom Pravilniku o PDV-u (Narodne novine broj 79/13) gdje se u čl. 64 navodi da obveznici poreza na dobit ne mogu primjenjivati prethodno navedeno oslobođenje što bi značilo da su sva privatna učilišta koja su obveznici poreza na dobit ujedno i obveznici poreza na dodanu vrijednost. Shodno navedenom tumačenju u Pravilniku, sve privatne institucije visokog obrazovanja koje su obveznici poreza na dobit moraju na svoje usluge obračunati porez na dodanu vrijednost, a navedeno će neminovno rezultirati poskupljenjem njihovih usluga visokog obrazovanja.

Oporezivanje dodane vrijednosti u Bosni i Hercegovini regulirano je na državnom, a ne entitetskom nivou Zakonom o porezu na dodanu vrijednost (Službeni glasnik Bosne i Hercegovine, br. 9/05, 35/05, 100/08 n.d.), prema kojem su usluge predškolskog, srednjeg i višeg i visokog obrazovanja oslobođene poreza na dodanu vrijednost ili PDV-a, pod uvjetom da se vrše u skladu s propisima regulacije iz oblasti obrazovanja. Dakle, i javne i privatne institucije visokog obrazovanja

oslobodene su obveze plaćanja i obračunavanja PDV-a na usluge obrazovanja, ali zato nemaju ni pravo na odbitak ulaznog PDV-a. Ostaje opcija ustanovama koje planiraju obavljati i aktivnosti podložne oporezivanju na dodanu vrijednost (npr. nuđenje profesionalnih ili konzultantskih usluga na tržištu, obavljanje komercijalnih projekata, izdavanje prostora) da se registriraju kao obveznici poreza na dodanu vrijednost, što je regulirano Pravilnikom o primjeni Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Službeni glasnik BiH, br. 93/05,21/06,...65/10 n.d.).

Kada je u pitanju porez na dobit, institucije visokog obrazovanja u Republici Hrvatskoj, koje djeluju kao proračunski korisnici i neprofitne organizacije i temeljno nisu osnovane radi stjecanja dobiti, već je prije svega riječ o zadovoljavanju javnih interes, a sukladno odredbama Zakona o porezu na dobit (čl. 2, st. 6, Narodne novine, broj 177/2004, 90/2005, 57/206, 146/2008, 80/2010/ 22/2012) nisu obveznici poreza na dobit. Iznimno, u čl. 2, st. 7 Zakona o porezu na dobit navedeno je ako ustanove obavljaju gospodarstvenu djelatnost, a neoporezivanje te djelatnosti bi dovelo do stjecanja neopravdanih povlastica na tržištu, Porezna uprava će na vlastitu inicijativu ili na prijedlog drugih poreznih obveznika ili druge zainteresirane osobe, rješenjem utvrditi da su navedene osobe obveznici poreza na dobit za tu djelatnost. Za dio djelatnosti koji se smatra obavljanjem gospodarske djelatnosti, što je regulirano Pravilnikom o porezu na dobit, takva pravna osoba dužna je sastavljati financijske izvještaje i predati prijavu poreza na dobit prema jednakim pravilima kao i ostali poduzetnici iz čl. 2, st. 2. Zakona o računovodstvu (Miličić, 2013: 40-42).

Sve privatne institucije visokog obrazovanja koje obavljaju djelatnost visokog obrazovanja na tržištu kao privatne institucije s ciljem stjecanja dobiti odnosno profitnim principima su obveznici poreza na dobit i primjenjuju propise o trgovačkim društvima. Porezni tretman privatnih institucija u ovim slučajevima je izjednačen s tretmanom poduzeća.

U Republici Srpskoj Zakonom o porezu na dobit propisano je da su obveznici plaćanja poreza na dobit pravne osobe koje su registrirane za samostalno obavljanje djelatnosti u cilju stjecanja dobiti. Institucije visokog obrazovanja u Republici Srpskoj, bez obzira da li se radi o javnim institucijama – proračunskim korisnicima ili o institucijama u privatnom vlasništvu, osnivaju se kao neprofitne organizacije te nisu obveznici plaćanja poreza na dobit, a ukoliko dobit ostvare dužne su da je ulože u unapređenje vlastite djelatnosti visokog obrazovanja. Međutim, ukoliko institucije visokog obrazovanja ostvare dobit koja potječe iz poslovanja koje nije u skladu s osnovnim ciljem i osnovnom djelatnošću zbog koje su osnovane dužne su da utvrde i plate porez na dobit na isti način, kao i svaka druga profitna pravna osoba, s tim što se porezna osnovica utvrđuje samo za prihode koji su stečeni po toj osnovi.

U Federaciji Bosne i Hercegovine Zakon o porezu na dobit previđa plaćanje iste u iznosu 10% od porezne osnovice za one pravne osobe koje su registrirane s ciljem stjecanja dobiti. Javne institucije visokog obrazovanja, jednako kao i privatne, dužne su ostvarenu dobit, ako je ima, uložiti u znanstveno – istraživačku djelatnost i unaprjeđenje djelatnosti visokog obrazovanja dok oni osnovani kao neprofitna udruženja u pravilu ne bi ni trebali imati dobiti. Za pojedine, osnovane kao gospodarska društva, postoji obveza plaćanja poreza na dobit sukladno podnesenoj poreznoj bilanci.

4.2. Računovodstvena osnova za financijsko izvještavanje institucija visokog obrazovanja

Računovodstvena osnova je okosnica oblikovanja računovodstvenog informacijskog sustava budući da predstavlja kriterij priznavanja poslovnih događaja u financijskim izvještajima i samim time determinira obuhvat i kvalitetu informacija koje pruža sam sustav (IFAC, 1991: 2; IFAC, 1993: 4-10).

Dok je, s jedne strane, u privatnom sektoru ustaljena primjena računovodstvene osnove nastanka događaja (obračunske osnove), u javnom sektoru, s druge strane, ne postoji takva homogenost. Računovodstvena osnova u javnom sektoru se razlikuje od zemlje do zemlje te se kreće od novčane osnove prema obračunskoj osnovi te pritom postoje dvije modifikacije ovih temeljnih osnova, a to su modificirana novčana osnova i modificirana obračunska osnova (Dragija, 2014: 64). Javne institucije visokog obrazovanja u Republici Hrvatskoj su proračunski korisnici i sukladno tome su u obvezi primjenjivati proračunsko računovodstvo koje je u Republici Hrvatskoj od 1. siječnja 2002. godine reformirano i utemeljeno na modificiranoj obračunskoj osnovi. Do tada su proračunski korisnici koristili novčanu osnovu. Modificirana obračunska osnova podrazumijeva da se prihodi priznaju na novčanoj osnovi u izvještajnom razdoblju u kojem su postali raspoloživi i pod uvjetom da se mogu izmjeriti dok se rashodi priznaju u trenutku kada su nastali, drugim riječima na obračunskoj osnovi. Upravo priznavanje prihoda i rashoda po različitim osnovama onemogućava sučeljavanje priznatih rashoda s odnosnim приходima, a što se direktno reflektira na realnost financijskog rezultata u promatranom periodu. Na primjeru javnih institucija visokog obrazovanja, to bi kao primjer značilo nepodudaranje rashoda za zaposlene s doznačenim приходima iz državnog proračuna. Iako se učinci priznavanja prihoda i rashoda niveliraju u dugom roku, ovakva nepodudarnost onemogućava sagledavanje stvarne uspješnosti određenog visokog učilišta. Nadalje, nedvojbeno je da primjena ove osnove utječe i na financijski položaj visokih učilišta budući da je u fokusu praćenje obveza i financijske imovine, a nefinancijska imovina prati se samo radi upotpunjavanja informacija o resursima (Vašiček, D., 2007). Upravljanje nefinancijskom imovinom otežano je iz razloga što se ne evidentira njeno postupno

trošenje odnosno ne iskazuje se trošak amortizacije, a samim time rashodi poslovanja nerealno su prikazani odnosno precijenjeni u trenutku nabave imovine, a podcijenjeni u cijelom korisnom vijeku upotrebe nabavljene imovine. Navedeno vrijedi i za utrošak kratkotrajne nefinancijske imovine koji se priznaju u trenutku nabave, a ne u trenutku stvarnog utroška. S obzirom da se primjenom navedene metode ne osiguravaju informacije o ukupnim troškovima nije ni moguće razviti sveobuhvatan instrumentarij računovodstva troškova. Samim time institucije visokog obrazovanja nisu u mogućnosti osigurati točne informacije o ukupnim troškovima pojedine usluge i/ili programa te ukupnim troškovima po studentu. Činjenica je da se sustav kvalitetnog i cjelovitog računovodstva troškova može razviti samo na primjeni pune obračunske osnove jer su u tom slučaju podaci iz financijskog računovodstva i računovodstva troškova kompatibilni, razmjenjivi i usporedivi bez ikakvih preslagivanja, reklasifikacija i korištenja podataka iz drugih izvora (Vašiček V., 2006: 6).

U Republici Srpskoj od 2006. godine započela je primjena Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor (u nastavku će se koristiti akronim MR-SJS), a usvajanjem novog kontnog okvira 2011. godine objektivno su stvoreni preduvjeti za primjenu svih, do tada važećih MRSJS. Od 01.01.2013. proračunski korisnici dužni su primjenjivati obračunsku osnovu pri evidentiranju transakcija i sastavljanju financijskih izvještaja opće namjene čime se povećala i informacijska moć samih izvještaja, dok je za izradu financijskih izvještaja pojedinačnih proračunskih korisnika dozvoljena primjena modificirane obračunske osnove (rashodi na punoj obračunskoj osnovi, a prihodi kada su mjerljivi i raspoloživi). Javne institucije visokog obrazovanja ne sastavljaju standardni set financijskih izvještaje opće namjene (bilanca stanja, bilanca uspjeha itd), nego popunjavaju obrasce, odnosno financijske izvještaje pojedinačnih proračunskih korisnika. Međutim, priroda prihoda javnih sveučilišta (transferi iz proračuna, školarine i sl.) je takva da se može primijeniti i obračunska osnova, te se tako i postupa. Primjenom obračunske osnove pri evidentiranju transakcija i sastavljanju financijskih izvještaja omogućen je sveobuhvatniji i realniji prikaz financijskog, imovinskog i prihodovnog položaja. Također, povećana je transparentnost računovodstvenih informacija i omogućena preciznija primjena pokazatelja za ocjenu uspješnosti samog menadžmenta. Također, i privatne institucije visokog obrazovanja obvezne su primjenjivati obračunsku osnovu.

Zakon o računovodstvu i reviziji Federacije Bosne i Hercegovine predviđa uporabu Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor ili MRSJS i isključivo modificirane obračunske osnove za proračunske korisnike. Privatne institucije visokog obrazovanja imaju opciju primjene obračunske osnove.

4.3. Eksterno financijsko izvještavanje institucija visokog obrazovanja

Institucije visokog obrazovanja u Republici Hrvatskoj, kao proračunski korisnici, dužne su sastavljati eksterne financijske izvještaje čiji je oblik i sadržaj, te obveza i rokovi podnošenja propisan Pravilnikom o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu. Sukladno navedenoj zakonskoj regulativi, temeljni financijski izvještaji javnih visokih učilišta za proračunsku godinu su (Narodne novine, 2011a, čl. 7., st. 2.):

- 1) Bilanca,
- 2) Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima,
- 3) Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza,
- 4) Bilješke uz financijske izvještaje.

Pored navedenih godišnjih financijskih izvještaja sastavljaju se i izvještaji na mjesečnoj razini (Izvještaj o obvezama), na kvartalnoj razini (Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima) te na polugodišnjoj razini (Bilješke). Što se tiče izvještaja o novčanom toku, on nije propisan u zakonskom okviru te se sastavlja na fakultativnoj osnovi.

Svi organizacijski dijelovi javnih sveučilišta u Republici Srpskoj nalaze se u potpunosti u okviru glavne knjige trezora, te kao takvi ne prezentiraju financijske izvještaje u obliku uobičajenog seta financijskih izvještaja koji bi uključivao bilancu stanja, bilancu uspjeha, izvještaj o novčanim tokovima, izvještaj o promjenama glavnice i računovodstvene bilješke. Javne institucije visokog obrazovanja u Republici Srpskoj popunjavaju određene, propisane obrasce, koji mogu pružiti dosta informacija koje pruža i spomenuti set financijskih izvještaja. Ti obrasci nazivaju se financijski izvještaji pojedinačnih proračunskih korisnika i obuhvaćaju:

- 1) Pregled prihoda, primitaka, rashoda i izdataka iskazanih u glavnoj knjizi trezora na računovodstvenom fondu 01,
- 2) Pregled prihoda, primitaka, rashoda i izdataka iskazanih u GKT na fondovima 01 do 05,
- 3) Funkcionalna klasifikacija rashoda i neto izdataka za nefinancijsku imovinu iskazanih u GKT,
- 4) Pregled imovine, obaveza i izvora iskazanih u GKT,
- 5) Izvještaj o broju i strukturi zaposlenih,
- 6) 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

izvještaji dostavljaju se godišnje, tj. na kraju kalendarske godine, a najkasnije do kraja veljače.

Javne institucije visokog obrazovanja u Federaciji Bosne i Hercegovine obveznici su Zakona o proračunu te Uredbe o računovodstvu proračuna Federacije Bosne i Hercegovine, što podrazumijeva vođenje računovodstva po proračunskom kontnom planu te sastavljanje financijskih izvještaja čiji je oblik i sadržaj kao i rokovi podnošenja definiran Pravilnikom o financijskom izvještavanju i godišnjem obračunu proračuna Federacije Bosne i Hercegovine. Sukladno navedenoj zakonskoj regulativi, temeljni financijski izvještaji javnih institucija visokog obrazovanja za proračunsku godinu su:

- 1) PR - račun prihoda i rashoda,
- 2) BS - bilanca stanja,
- 3) NT - izvještaj o novčanim tokovima,
- 4) KIF - izvještaj o kapitalnim izdacima i financiranju,

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

- 5) Obrazac Posebni podaci o plaćama i broju zaposlenih,
- 6) GIB - godišnji izvještaj o izvršenju budžeta,
- 7) INV - godišnji izvještaj o investicijama,
- 8) ZS - izvještaj o obračunatoj i uplaćenju naknadi za zaštitu od prirodnih i drugih nesreća.

“Izvještaj o novčanim tokovima” sastavljaju trezori ministarstva financija, službe za financije i proračunski korisnici koji imaju svoje vlastite transakcijske račune (dakle u ovo spadaju sveučilišta koja nisu u sustavu riznice/trezora te njihove članice ako se radi o neintegriranim sveučilištima). Proračunski korisnici u Federaciji izrađuju i podnose financijske izvještaje osim na godišnjoj razini i za kvartalne periode: od 1. siječnja do 31. ožujka, od 1. siječnja do 30. lipnja, od 1. siječnja do 30. rujna, od 1. siječnja do 31. prosinca. Proračunski korisnici popunjene obrasce u elektronskoj i pisanoj formi dostavljaju nadležnom ministarstvu financija, odnosno službi za financije. U periodične financijske izvještaje spadaju:

- 1) Pregled prihoda, primitaka i financiranja po ekonomskim kategorijama,
- 2) Rashodi i izdaci po ekonomskim kategorijama,
- 3) Posebni podaci o plaćama i broju zaposlenih,
- 4) Posebni podaci o tekućim i kapitalnim transferima,
- 5) Unakrsna klasifikacija rashoda i izdataka budžeta po ekonomskoj i funkcionalnoj klasifikaciji,
- 6) Registar doznaka iz tekuće rezerve budžeta,
- 7) Registar neizmirenih obaveza,

- 8) Pregled prihod, primitaka, rashoda i izdataka po ekonomskim kategorijama,
- 9) Rashodi, izdaci i doznačena sredstva po izvorima financiranja za razvojno - investicijske projekte,
- 10) Izvještaj o namjenskom utrošku transfera.

Prema navedenom, vidljivo je kako veću obvezu glede broja eksternih izvještaja svakako imaju sveučilišta u Bosni i Hercegovini ponovno zbog specifičnosti djelovanja u sustavu trezora, što zahtjeva poseban set obrazaca osim uobičajenih.

Kada govorimo o privatnim institucijama visokog obrazovanja, neovisno govorimo li o Hrvatskoj, Republici Srpskoj ili Federaciji Bosne i Hercegovine – ove institucije podnose klasični set financijskih izvještaja propisan za trgovačka/gospodarska društva u situacijama gdje su registrirani kao takvi, odnosno za neprofitne organizacije u slučajevima gdje je za iste propisan poseban set izvještaja.

4.4. Interno financijsko izvještavanje institucija visokog obrazovanja

Pod internim izvještajima podrazumijeva se sustav specifičnih računovodstvenih izvještaja koji su oblikovani isključivo prema zahtjevima internih korisnika za potrebe odlučivanja i upravljanja, a koji se pojavljuju kao nadopuna eksternim financijskim. Cilj postojećih računovodstvenih informacijskih sustava u Republici Hrvatskoj primarno je u zadovoljavanju zakonskih odredbi u pogledu eksternog izvještavanja, a ne u pružanju kvalitetnih informacija internim korisnicima za učinkovitije upravljanje (Budimir, 2010: str. 18, Vašiček, V. et al, 2011: str. 4). Potreba za razvojem internih izvještaja dolazi u prvom redu kao inicijativa od strane menadžmenta koji zahtjeva izvještaje koji sadržavaju ciljane i detaljne informacije o troškovima, prihodima, imovini, obvezama, odnosno njihovoj strukturi, načinu ponašanja, mjestima nastanka, učincima koje imaju na dugoročnu održivost programa, projekata, aktivnosti, procesa i slično (Ministarstvo financija, 2012). Dosadašnja istraživanja o korištenju internih izvještaja u sustavu visokog obrazovanja u Republici Hrvatskoj nedvojbeno ukazuju da je potrebno unaprijediti i poboljšati sustav internog izvještavanja s ciljem učinkovitijeg upravljanja na visokim učilištima (Dragija, 2014: str. 95-116). Naime, istraživanje sustava internih izvještaja na institucijama visokog obrazovanja (Dragija, 2014) pokazalo je da se interni izvještaji u pravilu sastavljaju povremeno kao „ad hoc“ izvještaji i nisu dio sustavnog i razvijenog internog izvještavanja, te da su informacijski zahtjevi javnog menadžmenta usmjereni primarno na informacije o prihodima/ primicima i rashodima/ izdacima, dok se nedostatan koriste informacije o ukupnim troškovima.

No, potreba za internim izvještajima u procesu novog javnog menadžmenta nameće i daljnje zahtjeve računovodstvenim obradama podataka za razvoj internog izvještavanja koje će biti metodološki usklađeno s eksternim izvještavanjem, a to operativno znači korištenje istom bazom podataka za kreiranje izvještaja prema zahtjevima internih i eksternih korisnika (Vašiček, D., 2009: str. 415).

Interno izvještavanje u Republici Srpskoj nije zakonom propisano, već ga institucije koriste po potrebi ili reguliraju svojim internim aktima. Samim tim, izvještaji koji se koriste ne pripremaju se na propisanim obrascima, već u formi koja pregledno i jasno pruža tražene informacije. U Republici Srpskoj, financijski planovi sastavljaju se na nivou sveučilišta, ali se rade i po organizacijskim jedinicama (fakultetima). Kako bi se na vrijeme reagiralo u slučaju značajnih odstupanja od plana svakih 15 dana sastavlja se probna bilanca o ostvarenim prihodima i rashodima. Tromjesečno upravnom odboru sveučilišta polažu se računi o ostvarenim prihodima i rashodima u odnosu na godišnji plan. Također, podatke o neizmirenim obavezama svaka organizacijska jedinica (fakultet) dostavlja najmanje tri puta godišnje upravi sveučilišta. U okviru svakog fakulteta vodi se evidencija o broju upisanih studenata, položenim ispitima, prolaznosti na svakom pojedinačnom predmetu, angažiranošću svakog nastavnika i suradnika po semestrima i te evidencije dostavljaju se upravi sveučilišta. Na kraju svakog semestra sprovodi se anketa među studentima o kvaliteti nastavnog procesa i nastavnog osoblja, pri čemu studenti ocjenjuju svaki predmet i svakog predavača pojedinačno.

Budući je interno izvještavanje na dobrovoljnoj osnovi, sve institucije, i privatne i javne, visokog obrazovanja najvjerojatnije imaju predviđene neke interne neformalne obrasce izvještavanja o praćenju troškova i ostvarivanja plana nastave, međutim sve do nedavno su se koristili samo sporadično. Danas u Federaciji Bosne i Hercegovine, većina javnih, ali i privatnih, institucija visokog obrazovanja, u sklopu ostvarivanja uvjeta akreditacije radi na razvijanju sustava praćenja i održavanja kvalitete nastave te se u tu svrhu provode godišnje ankete na studentima članica pojedinog sveučilišta, koje se zatim analiziraju te se reagira u skladu s uočenim nedostacima. Kada je u pitanju nastavno osoblje, prati se izvršavanje nastave te se podnose mjesečna izvješća o planiranoj i izvršenoj nastavi uz praćenje opterećenosti osoblja. Prati se i statistika ispitnih rokova, provodi se godišnja interna revizija nastavnog procesa pa se iz navedenog može zaključiti kako se na pitanju kvalitete nastavnog procesa intenzivno radi. Sva se interna izvješća, kao i financijski plan rade na razini fakulteta te se takva dostavljaju upravi sveučilišta, koja onda radi konsolidirana izvješća za sveučilište u cjelini. Ukoliko se govori o praćenju troškova, u sklopu međunarodnog IPA projekta Reforma financiranja visokog obrazovanja u BiH 2012-2014, sveučilišta u BiH su u suradnji s EU ekspertima razvila računalni program za praćenje troškova studija po studentu, koji je ostavljen sudionicima projekta na usavršavanje i služenje. Praćenje troškova

po studentu na neke jednostavnije načine već je rađeno, ali uzimanje konkretne osnove za izračune i služenje njom u planiranju proračuna sveučilišta i njegovih članica u praksi ide malo teže, odnosno primjenu istog je teže ukorijeniti na čisto dobrovoljnoj osnovi.

5. ZAKLJUČAK

Komparativnom analizom specifičnosti računovodstvenog okvira i financijskog izvještavanja institucija visokog obrazovanja u Republici Hrvatskoj i Bosni i Hercegovini došlo se do sljedećih saznanja:

- 1) Javne institucije visokog obrazovanja u obje zemlje, uključujući oba analizirana entiteta u Bosni i Hercegovini, djeluju u sustavu proračuna te podliježu svim pravilima i propisima vezanim uz proračunske korisnike. Privatne institucije visokog obrazovanja djeluju ili kao neprofitne organizacije ili kao trgovačka društva odnosno poduzeća.
- 2) Institucije koje su registrirane i vrše isključivo djelatnost obrazovanja nisu obveznici sustava PDV-a niti obračuna poreza na dobit, dok one privatne, ali i pojedine javne institucije visokog obrazovanja koje djeluju profitno imaju obvezu obračuna i naplate PDV-a kao i obračuna i plaćana poreza na dobit.
- 3) U Republici Hrvatskoj, te Federaciji Bosne i Hercegovine za proračunske korisnike obvezna je primjena modificirane obračunske osnove u računovodstvu, dok je Republika Srpska u 2013. godini svoje proračunske korisnike obvezala na primjenu obračunsku osnovu za financijske izvještaje opće namjene.
- 4) Set financijskih izvještaja za promatrane proračunske korisnike propisan je zakonom, s tim da je u Bosni i Hercegovini taj set nešto obimniji i složeniji zbog specifičnosti djelovanja u sustavu trezora.
- 5) Interno izvještavanje na javnim institucijama visokog obrazovanja vezano je uz obvezni financijski plan, te najčešće uz sustave praćenja kvalitete nastave. Vrlo rijetko se nalazi na svijest o važnosti vođenja internih izvještaja vezanih uz računovodstvo troškova.

S obzirom na izneseno može se zaključiti kako je, u uvodnom dijelu izneseni, temeljni cilj rada u potpunosti ispunjen kada je uspoređen zakonodavni okvir računovodstva institucija visokog obrazovanja spomenutih zemalja, te istaknute računovodstvene i porezne specifičnosti. Budući pravci razvoja izvještajnih sustava institucija visokog obrazovanja se mogu vidjeti u razvoju sustava internog izvještavanja u smislu troškovnog i upravljačkog računovodstva, paralelno s daljnjim razvojem internog izvještavanja vezanog uz kvalitetu nastavnog procesa, a

sve s ciljem povećanja samoodrživosti sveučilišta i postizanja financijske stabilnosti u budućnosti.

LITERATURA

1. AICPA (1970): *Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises*, Statement of Accounting Principles Board, No. 4, New York.
2. Borins, S. (1995): *The new public management is here to stay*. Canadian Public Administration. Vol. 38., No. 1, str. 122-132.
3. Branković, N. (2012): *Sistem financiranja visokog obrazovanja u Bosni i Hercegovini*, str. 13-41.
4. Budimir, V. (2010) *Mjerenje uspješnosti poslovanja proračunskih korisnika*. *Riznica*, dodatak uz Računovodstvo i financije Vol. 5, No. 7, str. 14-21.
5. Dragija, M. (2014): *Interno izvještavanje u funkciji upravljanja visokim učilištima*. Doktorska disertacija. Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu.
6. IFAC (1991): *Study 1: Financial Reporting by National Governments*, Public Sector Committee, New York, USA, dostupno na: <http://web.ifac.org/publications/international-public-sector-accounting-standards-board/studies-and-research-reports> (06.03.2015.)
7. IFAC (1993): *Study 2: Elements of the Financial Statements of National Governments*, Public Sector Committee, New York, USA, dostupno na: <http://web.ifac.org/publications/international-public-sector-accounting-standards-board/studies-and-research-reports> (06.03.2015.)
8. IFAC (2001): *Study 13: Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective*. New York, USA, dostupno na: <https://www.ifac.org/publications-resources/study-13-governance-public-sector> (05.06.2015.)
9. Kyvik, S. (2004) Structural changes in higher education systems in Western Europe, *Higher Education in Europe*, Vol. 29, No. 3., str. 393-409.
10. Letica, M. (2014): *Financiranje visokog obrazovanja kao pretpostavka autonomije sveučilišta*, Mostar: Zbornik radova sa međunarodnih okruglih stolova i konferencija o implementaciji Bolonjskog procesa u FBiH, broj 3.
11. Miličić, I. (2013) Proračunski korisnici i neprofitne organizacije u sustavu poreza na dobit, *Riznica*, Vol. 8, No. 2, RIF, Zagreb, str. 40-42
12. Ministarstvo financija (2012): *Smjernice za troškovno i upravljačko računovodstvo*, Zagreb. Dostupno na: <http://www.mfin.hr/> (10.05.2015.)
13. Mitchell, M. (1996) Activity Based Costing in UK Universities. *Public money & Management*, Vol. 16, No. 1, January-March, str. 51-57.

14. OECD (2008): *Thematic Review of Tertiary Education, Synthesis Report, Overview*. OECD Publishing, dostupno na: <http://www.oecd.org/education/skills-beyond-school/40345176.pdf> (10.05.2015.)
15. Okvirni zakon o visokom obrazovanju u BiH (Narodne novine Republike Hrvatske, br. 59/07).
16. Peršić, M (2009) Interni obračun i upravljanje troškovima u javnom sektoru, U: Vašiček, D., Vašiček, V., ur. *Zbornik referata III. Konferencije. Opatija. Hrvatski javni sektor – u aktualnim gospodarskim uvjetima*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 253-273.
17. Pettersen, I., Solstad, E. (2007): *The role of accountign in formation in a reforming area: a study of higher education institutions*, Financial Accountability&Management, Vol. 23, No. 2, str. 133-154.
18. Pravilnik o budžetskim klasifikacijama, sadržini računa i primjeni kontnog okvira za korisnike prihoda budžeta Republike, opština, gradova i fondova (Službeni glasnik Republike Srpske, br. 90/10).
19. Pravilnik o financijskom izvještavanju i godišnjem obračunu proračuna FBiH (Službene novine FBiH, br. 27/12 i 67/14).
20. Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (Narodne novine Republike Hrvatske, br. 2/07).
21. Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (Narodne novine, broj 32/2011, 3/15, 93/15)
22. Pravilnik o finansijskom izvještavanju za korisnike prihoda budžeta Republike, opština, gradova i fondova (Službeni glasnik Republike Srpske, br. 16/11, 126/11).
23. Pravilnik o knjigovodstvu proračuna FBiH (Službene novine FBiH, br. 1/11).
24. Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine Republike Hrvatske, br. 79/13).
25. Pravilnik o primjeni Zakona o porezu na dodatu vrijednost (Službeni glasnik Bosne i Hercegovine, br. 93/05, 21/06, 65/10).
26. Pravilnik o proračunskim klasifikacijama (Narodne novine, broj 26/10, 120/13).
27. Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu (Narodne novine Republike Hrvatske, br. 127/07)
28. Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računskom planu (Narodne novine, broj 114/2010, 31/2011, 124/14, 115/15)
29. Pravilnik o računovodstvu, računovodstvenim politikama i računovodstvenim procjenama za budžetske korisnike (Službeni glasnik Republike Srpske“, br. 127/11).

30. Pravilnik o sadržini i formi obrazaca finansijskih izvještaja za privredna društva, zadruge, druga pravna lica i preduzetnike (Službeni glasnik Republike Srpske, br. 84/09, 120/11).
31. Pravilnik o sticanju statusa budžetskog korisnika (Službeni glasnik Republike Srpske, br. 116/13).
32. Pravilnik o strukturi i sadržaju godišnjih finansijskih izvještaja (Narodne novine Republike Hrvatske, br. 38/08).
33. Pravilnik o utvrđivanju proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna i proračunskih i izvanproračunskih korisnika proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te o načinu vođenja Registra proračunskih i izvanproračunskih korisnika (Narodne novine, broj 128/09, 142/14);
34. *Program mjera za prevenciju korupcije u visokom obrazovanju u Federaciji Bosne i Hercegovine* (2012), Federalno ministarstvo obrazovanja i znanosti, Mostar.
35. Roje, G. (2006): *Utjecaj primjene računovodstvenih koncepata na finansijsko upravljanje u javnom sektoru*. Magistarski rad. Zagreb: Ekonomski fakultet.
36. Sordo, C., Orelli, R.L., Padovani, E. (2012): *Accounting practices in Italian higher education system*, Economic Research, Vol. 25, No.3, str. 825-845.
37. Sursock, A., Smidt, H. (2010): *Trends 2010: A decade of change in European Higher Education*. European University Association. Brussels, dostupno na: www.eua.be/publications/ (08.10.2015.)
38. Tokić, M., Proklin, M. (2011): *Značajke računovodstveno informacijskog sustava poduzetnika*, Ekonomski vjesnik br. 2/11.
39. Turk, I. (1971): *Računovodstvene informacije kao podloga za donošenje poslovnih odluka*. Zagreb: Informator.
40. Uredba o računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine Republike Hrvatske, br. 10/08, 7/09, 158/2013, 44/2014).
41. Uredba o računovodstvu proračuna u Federaciji Bosne i Hercegovine (Službene novine FBiH, br. 87/10).
42. Vašiček, D. (2007): *Državno računovodstvo u funkciji odlučivanja javnog menadžmenta*, Doktorska disertacija, Ekonomski fakultet u Rijeci.
43. Vašiček, D. (2009): *Računovodstvo i finansijsko izvještavanje u funkciji upravljanja javnim sektorom*, Hrvatska javna uprava, Vol. 9, No. 2. str. 393-420.
44. Vašiček, D. et al (2011): *Upravljačko računovodstvo i računovodstvo troškova u javnom sektoru – izabrane teme*, (ur. Dragija, M.; Vašiček, V.), znanstvena monografija, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i finansijskih djelatnika.

45. Zakon o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine Republike Hrvatske, br. 73/13).
46. Zakon o proračunima (Službene novine FBiH, br. 19/06, 76/08, 5/09, 32/09, 51/09, 9/10, 36/10, 45/10).
47. Zakon o proračunu (Narodne novine Republike Hrvatske, broj 87/08, 136/12, 15/15).
48. Zakon o računovodstvu i reviziji u FBiH (Službene novine FBiH, br. 83/09).
49. Zakon o trezoru (Službene novine FBiH, br. 19/03, 79/07).
50. Zakon o visokom obrazovanju (Službeni glasnik Republike Srpske, br. 84/09, 120/11).
51. Zakon o znanstvenoj djelatnosti i visokom obrazovanju (Narodne novine Republike Hrvatske, br. 123/03).
52. Zakona o računovodstvu (Narodne novine, broj 109/07, 54/13, 121/14, 78/15, 134/15).

Martina Dragija, Ph.D.

Faculty of Economics and Business, University of Zagreb, Croatia
mdragija@efzg.hr

Maja Letica, Ph.D.

Faculty of Economics, University of Mostar, BiH
maja.letica@sve-mo.ba

Bobana Čegar, M.Sc.

Faculty of Economics, University of Banja Luka, BiH
bobana.cegar@efbl.org

COMPARASION OF ACCOUNTING FRAMEWORK AND FINANCIAL REPORTING OF HIGHER EDUCATION INSTITUTIONS IN REPUBLIC OF CROATIA AND BOSNIA AND HERZEGOVINA²

Review

Abstract

Higher education institutions are of great importance for every country. The above is especially evident in times of recession when higher education institutions are viewed as one of the main “drivers of the economy.” Higher education institutions are crucial for social and economic development of the country through the strengthening human capital, building a base of knowledge, the dissemination and exploitation of new knowledge and to maintaining the level of knowledge. In the context of the aforementioned issues, in the current conditions when most European countries are faced with economic and financial crisis, higher education institutions are confronted with growing expectations both in teaching and research activities. Therefore, the higher education institutions have entered a wide range of financial and institutional reforms that mostly relate to financial sustainability, strengthening of institutional autonomy and quality assurance. In this paper we examine the specifics of the financial reporting of higher education institutions in the Republic of Croatia and Bosnia and Herzegovina, which is due to differences between the entities observed separately through the Federation of Bosnia and Herzegovina and the Republic of Srpska. The primary goal of the paper is to compare the legal accounting framework of higher education institutions in mentioned countries as well as to highlight the specifics regarding accounting and tax regulations. Furthermore, the authors will explore, in addition

² This paper is financed by Croatian Science Foundation in the context of the project 8509 Accounting and financial reporting reform as a means for strengthening the development of efficient public sector financial management in Croatia.

to external reporting, the application of management and internal reports in the context of the reform processes at the higher education institutions.

Keywords: *accounting, financial reporting, higher education, Republic of Croatia, Bosnia and Herzegovina*

JEL: I23, M41