

UDK 336.121:336.1/.5(497.6RS)

PREGLEDNI RAD

DOI: 10.7251/FIN1701017P

Jelena Poljašević*

Bojan Ćurić**

Nepravilnosti u prezentovanju izvršenja budžeta i budžetskog rezultata u jedinicama lokalnih samouprava u Republici Srpskoj

Irregularities in presenting the budget execution and budget result in the Republic of Srpska municipalities

Rezime

U radu se razmatraju nepravilnosti u prezentovanju izvršenja budžeta i budžetskog rezultata u jedinicama lokalnih samouprava Republike Srpske koje su utvrđene provođenjem finansijskih revizija od strane Glavne službe za reviziju javnog sektora Republike Srpske. Iako su definicije suficita, deficita i duga lako razumljive, kod utvrđivanja stvarnih vrijednosti tih pokazatelja u praksi postoje znatni problemi. Jedan dio tih problema proizilazi iz primijenjenog koncepta finansijskog izvještavanja i nekonzistentnosti budžetskog računovodstva, dok je najveći dio zbog pogrešnog pristupa planiranju budžeta i njegovog nerealnog izvršavanja koje najčešće nastaje zbog stvaranja i kumuliranja obaveza iznad budžetom raspoloživih sredstava. Veoma je važno identifikovati i analizirati ove probleme radi iznalaženja mogućnosti za njihovo prevazilaženje kako bi se stekao što bolji uvid u stvarni/realni budžetski rezultat, jer nedovoljna informisanost i znanje o finansijskim izvještajima može dovesti do donošenja pogrešnih odluka ili pogrešnog javnog mijenja.

Ključne riječi: izvršenja budžeta, budžetski rezultata, jedinice lokalne samouprave

Abstract

In this work irregularities in the presentation of the budget execution and the budget result in the units of local government of the Republic of Srpska are considered through the conducting financial audits by the Audit Office of the Republic of Srpska. Although the definition of surplus, deficit and debt are easily understood, when determining the actual values of these parameters in practice there are significant problems. The part of these problems stems from the concept of financial reporting and general accounting inconsistencies budget but mainly because of the wrong approach to budget planning and unrealistic execution that usually occurs due to the forming and accumulation of obligations over the available budget funds. It is very important to identify and analyze these problems to find possibilities to overcome them in order to gain a better insight into the actual/real budgetary result, because lack of information and knowledge on financial statements can lead to making wrong decisions or wrong public opinion.

Keywords: budget execution, budget result, local governments

* Docent Ekonomskog fakulteta Univerziteta u Banjoj Luci, e-mail: jelena.poljasevic@efbl.org

** Finansijski revizor u Glavnoj službi za reviziju javnog sektora, e-mail: bojan.curic@gsr-rs.org

UVOD

Dug i deficit predstavljaju najčešće korištene pokazatelje vezane za finansijsku stabilnost jedne vlade, opštine ili države. Na njihovu važnost ukazuje i sama činjenica da, prema odredbama Maastrichtskog sporazuma i Pakta za stabilnost i rast, članice Evropske unije kontinuirano treba da izvještavaju o ovim pokazateljima i da ih održavaju na određenom nivou (za deficit do 3% BDP-a). Iako su ovi pokazatelji odnosno način njihovog izračunavanja definisani međunarodnim sistemima kao što su Evropski sistem računa (eng. ESA) i Statistika vladinih finasija (GFS), prezentovani deficit kod lokalnih samouprava u Republici Srpskoj, ali i ostalih budžetskih korisnika često nije u skladu sa međunarodnim, ali ni domaćim zakonskim propisima. Neadekvatno prezentovanje deficita posljedica je brojnih razloga, ali direktno proizlazi iz neadekvatnog planiranja i prezentovanja izvršenja budžeta. Dio problema vezanih za iskazivanje deficita proizlazi i iz kompleksnosti primijenjenog koncepta finansijskog izvještavanja, različitosti budžetskog i finansijskog rezultata, te upravljanja finasijama budžetskog korisnika samo na osnovu izvještaja o izvršenju budžeta i neuzimanja u obzir ostalih važnih informacija.

Ideja za pisanje ovog rada proizlazi iz utvrđenih nepravilnosti koje je Glavna služba za reviziju javnog sektora Republike Srpsku uočila pri reviziji finansijskih izvještaja lokalnih samouprava. U izvještajima budžetskih korisnika (lokalnih samouprava) česte su situacije da se iskaže suficit u budžetu kroz periodični izvještaj o izvršenju budžeta uz istovremeno evidentiranje visokih dospjelih obaveza (tekućih i obaveza prenesenih iz prethodnog perioda) za koje nisu obezbijeđeni izvori finansiranja. Nadalje, često se izmirenje obaveza iz prethodnog perioda vrši u tekućem periodu, ali se ova plaćanja ne iskazuju kao izdaci za otplatu neizmirenih obaveza iz ranijih godina. Ovaj problem nastaje zbog neadekvatnog planiranja odnosno neplaniranja obaveza iz prethodnog perioda u budžetu i prikazivanja „željenog“ rezultata. Pored toga, nedovoljna informisanost, kompleksnost izvještavanja ili pogrešno tumačenje određenih propisa, te neznanje o procesu finansijskog izvještavanja dovodi do prikazivanja netačnih finansijskih izvještaja u lokalnim samoupravama i drugim budžetskim korisnicima, što može dovesti do pogrešnih odluka. S tim u vezi, korisnici finansijskih izvještaja mogu biti zbunjeni prezentovanim izvještajima i određenim pokazateljima koji iz njih proizlaze.

Cilj ovog rada je da ponudi rješenja za prevazilaženje navedenih problema kako bi se stekao što bolji uvid u stvarni/realni budžetski rezultat na osnovu kojeg bi se mogle donositi adekvatne odluke, uz istovremeno poboljšanje finansijskog izvještavanja. Pritom, ponuđeno rješenje treba da bude u skladu s normativnim okvirom koji reguliše oblast budžetskog sistema, te finansijskog izvještavanja.

1. FINANSIJSKO I BUDŽETSKO IZVJEŠTAVANJE

Za razumijevanje problematike ovog rada, neophodno je pojmovno definisati i objasniti rezultate koji se iskazuju u izvještajima lokalnih samouprava, odnosno način na koji se ovi rezultati dobijaju. Razlikujemo finansijski rezultat koji predstavlja razliku između prihoda i rashoda prezentovanih u bilansu uspjeha, i budžetski rezultat koji se

prezentuje u Periodičnom izvještaju o izvršenju budžeta (u nastavku teksta: PIB) i Periodični izvještaj o izvršenju po računovodstvenim fondovima (u nastavku teksta: PIF) kao razliku između određenih budžetskih kategorija.

1.1. Finansijsko izvještavanje i finansijski rezultat

Zakonom o računovodstvu i reviziji Republike Srpske utvrđeno je da su propisi iz oblasti računovodstva i revizije koji se primjenjuju u Republici Srpskoj, između ostalih, i Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor (MRS za JS). Ovi standardi zasnivaju se na obračunskoj (aktualnoj) osnovi, prema kojoj se transakcije i drugi događaji priznaju u izvještajnom periodu u kojem su nastali, bez obzira na to da li dovode do gotovinskih tokova.¹

Prema obračunskom konceptu, prihodi se definišu kao bruto prilivi ekonomske koristi ili servisnog potencijala tokom izvještajnog perioda, kada ovi prilivi dovode do povećanja neto imovine, osim ulaganja od strane vlasnika. Prihodi nastali u jednom obračunskom periodu mogu dovesti do priliva novca u istom obračunskom period, kao što su, na primjer, naplaćeni prihodi po osnovu poreza, a ukoliko nije došlo do naplate, u bilansu stanja biće iskazana potraživanja. S druge strane, određeni prihodi nastaju kao rezultat smanjenja obaveza ili rasta vrijednosti imovine, ali ne dovode do priliva novca ni u tekućem ni u narednim periodima, kao što su viškovi, oprost obaveza od strane dobavljača, rast vrijednosti imovine koja se vrednuje po fer vrijednosti i drugi.

Rashodi se, prema obračunskoj osnovi, definišu kao smanjenje ekonomske koristi ili servisnog potencijala tokom izvještajnog perioda u formi odliva ili potrošnje sredstava ili nastanka obaveza koji za rezultat imaju smanjenje neto imovine koja ne proizlazi iz povlačenja sredstava od strane vlasnika. Kao i kod prihoda, određeni rashodi mogu biti plaćeni u tekućem periodu ili, ukoliko nisu plaćeni, u bilansu stanja će se pojaviti kao obaveze. Rashodi koji ne dovode do odliva novca su manjkovi, amortizacija, smanjenje vrijednosti imovine, donacije date u naturi, i slično.

U bilansu uspjeha prihodi su klasifikovani kao poreski, neporeski, grantovi, prihodi obračunskog karaktera i transferi između budžetskih jedinica, dok su rashodi klasifikovani kao tekući rashodi osim rashoda obračunskog karaktera, obračunski rashodi i transferi između budžetskih jedinica. Razlika između ukupnih prihoda i ukupnih rashoda predstavlja finansijski rezultat budžetskog korisnika u toku jednog obračunskog perioda. Ovaj rezultat predstavlja neto promjenu neto imovine te se po zaključenju računa uspjeha, odnosno računa klase 4 i 7, prenosi na račun 33121 – Finansijski rezultat tekuće godine.

Finansijski rezultat – dobitak iskazan u bilansu uspjeha ne može biti uslov za donošenje odluke o raspodjeli budžetskog suficita, ili obrnuto, negativan finansijski rezultat ne znači da je budžetski korisnik u „deficitu“ i da je njegovo finansijsko stanje ugroženo.

1.2. Budžetsko izvještavanje i budžetski rezultat

Pored finansijskih izvještaja opšte namjene definisanih MSR za JS, budžetski korisnici u Republici Srpskoj obavezno prezentuju i usvojeni budžet i njegovo izvršenje. Prema Zakonu o budžetskom sistemu Republike Srpske, budžet je procjena budžetskih sredstava i budžetskih izdataka za jednu fiskalnu godinu. Fiskalna godina obuhvata period od 12 mjeseci koji počinje 1. januara a završava se 31. decembra kalendarske godine. Istim zakonom utvrđeno je da se budžet donosi za period od jedne fiskalne godine i važi za godinu za koju je donesen.

¹ Za zemlje koje nisu prešle na obračunsku osnovu u MRS za JS postoji i jedan standard koji se odnosi na finansijsko izvještavanje prema gotovinskoj računovodstvenoj osnovi.

Budžetska sredstva u jednoj fiskalnoj godini čine budžetski prihodi i primici za nefinansijsku imovinu, primici od finansijske imovine i zaduživanja tekuće fiskalne godine, neutrošena namjenska sredstva budžetskih grantova i transfera iz ranijih perioda i suficit raspoređen odlukom nadležnog organa. Budžetske prihode čine javni prihodi, tekući i kapitalni grantovi iz zemlje i inostranstva i transferi primljeni od drugih budžetskih jedinica.

Za razliku od prihoda priznatih u bilansu uspjeha prema obračunskoj osnovi, budžetske prihode čine naplaćeni prihodi evidentirani na grupama 71 i 72, prihodi grupe 73 koji predstavljaju primljene tekuće i kapitalne pomoći, te transferi iskazani na grupi 78, koji se priznaju na obračunskoj osnovi. Dakle, prihodi u bilansu uspjeha su širi pojam od budžetskih prihoda za prihode grupe 77, koji predstavljaju obračunske prihode.

Budžetske izdatke čine budžetski rashodi, izdaci za nefinansijsku imovinu i izdaci za finansijsku imovinu i otplatu dugova. Budžetske rashode čine rashodi za lična primanja, rashodi po osnovu korišćenja robe i usluga, rashodi finansiranja i drugi finansijski rashodi, subvencije, grantovi, doznake na ime socijalne zaštite i transferi drugim budžetskim korisnicima. Rashodi se priznaju u periodu u kom je i obaveza za plaćanje nastala bez obzira na to da li je izvršeno i samo plaćanje. Razlika između rashoda u bilansu uspjeha i budžetskih rashoda je u grupi računa 47 – Rashodi obračunskog karaktera, koji nisu budžetski rashodi. Za budžetske rashode možemo reći da se priznaju na obračunskoj osnovi.

Pored budžetskih prihoda i rashoda, u budžetu se prezentuju i dodatne kategorije, kao što su primici i izdaci po osnovu finansijske i nefinansijske imovine i zaduženja.

1.1.1. Izvještaj o izvršenju budžeta

Jedan od najvažnijih izvještaja vezanih za budžet jeste PIB, koji kao obrazac godišnjeg finansijskog izvještaja sadrži uporedni pregled

PIB	Bilans uspjeha
A Budžetski prihodi B Budžetski rashodi C Bruto budžetski suficit/deficit (A-B)	A Budžetski prihodi+ obračunski prihodi B Budžetski rashodi + obračunski rashodi C Dobitak/gubitak (A-B)
D Neto izdaci za nefinansijsku imovinu E Budžetski suficit/deficit (C+D)	
F Neto finansiranje (G+H+I) G Neto primici od finansijske imovine H Neto zaduživanje I Raspodjela suficita iz ranijih godina J Neraspoređeni suficit/ nepokriveni deficit tekućeg perioda (E+F)	

Kada su u pitanju rezultati koji se iskazuje kroz PIB, može se reći da, na određen način, postoje tri vrste budžetskog rezultata. Prvi budžetski rezultat, bruto budžetski suficit/deficit, predstavlja razliku između budžetskih prihoda (poreski i neporeski prihodi, grantovi i transferi između budžetskih jedinica) i budžetskih rashoda (tekući rashodi, transferi između budžetskih jedinica i budžetska rezerva). Kada se na ovaj budžetski rezultat dodaju neto izdaci za nefinansijsku imovinu (razlika između primitaka i izdataka za nefinansijsku imovinu), dobije se budžetski suficit ili deficit. Ovaj rezultat korigovan za neto finansiranje (zbir neto primitaka od finansijske imovine, neto zaduživanja i raspodjele suficita iz ranijeg perioda) prikazuje nepokriveni deficit ili neraspoređeni suficit tekućeg perioda.

Zakonom o budžetskom sistemu propisano je da planirana budžetska sredstva i planirani budžetski izdaci moraju biti uravnoteženi.

Budžetski suficit i budžetski deficit nastaju usljed neravnoteže između prihoda i primitaka od nefinansijske imovine s jedne strane,

planiranih i ostvarenih budžetskih prihoda i budžetskih rashoda, primitika i izdataka u izvještajnom periodu iskazanih na opštem računovodstvenom fondu 01. Opšti fond predstavlja budžet u užem smislu riječi i koristi se za iskazivanje svih sredstava i svih aktivnosti budžetskih korisnika, osim onih koji se prema posebnim zahtjevima iskazuju na drugim fondovima.

Pored ovog obrasca, sačinjava se i obrazac PIF, koji sadrži uporedni pregled planiranih i ostvarenih budžetskih prihoda i budžetskih rashoda, primitika i izdataka u izvještajnom periodu iskazanih na svim računovodstvenim fondovima. U PIF-u se, pored računovodstvenog fonda 01 iskazanog u PIB-u, iskazuju još četiri računovodstvena fonda koja se ne planiraju u budžetu, i to:

- Fond 02, na kojem se vrši evidentiranje prihoda, kao i svih aktivnosti koje se finansiraju iz tih sredstava po posebnim propisima (na primjer, vlastiti prihodi budžetskih korisnika kojima je Zakonom o izvršenju budžeta dato pravo da njima slobodno raspoložu);
- Fond 03, na kojem se evidentiraju grantovi;
- Fond 04 služi za evidentiranje sredstava privatizacije i sukcesije i svih aktivnosti koje se finansiraju iz tih sredstava (na primjer, Razvojni program Republike Srpske);
- Fond 05 se koristi za evidentiranje posebnih projekata (na primjer, korišćenje pristupnih fondova Evropske unije i slično).

Iako se PIB najčešće koristi od strane rukovodioca budžetskih korisnika za donošenje odluka, „glavni izvještaj“ koji treba analizirati i razmatrati (pored ostalih finansijskih izvještaja) jeste PIF, jer se kroz njega izvještava o svim finansijskim aktivnostima u toku fiskalnog perioda, kako opšteg fonda 01 tako i ostalih fondova.

Struktura PIB-a i komparacija sa Bilansom uspjeha može se prikazati na sljedeći način:

i budžetskih rashoda i izdataka za nefinansijsku imovinu, s druge strane.

Suficit/deficit = (klasa 7 – grupa 77 + klasa 8) – (klasa 4 – grupa 47 + klasa 5)

Budžetski suficit postoji kada su ukupni prihodi i primici od nefinansijske imovine veći od ukupnih rashoda i izdataka za nefinansijsku imovinu. Drugim riječima, budžetski korisnik koji je ostvario budžetski suficit ima na raspolaganju više novca nego što iznose ostvareni rashodi i izdaci za nefinansijsku imovinu u fiskalnoj godini. Godišnjim budžetom određuje se način korišćenja planiranog budžetskog suficita.

Češća pojava jeste budžetski deficit, koji se definiše kao negativna razlika između zbira budžetskih prihoda i primitaka za nefinansijsku imovinu i zbira budžetskih rashoda i izdataka za nefinansijsku imovinu. Ova situacija ukazuje na to da budžetski korisnik nije u

mogućnosti da obezbijedi dovoljno novca iz redovnih izvora za finansiranje planiranih rashoda i izdataka.

Nepokriveni budžetski deficit utvrđen u toku fiskalne godine može se pokriti smanjenjem tekuće budžetske potrošnje, smanjenjem izdataka za nefinansijsku imovinu, zaduživanjem u zemlji ili inostranstvu ili na drugi način u skladu sa zakonom.

2. NAJČEŠĆE NEPRAVILNOSTI PRILIKOM IZVJEŠTAVANJA O IZVRŠENJU BUDŽETA I PONUĐENA RJEŠENJA

U ovom dijelu rada prikazane su najčešće nepravilnosti pri izvještavanju o izvršenju budžeta lokalnih samouprava, te uzroci koji su doveli do ovog stanja. Nalazi i ponuđena rješenja mogu se primijeniti i na druge budžetske korisnike bez obzira na to kojem nivou vlasti pripadaju. Fokus će se staviti na pitanje tačnog prikazivanja budžetskog deficita iz razloga što ovaj pokazatelj ima dalekosežne i ozbiljne reperkusije kako na upravljanje finansijama na nivou lokalnih samouprava, tako i na cjelokupnu privredu Republike Srpske.

2.1. Obuhvatanje događaja u jednoj fiskalnoj godini

Zakonom o budžetskom sistemu Republike Srpske navedeno je da izvršenje budžeta obuhvata budžetska sredstva i budžetske izdatke ostvarene do 31. decembra tekuće fiskalne godine, kao i sredstva i izdatke ostvarene nakon tog datuma, ali ne poslije isteka roka za izradu i dostavljanje godišnjih finansijskih izvještaja, ako su ispunjeni zakonski uslovi da se iznos tih sredstava, odnosno izdataka uključi u budžet tekuće fiskalne godine. Postavlja se pitanje koja sredstva i izdaci nastali od 31.12. prethodne do 28.02. tekuće godine, odnosno pod kojim uslovima, mogu da se prikažu u izvršenju budžeta prethodne godine? Odgovor na ovo pitanje zahtijeva detaljnije obrazloženje fiskalne godine i naknadnih događaja.

Izvršenje budžeta (PIB ili PIF) prikazuje ostvarena budžetska sredstva i izdatke, ali i procijenjeni budžet, te odstupanje izvršenja od plana. Da bi se plan budžeta mogao uporediti sa izvršenjem, između ostalog, potrebno je da se planirani i ostvareni iznosi odnose na isti vremenski period. Ako je budžet plan sredstava i izdataka za period od 01.01. do 31.12, tada i izvršenje budžeta treba da se odnosi na ostvarena sredstva i izdatke za ovaj period. Budući da izvršenje budžeta prezentuje efekte određenih transakcija nastalih u definisanom vremenskom periodu, učestala je pojava da jedan dio ovih transakcija nije završen do kraja godine, a planiran je u budžetu. Na primjer, tek u mjesecu januaru budžetski korisnik dobija račune za telefon, električnu energiju, grijanje i slično. Ovi poslovni događaji nastali su u decembru (troškovi i obaveze) ali je iznos stvarnih troškova poznat tek u januaru. Kako se rashodi u budžetu

priznaju na obračunskoj osnovi, odnosno u periodu kad su nastali bez obzira na to da li je izvršeno stvarno plaćanje ovih troškova, potrebno je navedene i slične troškove priznati u prethodnoj godini iako su računi stigli u januaru tekuće godine.

Međutim, rashodi koji su nastali u periodu 01.01–28.02. a koji se odnose na tekuću godinu ne mogu da se prikažu u izvršenju budžeta za prethodnu godinu.

Kada su u pitanju prihodi, u Pravilniku o budžetskim klasifikacijama, sadržini računa i primjeni kontnog plana za budžetske korisnike propisano je da se prihodi podgrupe 71 i 72 priznaju na gotovinskoj osnovi, odnosno kada su naplaćeni. Iz prethodnog proizlazi da se ovi prihodi, bez obzira na to na koji se obračunski period odnose, priznaju u onom obračunskom periodu u kojem su naplaćeni. Na primjer, ukoliko je lokalna samouprava u januaru 2017. godine naplatila određenu naknadu za 2016. godinu, ovaj prihod će biti prikazan u izvršenju budžeta za 2017. godinu. Međutim, prihodi po osnovu transfera sa drugim budžetskim jedinicama priznaju se na obračunskoj osnovi.

Kada su u pitanju primici i izdaci, navedenim (novim) Pravilnikom propisano je sljedeće:

- knjigovodstveno evidentiranje na klasi 5 vrši se na obračunskoj osnovi, u periodu za koji je nastala obaveza izdatka za nefinansijsku imovinu, nezavisno od toga da li je po tom osnovu do kraja obračunskog perioda došlo do gotovinskog odliva;
- knjigovodstveno evidentiranje na klasi 6 vrši se na gotovinskom osnovu, u momentu isplate za finansijsku imovinu ili otplatu dugova, bez obzira na to da li se novčani tok realizovao preko kontrolisanih bankovnih računa ili ne;
- knjigovodstveno evidentiranje na klasi 8 vrši se na gotovinskom osnovu, u momentu naplate za nefinansijsku imovinu, osim u slučaju zatvaranja primljenog avansa za nefinansijsku imovinu iz prethodne godine;
- knjigovodstveno evidentiranje na klasi 9 vrši se na gotovinskom osnovu, u momentu uplate po osnovu finansijske imovine i zaduživanja, bez obzira na to da li se novčani tok realizovao preko kontrolisanih bankovnih računa ili ne.

Samo ukoliko su prethodna pravila ispoštovana, možemo reći da će izvršenje budžeta obuhvatiti sredstva i izdatke nastale u jednoj fiskalnoj godini i da će izvršenje biti uporedivo sa planom.

Primjer. Pretpostavimo da je jedna JLS imala sljedeći plan budžeta za 2016. godinu i sačinila izveštaj o izvršenju budžeta kako slijedi.

Početno stanje na žiro računu ove JLS bilo je 0 KM na početku 2016. godine, dok je početno stanje obaveza u 2016. godini 100.000 KM (sve obaveze dospijevaju za plaćanje u 2016. godini).

Netačno prikazivanje periodičnog izvršenja budžeta 01.01–31.12.2016.

Ek. kod	POZICIJA	FOND 01	
		2016.	
		Konačni budžet	Izvršenje
1	2	3	4
	A. BUDŽETSKI PRIHODI	1.000.000	1.000.000
71+72	1. Poreski i neporeski prihodi	900.000	900.000
787	2. Transferi od države	100.000	100.000

	B. BUDŽETSKI RASHODI (1+2+3+4+5+6)	950.000	950.000
411	1. Rashodi za lična primanja	200.000	200.000
412	2. Rashodi po osnovu korišćenja roba i usluga	200.000	200.000
413	3. Rashodi finansiranja i drugi finansijski troškovi	50.000	50.000
414	4. Subvencije	200.000	200.000
415	5. Grantovi	200.000	200.000
416	6. Doznake na ime socijalne zaštite	100.000	100.000
	C. BRUTO BUDŽETSKI SUFICIT/DEFICIT (A - B)	50.000	50.000
	D. NETO IZDACI ZA NEFINANSIJSKU IMOVINU (I - II)	-100.000	50.000
81	I PRIMICI ZA NEFINANSIJSKU IMOVINU	50.000	50.000
51	II IZDACI ZA NEFINANSIJSKU IMOVINU	150.000	0
	E. BUDŽETSKI SUFICIT/DEFICIT (C + D)	-50.000	100.000
	F. NETO FINANSIRANJE (G + H + I)	50.000	50.000
	G. NETO PRIMICI OD FINANSIJSKE IMOVINE (I - II)	0	0
91	I PRIMICI OD FINANSIJSKE IMOVINE	10.000	10.000
61	II IZDACI ZA FINANSIJSKU IMOVINU	10.000	10.000
	H. NETO ZADUŽIVANJE (I - II)	50.000	50.000
92	I PRIMICI OD ZADUŽIVANJA	150.000	150.000
62	II IZDACI ZA OTPLATU DUGOVA (a+b)	100.000	100.000
6213	a) Izdaci za otplatu glavnice primljenih zajmova	100.000	100.000
6219	b) Izdaci za otplatu ostalih dugova (iz ranijeg per.)	0	0
	2. RASPODJELA SUFICITA IZ RANIJIH PERIODA	0	0
	I. NERASPOREĐENI SUFICIT (E + F)	0	150.000

JLS sastavila je 28.02.2017. godine PIB i prikazala neraspoređeni suficit od 150.000 KM. Međutim pretpostavimo da je ovaj izvještaj sastavljen na osnovu sljedećih događaja i činjenica:

- U toku godine naplaćeno je poreskih i neporeskih prihoda u iznosu od 900.000 KM, dok na dan 31.12.2016. godine nije izvršen transfer 100.000 KM na trezor JLS (transfer je izvršen u januaru 2017. godine). Budući da se transfer priznaje na obračunskoj osnovi, ova vrsta prihoda prikazana je u izvršenju budžeta za 2016. godinu.
- Prodata je nefinansijska imovina za 50.000 KM, dok kupac nije izvršio plaćanje do kraja februara 2017. godine. Kako se radi o prilivima od prodaje nefinansijske imovine, ovaj priliv treba priznati i momentu naplate te se ne može prikazati u izvršenju budžeta za 2016. godinu nego će se planirati kao priliv u budžetu za 2017. godinu.
- Raspisan je i završen tender za nabavku opreme u iznosu od 150.000 KM. Jedan dio opreme u vrijednosti od 100.000 KM

stigao je u toku januara 2017. dok će drugi dio stići u martu. Budući da je za ovu opremu planiran izdatak u budžetu u 2016. godini u cjelokupnom iznosu od 150.000 KM, da je postupak javne nabavke završen, te da su ispunjeni ostali zahtjevi propisani Pravilnikom, potrebno je izvršiti rezervaciju sredstava na kontima klase 5.

- Obaveze po osnovu budžetskih rashoda u iznosu od 900.000 KM izmirene su do kraja fiskalne godine, dok je preostalih 50.000 KM izmireno do kraja februara.
- Budžetski korisnik se krajem godine dugoročno zadužio u iznosu od 150.000 KM te otplatio dospjele kratkoročne obaveze po kreditu.

U tabeli koja slijedi prikazano je izvršenje budžeta u skladu sa propisima koji regulišu ovu oblast. Ukoliko uporedimo ovaj izvještaj sa prethodnim, možemo uočiti gdje su nastale nepravilnosti kod prikazivanja izvršenja budžeta.

Periodično izvršenje budžeta 01.01–31.12.2016. – fer i objektivni izvještaj

Ek. kod	POZICIJA	FOND 01	
		2016.	
		Konačni budžet	Izvršenje
1	2	3	4
	A. BUDŽETSKI PRIHODI	1.000.000	1.000.000
71+72	1. Poreski i neporeski prihodi	900.000	900.000
787	2. Transferi od države	100.000	100.000
	B. BUDŽETSKI RASHODI (1+2+3+4+5+6)	950.000	950.000
411	1. Rashodi za lična primanja	200.000	200.000
412	2. Rashodi po osnovu korišćenja roba i usluga	200.000	200.000
413	3. Rashodi finansiranja i drugi finansijski troškovi	50.000	50.000

414	4. Subvencije	200.000	200.000
415	5. Grantovi	200.000	200.000
416	6. Doznake na ime socijalne zaštite	100.000	100.000
	C. BRUTO BUDŽETSKI SUFICIT/DEFICIT (A - B)	50.000	50.000
	D. NETO IZDACI ZA NEFINANSIJSKU IMOVINU (I - II)	-100.000	-150.000
81	I PRIMICI ZA NEFINANSIJSKU IMOVINU	50.000	-
51	II IZDACI ZA NEFINANSIJSKU IMOVINU	150.000	150.000
	E. BUDŽETSKI SUFICIT/DEFICIT (C+ D)	-50.000	-100.000
	F. NETO FINANSIRANJE (G + H + I)	50.000	50.000
	G. NETO PRIMICI OD FINANSIJSKE IMOVINE (I - II)	0	0
91	I PRIMICI OD FINANSIJSKE IMOVINE	10.000	10.000
61	II IZDACI ZA FINANSIJSKU IMOVINU	10.000	10.000
	H. NETO ZADUŽIVANJE (I - II)	50.000	50.000
92	I PRIMICI OD ZADUŽIVANJA	150.000	150.000
62	II IZDACI ZA OTPLATU DUGOVA (a+b)	100.000	100.000
6213	a) Izdaci za otplatu glavnice primljenih zajmova	100.000	100.000
6219	b) Izdaci za otplatu ostalih dugova (iz ranijeg per.)	0	
	2. RASPODJELA SUFICITA IZ RANIJIH PERIODA	0	
	I. NEPOKRIVENI DEFICIT TEKUĆEG PERIODA (E + F)	0	-50.000

Stanje na žiro računu na dan 31.12.2016. godine iznosi 50.000 KM (konta 71+72+91+92-4-61-62), dok je stanje obaveza 200.000 KM (početno stanje 100.000 KM, novo zaduženje 150.000 KM, otplata 100.000 KM, neisplaćene dospjele obaveze po osnovu tekućih rashoda 50.000 KM), rezervisana su sredstva u iznosu od 150.000 KM i neneplaćena potraživanja po osnovu transfera iznose 100.000 KM (ova sredstva su naplaćena do kraja februara), dok su potraživanja po osnovu prodaje nefinansijske imovine 50.000 KM.

Realni budžetski deficit iznosi 100.000 KM. Iz zaduženja, ova JLS isplatila je dugove iz prethodnog perioda u iznosu od 100.000 KM, dok je preostalih 50.000 KM priliva iz zaduženja iskorišteno za finansiranje dijela budžetskog deficita. Budući da je budžetski deficit 100.000 KM, preostalo je nepokrivenog budžetskog deficita u iznosu od 50.000 KM, što predstavlja realni nepokriveni deficit. Ovu kalkulaciju možemo dobiti i na sljedeći način: poredimo promjenu stanja na žiro računu i nenaplaćena potraživanja na kraju u odnosu na početak godine s jedne strane (žiro račun se povećao za 50.000 KM, a nenaplaćena potraživanja za 150.000 KM), te promjenu obaveza (povećanje za 100.000 KM) i rezervisana sredstva (150.000 KM) s druge strane. Prebijanjem ovih iznosa možemo uočiti da JLS ima nedostajuća sredstva za stvorene obaveze u iznosu od 50.000 KM, što predstavlja njen realni nepokriveni deficit.

Budući da je 50.000 KM obaveza po osnovu tekućih rashoda iz 2016. godine izmireno do kraja februara 2017. godine iz naplaćenih potraživanja po osnovu transfera takođe iz 2016. godine, ovi prilivi i odlivi se prikazuju u izvršenju budžeta za 2016. godinu jer se na tu godinu i odnose.

Kako je budžet za 2017. godinu već usvojen, a iz izvršenja za 2016. se vidi da je ostvaren nepokriveni deficit, te da su nenaplaćena potraživanja po osnovu prodaje nefinansijske imovine, potrebno je izvršiti rebalans budžeta za 2017. godinu kako bi se ove dvije stavke planirale. Sredstva za izmirenje obaveza iz ranijeg perioda treba planirati na poziciji Izdaci za otplatu neizmirenih obaveza iz ranijih godina, u skladu sa članom 14. stav 9. Zakona o budžetskom sistemu Republike Srpske. Plaćanje obaveza iz prethodne godine (nepokriveni deficit) na teret budžeta tekuće godine treba da se

planira kao izdatak za otplatu dugova i u skladu sa članom 108. stav 8. Pravilnika o budžetskim klasifikacijama, sadržini računa i primjeni kontnog plana za korisnike prihoda budžeta Republike, opština, gradova i fondova koji je u primjeni za finansijske izvještaje 2016. godine.

Član 118. stav 5. novog Pravilnika o budžetskim klasifikacijama, sadržini računa i primjeni kontnog plana za korisnike prihoda budžeta Republike, opština, gradova i fondova, koji je u primjeni praktično od 2017. godine, podrazumijeva da se izdaci po osnovu izmirenja obaveza iz prethodnih godina obuhvataju na računu 631 ukoliko ove obaveze nisu izmirene u roku od 12 mjeseci od dana dospijeca valute za plaćanje. Ovaj član Pravilnika je u suprotnosti sa Zakonom o budžetskom sistemu i narušava osnovne principe budžeta i budžetskog izvještavanja.

2.2. Usklađivanje izdataka sa raspoloživim sredstvima

Budžetskim korisnicima dozvoljeno je da stvaraju obaveze i koriste sredstva samo za namjene i do visine raspoloživih sredstava utvrđenih budžetom. Usvojeni budžet predstavlja plan čije izvršenje zavisi prvenstveno od toga koliko je realno planiran, a zatim i od promjene makroekonomskih, organizacionih i drugih faktora koji su uzeti u obzir prilikom donošenja budžeta. U cilju odražavanja likvidnosti, budžet se u okviru kraćih vremenskih perioda izvršava putem operativnih finansijskih planova. U toku godine, budžetski korisnik u skladu sa članom 40. Zakona o budžetskom sistemu Republike Srpske treba da potrošnju prilagodi raspoloživim sredstvima. Na primjer, ukoliko bi ostvarenje ukupnih budžetskih sredstava u odnosu na planirana budžetska sredstva bilo 90%, onda bi potrošnja trebalo da se kreće do visine 90%. Svako povećanje potrošnje iznad 90% vodilo bi stvaranju deficita. U cilju usaglašavanja budžeta sa izvršenjem, odnosno uspostavljanja budžetske ravnoteže budžetski korisnici vrše rebalans budžeta. Prema članu 14. Zakona u toku godine utvrđeni nepokriveni budžetski deficit može se pokriti smanjenjem tekuće budžetske potrošnje, smanjenjem izdataka za nefinansijsku imovinu, zaduživanjem u zemlji ili inostranstvu ili na drugi način u skladu sa zakonom. Stvaranje rashoda/obaveza iznad planiranih, odnosno raspoloživih sredstava usljed finansijske nedis-

cipline zahtijeva pronalaženje novih izvora finansiranja ukoliko se ne želi smanjiti budžet naredne godine na uštrb izmirenja obaveza iz prethodnog perioda.

Ukoliko budžetski korisnik u toku fiskalne godine ipak ne uspije uskladiti budžetsku potrošnju sa sredstvima, nastaje nepokriveni deficit, a izmirenje obaveza po ovom osnovu se u narednoj godini iskazuje kao otplata duga.

2.3. Planiranje otplate duga iz prethodnog perioda

Ključni problem vezan za nepokriveni deficit prethodne godine nastaje prilikom planiranja budžeta za tekuću godinu. U praksi, usljed visokog nivoa zaduženosti, sve su manje šanse za iznalaženjem dovoljnog nivoa novih izvora finansiranja pa rukovodstvo, da bi zadržalo budžet barem na nivou prošlogodišnjeg, ne vrši planiranje izmirenja obaveza po osnovu nepokrivenog deficita kao izdataka po osnovu izmirenja obaveze iz ranijih godina. U ovom slučaju, iz sredstava tekućeg budžeta isplaćivaće se obaveze iz ranijih godina, što će na kraju imati za posljedicu prenos dijela obaveza iz tekuće godine u narednu. Ukoliko se ovakva situacija nastavi iz godine u godinu, nepokriveni deficit se uvećava, budžetski korisnik kasni za plađanjem obaveza, te dolazi do problema održavanja budžetske likvidnosti.

Na primjer, plan budžeta neke lokalne samouprave za 2015. godinu iznosio je 1.000.000 KM, a izvršen je u iznosu od 900.000 KM na strani sredstava. To znači da su raspoloživa sredstva za izmirenje izdataka 900.000 KM, a ne prvobitno planiranih 1.000.000 KM. U toku godine, budžetski korisnik nije usaglašavao sredstva sa izdacima te je budžet na strani izdataka izvršen u iznosu od 1.000.000 KM. Drugim riječima, ostvaren je nepokriveni deficit

tekućeg perioda od 100.000 KM. Lokalna samouprava je u ovoj situaciji već u prekršaju po Zakonu o budžetskom sistemu Republike Srpske i Zakonu o fiskalnoj odgovornosti u Republici Srpskoj.² Ako se u tekućoj godini pojavio deficit, tada JLS, ako ne želi prodavati vlastitu imovinu, ili na drugi način obezbijediti izvore finansiranja deficita, nema drugog izbora nego da nedostatak sredstava pokrije zaduživanjem u tekućoj godini. Druga opcija je smanjenje određenih pozicija budžeta (uštede) u tekućoj godini na uštrb finansiranja/pokrića deficita iz prethodne godine.

U skladu sa Zakonom o budžetskom sistemu Republike Srpske, lokalna samouprava bi u prethodnom primjeru trebalo 100.000 KM nepokrivenog deficita iz 2015. godine da finansira iz budžeta 2016. planiranjem pozicije izmirenja obaveza iz prethodnog perioda u budžetu 2016. Pretpostavka je da JLS neće ovaj deficit pokriti prodajom imovine i zaduživanjem, te da je budžet 2016. planiran u visini budžeta 2015. godine. Drugim riječima, u budžetu 2016. godine će biti manje 100.000 KM sredstava za određene namjene na uštrb izmirenja obaveza iz 2015. godine.

Međutim, u praksi se ne postupa na ovaj način. Lokalne samouprave, u cilju zadržavanja izdataka u istoj visini i strukturi, ne planiraju poziciju izmirenja obaveza iz prethodnog perioda u tekućem budžetu. Budući da se obaveze po osnovu nepokrivenog deficita iz prethodne godine ipak izmiruju u 2016. godini, u 2016. godini ponovo nastaje nepokriveni deficit koji se ne planira nego se prenosi na već opisani način u budžet 2017. godine, itd. Na ovaj način dolazi do uvećanja deficita i nerealnog prikazivanja izvršenja budžeta, što u krajnjem slučaju dovodi do ugrožavanja likvidnosti budžeta i nemogućnosti da se pravovremeno preduzmu potrebne mjere.

Navedeni primjer možemo i šematski prikazati na sljedeći način.

PIB od 01.01. do 31.12.2015. godine

Ek. kod	P O Z I C I J A	FOND 01	
		2015	
		Konačni budžet	Izvršenje
1	2	3	4
	A. BUDŽETSKI PRIHODI	1.000.000	900.000
	B. BUDŽETSKI RASHODI (1+2+3+4+5+6)	950.000	950.000
411	1. Rashodi za lična primanja	200.000	200.000
412	2. Rashodi po osnovu korišćenja roba i usluga	200.000	200.000
413	3. Rashodi finansiranja i drugi finansijski troškovi	50.000	50.000
414	4. Subvencije	200.000	200.000
415	5. Grantovi	200.000	200.000
416	6. Doznake na ime socijalne zaštite	100.000	100.000
	C. BRUTO BUDŽETSKI SUFICIT/DEFICIT (A - B)	50.000	-50.000
	D. NETO IZDACI ZA NEFINANSIJSKU IMOVINU (I - II)	-100.000	-100.000
81	I PRIMICI ZA NEFINANSIJSKU IMOVINU	50.000	50.000
51	II IZDACI ZA NEFINANSIJSKU IMOVINU	150.000	150.000
	E. BUDŽETSKI SUFICIT/DEFICIT (C + D)	-50.000	-150.000
	F. NETO FINANSIRANJE (G + H + I)	50.000	50.000
	G. NETO PRIMICI OD FINANSIJSKE IMOVINE (I - II)	0	0
91	I PRIMICI OD FINANSIJSKE IMOVINE	10.000	10.000
61	II IZDACI ZA FINANSIJSKU IMOVINU	10.000	10.000
	H. NETO ZADUŽIVANJE (I - II)	50.000	50.000

² Potrošnja iznad raspoloživih sredstava (a u okviru planiranih) nije u skladu sa članom 39. i 40. Zakona o budžetskom sistemu Republike Srpske i članom 10. Zakona o fiskalnoj odgovornosti u Republici Srpskoj u kojima je decido nevedeno da je budžetskim korisnicima i fondovima, definisanim ovim zakonima, dozvoljeno da stvaraju obaveze i da koriste sredstva samo za namjene i do visine raspoloživih sredstava utvrđenih budžetom. Pomenutim zakonima su definisane i kaznene odredbe u visini od 4.000 KM do 20.000 KM ukoliko se stvore obaveze po bilo kom osnovu iznad visine raspoloživih sredstava utvrđenih budžetom.

92	I PRIMICI OD ZADUŽIVANJA	300.000	300.000
62	II IZDACI ZA OTPLATU DUGOVA (a+b)	250.000	250.000
6213	a) Izdaci za otplatu glavnice primljenih zajmova	250.000	250.000
6219	b) Izdaci za otplatu ostalih dugova (iz ranijeg per.)	0	0
	2. RASPODJELA SUFICITA IZ RANIJIH PERIODA	0	0
	I. NERASPOREĐENI SUFICIT/NEPOKRIVENI DEFICIT TEKUĆEG PERIODA (E + F)	0	-100.000

Da bi se ispravno planirao i izvršavao budžet, nastali deficit iz 2015. godine planira se na izdacima za otplatu obaveza iz ranijeg perioda u budžetu 2016. godine na uštrb određenih pozicija iz budžeta. U našem primjeru, smanjene su subvencije i grantovi za po 50.000 KM. To znači da će lokalna samouprava u 2016. godini za iznos

od 100.000 KM manje odobriti grantova i subvencija po bilo kom osnovu. Navedena situacija negativno utiče na korisnike grantova i subvencija, odnosno rukovodioci u JLS će imati negativan publicitet po osnovu smanjenja izdataka, ali će se budžet održati stabilnim i likvidnim i ispoštovaće se zakonom definisane procedure.

PIB od 01.01. do 31.12.2016. godine

Ek. kod	POZICIJA	FOND 01	
		2016	
		Konačni budžet	Izvršenje
1	2	3	4
	A. BUDŽETSKI PRIHODI	1.000.000	900.000
	B. BUDŽETSKI RASHODI (1+2+3+4+5+6)	850.000	849.000
411	1. Rashodi za lična primanja	200.000	200.000
412	2. Rashodi po osnovu korišćenja roba i usluga	200.000	199.000
413	3. Rashodi finansiranja i drugi finansijski troškovi	50.000	50.000
414	4. Subvencije	150.000	150.000
415	5. Grantovi	150.000	150.000
416	6. Doznake na ime socijalne zaštite	100.000	100.000
	C. BRUTO BUDŽETSKI SUFICIT/DEFICIT (A - B)	150.000	51.000
	D. NETO IZDACI ZA NEFINANSIJSKU IMOVINU (I - II)	-100.000	-100.000
81	I PRIMICI ZA NEFINANSIJSKU IMOVINU	50.000	50.000
51	II IZDACI ZA NEFINANSIJSKU IMOVINU	150.000	150.000
	E. BUDŽETSKI SUFICIT/DEFICIT (C + D)	50.000	-49.000
	F. NETO FINANSIRANJE (G + H + I)	-50.000	50.000
	G. NETO PRIMICI OD FINANSIJSKE IMOVINE (I - II)	0	0
91	I PRIMICI OD FINANSIJSKE IMOVINE	10.000	10.000
61	II IZDACI ZA FINANSIJSKU IMOVINU	10.000	10.000
	H. NETO ZADUŽIVANJE (I - II)	-50.000	50.000
92	I PRIMICI OD ZADUŽIVANJA	300.000	300.000
62	II IZDACI ZA OTPLATU DUGOVA (a+b)	350.000	250.000
6213	a) Izdaci za otplatu glavnice primljenih zajmova	250.000	250.000
6219	b) Izdaci za otplatu ostalih dugova (iz ranijeg per.)	100.000	0
	2. RASPODJELA SUFICITA IZ RANIJIH PERIODA	0	0
	I. NERASPOREĐENI SUFICIT/NEPOKRIVENI DEFICIT TEKUĆEG PERIODA (E + F)	0	1.000

Međutim, u praksi lokalne samouprave ne planiraju obaveze iz ranijih godina u budžetu/budžetima tekuće godine, što čini planiranje neadekvatnim, ali i izvršenje budžeta nerealnim. Pogrešnim planiranjem i izvršenjem budžeta netačno se prikazuje tekući budžetski rezultat pa se čak u praksi dešava da lokalna samouprava iskaže suficit, a da je u stvarnom deficitu jer ima visoke iznose neizmirenih dospjelih obaveza (iz ranijeg i tekućeg perioda) za koje nisu obezbijeđeni izvori finansiranja.

U našem primjeru, stanje dospjelih obaveza za koje nisu obezbijeđeni izvori finansiranja iznosi 100.000 KM. Pretpostavimo da ih lokalna samouprava ne planira u budžetu 2016. godine ili ih planira u nekom minimalnom iznosu od 10.000 KM. Za 2016. godinu JLS zadržava budžet na istom nivou kao i prethodne godine, a iz sredstava 2016.

godine izmiruje obaveze iz 2015. godine (100.000 KM, dok je planirano samo 10.000 KM). Jedan dio nastalih obaveza u 2016. godini će se izmirivati iz sredstava 2017. godine jer su sredstva iz 2016. godine potrošena na obaveze iz prethodnog perioda.

U ovom primjeru pretpostavimo da će 90.000 KM granta iz 2016. godine ostati neisplaćeno do kraja februara 2017. godine. Ako se nekom korisniku odobri subvencija ili grant u 2016. godini ovaj rashod treba da se i isplati u toj godini ili do 28.02. naredne godine. Ako je izvjesno da se do navedenog datuma neće izvršiti plaćanje, onda ovaj rashod nije ni mogao biti odobren u budžetu u skladu sa Zakonom o budžetskom sistemu Republike Srpske, nego se trebalo pristupiti rebalansu budžeta u kojem bi se ovi rashodi smanjili odnosno prilagodili nižem nivou budžetskih sredstava. U

praksi budžetski korisnici, iz godine u godinu, stvaraju obaveze koje realno nisu mogle biti odobrene, što neminovno dovodi budžetskog

korisnika u kašnjenje u izmirenju obaveza, stvaranju rashoda po osnovu zatezних kamata, opštoj nelikvidnosti budžeta itd.

Nerealno iskazani PIB za period 01.01–31.12.2016. godine

Ek. kod	POZICIJA	FOND 01	
		2016	
		Konačni budžet	Izvršenje
1	2	3	4
	A. BUDŽETSKI PRIHODI	1.000.000	990.000
	B. BUDŽETSKI RASHODI (1+2+3+4+5+6)	950.000	940.000
411	1. Rashodi za lična primanja	200.000	200.000
412	2. Rashodi po osnovu korišćenja roba i usluga	200.000	190.000
413	3. Rashodi finansiranja i drugi finansijski troškovi	50.000	50.000
414	4. Subvencije	200.000	200.000
415	5. Grantovi	200.000	200.000
416	6. Doznake na ime socijalne zaštite	100.000	100.000
	C. BRUTO BUDŽETSKI SUFICIT/DEFICIT (A - B)	50.000	50.000
	D. NETO IZDACI ZA NEFINANSIJSKU IMOVINU (I - II)	-90.000	-80.000
81	I PRIMICI ZA NEFINANSIJSKU IMOVINU	50.000	50.000
51	II IZDACI ZA NEFINANSIJSKU IMOVINU	140.000	130.000
	E. BUDŽETSKI SUFICIT/DEFICIT (C + D)	-40.000	-30.000
	F. NETO FINANSIRANJE (G + H + I)	40.000	40.000
	G. NETO PRIMICI OD FINANSIJSKE IMOVINE (I - II)	0	0
91	I PRIMICI OD FINANSIJSKE IMOVINE	10.000	10.000
61	II IZDACI ZA FINANSIJSKU IMOVINU	10.000	10.000
	H. NETO ZADUŽIVANJE (I - II)	40.000	40.000
92	I PRIMICI OD ZADUŽIVANJA	300.000	300.000
62	II IZDACI ZA OTPLATU DUGOVA (a+b)	260.000	260.000
6213	a) Izdaci za otplatu glavnice primljenih zajmova	250.000	250.000
6219	b) Izdaci za otplatu ostalih dugova (iz ranijeg per.)	10.000	10.000
	2. RASPODJELA SUFICITA IZ RANIJIH PERIODA	0	0
	I. NERASPOREĐENI SUFICIT/ NEPOKRIVENI DEFICIT TEKUĆEG PERIODA (E + F)	0	10.000

Kao što se može uočiti, ova JLS iskazala je nerealno neraspoređeni suficit za 2016. godinu usljed nerealnog planiranja budžeta, odnosno neplaniranja otplate dospjelih obaveza (nepokriveni deficit) iz prethodnog perioda.

Na kraju 2016. godine potrebno je izvršiti analizu obaveza i utvrditi koje obaveze dopijevaju do kraja februara 2017. Ukoliko ove obaveze ne budu izmirene do 28.02. iz budžetskih sredstava 2016. godine (ne uzima se u obzir izmirenje iz budžetskih sredstava 2017. godine), potrebno je izvršiti rebalans budžeta za 2017. i cijeli iznos dospjelih neizmirenih obaveza planirati kao otplatu duga.

Izmirenje obaveza iz prethodne godine prihoda koji su ostvareni i odnose se na tekuću godinu ima za posljedicu nerealno iskazivanje izvršenja budžeta. Uobičajeno je u praksi da se, na primjer, decembarska plata zaposlenih kod budžetskog korisnika i druge tekuće obaveze izmiruju iz prihoda ostvarenih u januaru. Ukoliko je ovaj iznos jednak iz godine u godinu, iako se ovim narušavaju načela budžetskog računovodstva (prihodi se priznaju u periodu kad su naplaćeni), možemo reći da će iskazani budžetski rezultat biti objektivniji. Međutim, ukoliko se ovi iznosi iz godine u godinu razlikuju, a vrlo teško je pratiti i utvrditi strukturu i iznose ovih plaćanja, rukovodioci i drugi korisnici finansijskih izvještaja neće imati pravu informaciju o izvršenju budžeta. U cilju sagledavanja jasne slike o budžetskim sredstvima i izdacima na način kako su ove kategorije propisane Zakonom o budžetskom sistemu, potrebno

je sredstva i izdatke koji su realizovani u toku jedne fiskalne godine toj fikalnoj godini i dodjeliti u izvještaju o izvršenju budžeta.

Treba reći da je u praksi mnogo složenija situacija i da postoje mnoge prenesene obaveze iz prethodnog perioda. Lokalne samouprave bi trebalo da sačine dugoročni plan izmirenja neizmirenih obaveza i saniraju budžet u što je moguće kraćem periodu. Ovo je i zakonska obaveza koja proističe iz člana 30. Zakona o fiskalnoj odgovornosti Republike Srpske u kojem se navodi da je potrebno da budžetski korisnici, opštine, gradovi i fondovi, koji imaju prenesene obaveze iz prethodnog perioda, pripreme dugoročni plan za izmirenje neizmirenih obaveza, sa mišljenjem pribavljenim od Fiskalnog savjeta, koji će usvojiti organ nadležan i za usvajanje njihovog budžeta. Međutim, Fiskalni savjet još uvijek nije uspostavljen.

2.4. Konsolidacija

Glavnu knjigu trezora nerazvijenih i izrazito nerazvijenih JLS čini samo opštinska uprava budući da ove JLS nemaju nižih budžetskih korisnika. Sastav glavne knjige trezora ostalih JLS čine, pored opštinske uprave, i određeni niži budžetski korisnici čija glavna knjiga može biti u cijelosti ili djelimično u sastavu GKT JLS, ali i oni budžetski korisnici čija je glavna knjiga van GKT JLS.

Periodični izvještaj o izvršenju budžeta jedne razvijene JLS iskazuje aktivnosti njene opštinske uprave i aktivnosti njenih nižih budžetskih korisnika ukoliko čine dio sistema glavne knjige trezora. U niže

budžetske korisnike koji se nalaze u sastavu glavne knjige trezora JLS uglavnom se ubrajaju: centar za socijalni rad, dječije obdanište, kulturni centar, agencija za razvoj, turistička organizacija i druge ustanove. U budžetske korisnike čiji jedan dio glavne knjige pripada glavnoj knjizi trezora jedne JLS spadaju: srednje škole, biblioteke, muzeji i druge ustanove.³

Finansiranje budžetskih korisnika čija je GK izvan glavne knjige trezora planira se u budžetu JLS na poziciji transfera. U praksi je obuhvatanje aktivnosti ovih budžetskih korisnika prilično šaroliko. Pravilnikom o finansijskom izvještavanju za korisnike prihoda budžeta Republike, opština, gradova i fondova navodi se da u konsolidovanim obrascima za jedan nivo vlasti (Republika ili jedinica lokalne samouprave ili fond) iznosi prihoda i rashoda po osnovu transfera između budžetskih jedinica istog nivoa vlasti (podgrupe 782 i 482) i potraživanja i obaveze po osnovu finansijskih i obračunskih odnosa između budžetskih jedinica istog nivoa vlasti (sintetička konta 1292 i 2292) treba da budu usaglašeni, dakle – jednaki, a potom eliminisani prilikom konsolidacije. Eliminaciju je potrebno vršiti u kolonama ostvarenja, ali i u kolonama plana, da bi se iskazao realan procenat izvršenja. Izvršene eliminacije pri konsolidaciji i eventualni razlozi za odstupanja od zahtijevanih pravila konsolidacije treba da budu obrazloženi. Preporučuje se kreiranje „tabela eliminacije“ iz kojih će se vidjeti svi interni odnosi budžetskih korisnika koji se obuhvataju konsolidacijom.

Pored toga, ovde treba pomenuti i obavezu uključivanja kontrolisanih (preduzeća čiji su osnivači JLS), pridruženih i zajednički kontrolisanih entiteta u pojedinačnom i konsolidovanom bilansu stanja JLS u skladu sa MRS za JS.

U skladu sa MRS za JS 6, kada JLS sačinjava pojedinačni bilans stanja ulaganja u kontrolisane, zajednički kontrolisane i pridružene entitete se računovodstveno ubuhvata:

- metodom udjela,
- po nabavnoj vrijednosti ili
- u skladu sa MRS za JS 29 (hartije od vrijednosti raspoložive za prodaju).

Prema članu 66. Pravilnika o računovodstvu, računovodstvenim politikama i računovodstvenim procjenama za budžetske korisnike u Republici Srpskoj, nakon inicijalnog priznavanja, hartije od vrijednosti raspoložive za prodaju vrednuju se po fer vrijednosti. Povećanje fer vrijednosti na dan bilansiranja u odnosu na početnu vrijednost evidentira se preko revalorizacionih rezervi i konta korekcije vrijednosti odnosne finansijske imovine. Učešća u kapitalu akcionarskih društava čije akcije nemaju berzansku cijenu (kotiranu tržišnu cijenu) i za koje se fer vrijednost ne može pouzdano utvrditi, mjere se po nabavnoj vrijednosti korigovanoj za utvrđeno obezvređenje.

Ukoliko je JLS većinski vlasnik nekog privrednog subjekta (javno preduzeće), u njenom bilansu stanja vrši se dodavanje neto imovine/kapitala iz bilansa stanja kontrolisanog entiteta u konsolidovani bilans stanja opštine/grada pod čijom kontrolom se entitet nalazi. Dodavanje se vrši u istom iznosu na poziciji aktive 1113 – Akcije i učešća u kapitalu, i na poziciji pasive 3111 – Trajni izvori sredstava. Dodavanju vrijednosti neto imovine/kapitala kontrolisanog entiteta javnog sektora prethodi eliminacija svih prethodno priznatih ulaganja i vlastitih izvora (inicijalna sredstva, dokapitalizacija, i sl.) u glavnoj knjizi opštine/grada. Ukoliko JLS ima zajednički kontrolisani entitet ili pridruženi entitet u bilansu stanja JLS, ova ulaganja se obuhvataju po metodi udjela (Equity metoda).

2.5. Ostale informacije

Iako se Izvještaj o izvršenju budžeta (PIF i PIB) smatra najvažnijim izvještajem koji pokazuje aktivnosti jednog nivoa vlasti u fiskalnoj godini, ovaj izvještaj je nedovoljan za sagledavanje cjelokupnog finansijskog i imovinskog položaja izvještajnog entiteta.

Iz navedenog razloga, Pravilnikom o finansijskom izvještavanju za korisnike prihoda budžeta Republike propisani su i drugi finansijski izvještaji. Međutim, budžetski korisnici često zaboravljaju da je jedan od važnijih finansijskih izvještaja Note (Napomene) uz finansijske izvještaje, koje korisnicima pružaju dodatne informacije i objašnjenja koja se ne mogu dobiti iz drugih izvještaja. U prvom dijelu Nota potrebno je, u skladu sa zahtjevima MRS za JS, pružiti osnovne informacije o izvještajnom entitetu, navesti računovodstvene politike i procjene koje je budžetski korisnik primjenjivao sastavljajući izvještaje, te navesti budžetske korisnike koji su uključeni u finansijske izvještaje. U drugom dijelu ovog izvještaja pružaju se dodatne informacije o stavkama koje su prikazane u ostalim izvještajima u skladu sa zahtjevima standarda. Na primjer, vezano za obaveze, potrebno je prikazati početno stanje obaveza, promet u toku godine, ročnu strukturu obaveza, krajnje stanje, najvažnije dobavljače, detaljne informacije o svakom kreditu i njegovoj namjeni i druge neophodne informacije.

Iako je, prema Zakonu o budžetskom sistemu, utvrđeno da Izvještaj o izvršenju budžeta Republike obavezno sadrži dolje navedene informacije, JLS takođe treba da primijene ovu odredbu Zakona i na svoj Izvještaj o izvršenju budžeta. Članom 47. navedenog zakona zahtijevaju se sljedeće informacije:

- a) pregled budžetskih sredstava i izdataka koje je Narodna skupština odobrila u budžetu Republike u prethodnoj godini;
- b) pregled ostvarenih budžetskih sredstava i izdataka u toku prethodne fiskalne godine, koji su prikazani tako da se jasno može vidjeti razlika između odobrenog i izvršenog budžeta;
- c) objašnjenje većih odstupanja;
- d) podaci o zaduživanju i upravljanju dugom;
- e) podaci o korišćenju budžetske rezerve;
- f) podaci o garancijama datim u toku prethodne fiskalne godine;
- g) početno i završno stanje jedinstvenih računa trezora i računa posebnih namjena i
- h) podaci o izvršenim realokacijama.

3. ANALIZA IZVRŠENJA BUDŽETA U CILJU UTVRĐIVANJA STVARNOG FINANSIJSKOG STANJA

Kompleksno izvještavanje budžetskih korisnika odnosno entiteta državnog sektora zahtijeva detaljnu analizu ne samo budžetskih sredstava i izdataka, iskazanih u izvršenju budžeta, nego i određenih pozicija bilansa stanja. U ovom dijelu skrećemo pažnju na nekoliko situacija koje teba imati u vidu prilikom analize ostvarenog budžetskog rezultata i finansijskog stanja.

U cilju utvrđivanja objektivnog budžetskog rezultata mogu se primijeniti sljedeće formule.

³ Kriterijumi za sticanje statusa budžetskog korisnika preciznije su definisani posebnim pravilnikom donesenim od strane Ministarstva finansija Republike Srpske.

Stvarni deficit = 1 – 2 + 3 – 4

1. Promjena stanja na računima na kraju u odnosu na početak godine
2. (Namjenska sredstva + Sredstva grantova + Sredstva obveznica + Rezervisana sredstava)
3. Potraživanja (po osnovu transfera) iz prethodne godine naplaćena do 28.02. tekuće godine⁴
4. Promjena stanja obaveza na kraju u odnosu na početak godine

Ukupni/nepokriveni deficit = 1 – 2 + 3 – 4

1. Stanje na računima 31.12.
2. (Namjenska sredstva + Sredstva grantova + Sredstva obveznica + Rezervisana sredstava)
3. Potraživanja po osnovu transfera naplaćena do 28.02.
4. Dospjele obaveze koje nisu izmirene do 28.02.

ili

$$ND = ((\check{R} - NS) + P) - (DO)$$

gdje je:

ND = Nepokriveni deficit

ŽR = Žiro račun

NS = Namjenska sredstva

P = Potraživanja naplaćena do 28.02.

DO = Dospjele obaveze neizmirene do 28.02.

Za primjenu navedene formule potrebno je izvršiti analizu novčanih sredstava. S obzirom na činjenicu da se namjenska sredstva planiraju i prikupljaju u jednom izvještajnom periodu i da se ulaganja istih mogu vršiti u drugim izvještajnim periodima, potrebno je pri planiranju budžeta izvršiti detaljnu analizu svih raspoloživih izvora finansiranja za konkretnu godinu i, shodno tome, donijeti adekvatnu odluku. Namjenska sredstva treba isključiti iz analize nepokrivenog deficita. Namjenska sredstva mogu biti od: naknada za vode prema Zakonu o vodama („Službeni glasnik Republike Srpske“ br. 50/06, 92/09. i 121/12), naknada za korišćenje mineralnih sirovina po Zakonu o koncesijama („Službeni glasnik Republike Srpske“ br. 59/13); sredstava za finansiranje zaštite od požara po Zakonu o zaštiti od požara („Službeni glasnik Republike Srpske“ br. 71/12), sredstava ostvarenih od naknada za šume po Zakonu o šumama („Sl. glasnik RS“ br. 66/03, 53/05, 91/06, 75/08. i 60/13), te druga namjenska sredstva koja ostaju na računima lokalne samouprave neutrošena.

Pored navedenih, na računima se mogu naći i sredstva grantova i sredstva po osnovu obveznica koja su neutrošena. Specifičnosti grantova su takvi da se oni daju isključivo za već unaprijed određene namjene. U praksi se dešava da su rashodi po osnovu kojih se dobija grant (veza rashoda sa prihodom/grantom) već nastali, ili je grant primljen, a rashodi će tek nastati. Slučaj u kojem su grantovi primljeni, a nisu nastali rashodi povezani sa tim grantom ili su nastali u određenom iznosu, specifični su na dan sastavljanja finansijskog izvještaja. Pravilnikom o računovodstvu, računovodstvenim politikama i računovodstvenim procjenama za budžetske korisnike u Republici Srpskoj definisano je da grantovi u novcu koje su budžetski korisnici primili bez obzira na status lica koje daje (pravno ili fizičko) iz zemlje ili inostranstva priznaju se kao prihod

u trenutku prijema gotovine ili sticanja prava (bez razgraničenja utrošenog dijela)(MRS 20, 2011). Samim tim, primljeni grant se evidentira kao prihod i pozitivno djeluje na budžetski rezultat, a da pritom nije nastao rashod koji se finansira ovim grantom.

U skladu sa prethodnim, potrebno je sredstva grantova isključiti iz novčanih sredstava prilikom analize deficita u slučaju da su sredstva granta priznata kao prihod, a nisu nastali rashodi povezani sa dobijanjem granta.

Iz novčanih sredstava treba isključiti i rezervisana sredstva. U jednoj fiskalnoj godini mogu biti planirani izdaci za nabavku ili izgradnju nefinansijske imovine. Ukoliko ove aktivnosti nisu dovedene do kraja na kraju fiskalne godine može se izvršiti rezervacija sredstava ako su ispunjeni sljedeći zahtjevi u skladu sa članom 86. Pravilnika o računovodstvu, računovodstvenim politikama i računovodstvenim procjenama za budžetske korisnike u Republici Srpskoj:

- a) da je pozicija planirana budžetom,
- b) da postoji saglasnost nadležne institucije/organa za utrošak sredstava,
- c) da je pokrenut ili završen postupak javnih nabavki ili druga zahtijevana procedura pribavljanja nefinansijske imovine,
- d) da postoji pouzdana procjena iznosa obaveze i
- e) da postoji vjerovatnoća da će za izmirenje obaveze biti potreban odliv sredstava.

Rezervisana sredstava se u jednoj godini iskazuju kao izdaci na klasi 5 u izvršenju budžeta te direktno utiču na iskazani budžetski rezultat. Međutim, ukoliko pretpostavimo da su cjelokupni budžetski prihodi naplaćeni, na žiro računu će ostati sredstva dok se ne realizuje investicija po osnovu koje je izvršeno rezervisanje, odnosno dok se ne izvrši plaćanje.

Nadalje, JLS može imati formirana rezervisanja u prethodnoj godini čije izmirenje je postalo izvjesno. Da se podsjetimo – rezervisanja su sadašnje obaveze sa neizvjesnim rokom dospijeca i iznosom, ali za koje postoji vjerovatnoća da će za njihovo izmirenje biti potreban odliv resursa koji predstavljaju ekonomske koristi ili uslužni potencijal i za koje se može izvršiti pouzdana procjena iznosa obaveze. Formiranje rezervisanja vrši se na grupi konta 21/22, uz istovremeno priznavanje rashoda na odgovarajućim kontima grupe 47. Kada izmirenje obaveza po osnovu kojih su izvršena rezervisanja postane izvjesno, pristupa se planiranju sredstava u budžetu za te namjene i knjigovodstvenom iskazivanju njihovog iznosa na odgovarajućim kontima rashoda ili izdataka, i stvarnih obaveza.

Na primjer, JLS je izgubila spor i donosena je presuda da se iznos od 100.000 KM plati u narednoj fiskalnoj godini. U ovom slučaju, obaveza je izvjesna i dolazi do njenog preknjižavanja sa rezervisanja na obaveze, dok u budžetu za narednu godinu treba planirati izdatke po osnovu izmirenja obaveza. Ukoliko će u ovom primjeru doći do plaćanja obaveza u istoj godini, potrebno je vršiti rebalans budžeta.

Treba skrenuti pažnju i na činjenicu da je moguće da iskazani nepokriveni deficit tekućeg perioda JLS u PIB-u nije u potpunosti tačan ili da je, bolje rečeno, nepotpun. Ukoliko su JLS ili niži budžetski korisnici stvarali obaveze iznad operativnog plana budžeta, te transakcije se ne mogu evidentirati na pozicijama na osnovu kojih se sačinjava PIB ili PIF (misli se na pozicije rashoda i izdataka) te se one praktično ne mogu u ovim finansijskim izvještajima ni iskazati. U PIB-u se iskazuju samo one transakcije koje su učinjene do visine operativnog plana budžeta, a sve ostale transakcije (aktivnosti) koje

⁴ Iako se transferi kao prihodi priznaju na obračunskoj osnovi, ukoliko ova sredstva ne budu raspoloživa budžetskom korisniku do kraja februara za izmirenje dospjelih obaveza, budžetski korisnik nema obezbijedene izvore finansiranja.

su se desile u tom izvještajnom periodu a za koje nisu planirana sredstva, ostaju – kada se radi o izvršenju budžeta – neevidentirane, iako su možda evidentirane na pozicijama koje predstavljaju pozicije bilansa stanja i bilansa uspjeha (klasa 47 – rashodi obračunskog karaktera). Ovdje ćemo izuzeti pitanje dozvoljenih realokacija budžetskih sredstava. U skladu sa prethodnim, nepokriveni deficit iskazan u PIB-u i PIF-u potrebno je uvećati za rashode na klasi 47 koji su nastali a nisu planirani budžetom.

ZAKLJUČAK

Finansijski izvještaji, kao glavni produkt sistema finansijskog izvještavanja, treba da obezbijede zainteresovanim korisnicima i javnosti objektivne i fer informacije koje bi bile u funkciji donošenja adekvatnih odluka. Međutim, u skladu sa gore navedenim načinom funkcionisanja sistema finansijskog izvještavanja, te nalaza finansijskih revizija provedenih od strane Glavne službe za reviziju javnog sektora Republike Srpske, prikazali smo niz nepravilnosti u samom izvještavanju i planiranju budžeta.

Bilans uspjeha kao izvještaj nema upotrebnu vrijednost za analitičare kao što isti ima u privredi. U privredi, bilans uspjeha predstavlja ključan izvještaj za ocjenu uspješnosti nekog poslovnog subjekta. Ostvareni dobitak/gubitak u jednoj godini prenosi se na kapital prikazan u bilansu stanja, te može da se raspodijeli vlasnicima ili zadrži u preduzeću. Međutim, struktura bilansa uspjeha u javnom sektoru (izuzev javnih preduzeća), kao i finansijski rezultat koji proizlazi iz njega ne može se tumačiti na isti način kao kad ne služi za raspodjelu vlasnicima, niti može služiti kao osnova za analizu uspješnosti poslovanja neke lokalne samouprave.

Osnovni izvještaj koji prikazuje obavljene aktivnosti u jednoj fiskalnoj godini jeste periodični izvještaj o izvršenju budžeta. Međutim, ovaj izvještaj iskazuje samo tekući (jednogodišnji) rezultat, koji se ne prenosi u druge finansijske izvještaje. U skladu s ovim, budžetski korisnici u Republici Srpskoj ne iskazuju niti u jednom izvještaju kumulativni rezultat (uglavnom deficit) ostvaren u prethodnim periodima. Do ovog pokazatelja se ne može doći direktno, već indirektno, opsežnom analizom svih finansijskih izvještaja, odnosno glavne knjige. Samim tim, samo interni korisnici imaju dostupnu ovu informaciju jer raspoložu svim podacima, dok eksterni korisnici ostaju uskraćeni.

Uspostavljeni sistem finansijskog izvještavanja na određeni način produkuje sadržinski nepotpune informacije, te smo kroz ovaj rad nastojali podstaći na razmišljanje kreatora modela finansijskog izvještavanja u javnom sektoru o uvođenju određenih elemenata na osnovu kojih bi se pružili potpuni podaci o obimu i strukturi budžetskog rezultata i obaveza. Jedno od rješenja je kreiranje dodatnog finansijskog izvještaja kojim bi se unaprijedio postojeći sistem izvještavanja, a korisnicima finansijskih izvještaja, najčešće eksternim, olakšao uvid u rezultate koje ostvaruju budžetski korisnici. Cilj takvog izvještaja bi bio da, s jedne strane, pruži infor-

macije o stanju dospjelih a neizmirenih obaveza koje su stvorene i evidentirane na teret budžetskih rashoda u tekućem i prethodnim periodima, a koje nisu mogle biti izmirene do rokova za pripremu finansijskih izvještaja ili drugih rokova predviđenih zakonom, a s druge strane, informacije o iznosu raspoloživih/operativnih sredstava te iznosu namjenskih sredstava, u rokovima predviđenim zakonom.

Nadalje, u cilju stabilizacije budžeta, odnosno održavanja njegove likvidnosti, lokalne samouprave, ali i drugi budžetski korisnici treba da poštuju odredbe Zakona o budžetskom sistemu Republike Srpske i Zakona o fiskalnoj odgovornosti Republike Srpske, naročito u dijelu planiranja i potrošnje do nivoa raspoloživih sredstava, a nepokriveni deficit (stvorene obaveze za koje nisu obezbijedjeni izvori finansiranja) da planiraju kao otplatu duga u budžetu naredne/nerednih godina. Lokalne samouprave dobijaju sve značajniju ulogu u političkom, pravnom i ekonomskom uređenju države, te će od njihove snage i rezultata koje ostvaruju zavisiti njihova dalja finansijska samostalnost i stabilnost. Slijedeći logiku postizanja finansijske stabilnosti, sam izlazak iz krize zahtijeva određena ekonomska prilagođavanja, a prije svega u budžetskoj potrošnji.

IZVORI

1. Zakon o budžetskom sistemu Republike Srpske („Službeni glasnik RS“ br. 102/12, 52/14. i 103/15).
2. Zakon o fiskalnoj odgovornosti Republike Srpske („Službeni glasnik RS“ br. 94/15).
3. Zakon o računovodstvu i reviziji Republike Srpske („Službeni glasnik RS“ br. 94/15).
4. Zakon o trezoru („Službeni glasnik RS“ br. 28/13. i 103/15).
5. Pravilnik o finansijskom izvještavanju za korisnike prihoda budžeta Republike („Službeni glasnik RS“ br. 16/12).
6. Pravilnik o budžetskim klasifikacijama, sadržini računa i primjeni kontnog plana za korisnike prihoda budžeta Republike, opština, gradova i fondova („Službeni glasnik RS“ br. 90/10).
7. Pravilnik o budžetskim klasifikacijama, sadržini računa i primjeni kontnog plana za korisnike prihoda budžeta Republike, opština, gradova i fondova („Službeni glasnik RS“ br. 98/16).
8. Pravilnik o računovodstvu, računovodstvenim politikama i računovodstvenim procjenama za budžetske korisnike u Republici Srpskoj („Službeni glasnik RS“ br. 127/11).
9. Pravilnik o kriterijumima za sticanje statusa budžetskog korisnika („Službeni glasnik RS“ br. 116/13).
10. Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor, Savez računovođa i revizora Srbije, Beograd, 2011.
11. Glavna služba za reviziju javnog sektora Republike Srpske – izvještaji o provedenim finansijskim revizijama, www.gsr-rs.org