

UDK 336.127:336.1/.5
DOI: 10.7251/FIN1602014C
Bobana Čegar*

PREGLEDNI RAD

Povezanost finansijskog i statističkog sistema izvještavanja u javnom sektoru

Relationship between financial and statistical reporting system in the public sector

Rezime

Računovodstvo javnog sektora ili računovodstvo države, kako se još naziva, pored sastavljanja uobičajenog seta finansijskih izvještaja, podrazumijeva i sastavljanje budžetskih izvještaja, ali i izvještaja koji predstavljaju statističke izvještaje o aktivnostima vlade i njenih institucija. Prolaskom kroz krizne periode, sa kojima se u istoriji svog postojanja susrela većina država, sve veća pažnja posvećuje se analiziranju efikasnosti i efektivnosti javnog sektora. U traženju odgovora na pitanje da li je upravljanje javnim sektorom efikasno i da li može biti još efikasnije, u velikoj mjeri možemo se osloniti na navedene izvještaje.

Predmet ovog rada je analiza odnosa između finansijskog i statističkog sistema izvještavanja, odnosno potrebe za usklađenošću između ova dva sistema. Polazi se od hipoteze da se usklađivanjem sistema finansijskog izvještavanja i statističkih sistema izvještavanja stvara bolja informaciona osnova za donošenje odluka o upravljanju javnim finansijama.

U cilju dokazivanja postavljene hipoteze biće korišćene kvalitativne metode. Korišće se primarni podaci dobijeni primjenom anketnog upitnika popunjenog od strane računovođa u javnom sektoru, kao i pojednostavljen primjer poslovanja izvještajnog entiteta u javnom sektoru. Analiza se radi na području Republike Srpske, a dobijeni rezultati nedvosmisleno pokazuju da se postavljena hipoteza treba prihvatiti.

Ključne riječi: sistem finansijskog izvještavanja, statistički sistem izvještavanja, javni sektor, međunarodni računovodstveni standardi.

Abstract

Public Sector Accounting or State Accounting, as it is called, except drawing up a common set of financial statements includes the preparation of budget reports, and the reports that represent statistical data about the activities of the government and its institutions. Passing through crisis periods, with which met most of country during their history, more attention is paid to analyzing the effectiveness and efficiency of the public sector. In answering the question whether the management of the public sector efficiently and whether it might be more efficient to a large extent can we rely on mentioned statements.

The subject of this paper is to analyze the relationship between financial and statistical reporting systems, and the need for coherence between the two systems. The hypothesis is: The harmonization of financial reporting and statistical reporting system creates a better information base for decision-making on the management of public finances.

In order to prove the proposed hypotheses will be used qualitative methods. In addition, It will be used primary data obtained using a questionnaire filled out by accountants in the public sector, as well as a simplified example, operations of the reporting entity in the public sector. The analysis is done in Republic of Srpska, and the results unequivocally show that the hypothesis should be accepted.

Keywords: financial reporting system, statistical reporting system, public sector, international accounting standards.

UVOD

Sve aktivnosti vlade i njenih institucija preslikavaju se u njihovim pojedinačnim i konsolidovanim finansijskim izvještajima. Finansijski izvještaji u javnom sektoru pružaju informacije o izvorima, alokaciji i upotrebi finansijskih resursa, te pružaju odgovor na pitanje da li su stečena i upotrijebljena sredstva u skladu sa zakonskim i ugovorenim zahtjevima, te zakonski usvojenim budžetom. Osim uobičajenog seta finansijskih izvještaja, rezultati odluka koje se donose u javnom sektoru mogu se vidjeti i iz statističkih izvještaja koji se sastavljaju po metodologiji međunarodnih tijela, s primarnim ciljem da se dobiju svrsishodne informacije o pojedinim ekonomskim kretanjima u državi i njihovo međusobno poređenje na standardizovanoj osnovi.

Predmet ovog rada je analiza odnosa između finansijskog i statističkog sistema izvještavanja, odnosno potrebe za usklađenošću između ova dva sistema. Polazi se od sljedeće hipoteze: „Usklađivanjem sistema finansijskog izvještavanja i statističkih sistema izvještavanja stvara se bolja informaciona osnova za donošenje odluka o upravljanju javnim finansijama.“

U cilju dokazivanja postavljene hipoteze biće korišćene kvalitativne metode. Korišćić se primarni podaci dobijeni primjenom anketnog upitnika popunjenog od strane računovođa u javnom sektoru, kao i pojednostavljen primjer poslovanja budžetskog korisnika. Analiza se radi na području Republike Srpske, a dobijeni rezultati mogu biti primijenjeni, u potpunosti ili djelimično, i kod drugih entiteta, bez obzira na postojeći stepen razvoja.

Rad je podijeljen u tri dijela. U prvom dijelu prikazane su osnove sistema finansijskog izvještavanja u javnom sektoru. Drugi dio sadrži teorijski prikaz osnova statističkih sistema izvještavanja: vladine finansijske statistike, sistema nacionalnih računa i evropskog sistema nacionalnih računa. Treći dio rada odnosi se na analizu međusobne povezanosti posmatranih sistema. Takođe, u trećem dijelu biće prikazana metodologija i dobijeni rezultati istraživanja. Na kraju rada nalaze se zaključna razmatranja i pregled korišćene literature.

1. SISTEM FINANSIJSKOG IZVJEŠTAVANJA U JAVNOM SEKTORU

Sistem finansijskog izvještavanja predstavlja proces prikupljanja, evidentiranja i prezentovanja informacija o nastalim poslovnim događajima u izvještajnom entitetu. Podaci koji se generišu u sistemu finansijskog izvještavanja (kao što su podaci o pružanju usluga, prodaji proizvoda, zaduživanju, nabavci sredstava i sl.) predstavljaju ulaz sistema (input), dok finansijski izvještaji u kojima su prezentovane obrađene informacije predstavljaju izlaz samog sistema (output). Svi izvještaji koji nastanu kroz sistem finansijskog izvještavanja, a prije svega misli se na set finansijskih izvještaja, treba zajedno da obezbijede relevantne i pouzdane informacije od značaja za donošenje odluka.

Sistem finansijskog izvještavanja u javnom sektoru podrazumijeva proces prikupljanja, evidentiranja i transformacije podataka o nastalim poslovnim promjenama u entitetima javnog sektora (osim javnih preduzeća, na koja se ne odnose Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor) u finansijske izvještaje. Međutim, osim finansijskih izvještaja opšte namjene za entitete u javnom sektoru karakteristično je i sastavljanje budžetskih izvještaja, odnosno finansijskih izvještaja pojedinačnih budžetskih korisnika. U procesu same transformacije ulaznih podataka u izlazne informa-

cije posebno mjesto u sistemu finansijskog izvještavanja javnog sektora ima trezorski sistem izvještavanja u okviru kojeg se vrši evidentiranje i kontrola nad prikupljanjem i trošenjem javnih sredstava. Na državnom (entitetskom) nivou, na osnovu podataka koji ulaze u sistem finansijskog izvještavanja sastavljaju se i statistički izvještaji, koji za cilj imaju izračunavanje makroekonomskih podataka korisnih za poslovno odlučivanje i međudržavna poređenja, a u skladu sa međunarodno priznatim klasifikacijama. Pored godišnjeg budžeta, koji ima jedinstvenu i izuzetno značajnu ulogu u računovodstvu javnog sektora, kao osnovne karakteristike izdvajaju se i česta odstupanja od primjene obračunske (akrualne) osnove, upotreba fondovskog računovodstva od strane vladinih jedinica, te posjedovanje sredstava za koja je moguće da se ne pojave u bilansu stanja (Meigs, Meigs, Bettner, Whittington, 1970).

Iako se ranije računovodstvo javnog sektora ili državno računovodstvo poistovjećivalo sa pojmom budžetskog računovodstva, danas se državno računovodstvo razvija u dva pravca (Vašiček, 2009, str. 406):

- „budžetsko računovodstvo“, koje prati jednogodišnja budžetska ovlašćenja i iznose koji su odobreni i koji se troše (dakle, usmjereno je na jednogodišnji budžet) i
 - računovodstvo koje je usmjereno na državni entitet (agenciju, lokalnu državnu jedinicu ili državnu upravu) kao ekonomski entitet. Dakle, kontinuirano prati sveukupne resurse, obaveze i elemente uspješnosti pojedine državne institucionalne jedinice.
- Posebno bitan cilj finansijskih izvještaja opšte namjene u javnom sektoru jeste pružanje informacija korisnih za odlučivanje i za ukazivanje na odgovornost entiteta za sredstva koja su mu povjerena, tako što će (IFAC, 2013, str. 85):
- pružati informacije o izvorima, raspodjeli i upotrebi finansijskih sredstava;
 - pružati informacije o načinu na koji je entitet finansirao svoje aktivnosti i izmirivao gotovinske potrebe;
 - pružati informacije koje su korisne u procjenjivanju sposobnosti entiteta da finansira svoje aktivnosti i izmiri svoje obaveze;
 - pružati informacije o finansijskom stanju entiteta i nastalim promjenama; i
 - pružati ukupne informacije koje su korisne u procjenjivanju učinaka u vezi sa troškovima učinaka, efikasnošću i ostvarenjima.

Finansijsko izvještavanje javnog sektora u velikoj mjeri je zakonski regulisano, a Međunarodna federacija računovođa (IFAC) razvila je i publikovala posebne računovodstvene standarde za javni sektor. Od 2004. godine, u okviru IFAC-a formiran je poseban odbor za standarde u javnom sektoru. Na oblikovanje finansijskog izvještavanja u javnom sektoru uticaj mogu imati i statistički sistemi izvještavanja (Evropski sistem nacionalnih računa, Vladina finansijska statistika, nacionalni računi), koji koriste istu bazu podataka kao i finansijski izvještaji i koji definišu pojmove koji su od ključnog značaja za finansijsko izvještavanje (npr. opšti državni sektor, budžetski deficit i sl.), o kojima će više biti rečeno u nastavku rada.

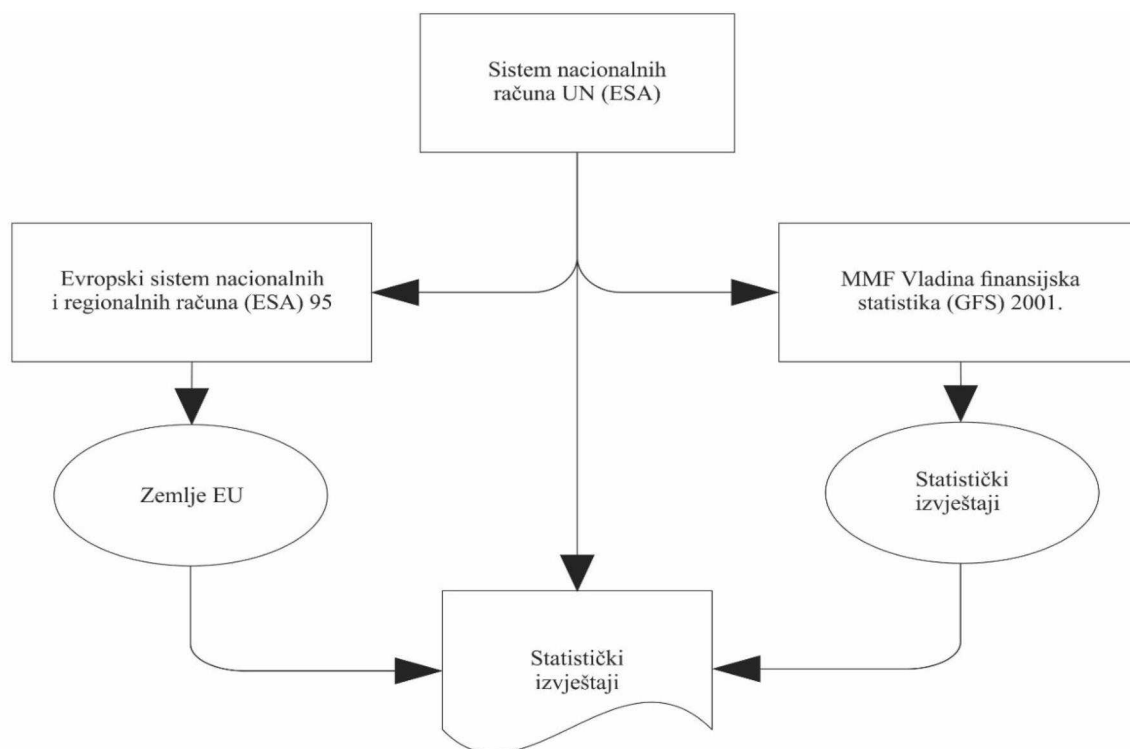
2. STATISTIČKI SISTEMI IZVJEŠTAVANJA U JAVNOM SEKTORU

Statistički sistemi finansijskog izvještavanja osnovu imaju u sistemu finansijskog izvještavanja. Razvila su ih međunarodna tijela, a

primarni cilj bio je dobijanje svrsishodnih informacija o pojedinim ekonomskim kretanjima u državi i njihovo međusobno poređenje na standardizovanoj osnovi. Fokusirani su na pet sektora u okviru ekonomije jedne države: dva poslovna (finansijski i nefinansijski), jedan za neprofitni sektor, jedan za sektor domaćinstva i jedan za vladu (Jones, Pendlebury, 2010, str. 50).

Za potrebe statističkog izvještavanja o promjenama u makroekonomskim pokazateljima razvijeni su sljedeći sistemi statističkog sistema izvještavanja, a njihov odnos prikazan je na slici 1:

Slika 1. Odnos statističkih sistema izvještavanja



Izvor: Glosar Pempal, 2011.

2.1. Osnovne karakteristike sistema nacionalnih računa

Sistem nacionalnih računa je statistički sistem finansijskog izvještavanja u okviru kojeg treba da se stvori integrisan i zaokružen sistem računa koji omogućava poređenja svih značajnih privrednih aktivnosti u okviru date države na međunarodnom nivou. Glavni cilj sistema nacionalnih računa je da obezbijedi konceptualni i računovodstveni okvir koji može da se koristi za kreiranje makroekonomske baze podataka pogodna za analizu i vrednovanje performansi, što je preduslov za informisanje i racionalno i efikasno donošenje odluka (System of National Accounts, 2008).

Neka od glavnih područja upotrebe SNA ogledaju se u sljedećem (System of National Accounts, 2008):

- praćenje dešavanja u privredi,
- makroekonomska analiza i
- međunarodna poređenja.

Izraz „nacionalni računi“ upućuje na to da se više radi o suverenom entitetu kao jednoj cjelini nego o nekom konkretnom sektoru u okviru entiteta. Iako nije neposredno relevantan za upravljanje javnim finansijama, veliki dio finansijskih informacija dostupan je u okviru SNA. Sistemom nacionalnih računa definiše se i klasifikacija funkcije vlade (COFOG) koje koriste i druga dva navedena statistička sistema.

- Sistem nacionalnih računa Ujedinjenih nacija (United Nations System of National Accounts, skraćeno UNSNA);
- Vladina finansijska statistika, razvijena od strane Međunarodnog monetarnog fonda (Government Finance Statistics, skraćeno GFS);
- Evropski sistem nacionalnih računa, razvijen od strane Eurostata, Evropska kancelarija za statistiku (European System of Accounts, skraćeno ESA).

SNA je dizajniran da pruži informacije o ponašanju institucionalnih jedinica i aktivnostima koje sprovode, odnosno proizvodnji, potrošnji i akumulaciji sredstava u analitički koristan oblik, na način da se evidentiraju razmjene u vidu transakcija. Imaju veliku primjenu u vođenju ekonomske politike i donošenja odluka na svim nivoima, jer omogućavaju mjerenje nivoa ekonomske razvijenosti, stope ekonomskog rasta, potrošnju, proizvodnju, nivo štednje, deficit, bogatstvo i sl., što ujedno predstavlja i dobru osnovu za predviđanje budućih ekonomskih kretanja. Makroekonomske analize gotovo da je nemoguće vršiti bez podataka prikazanih u formi jedinstvenih, međusobno povezanih i po međunarodnim standardima usaglašanih računa, bilansa stanja i tabela koja obezbjeđuje SNA. Upravo ta usaglašenost i međunarodna univerzalnost pri primjeni omogućava međunarodna poređenja najznačajnijih makroekonomskih agregata, kao što su bruto domaći proizvod, odnos investicija, štednje i državne potrošnje u odnosu na bruto domaći proizvod i sl.

Do sada je objavljeno pet verzija SNA, pri čemu svaka naredna predstavlja svojevrstnu nadogradnju prethodne i adaptaciju u skladu sa promjenama u privredi. Posljednja je iz 2008. godine, a njoj su prethodile SNA 1995, SNA 1993, SNA 1968. i SNA 1953. Na pripremi SNA 2008. radile su organizacije za sistem nacionalnih računa, a to su: Eurostat, Međunarodni monetarni fond, Organizacija za ekonomsku saradnju i razvoj, Ujedinjene nacije i Svjetska banka (SNA, 2016).

2.2. Obilježja sistema Vladine finansijske statistike

Vladina finansijska statistika ili Državna finansijska statistika (Government Finance Statistics, skraćeno GFS) predstavlja međunarodne smjernice o statističkim metodologijama izdate od strane Međunarodnog monetarnog fonda s ciljem podrške fiskalnim analizama kroz detaljna objašnjenja u priručnicima koje objavljuje Međunarodni monetarni fond. Osnovna svrha uvođenja GFS je da obezbijedi sveobuhvatan konceptualni i računovodstveni okvir koji je pogodan za analizu i procjenu fiskalne politike i utvrđivanje performansi javnog sektora. Dizajniran je s ciljem kreiranja statističkih podataka koji bi trebalo da donosiocima odluka i analitičarima na konzistentan i sistematičan način omoguće analizu razvoja finansijskih operacija, ukupne finansijske pozicije i likvidnosti opšteg državnog odnosno javnog sektora (Šnjegota, 2011, str. 315). Rezultat primjene GFS metodologije ogleda se u podacima koji se dobijaju, a koji mogu biti osnova za izračunavanje različitih makroekonomskih pokazatelja i agregata, kao što su nacionalni računi, monetarni i finansijski agregati itd. Podaci fiskalne statistike mogu se koristiti i za procjenu veličine vladinog sektora u ukupnoj ekonomiji, njenog udjela u odnosu na ukupnu potražnju, vladina ulaganja, procjenu fiskalne politike, način na koji se koriste resursi, nacionalnu zaduženost, poresko opterećenje, carinsku zaštitu, socijalnu sigurnost i sl. Osnovu za prikupljanje podataka za primjenu GFS metodologije predstavljaju podaci iz finansijskih izvještaja.

Tokovi koje GFS prepoznaje klasifikuju se u dvije grupe: transakcije i drugi ekonomski tokovi, i prezentuju se kroz četiri finansijska izvještaja (International Monetary Fund, 2001):

- Izvještaj o poslovanju države (Statement of Government Operations),
- Izvještaj o ostalim ekonomskim tokovima (Statement of Other Economic Flows),
- Bilans stanja (Balance Sheet),
- Izvještaj o porijeklu i upotrebi gotovine (Statement of Sources and Uses of Cash).

Godine 1986. nastalo je prvo izdanje priručnika za primjenu GFS, drugi priručnik izdat je 2001. i posljednji je priručnik iz 2014. godine.

Pravilna primjena GFS metodologije zahtijeva i primjenu određenih računovodstvenih pravila, s obzirom na to da su informaciona podloga za izračunavanje pokazatelja efikasnosti i efektivnosti svakog entiteta, a ta pravila podrazumijevaju sljedeće: evidentiranje transakcija po sistemu dvojnog knjigovodstva, primjenu obračunske osnove, vrednovanje po tekućoj tržišnoj cijeni, primjenu izvedenih mjera koja obuhvata agregaciju pojedinih bilansnih kategorija, kao i međusobno poređenje tako agregiranih podataka, koristi se i bruto i neto princip u zavisnosti od toga o kojoj bilansnoj kategoriji je riječ.

2.3. Osnovne odrednice Evropskog sistema nacionalnih računa

Evropski sistem računa (engl. European System of Accounts – ESA) usaglašen je i proizlazi iz sistema nacionalnih računa, te predstavlja evropsku verziju Sistema nacionalnih računa koji je u pogledu definicija, pravila sastavljanja računa, obuhvata i klasifikacija konzistentan sa SNA. Jedina razlika ogleda se u načinu prezentovanja i prilagođenosti pojedinih kategorija privrednoj situaciji u Evropi. Evropski sistem nacionalnih računa je statistički instrument visokog kvaliteta koji institucijama, vladama i ekonomskim i društvenim subjektima Evropske unije pruža harmonizaciju i pouzdanu

statistiku, na kojoj mogu zasnovati svoje odluke (Rečnik nacionalnih računa, 2007).

Publikaciju ESA vrši kancelarija za statistiku Evropskih zajednica, odnosno Eurostat, a usvaja Savjet Evropske unije. ESA se sastoji iz dva glavna skupa tabela, a to su računi sektora i input-autputa i računa po djelatnostima. Koristi se, kao i Sistem nacionalnih računa, za analizu i ocjenu strukture ukupne ekonomije, specifičnih dijelova ili aspekata ukupne ekonomije, razvoja ekonomije u vremenu, ali i u odnosu na ekonomije drugih država. Zajedničke karakteristike ESA ogledaju se u sljedećem (Eurostat, 2013): međunarodnoj uporedivosti, konzistentnosti, praktičnosti, fleksibilnosti i višenamjenskom pristupu, usklađenosti sa koncepcijama u ostalim društvenim i ekonomskim statistikama, fokusiranosti na opisivanje ekonomskih procesa u monetarnim i lako razumljivim izrazima i sl.

Posljednji okvir za primjenu Evropskog sistema računa je ESA 2010, koji je zamijenio raniji ESA 1995, s obzirom na to da je došlo i do promjene kod Sistema nacionalnih računa kada je SNA 2008. zamijenio SNA 1995.

3. ODNOS FINANSIJSKOG I STATISTIČKOG SISTEMA IZVJEŠTAVANJA

Izvještavanje zasnovano na statističkim sistemima omogućava konstantnu analizu mjera ekonomske politike koju kreira država. Dizajnirani su s ciljem kreiranja statističkih podataka koji bi trebalo da donosiocima odluka i analitičarima na konzistentan i sistematičan način omogući analizu razvoja finansijskih operacija, ukupne finansijske pozicije i likvidnosti opšteg državnog sektora. Iako je njihova metodologija bazirana na upotrebi računovodstvenih pojmova i kategorija, statistički sistemi mogu u određenoj mjeri da se razlikuju od standardnog sistema finansijskog izvještavanja, koji suštinski treba da predstavlja njihovu osnovu (Šnjegota, D., 2011).

3.1. Potreba za međusobnom usklađenošću sistema

Iako su i međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor i statistički sistemi izvještavanja usmjereni na praćenje i mjerenje efikasnosti javnog sektora, između njih postoje određena odstupanja. Kako ova međusobna nepodudaranja u tretmanu pojedinih transakcija, vrednovanju i politikama izvještavanja mogu izazvati konfuziju kod korisnika, ali i zbog težnje da se kreira računovodstveni informacioni sistem koji će biti sveobuhvatna baza podataka kako za donošenje različitih odluka, tako i za analizu efikasnosti u javnom sektoru, Odbor za međunarodne računovodstvene standarde pokrenuo je projekat pod nazivom „Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor i statističke osnove finansijskog izvještavanja: Analiza rizika i preporuke za usaglašavanje“, u okviru kojeg radne grupe identifikuju razlike koje postoje između ovih sistema izvještavanja, ali pružaju i prijedloge za prevazilaženje istih (International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) and Statistical Bases of Financial Reporting: An Analysis of Differences and Recommendations for Convergence, 2005). Neke od razlika odnose se na definisanje izvještajnog entiteta, određivanje neto bogatstva i neto imovine, mjerenje sredstava, obaveza i neto imovine, osnove izvještavanja, strukture izvještaja. Osim toga, izvještaji nastali primjenom statističkih sistema izvještavanja nisu predmet revizije, dok su finansijski izvještaji sastavljeni u skladu sa MRS JS predmet revizije eksternog, nezavisnog revizora. Dividenda se prema statističkim sistemima smatra troškom, dok je prema MRS

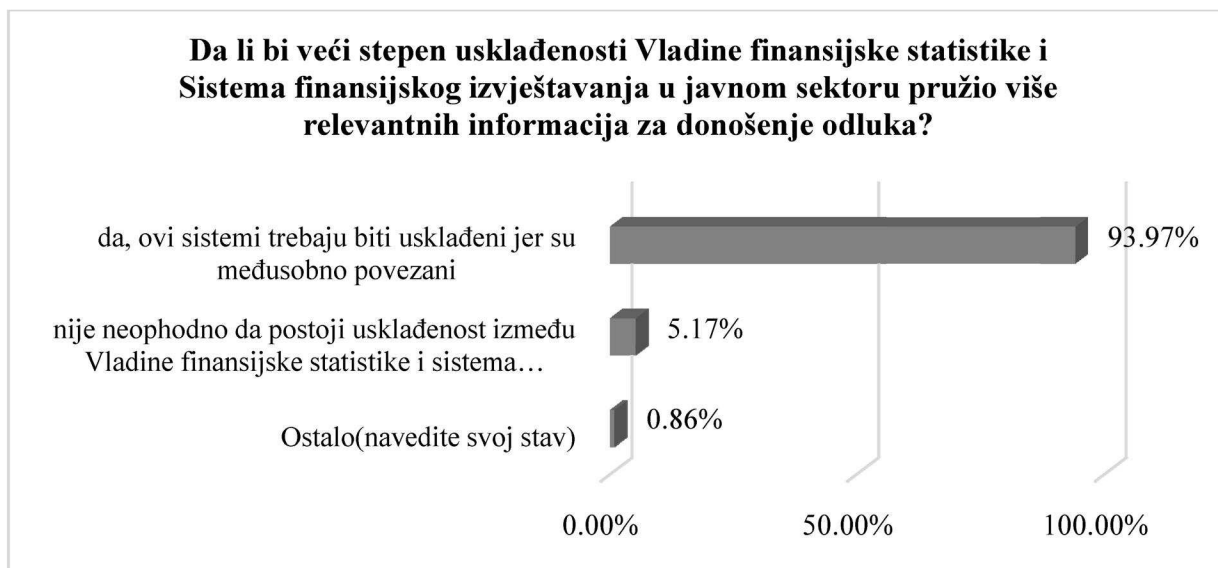
JS predmet raspodjele nakon utvrđenog neto dobitka itd. Koji će se od podataka nastalih primjenom postavki navedenih sistema koristiti zavisi prvenstveno od informacija koje korisnik želi da dobije. Ukoliko je primarni cilj dobijanje informacija o fiskalnim efektima nastalim putem finansijskih transakcija u sektoru javne uprave na nacionalnu privredu, onda se rezultat dobijen primjenom statističkih sistema smatra podesnijim za upotrebu. Međutim, ukoliko je cilj dobijanje informacija o vladinom finansijskom učinku ili učinku pojedinih institucionalnih jedinica u okviru vladinog sektora, stanju sredstava i obaveza, ali i ukupnom rezultatu, onda su finansijski izvještaji, konsolidovani, odnosno pojedinačni, sastavljeni u skladu sa MRS JS, relevantniji kao izvor podataka.

Između finansijskog i statističkog sistema izvještavanja poželjan je visok stepen međusobne usklađenosti s obzirom na to da se u sistemu finansijskog izvještavanja koriste određene definicije i metodologije koje su definisane u statističkim sistemima. Isto tako, statistički sistemi za izračunavanje makroekonomskih pokazatelja podatke koriste iz finansijskog sistema izvještavanja, a na osnovu, između ostalog, i tih makroekonomskih podataka donose se odluke o budžetu. Sistem finansijskog izvještavanja oblikuje se na način da bude osnova statističkim sistemima koji su međusobno usaglašeni sa tendencijom usaglašavanja sa međunarodnim računovodstvenim standardima (Poljašević, 2012). Pokazatelji koji se prezentuju u statističkim izvještajima, kao što su deficit, dug, neto dobitak i drugi, treba da budu definisani na jedinstveni način. Značajan stepen neusklađenosti ovih sistema podrazumijevao bi prezentovanje različitih iznosa pod istim kategorijama, što bi moglo stvoriti zabunu kod samih korisnika, a u krajnjem slučaju i postojanje dvije različite baze iz kojih bi se koristili podaci, što nije ni ekonomski opravdano.

3.2. Metodologija i rezultati istraživanja

U funkciji dokazivanja postavljene hipoteze, biće korišćene kvalitativne metode (analiza, sinteza, komparacija, klasifikacija, studija

Grafikon 1. Potreba za usklađenošću finansijskog i statističkog sistema izvještavanja



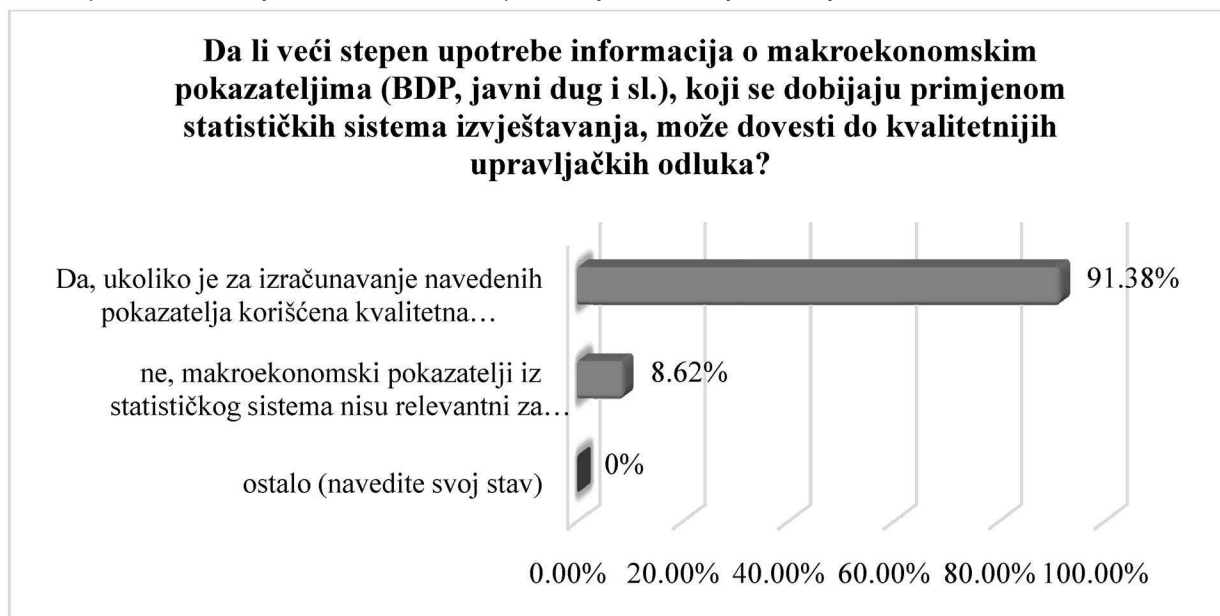
Izvor: autorova obrada podataka

Sljedeće pitanje, takođe u vezi sa statističkim sistemima izvještavanja, glasilo je: „Da li veći stepen upotrebe informacija o makroekonomskim pokazateljima (BDP, javni dug i sl.), koji se dobijaju primjenom statističkih sistema, može dovesti do kvalitetnijih upravljačkih odluka: a) Da, ukoliko je za izračunavanje navedenih

slučaja). Testiranje hipoteze zasnivaće se i na empirijskom istraživanju, odnosno primjeni primarnih podataka dobijenih tehnikom anketnog upitnika, a dobijeni podaci biće grafički prezentovani. Pitanja i odgovori prikazani u ovom radu dio su šireg istraživanja u vezi sa kvalitetom finansijskog izvještavanja u javnom sektoru. Anketni upitnik sproveden je 2015. godine i popunjen je od strane 116 računovođa zaposlenih u računovodstvu i finansijama javnog sektora Republike Srpske tokom trajanja stručnog seminara. Osim anketnog upitnika, a u cilju dokazivanja ili odbacivanja postavljene hipoteze, biće korišćen i kratak ilustrirani primjer sa promjenama koje se mogu desiti u poslovanju jednog budžetskog korisnika. Prilikom sprovođenja empirijskog istraživanja, ograničenja koja su se javila ogledala su se u značajnom broju onih koji nisu dostavili popunjene anketne upitnike. Takođe, treba dodati i mogućnost da anketirana lica nisu bila u potpunosti iskrena. Iz tog razloga je odlučeno da se, pored anketnog upitnika, hipoteza testira i kroz ilustrirani primjer finansijskog izvještavanja jednog budžetskog korisnika.

Zbog različitog tretmana pojedinih kategorija između finansijskog sistema i statističkog sistema izvještavanja korisnici izvještaja često mogu biti u konfuziji pri tumačenju tih kategorija. Oba sistema se smatraju značajnim, budući da imaju različite svrhe i prezentuju se sa različitom namjenom. Međutim, usklađenost između ovih sistema treba da postoji u pogledu kategorija koje se razmatraju sa oba stanovišta. S tim u vezi, ispitanici su pitani da li je prema njihovom mišljenju potrebno da postoji visok stepen međusobne usklađenosti između sistema. Na pitanje o tome da li bi veći stepen usklađenosti Vladine finansijske statistike i Sistema finansijskog izvještavanja u javnom sektoru pružio više relevantnih informacija za donošenje odluka: a) Da, ovi sistemi treba da budu usklađeni jer su međusobno povezani; b) Nije neophodno da postoji podudarnost između Vladine finansijske statistike i Sistema finansijskog izvještavanja; i c) ostalo; dobijeni su sljedeći rezultati:

pokazatelja korišćena kvalitetna informaciona osnova; b) Ne, makroekonomski pokazatelji iz statističkog sistema nisu relevantni za donošenje upravljačkih odluka u javnom sektoru; c) Ostalo“; i dobijeni rezultati prikazani su na grafikonu br. 2.

Grafikon 2. Upotreba informacija o makroekonomskim pokazateljima u funkciji donošenja odluka

Izvor: autorova obrada podataka

U postupku dokazivanja koristimo i primjer poslovanja jednog izvještajnog entiteta i pretpostavimo da su se desili sljedeći događaji: na početku perioda stanje je: zemljište 800.000 KM, građevinski objekti 1.500.000 KM; oprema 500.000 KM; HOV namijenjene prodaji 50.000 KM; obaveze po osnovu dugoročnih kredita 1.000.000 KM; bankovni račun 100.000 KM; neto imovina 1.950.000 KM. Zatim su se desile sljedeće promjene: 1) Utvrđena su potraživanja po osnovu poreza na nepokretnosti u ukupnom iznosu od 60.000 KM. U posmatranom periodu naplaćeno je 30%; 2) Primljen je račun za utrošenu električnu energiju koji glasi na iznos od 585 KM sa PDV-om. Račun je plaćen; 3) Utvrđena potraživanja po osnovu komunalnih taksi iznose 20.000 KM. Lokalna zajednica naplatila je 80% od utvrđenog iznosa; 4) Obračunate su i isplaćene bruto plate

u iznosu od 88.415 KM; 5) Emitovano je obveznica u vrijednosti od 100.000 KM (10.000 KM dospijeva na naplatu do godinu dana); 6) Fakturisano je i naplaćeno po osnovu izdavanja u zakup objekata opštine 12.000 KM; 7) Plaćeno je 10.000 KM obaveza po osnovu emitovanih obveznica, kao i obračunata, pripadajuća kamata u iznosu od 1.000 KM; 8) Obračunata je amortizacija na građevinske objekte u iznosu od 2.000, kao i amortizacija prevoznih sredstava u iznosu od 1.000 KM; 9) Povećana je vrijednost HOV namijenjenih prodaji i sada iznosi 60.000 KM.

U nastavku je, na osnovu navedenih promjena, prikazan izvještaj o poslovanju države i izvještaj o ostalim ekonomskim tokovima, koji se sastavljaju primjenom Vladine finansijske statistike.

Tabela 1. Izvještaji Vladine finansijske statistike – primjer

Izvještaj o poslovanju države	
I. Transakcije koje utiču na neto imovinu	
<i>A) Prihodi</i>	92.000
1. Porezi	60.000
2. Socijalna davanja	0
3. Drugi prihodi	32.000
<i>B) Rashodi</i>	93.000
1. Kompenzacije zaposlenima	88.415
2. Upotreba dobara i usluga	585
3. Upotreba fiksnog kapitala	3.000
4. Kamate	1.000
5. Subvencije	
6. Grantovi	
7. Socijalna davanja	
8. Drugi rashodi	

<i>C) Neto saldo poslovanja (1-2)</i>	-1.000
II. Transakcije na nefinansijskoj imovini	
1. Neto nabavka osnovnih sredstava	
2. Fiksna imovina	-3.000
3. Promjene zaliha	
4. Dragocjenosti	
5. Neproduktivna sredstva	
<i>D) Neto posuđivanje/zaduživanje (V-II.1) ili (3.1-3.2)</i>	2.000
III. Transakcije na finansijskoj imovini i obavezama	
1. Neto nabavka finansijskih sredstava	
Na domaćem tržištu	92.000
Na stranom tržištu	
2. Neto nastanak obaveza	
Na domaćem tržištu	90.000
Na stranom tržištu	

Izveštaj o ostalim ekonomskim tokovima	
Promjene na neto imovini kao rezultat ostalih ekonomskih tokova	
Nefinansijska sredstva	
Revalorizacije	
Druge promjene količine	
Finansijska sredstva	
Revalorizacije	10.000
Druge promjene količine	
Obaveze	
Revalorizacije	
Druge promjene količine	
Rezultat ostalih tokova	10.000

Izvor: autor, na osnovu primjera

U izvještaju o poslovanju države prihodi su iskazani u vrijednosti od 92.000 KM i predstavljaju iznos nastalih prihoda i odraz su transakcija koje utiču na neto imovinu. Ovi prihodi ne uključuju prihode po osnovu promjene vrijednosti hartija od vrijednosti kojim entitet raspolaze, budući da sama promjena nije pod direktnom kontrolom entiteta, te nije predmet planiranja pri izradi budžeta i kao takvi iskazuju se u izvještaju o ostalim ekonomskim tokovima. Iznos od 2.000 KM predstavlja neto zaduživanje i taj podatak odgovara razlici suficita i budžetskog deficita iskazanog u izvještaju o izvršenju budžeta (46.000-44.000), što se ne bi postiglo da nema visokog stepena usklađenosti između statističkog sistema i sistema finansijskog izvještavanja.

Prilagođavanje statističkim sistemima izvještavanja uticalo je na brojne promjene u finansijskom sistemu. Konkretno, u Republici Srpskoj, u namjeri da postoji jedinstvena baza podataka za statističke sisteme i sistem finansijskog izvještavanja, izvršena je promjena ranije važećeg kontnog okvira, izmijenjene su bilansne šeme i prešlo se na primjenu obračunske osnove. Značajna odstupanja ovih sistema imala bi za posljedicu različite podatke koji bi stvarali zabunu kod samih korisnika, a bilo bi neophodno da se transakcije evidentiraju po dva puta za dvije različite baze podataka, što nije ekonomski opravdano. Uzmimo za primjer da je drugačiji tretman prihoda od promjene vrijednosti hartija od vrijednosti u statističkom sistemu i sistemu finansijskog izvještavanja. Da se ovaj prihod

planira i uključuje u izvještaj o izvršenju budžeta, budžetski deficit bi iznosio 34.000 KM, suficit bi bio 56.000 KM, a njihova razlika bi iznosila 22.000 KM, dok bi u izvještaju o poslovanju države neto zaduživanje iznosilo 2.000 KM. S obzirom na to da Vladina finansijska statistika ove prihode iskazuje kao prihode koji ne utiču na neto zaduživanje, već ih prikazuje kroz izvještaj o ostalim tokovima, kroz kontni plan ovi prihodi se iskazuju na grupi Obračunski prihodi i ne ulaze u računanje budžetskog suficita/deficita, čime su stvoreni preduslovi za dobijanje konzistentnih podataka. Još veći problem bi nastao da se finansijski izvještaji ne sastavljaju na istoj osnovi kao i statistički izvještaji (statistički izvještaji proklamuju obračunsku osnovu), što bi dovelo do različitih podataka o prihodima, npr. u bilansu uspjeha, sastavljenom primjenom modifikovane obračunske osnove, poreski prihodi iznosili bi 18.000 KM, a u izvještaju o poslovanju države ti prihodi su 60.000 KM.

Usklađenost finansijskog sistema izvještavanja u javnom sektoru sa Sistemom nacionalnih računa (SNA) i Evropskim sistemom računa (ESA) omogućuje da se jedna od osnovnih makroekonomskih kategorija – bruto društveni proizvod preciznije izračuna, tj. da se zasniva na manje procjena, budući da će se podatak koji se odnosi na vladin sektor moći dobiti iz finansijskog sistema izvještavanja. Upotrebom preciznije vrijednosti bruto društvenog proizvoda ostvaruju se višestruke prednosti sa aspekta sistema finansijskog izvještavanja i upravljanje javnim finansijama. Vrijednost makroekonomskih podataka uzima se u obzir pri planiranju budžeta tako što se npr. vodi računa o kriterijumima iz Maastrichta, da visina budžetskog deficita ne prelazi 3% bruto domaćeg proizvoda ili da javni dug ne prelazi 60% bruto domaćeg proizvoda. Ukoliko se ne raspolaže preciznim podatkom o bruto domaćem proizvodu, i odluke koje se donose u vezi sa dugom, deficitom i sl. mogu biti lošije u odnosu na odluke koje bi se donijele da je podatak o bruto domaćem proizvodu dobijen na osnovu evidentiranja svih transakcija, a ne na osnovu procjene. Iznosi definisani u budžetu dalje utiču na finansijski sistem izvještavanja. Moguće je da u većoj mjeri dolazi do odstupanja u izvještaju o izvršenju budžeta, da se viši iznos rashoda iskazuje preko grupe obračunskih rashoda (ukoliko trezorski sistem ne dozvoljava drugačije evidentiranje), jer sredstva nisu dobro isplanirana itd. Na osnovu svega navedenog, postavljenu hipotezu možemo prihvatiti.

ZAKLJUČAK

Kako bi se finansijski položaj i uspjeh jedne države mogao porediti sa drugim državama razvijeni su Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor. Pored toga, u upotrebi su i međunarodni statistički sistemi izvještavanja kojima se prate, mjere i poredi kretanja makroekonomskih pokazatelja između država, ali i različitih izvještajnih perioda jedne države. Iako se uglavnom baziraju na upotrebi računovodstvenih kategorija, moguća su i odstupanja između ovih sistema, koja bi trebalo neutralisati gdje god je to moguće, kako se sami korisnici ne bi doveli u zabunu pri tumačenju pojedinih kategorija i ocjeni kretanja. Osim toga, statistički sistemi pružaju podatke o makroekonomskim kategorijama koje se koriste pri donošenju odluka u javnom sektoru (kretanje BDP-a, javnog duga i sl.). Statistički sistemi definišu i pojmove koji se koriste za finansijsko izvještavanje (kao što je npr. javni sektor, opšti državni sektor itd.).

U Republici Srpskoj postoji visok stepen usaglašenosti rashodovne strane sa statističkim sistemima, prije svega sa Vladinom finansijskom statistikom, što je omogućeno kroz kontni okvir koji omogućava da se evidentiranjem transakcija na propisanim računima

pruže podaci za finansijske izvještaje, ali i statističke izvještaje, te da se na osnovu jedne baze podataka pruže podaci za obje grupe izvještaja.

Na osnovu rezultata istraživanja potvrđeno je da upotreba makroekonomskih pokazatelja koji se dobiju primjenom statističkih sistema izvještavanja može dovesti do boljih upravljačkih odluka u javnom sektoru, a usklađenost statističkih sistema izvještavanja i finansijskog sistema izvještavanja može osigurati veći obim relevantnih podataka za upravljanje javnim finansijama.

Dalji pravci u razvoju međusobnog odnosa sistema finansijskog izvještavanja u javnom sektoru i statističkih sistema trebalo bi da idu i ka prevazilaženju razlika koje se javljaju u poređenju sa statističkim sistemima finansijskog izvještavanja, čime bi se olakšalo tumačenje pojedinih pokazatelja, te izbjegle konfuzije koje se mogu javiti kod korisnika zbog različitog tretmana pojma izvještajnog entiteta, koncepta vrednovanja sredstava i obaveza, obuhvata pojedinih prihoda i rashoda, te u drugim slučajevima u kojima postoji neusaglašenost između računovodstvenog i statističkog sistema izvještavanja. Dalji pravci mogli bi da se odnose i na usklađivanje prihodovne strane sa statističkim sistemima.

IZVORI

1. Eurostat (2013). European system of accounts – ESA 2010. Luxembourg: European Commission.
2. Glosar Pempal (2011). Pojmovnik upravljanja javnim finansijama - verzija 1.
3. IFAC (2013). Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 1. Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements . New York
4. International Monetary Fund (2001). Government Finance Statistics Manual. Washington
5. IFAC (2005). International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) and Statistical Bases of Financial Reporting: An Analysis of Differences and Recommendations for Convergence. New York: IFAC.
6. Jones, R., Pendlebury, M. (2010). *Public Sector Accounting* – sixth edition. Financial Times, Prentice Hall.
7. Meigs, R., Meigs, M., Bettner, M., Whittington, R. (1970). *Financial Accounting*, 9th edition. New York: Irwin McGraw-Hill.
8. Poljašević, J. (2012). "Mjerenje vladinog deficita u skladu sa statistikom vladinih finansija". *Financing* 1/12.
9. Rečnik nacionalnih računa (2007). Beograd.
10. SNA (2016). Posjeta: maj 30, 2016, na <http://unstats.un.org/unsd/nationalaccount/sna.asp>
11. SNA (2008). System of National Accounts. New York: European Commission, IMF, OECD, UN, WB
12. Šnjegota, D. (2011). "Primjena GFS metodologije i obračunska osnova budžetskog računovodstva". 7. kongres saveza računovođa i revizora Crne Gore.
13. Vašiček, D. (2009). *Računovodstvo i finansijsko izvještavanje u funkciji upravljanja u javnom sektoru*. Zagreb: Hrvatska javna uprava.