

# SMJERNICE ZA POPUNJAVANJE OBRAZACA ZA PERIODIČNO IZVJEŠTAVANJE U FBiH

## Uvod

Pravilnik o finansijskom izvještavanju i godišnjem izvršenju budžeta u FBiH je usvojen 2012. godine. Njegova primjena i izvještaji za prva tri kvartala 2012. godine su pokazali da se korisnici budžetskih sredstava susreću sa teškoćama i problemima prilikom popunjavanja obrazaca i unošenja potrebnih podataka u obrasce.

Dodatna analiza je pokazala da podaci o transferima predstavljaju jedan od osnovnih problema prilikom vršenja konsolidacije za FBiH, što za posljedicu ima konsolidovane finansijske podatke koji nisu pouzdani i ne odgovaraju stvarnom obimu javnih rashoda u FBiH.

Ovaj dokument sadrži smjernice za korisnike javnih sredstava o tome na koji način treba da se popunjavaju obrasci u onim dijelovima koji su identifikovani kao problematični tokom analize i radionica koje su u februaru 2013. godine održane za predstavnike korisnika javnih sredstava. Smjernice ne predstavljaju uputstva za svaku pojedinačnu stavku, već informacije o problematičnim oblastima, a posebno za korištenje ispravnih konta za transfere između korisnika javnih sredstava. Ove smjernice će se ažurirati prateći sve izmjene u zakonodavnom okviru za računovodstvo i izvještavanje kao i moguće izmjene u kontnom planu u FBiH.

## A. RAČUNOVODSTVENI KONCEPTI I PRAKSE

Potrebno je poštovati četiri osnovna računovodstvena koncepta prilikom pripreme svih računa i finansijskih izvještaja. Četiri osnovna računovodstvena koncepta su:

1. **Modificirano načelo obračunavanja neplaćenih obaveza:** Modificirano načelo obračunavanja neplaćenih obaveza je računovodstveno načelo prema kojem se prihodi evidentiraju u periodu u kojem nastanu i mogu se izračunati, a rashodi se priznaju u trenutku kada nastane obaveza (kao je propisano u Zakonu o budžetima FBiH);
2. **Načelo dosljednosti:** kada se odabere obračunska metoda, tu metodu treba stalno primjenjivati osim ako ne postoji opravdan razlog da se primjenjuje druga metoda;
3. **Načelo istorijskih rashoda:** vrijednost imovine koja je evidentirana u knjigama treba da predstavlja troškove koji su stvarno plaćeni, a ne trenutnu tržišnu vrijednost imovine;
4. **Načelo razboritosti:** prihod i dobit se uključuju u bilans stanja tek kada se realizuju ali se obaveze uključuju kada nastane realna 'mogućnost' da nastanu.

## **Modificirano načelo obračunavanja neplaćenih obaveza**

Modificirano načelo obračunavanja neplaćenih obaveza se ne primjenjuje dosljedno na svim nivoima vlasti u FBiH kao ni u pojedinačnim vladama. Pokušava se povezati svaka obaveza sa momentom njenog nastanka (čak i ako faktura za nju može stići tek u narednom izvještajnom periodu, što znači da se jednom računovodstvenom konceptu (tačnosti) daje više značaja u odnosu na ostale (blagovremenost, materijalnost).

Većina institucija čeka po dvadeset i više dana da bi zatvorile period i sačinile izvještaj o njemu. Na taj način dolazi do kašnjenja u zatvaranju kvartala, što uzrokuje probleme u knjigovodstvu u institucijama kao i kašnjenje u procesu izvještavanja i kratke rokove za kompilaciju izvještaja, posljedica čega su greške.

Način na koji bi se u praksi primjenjivalo modificirano načelo obračunavanja neplaćenih obaveza i pri tom osigurala solidna pouzdanost tačnosti podataka je primjena postojećih pravila za zatvaranje knjiga iz Računovodstvenih politika FBiH za svaki mjesec, a pošto Pravilnik o finansijskom izvještavanju zahtjeva da se svi kvartali tretiraju jednako, na isti način se trebaju tretirati i polugodišnji izvještaji.

U skladu sa članom 8. Računovodstvenih politika FBiH, svaki mjesec treba zatvoriti do 10. narednog mjeseca. Iako je u Politikama napravljen izuzetak za polugodišnji izvještajni period koji je produžen do 20. jula. Politike bi se trebale ažurirati kako bi se rok od deset dana primjenjivao dosljedno tokom cijele godine. Drugi izuzetak je zatvaranje godine koje je produženo do 31. narednog mjeseca.

O svim fakturama primljenim nakon 10. u mjesecu nakon isteka kvartala treba da se izvještava u narednom kvartalu.

Prilikom primjene modificiranog obračunavanja neplaćenih obaveza, Trezor zahtijeva od budžetskih korisnika da izvrše rezervaciju sredstava za potpisane ugovore za koje još nije ispostavljena faktura, a te rezervacije se tretiraju kao rashodi koji su već nastali. Jedine fakture koje će vjerovatno biti izdate u narednom periodu za rashode ovog perioda će biti računi za komunalne usluge čiji iznos je mali i ne predstavlja materijalni udio u cjelokupnim rashodima.

Produženje roka za zatvaranje kvartala nije ispravan način rješavanja problema kasnijeg pristizanja faktura i izvještavanja. Jedinice koje podnose izvještaje treba da zatraže od svojih dobavljača i drugih jedinica (npr. bolnica) da na vrijeme izdaju fakture (u roku od tri dana) kako bi osigurale da podaci koji su potrebni jedinicama koje podnose izvještaje stignu na vrijeme u roku za zatvaranje kvartala. Član 16. Zakona o računovodstvu i reviziji zahtijeva da fakture za robe i usluge budu izdate najkasnije tri dana nakon njihove isporuke, tako da su kašnjenja koja se sada događaju u javnom sektoru u suprotnosti sa zakonskim odredbama.

U slučaju kada se fakture šalju poštom, zbog čega njihova isporuka može biti usporena, treba dostaviti skenirane elektronske kopije ili ih poslati putem faksa prije zatvaranja kvartala kako bi mogle biti proknjižene.

## **B. OBRASCI**

### **1. Obrazac 1. – Pregled prihoda i finansiranja po ekonomskim kategorijama**

Obrazac 1. zahtijeva podatke o prihodima i finansiranju prema strukturi i kontima iz kontnog plana za sve prihode koji su evidentirani u izvještajnom periodu.

Popunjavanje ovog obrasca je jednostavno i ne zahtijeva nikakve dodatne podatke osim onih koji već postoje u software-u izvršenja budžeta / trezora kod jedinica koje izvještavaju.

Treba napomenuti da se ovi podaci uglavnom ponavljaju po grupama u obrascu 8. Međutim, iz razloga što obrazac 8. ima drugačiju strukturu, ovi podaci su ipak potrebni za cjelokupni pregled prihoda i finansiranja za kvartalni period.

### **2. Obrazac 2. – Pregled rashoda po ekonomskim kategorijama**

Obrazac 2. zahtijeva podatke o rashodima prema strukturi i kontima iz kontnog plana za sve izdatke nastale u izvještajnom periodu.

Popunjavanje ovog obrasca je takođe jednostavno i ne zahtijeva nikakve dodatne podatke osim onih koji već postoje u software-u izvršenja budžeta / trezora kod jedinica koje izvještavaju.

Treba napomenuti da se ovi podaci uglavnom ponavljaju po grupama u obrascu 8. Međutim, iz razloga što obrazac 8. ima drugačiju strukturu, ovi podaci su ipak potrebni za cjelokupni pregled rashoda za kvartalni period.

### **3. Obrazac 3. – Posebni podaci o plaćama i broju zaposlenih**

Obrazac 3. zahtijeva od jedinica koje izvještavaju da dostave detaljne podatke o obračunatim plaćama, naknadama, doprinosima i porezu na dohodak. Traženi podaci ne obuhvataju konta iz kontnog plana pošto su detaljniji od podataka koji su trenutno izlistani u kontnom planu.

Prilikom popunjavanja ovog obrasca, izvještajne jedinice treba da koriste podatke o isplati plaća koji se vode u posebnim analitičkim evidencijama ili sistemima platnih lista.

### **4. Obrazac 4. – Posebni podaci o tekućim i kapitalnim transferima**

Podaci koji su potrebni u obrascu 4. zahtijevaju da izvještajne jedinice dostave podatke o svim transferima koji su izvršeni u izvještajnom periodu do nivoa analitičkih konta u skladu sa strukturom i sadržajem kontnog plana.

Obrazac 4. ne sadrži konto za glavnu grupu 614800, pošto ova grupa ne uključuje transfer već jednu drugu kategoriju "ostali" tekući rashodi.

Ukupni tekući transferi (614000) u obrascu 4 ne moraju odgovarati obrascu 2 (stavka 20 – tekući transferi), pošto obrazac 4 specifično zahtijeva samo podatke o transferima, što dovodi do drugačijih podataka za istu potkategoriju u dva obrasca.

## **5. Obrazac 5. – Unakrsna klasifikacija rashoda po ekonomskoj i funkcionalnoj klasifikaciji**

Iako je funkcionalna klasifikacija koja je potrebna u ovom obrascu već neko vrijeme sastavni dio sistema konta u Federaciji, čini se da postoji nerazumijevanje o tome na koji način se klasifikuju vladine aktivnosti po funkcijama.

Na prvom mjestu, računovodstveni sistemi treba da budu postavljeni tako da obuhvataju funkcionalni konto koji će se unositi za svaku transakciju kao i ekonomski konto. Podaci obezbijeđeni u sistemu na ovaj način treba da odgovaraju podacima u ukupnim rashodima.

Ako računovodstveni sistem još uvijek nije uspostavljen da obuhvati sistem konta za funkcionalnu klasifikaciju, onda dok ne bude uspostavljen, trebalo bi omogućiti da se poveže ili mapira potrošačka jedinica u odnosu na funkciju u skladu sa šemom koja je data u tabeli.

<b>Funkcija</b>	<b>Institucija</b>
Opće javne službe	Parlament / Skupština /Vijeće Ured predsjednika / Dopredsjednika / premijera / načelnika Vlada Ured za zakonodavstvo Ministarstvo finansija /Služba za finansije Arhiv Zavod za statistiku Uprava za inspekcijske poslove Ured za odnose s javnošću Služba za opšte poslove Agencija za državnu službu
Odbrana	Institucije odbrane jedino postoje na drzavnom nivou, i ovaj red treba ostati prazan
Javni red i sigurnost	Ministarstvo unutrašnjih poslova Ministarstvo pravde Sudovi (vrhovni, Ustavni, kantonalni, općinski) Sudska policija Tužilaštvo

	<p>Pravobranilaštvo  Kazneno popravni zavodi  Centar za edukaciju sudija i tužilaca  Civilna zaštita</p>
Obrazovanje	<p>Ministarstvo obrazovanja i nauke / Služba za obrazovanje  Pedagoški zavod  Univerziteti  Osnovne i srednje škole  Predškolske ustanove</p>
Zdravstvo	<p>Ministarstvo zdravstva / Odjel za zdravstvo  Zavod za javno zdravstvo  Finansiranje ambulanti  Zavod zdravstvenog osiguranja</p>
Socijalna zaštita	<p>Ministarstvo rada i socijalne politike / Služba za socijalnu politiku  Ministarstvo za pitanja boraca i invalida / Služba za pitanja boraca  Ministarstvo raseljenih lica i izbjeglica / Služba za raseljene osobe i izbjeglice  Centri za socijalni rad  Službe za zapošljavanje (aministrativni troškovi i transferi pojedincima)</p>
Stambeno – komunalne aktivnosti	<p>Ministarstvo za prostorno uređenje / Služba za prostorno uređenje  Služba za urbanizam  Služba za komunalne djelatnosti</p>
Kulturne, rekreacione i religijske aktivnosti	<p>Ministarstvo kulture i sporta / Služba za kulturu i sport  Federalna novinska agencija  Televizija / Radio  Institucije kulture  Biblioteke  Muzeji</p>
Energija i gorivo	<p>Ministarstvo energije, rudarstva i industrije (ako se bavi uglavnom energijom)</p>
Poljoprivreda	<p>Ministarstvo poljoprivrede, vodoprivrede i šumarstva /  Služba za poljoprivredu  Institut za poljoprivredu  Institut za veterinarstvo  Zavod za agropedologiju  Zavod za poljoprivredu  Agromediteranski zavod  Uprava šuma</p>
Rudarstvo i mineralni	<p>Ministarstvo energije, rudarstva i industrije (ako se bavi</p>

resursi	uglavnom rudarstvom)
Promet i komunikacije	Ministarstvo prometa i komunikacija / Služba za promet i komunikacije Direkcija za civilnu avijaciju Direkcija za ceste
Ostale ekonomske aktivnosti	Ministarstvo trgovine Ministarstvo razvoja, poduzetništva i obrta Služba za lokalni ekonomski razvoj Služba za strateško planiranje Služba za turizam Služba za ekonomiju Uprava / Služba za geodetske i imovinsko-pravne poslove Zavod za programiranje razvoja Komisija za koncesije Zavod za geologiju Službe za zapošljavanje (svi transferi osim za pojedince)
Rashodi neklasificirani po glavnim grupama	Robne rezerve Ured za reviziju Komisija za nestala lica Ministarstvo okoliša i turizma (ako se bavi uglavnom okolišem) / Služba za okoliš Gender centar

Rashodi institucija koje imaju više od jedne nadležnosti prema funkcionalnoj klasifikaciji (npr. Ministarstvo/Odjel obrazovanja, nauke, kulture i sporta ili Ministarstvo / Odjel za zdravstvo i socijalnu politiku) se mogu klasifikovati na sljedeći način. Administrativni troškovi (plaće, naknade, doprinosi, materijalni troškovi, nabavka opreme) se mogu dodijeliti grupi funkcionalne klasifikacije gdje se vrši većina aktivnosti institucije, dok se "transferi" mogu dodijeliti grupi funkcionalne klasifikacije za koju se daju.

**Primjer: Ministarstvo/Odjel obrazovanja, nauke, kulture i sporta:**

- Administrativni troškovi ministarstva se dodjeljuju funkciji klasifikacije gdje se obavlja većina aktivnosti, što je u ovom slučaju obrazovanje.
- U slučaju općinske službe, situacija je možda drugačija u smislu da je većina aktivnosti u oblasti kulture i sporta i stoga se administrativni troškovi dodjeljuju toj grupi funkcionalne klasifikacije.
- Transferi se dijele prema funkciji za koji su dati, tako se transfer za stipendije dodjeljuje obrazovanju, dok se transferi za sport, kulturu i prikupljanje informacija svi dodjeljuju kulturne, rekreacione i religijske aktivnosti.

**Primjer: Ministarstvo / Odjel za okoliš i turizam**

- U slučaju ove institucije, treba napraviti procjenu u kojoj funkciji se vrši većina aktivnosti, a administrativni troškovi se potom dodjeljuju ostalim ekonomskim aktivnostima (u slučaju turizma) ili rashodima neklasificiranim po glavnim grupama (u slučaju okoliša).
- Transferi se potom dodjeljuju dvjema grupama prema njihovoj svrsi - transfer za podršku izgradnji deponije – Rashodi neklasificirani, transfer turističkim zajednicama – Ostale ekonomske aktivnosti.

**Primjer: Služba za zapošljavanje:**

- Administrativni troškovi službe se dodjeljuju funkciji klasifikacije gdje se obavlja većina aktivnosti, što je u ovom slučaju socijalna zaštita.
- Transferi se dijele prema funkciji za koji su dati, tako se transferi pojedincima dodjeljuju socijalnoj zaštiti, dok se sviostali transferi – preduzećima, nevladinim organizacijama itd. klasificiraju pod Ostale ekonomske aktivnosti.

**6. Obrazac 6. – Registar doznaka iz tekuće budžetske rezerve**

Obrazac 6. zahtijeva detaljne informacije o trošenju tekućih rezervi. Potrebno je nabrojati ne samo troškove i njihova odgovarajuća konta, već i podatke od korisnika budžetskih sredstava o odluci vlade/načelnika/vijeća na osnovu koje su rashodi odobreni, naziv institucije koja koristi sredstva i datum i status implementacije (tj. da li su sva odobrena sredstva utrošena).

Obrazac zahtijeva informacije koje se ne mogu automatski prebaciti iz računovodstvenog sistema. Ako korisnik sredstava trenutno ne prati toliko detaljno svoje rashode iz tekuće budžetske rezerve, za popunjavanje ovog obrasca može trebati više vremena. Međutim, preporučuje se da se trošenje iz tekućih rezervi prati na ovaj način kako bi se poboljšala transparentnost korištenja javnih sredstava, a ne samo u svrhu samog izvještavanja.

**7. Obrazac 7. – Registar neizmirenih obaveza**

Obrazac 7. će ubrzo biti izmijenjen, a ovdje ne dajemo preporuke o tome na koji način ga treba popunjavati. Smjernice će u ovom dijelu biti dopunjene kada obrazac bude objavljen.

## **8. Obrazac 8. – Pregled prihoda, primitaka, rashoda i izdataka po ekonomskim kategorijama**

Svrha obrasca 8. u okviru izvještavanja FBiH je dostavljanje podataka u formatu koji se može povezati sa "Harmonizovanim obrascem za izvještavanje" koji je razrađen zajedno sa MMF-om u cilju osiguranja doslijednog izvještavanja o budžetskom deficitu u BiH.

Harmonizovani obrazac za izvještavanje se nalazi priložen u aneksu 1. u cilju boljeg uvida u osnovne zahtjeve vezane za obrazac 8.

Struktura obrasca 8. se razlikuje od formata prethodno navedenih obrazaca za izvještavanje. U njemu su razdvojeni prihodi i rashodi na četiri bilansa i za svaki bilans se navodi neto iznos (kao što je tekući višak /manjak, neto stalna imovina, itd.) da bi se na kraju dobio ukupan finansijski rezultat.

Osim toga, potrebno je unijeti i određena konta za neke grupe koje treba prikazati pojedinačno i dodati u grupama. Da bi se popunjavanje obrasca olakšalo, Federalno ministarstvo finansija je dodalo zvjezdicu\* u obrazac. Ove stavke se ne sabiraju da bi iznos odgovarao ukupnim iznosima; to su pojedinačna konta odabrana iz grupa u kojima su već sabrana.

Sva polja u obrascu se moraju popuniti. U situacijama gdje nije napravljen trošak u okviru konta za koje treba unijeti podatke, potrebno je da unesete cifru nula (0). Na taj način će Federalno ministarstvo finansija biti sigurno tokom procesa konsolidacije izvještaja da nije napravljen trošak u okviru ovih konta i da ne postoji mogućnost da se podaci izostave iz obrasca 8.

Potrebno je unijeti što više detalja u kolonu "planirani budžet". Ovdje također treba unijeti cifru nula (0) za konta za koja nije napravljen plan, što je obično slučaj pošto se budžeti uglavnom planiraju na četvorocifrenim kontima, a ne na šestocifrenim. Ovo je još jedan zahtjev da podaci budu što je moguće tačniji, a što Federalnom ministarstvu osigurava pouzdanost tokom procesa konsolidacije.

O tekućim rezervama ne bi trebalo izvještavati nakon što se potroše u okviru kategorije tekućih rezervi. Treba ih evidentirati na onim kontima gdje je napravljen trošak (tj. transfer, materijalni troškovi, itd.), kako se popunjava u obrascu 6.

"Transakcije u stalnim sredstvima" (Dio B obrasca 8.) su podaci o kupovini i prodaji stalnih sredstava u izvještajnom periodu. U nastavku je kratak pregled onoga što je potrebno da bi se popunio ovaj dio obrasca:

- a) Stavku 173 treba popuniti tako što se dodaju sva konta od 811110 do 811120, osim dva konta u okviru grupe 811120 – 811122 - Primici od privatizacije preduzeća i 811123 - Primici od privatizacije banaka. Ova dva konta se



izuzimaju jer se evidentiraju u “Transakcijama u finansijskim sredstvima”, ali u okviru kontnog plana se još uvijek evidentiraju u okviru grupe stalne imovine.

- b) Stavka 174 se popunjava unosom podataka iz konta 811126. Ovaj konto se prikazuje dva puta u obrascu, jednom kao sastavni dio stavke 173 i jednom posebno, kao stavka 174. Međutim, njegova vrijednost prikazana u okviru stavke 174 se ne sabira sa ukupnim iznosima. Ona je potrebna u svrhu dodatnih pojedinosti za popunjavanje harmonizovanog obrasca.
- c) Stavke 175 i 176 se uzimaju iz konta 811200 i 811900 pojedinačno.
- d) “Kapitalni transferi” se evidentiraju u transferima u dijelu A obrasca i ne treba ih ovdje evidentirati.
- e) Stavke “Izdaci za nabavku stalnih sredstava”, grupa 82100, prati strukturu kontnog plana i treba biti popunjena po glavnim grupama bez izuzetaka.
- f) Stavka 184 se obračunava jednostavno uzimanjem stavke 177 i njenim oduzimanjem od 172, kako bi se dobila neto nabavna vrijednost stalnih sredstava.

Stavke 242 i 243 (povećanje/smanjenje depozita i povećanje/smanjenje obaveza pojedinačno) predstavlja ozbiljan problem za korisnike javnih sredstava, a u nastavku je opisan pristup koji Federalno ministarstvo finansija primjenjuje prilikom popunjavanja podataka za ove dvije stavke:

- a. Stavka 242 –stanje depozita, popunjava se uzimanjem podataka iz bruto bilansa sa pozicije: stanje na tekućem računu (110000).
- b. Stavka 243 se popunjava tako da se iz Obrazca 7 uzmu podaci iz kolone 2 (alineja 1) i od njih oduzmu podaci iz kolone 1b (alineja 1). Kada se Orazac 7 izmijeni, i ova smjernica će biti ažurirana.

## **9. Obrazac 9. – Rashodi, izdaci i doznačena sredstva po izvorima finansiranja za razvojno - investicione projekte**

Neki korisnici javnih sredstava su imali primjedbe da se obrazac 9. ne može popuniti pošto software ne podržava praćenje rashoda za razvojno–investicione projekte po izvorima finansiranja.

Dok je potrebno dugoročno raditi na tome da se naprave izmjene software-a koji bi omogućio ovo evidentiranje prateći fondovsku klasifikaciju, objavljen u Pravilniku o knjigovodstvu budžeta FBiH kratkoročno je moguće dobiti podatke za ovaj obrazac.

Kada god se implementira investicijski projekat sa sufinansiranjem, to bi trebalo biti poznato tokom procesa pripreme budžeta. Stoga se može napraviti procjena o tome koliko od cijelog iznosa investicije će pokrivati različita donatorska sredstva i troškovi dodijeljeni na osnovu te procjene i u skladu sa tim unijeti u obrazac. Izvještaji sastavljeni za donatora o utrošku sredstava također mogu biti izvor informacija.

Na primjer, donator može dati sredstva za kapitalne investicije, a procjena se može napraviti o tome koji dio vrijednosti projekta su finansirali donatori.

## **10. Obrazac 10. – Izvještaj o namjenskom utrošku transfera**

Ovaj obrazac je sastavljen kao rezultat komentara koje je dao Ured za reviziju. Podaci iz ovog obrasca bi trebali biti korisni za sve korisnike javnih sredstava za njihovu evidenciju transfera.

Za transfere fizičkim licima, kao što su socijalna davanja ili zdravstveno osiguranje, nije potrebno unositi detaljne podatke o korisnicima. Dovoljno je unijeti informacije o cjelokupnoj svrsi transfera i ukupnom iznosu koji je plaćen tim licima.

Međutim, kada se transferi daju neprofitnim organizacijama, ili javnim i privatnim kompanijama, kao i drugim nivoima vlasti, podaci koji su potrebni da se popuni ovaj obrazac se nalaze u izvještaju od korisnika o korištenju datog transfera. Izuzeci su opšti transferi dati drugim nivoima vlasti za svrhe budžetskih potpora (kao što je transfer FBiH Bosansko-podrinjskom kantonu).

U suštini, ovaj obrazac je jedan kratak pregled podataka primljenih od korisnika transfera po pitanju utroška sredstava. Ova vrsta izvještaja nije potrebna za fizička lica koja primaju transfere.

### **TRANSFERI IZMEĐU KORISNIKA JAVNIH SREDSTAVA**

Postojeća praksa izvještavanja znači da kantoni dostavljaju svoje izvještaje i zbirne podatke koje su dobili od svojih općina kao dva zasebna izvještaja Federalnom ministarstvu finansija.

Na kantonalnom nivou se ne vrši nikakva konsolidacija ili usklađivanje, iako se u članu 31. Pravilnika navodi da kantoni treba da konsoliduju izvještavanje koje treba raditi na nivou kantona: “Kantonalna ministarstva finansija vrše konsolidaciju izvještaja na nivou kantona. Takvi izvještaji služe za kantonalni nivo vlasti”.

“Konsolidacija” koja se trenutno vrši na kantonalnom nivou predstavlja samo sabiranje podataka na nivou općina, a termin konsolidacije se u ovom kontekstu upotrebljava pogrešno. Termin koji odgovara za trenutnu praksu na kantonalnom nivou je “sabiranje (eng. *aggregation*)”, a ne “konsolidacija”.

Analizom popunjenih obrazaca koji se šalju Federalnom ministarstvu finansija i obrazaca koje ono prima, primijećeno je da postoje “nepodudaranja” ili razlike u iznosima transfera koje vlade / fondovi primaju ili daju. Sa postojećom praksom izvještavanja, kao što je prikazano u niže navedenoj tabeli za prva tri kvartala 2012. godine, teško je utvrditi na koji način da se zapravo vrši konsolidacija za Federaciju pošto se ne vrši usklađivanje transfera.

Kretanje sredstava	Konto	Iznos	Konto	Iznos	Razlika
Federacija kantonima	732112	20.280.510	614114	18.431.361	1.849.149
Kantoni kantonima	732114	448.141	614114	7.020	441.121
Općtine kantonima	732116	1.131.429	614116	1.244.194	112.765
FZO kantonima	732131	4.772	614114	0	4.772
Ostali kantonima	XXXXX	581.408	-	0	581.408
Kantoni Federaciji	732114	0	614112	605.460	605.460
Kantoni općtinama	732114	40.656.582	614116	34.375.705	6.280.877
Kantoni XXX	-	-	614120	12.488.408	12.488.408
Kantoni XXX	-	-	614130	660.635	660.635
Kantoni FZO	732114	704.800	614170	695.718	9.082
Federacija općtinama	732112	9.871.903	614116	1.244.194	8.627.709

Također mogu postojati i stavke u okviru “primljeni i dati transferi” koje su stavljene pod pogrešan konto u cijelom sistemu (tj. stavke evidentirane sa pogrešnim kontom iz kontnog plana), ili koje uopšte nisu evidentirane iz niza razloga.

**Modificirano načelo obračunavanja neplaćenih obaveza u FBiH I njegov efekat na transfere između korisnika budžetskih sredstava:** ovo načelo zahtijeva da se rashodi evidentiraju u vrijeme kada su nastali, ne kada su plaćeni, dok prihode treba evidentirati u periodu kada postanu raspoloživi i mjerljivi. U praksi to znači da strana koja daje transfer evidentira ga kao trošak u periodu kada nadležna vlada usvoji odluku o davanju transfera, a ne u vrijeme kada se izvrši isplata transfera. Vremenska razlika između nastanka obaveze i stvarne isplate može biti i do nekoliko mjeseci. S druge strane, primalac transfera treba da evidentira transfer tek kada primi novac.

Usljed vremenske razlike između vremena kada je transfer evidentiran kao izdatak u periodu kada je nastala obaveza kod korisnika koji *daje* transfer i evidentiranja transfera kao prihod u vrijeme kada je novac primljen od strane korisnika koji *prima* transfer, može doći do nepodudaranja u iznosima koji se evidentiraju kao transferi između korisnika javnih sredstava.

FMF zahtijeva od nižih nivoa vlasti da stave napomenu tokom kompiliranja svojih izvještaja o iznosima transfera koji se evidentiraju kao izdatak koji još nije isplaćen. Takav podatak će pomoći FMF da “eliminiše” ove iznose u procesu konsolidacije, a da ne pokušava da ih poveže sa izvještajima strane koja prima transfere.

**Korištenje konta razgraničeni prihod (391100):** kod više kantona i lokalnih jedinica uprave, primljeni transferi se evidentiraju pod razgraničene prihode dok se ne izvrši isplata, a tek onda se evidentiraju na konto 732110. Posljedica toga su izvještaji u kojima nije prikazan tačan iznos za primljene transfere i konsolidacija ovih evidencija sa evidencijom isplaćenih transfera postaje otežana.

FMF evidentira transfere koji su primljeni odmah na odgovarajućem kontu u 732110. Samo u slučaju kada nisu uključeni u plan budžeta, transferi se evidentiraju kao “razgraničeni prihodi” dok vlada ne odluči na koji način će ovi prihodi biti potrošeni. Nakon usvajanja odluke, takve prihode treba evidentirati u okviru konta 732110. Konta za razgraničene prihode treba koristiti samo na kraju godine ako ima neutrošenih sredstava od uplaćenog transfera. Ovaj pristup je propisan u Računovodstvenim politikama FBiH.

Praksu koju primjenjuje FMF treba da primjenjuju i niži nivoi vlasti u cilju dosljednosti računovodstvenih pravila i što pouzdanijeg izvještavanja.

**Korištenje pogrešnih konta za date i primljene transfere:** neki korisnici javnih sredstava koriste pogrešna konta za date i primljene transfere. Posljedica toga su dodatna neslaganja i problemi u konsolidaciji transfera između korisnika javnih sredstava.

Na primjer, općine su koristile pogrešna konta za transfere date za instituciju koja pripada budžetu drugog nivoa vlasti i evidentirale su ga kao transfere nevladinim organizacijama (u slučaju biblioteka, muzeja pa čak i škola). Jedan primjer pogrešnog korištenja konta je uočen kod transfera koji su trebali biti evidentirani kao transferi kantonima, a koje bi kantoni kasnije koristili za pokriće troškova za volontere u školama. Međutim, oni su bili evidentirani kao transferi fizičkim licima u jednom slučaju, a u drugom slučaju kao troškovi za volontere. Na kraju, u slučaju viših nivoa vlasti, Federacija od kantona naplaćuje troškove pritvora po osnovu rješenja kantonalnih sudova. Neki kantoni ih evidentiraju kao transfere Federaciji, dok ih drugi evidentiraju kao plaćanje za usluge i materijalne troškove.

Transfere između korisnika javnih sredstava uvijek treba evidentirati u glavnoj grupi kontnog plana 614100. U okviru ove glavne grupe, koliko je moguće, treba izbjegavati korištenje grupe 614120 i 6142130, pošto one nemaju odgovarajuće grupe na strani prihoda kontnog plana i stoga je teže vršiti eliminaciju transfera u svrhu konsolidacije.

Osim toga, proces usklađivanja treba uvesti da bi se osiguralo ispravno prikazivanje podataka o transferima između korisnika javnih sredstava.

## **USKLAĐIVANJE**

Proces usklađivanja u FBiH, koji je trenutno regulisan samo Računovodstvenim politikama FBiH treba raditi na kraju godine za sve dobavljače da bi se osigurao saldo potraživanja i dugovanja (dio V Računovodstvenih politika FBiH).

Međutim, usklađivanje se tokom godine ne radi u FBiH. Bez redovnog usklađivanja transfera ne može biti tačnog obračuna konsolidacije za svaki kvartal. Izvještavanje se trenutno radi periodično, ali dosta usklađivanja se može i treba raditi mjesečno, tako da se posao usklađivanja za kvartalnih izvještaj može dosta reducirati. To znači da se davalac i primalac transfera trebaju dogovoriti o iznosu transfera koji treba evidentirati na njihovim sopstvenim računima.

Obim ili broj transfera među korisnicima javnih sredstava vjerovatno nije veliki tokom svakog izvještajnog perioda.

Ovo je proces koji, na primjer, treba da se obavi između općine i kantona prije zatvaranja kvartala. Ako se usklađivanje vrši mjesečno, onda će dvije trećine transakcija već biti usklađeno do vremena kada će kvartalni izvještaji biti poslani Federalnom ministarstvu finansija (FMF). Usklađivanje se može vršiti 5 dana nakon kraja izvještajnog perioda, ostavljajući dovoljno vremena da se usklađeni podaci unesu u izvještaj.

U praksi, usklađivanje znači da za svaku transakciju između korisnika javnih sredstava koja se dogodila u izvještajnom periodu, dvije strane te transakcije se podudaraju u iznosu i kontima koji se koriste u svrhu dosljednosti.

Tako na primjer, Posavski kanton bi trebao raditi usklađivanje sa općinama koje pripadaju Posavskom kantonu i uskladiti iznos i konta koja se koriste za transfere i druge transakcije koje su izvršene u izvještajnom periodu.

Ovaj proces je potrebno provesti i u oblasti zaduživanja između različitih nivoa vlasti.