

Бобана Чеџар¹

Утицај трезорског система на финансијске извјештаје у јавном сектору

The Influence of Treasury System on Financial Statements in the Public Sector

Резиме

Организација трезорског система државе је сложена с обзиром на мноштво функција које се обављају у оквиру трезора. Извршење једне од тих функција подразумијева и евиденцирање трансакција у вези са прикућивањем и трошењем државних средстава што свакако има последице и на финансијске извјештаје државних корисника. Предмет овог рада је управо следеће давање утицаја трезорског система на финансијске извјештаје. На основу података прикућених методом анкете уједињеница и на основу метода анализе, индукције и дедукције на примјеру Републике Српске дошло се до резултата који показују да је увођење трезорског система олакшало доношење одлука и повећало квалитет финансијског извјештавања у јавном сектору, али да би превазилажењем техничких недостатака који тренутно постоје ефекти били још већи. У прва два дијела рада јурга се теоријски преглед основа финансијског извјештавања у јавном сектору и трезорског система државе, док је у трећем дијелу приказана методологија истраживања и резултати до којих се дошло истраживањем.

Кључне ријечи: трезор, квалитет финансијског извјештавања, јавни сектор, финансијски извјештаји, државни корисници.

¹ Економски факултет Универзитета у Бањој Луци, bobana.cegar@efbl.org

Summary

The organization of the treasury system is quite complex due to the fact that many functions performed within the treasury system. The execution of the one of these functions involves recording transactions relating to the collection and spending budget funds, which certainly will affect the financial statements of budget users. The subject of the paper is a consideration of the treasury system impact on the financial statements. Based on the data collected using the questionnaire technique and based on the methods of analysis, induction and deduction on the example of the Republic of Srpska, we came to the result that indicates the treasury system facilitate decision-making and in the same time increase the quality of financial reporting in the public sector, but if overcome technical deficiencies that currently exist, effects will be even greater. The first two parts of the paper provides an overview of the theoretical basis of financial reporting in the public sector and the treasury system, while the third section presents the methodology and the results obtained during research.

Keywords: *treasury, quality of financial reporting, public sector, financial statements, budget users*

Увод

Проласком кроз кризне периоде, са којима се у историји свог постојања сустрела већина држава, све већа пажња посвећује се анализирању ефикасности и ефективности у управљању јавним финансијама. У тражењу одговара на питање да ли је управљање јавним финансијама ефикасно и да ли може бити још ефикасније, у великој мјери можемо се ослонити на систем финансијског извјештавања јавног сектора и финансијске извјештаје као производ тог система. Једна од важних детерминанти која утиче на квалитет система финансијског извјештавања у јавном сектору јесте трезорски систем. У оквиру трезорског система обављају се многобројне функције, при чему су функције обезбјеђења ефикасног управљања буџетским средствима и функција извјештавања од великог значаја. Трезорски систем може се посматрати и као изузетно комплексан информациони систем, организован на свим нивоима власти, који пружа многобројне податке, а међу најважнијим су подаци у вези са буџетом. Предмет овог рада је сагледавање утицаја организације трезорског система пословања на финансијске извјештаје ентитета у јавном сектору. Предмет истраживања је мултидисциплинаран и припада области рачуноводства и јавних финансија, а уже подручје је рачуноводство јавног сектора. Научни циљ истраживања је долазак до одговарајућих сазнања о предмету истраживања путем научне дескрипци-

је, објашњења и предвиђања. Кроз рад ће бити пружен општи увид у систем трезорског пословања, биће објашњена повезаност трезорског система са информацијама у финансијским извјештајима и на основу стечених теоријских и емпиријских спознаја, уоченим проблемима у односу трезорског и финансијског система извјештавања биће предвиђени даљи правци могућег унапређења финансијског извјештавања у јавном сектору путем трезора као једне од детерминанти квалитета извјештавања. Овај рад има и друштвене циљеве који се односе на извршну и законодавну власт, инвеститоре, рачуновође, економске аналитичаре и академску заједницу, а огледају се у усмјеравању пажње на значај презентованих информација у финансијским извјештајима, тумачење појединих категорија и економских кретања, проширивању литературе из посматране области и пружању основе за даља истраживања.

Истраживачка хипотеза дефинише се на сљедећи начин: „Квалитет система финансијског извјештавања у јавном сектору може се повећати укидањем техничких ограничења у трезорском систему пословања”. Трезорски систем пословања представља независну варијаблу, док је квалитет система финансијског извјештаја зависна варијабла.

У поступку доказивања хипотезе биће коришћене квалитативне методе, а то су примарно методе анализе, индукције, дедукције и студије случаја (као помоћна метода), с обзиром да ће се истраживање проводити на географској територији и условима у Републици Српској. Биће коришћени секундарни подаци (домаћа и страна литература, законска и професионална регулатива), али и примарни подаци прикупљени техником анкетног упитника.

Рад је подијељен у три дијела. У првом дијелу биће приказане основне карактеристике финансијског извјештавања у јавном сектору; у другом дијелу акценат је на трезорском систему пословања, док се трећи дио односи на везу између трезорског пословања и финансијских извјештаја засновану на резултатима емпиријског истраживања. Након тога слиједе закључна разматрања и преглед коришћене литературе.

1. Карактеристике финансијског извјештавања у јавном сектору

Финансијско извјештавање у јавном сектору подразумејева процес прикупљања, евидентирања и трансформације података о насталим пословним промјенама у ентитетима јавног сектора (осим јавних предузећа²) у финан-

² Јавна предузећа представљају дио јавног сектора, али због природе свога пословања не примјењују Међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор (већ за приватни сектор) (Handbook of International Public Sector Accounting Standards, Volume I, 2013).

сијске извјештаје опште намјене. Принципи финансијског извјештавања у јавном сектору заснивају се на општим рачуноводственим принципима, евидентирању трансакција, састављању финансијских извјештаја, те пружању информација за доношење будућих одлука, али и анализу резултата из претходних периода. Међутим, због својих специфичности које проишљају из самог начина организације и функционисања јавног сектора, издвојено је као посебна грана у рачуноводству. Првенствено се користе за поређење остварених резултата са буџетом планираним, процјену финансијског стања и пословања ентитета, процјену усаглашености са законима и другим правним актима, те процјену ефикасности и ефективности у прикупљању и трошењу средстава (Corpley, 2011, p. 9).

У рачуноводству ентитета јавног сектора годишњи буџет јавних прихода и расхода има далеко већи значај него на било које друге области рачуноводства (предузећа, банака и сл). Поред годишњег буџета, као основне карактеристике издвајају се и честа одступања од примјене обрачунске (акруалне) основе, употреба фондовског рачуноводства од стране владиних јединица, те посједовање средстава за која је могуће да се не појаве у билансу стања (Meigs, 1970). Оно што је карактеристично за систем финансијског извјештавања у јавном сектору јесте да у процесу саме трансформације улазних података у излазне информације посебно мјесто има трезорски систем у оквиру којег се, између осталог, врши евидентирање и контрола над прикупљањем и трошењем јавних средстава. Данас се државно рачуноводство (рачуноводство јавног сектора) развија у два правца: буџетско рачуноводство и рачуноводство које је усмјерено на државни ентитет (Vašiček, 2009, str. 406).

Као и у приватном сектору, тако и у јавном, квалитет система финансијског извјештавања огледа се у степену до којег су задовољене квалитативне карактеристике информација садржаним у финансијским извјештајима, а то су (IFAC, 2004, p. 63):

- Разумљивост – информација је разумљива када се оправдано може очекивати да корисници схвате њено значење.
- Релевантност – информација је релевантна уколико одговара сврси за коју је потребна кориснику, те уколико му је доступна у правом моменту, тј. уколико је благовремена.
- Поузданост информација огледа се у њеној вјеродостојности, потпуности, неутралности и провјерљивости.
- Упоредивост информација представља њихову квалитативну карактеристику која подразумева могућност извођења закључака и доношења одлука на основу способности међусобног поређења информација, како информација током различитих периода истог извјештајног ен-

титета, тако и поређење информација једног извјештајног ентитета са информацијама другог извјештајног ентитета које се односе на исти временски период и на исти објекат.

Финансијско извјештавање у јавном сектору Републике Српске данас карактерише примјена пуне обрачунске (акруалне) основе за састављање финансијских извјештаја опште намјене, те примјена модификоване обрачунске основе за израду буџетских извјештаја, као и примјена Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор. Наравно, од успостављања система финансијског извјештавања за јавни сектор у Републици Српској није све било тако. У самом развоју тог система могу се уочити неке значајне прекретнице. Тако, период од 1996. до 2001. године представља период примјене готовинске основе за буџетско извјештавање, да би прве значајније промјене настале 2001. године када се уводи трезорски систем пословања. Међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор (МРС ЈС) Република Српска почиње примјењивати први пут од 2006. године, а усвајањем контног оквира из 2011. године објективно су створени услови за примјену свих, до тада, важећих МРС ЈС. Од 2013. године прелази се на примјену пуне обрачунске основе за финансијско извјештавање опште намјене, чиме се повећава информационо моћ самих извјештаја.

Према подацима Министарства финансија, на дан 01.01.2014. број буџетских корисника који улазе у свеобухватни консолидовани финансијски извјештај Републике Српске био је 797³. Прецизније, свеобухватан консолидовани извјештај Републике Српске обухватио је 694 буџетска корисника који су унутар ГКТ (главне књиге трезора), 36 буџетских корисника који имају властити банковни рачун, 63 јединице локалне самоуправе и 4 фонда.

2. Значај и улога трезорског система

Трезорски систем, како је претходно и наведено, у процесу финансијског извјештавања буџетских корисника има важну улогу која се, између осталог, огледа и у чињеници да се уплате и исплате средстава буџетских корисника одвијају преко јединственог рачуна трезора како би се обезбједила контрола у управљају јавним финансијама. Сама улога и значај трезора током времена су се мијењали, а активности које се обављају у оквиру трезора постају све обимније и сложеније.

³ Финансијски извјештаји локалних органа власти се посматрају као извјештај једног ентитета, буџетског корисника, без обзира што је и тај извјештај настао кроз консолидацију више ентитета који су корисници буџета локалног органа власти.

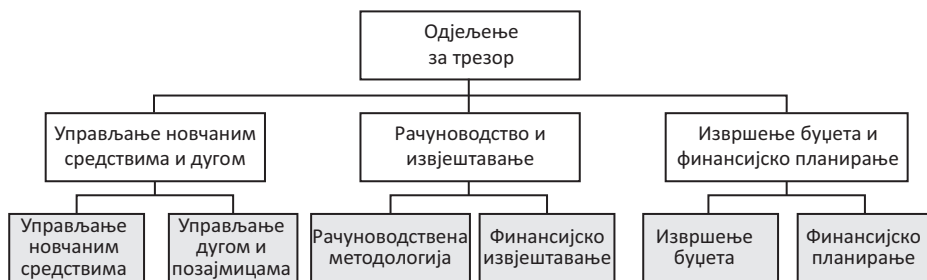
2.1. Појам и функције трезора

Ријеч трезор води поријекло од латинске ријечи „tresuarus” и може да означава ризницу, благо, касу, сеф, мјесто гдје се чувају различите вриједности, али представља и назив за државне и друге јавне благајне. Сам појам трезора тешко је дефинисати узимајући у обзир стални развој и проширење функција које се обављају у оквиру трезора, али и чињеницу да је у различитим државама различито концепцијски обликован, што зависи од целокупног друштвено-политичког и економског уређења државе.

Данас се под појмом трезора ријетко мисли на благајну, касу, већ на изузетно сложен систем буџетског и финансијског управљања државним активностима које се операционализују у повезивању јавних прихода и јавних расхода. Повезивање се одвија у свим фазама буџетског циклуса, од процјене и планирања, оперативног извршења уз потребу прилагођавања и надзора, до анализе и извјештавања по завршетку циклуса (Пољашевић, 2014, стр. 229). Према томе, трезорски систем пословања обухвата систем управљања јавним приходима и њихову расподјелу на расходе, евидентирање буџетских примања и издатака путем јединственог рачуна трезора чиме се успоставља контрола над трошењем средстава у реалном времену од стране буџетских корисника. На тај начин, трезор помаже у остварењу главних циљева управљања јавним финансијама: намјенском трошењу средстава у складу са законским и подзаконским прописима; транспарентности система, кроз пружање информација о свим трансакцијама које су се десиле, а у формату који корисници могу да разумију; као и функционисању система одговорности. Трезорски систем може се посматрати и као интегрисан, компјутеризован систем за управљање владиним трансакцијама у вези са извршењем буџета, праћењем обавеза и плаћања, управљања готовином и другим имовинским облицима (Hashim & B., 2001, p. 1). Представља и главни стуб (кичму) у евидентирању и обради финансијских трансакција у вези са буџетом на свим нивоима власти. Два кључна обиљежја трезорског система су (Hashim & B., 2001, p. 6):

- Захтијева консолидацију и брзу обраду велике количине података путем трезорских уреда на свим нивоима власти и
- Функционисање процеса у вези са овим системом праћено је скупом прописаних правила.

Трезорски систем, у већем броју држава, организован је у оквиру министарства финансија, а уобичајено је да се у оквиру ресора за трезорско пословање образује више одјељења у оквиру којих се обављају различите активности карактеристичне за трезорско пословање. Могућа структура организације трезора као ресора приказана је на слици број 1.



Слика 1. Одјељења у оквиру трезорског система. Извор: (World Bank, 2009)

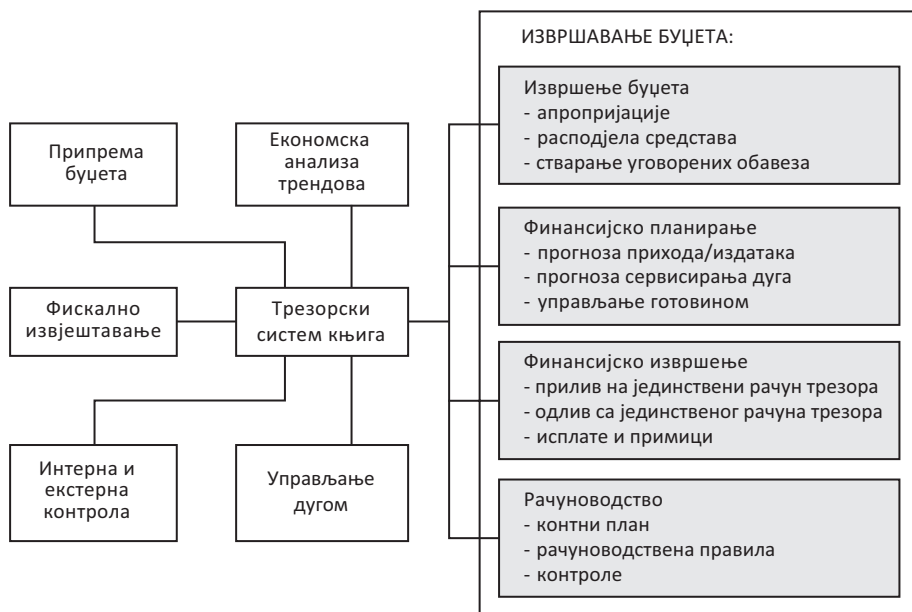
За потребе овог рада, највећа пажња биће усмјерена на послове у оквиру одјељења за рачуноводство и финансијско извјештавање. У многим земљама у оквиру овог одјељења обављају се послови у вези са: извјештавањем о извршењу буџета и државним финансијама, консултацијама са стручним (међународним) тијелима, развојем контног оквира и рачуноводствених закона и прописа, израдом владине финансијске статистике у складу са правилима Међународног монетарног фонда и Европске уније. У овом дијелу трезорског система обавља се и књиговодствено евидентирања свих трансакција и пословних промјена буџетских корисника, као и трансакција у вези са унутрашњим и спољним дугом.

Као основне функције трезора могу се навести сљедеће (Раичевић, 2005, стр. 339):

- финансијско планирање,
- управљање готовинским средствима,
- контрола расхода,
- управљање дугом,
- буџетско рачуноводство и извјештавање и
- управљање финансијским информационом системом.

Буџетско рачуноводство и извјештавање уз примјену међународне (општеприхваћене) GFS методологије (Government Finance Statistics – Владина финансијска статистика) има за циљ транспарентније и ефикасније управљање јавним средствима. Као функција трезора обухвата послове за обраду плаћања и евидентирања примања и издатака, вођење дневника, главне и помоћних књига, финансијско извјештавање и рачуноводствену методологију, укључујући и одржавање система класификације, прописивање правила буџетског рачуноводства и прописивање захтјева у вези са интерним и екстерним извјештавањем.

Основне функције трезора могу бити приказане и на сљедећи начин:



Слика 2. Главне функције трезора. Извор: (Allen & Tomassi, 2001, p. 242)

Наведене функције (нарочито оне које се односе на контролу трошења јавних средстава и финансијско извјештавање) тешко би било обављати да у оквиру трезора није успостављен јединствени рачун трезора и главна књига трезора.

Јединствени рачун трезора је рачун преко којег се врше наплате јавних прихода и са којег се врше плаћања буџетских расхода. Главна књига трезора организована је по принципу двојног књиговодства и у оквиру ње евидентирају се све трансакције, приходи, примици, расходи и издаци, те се омогућава увид у стање на позицијама имовине и обавеза.

2.2. Трезорски систем извјештавања у Републици Српској

Свјетска банка и Међународни монетарни фонду су у протеклом периоду наглашавали значај имплементације пројеката с циљем унапјеђења управљања јавним финансијама у државама чланицама, а имплементација трезорског система је један од кључних фактора.

У Републици Српској сиромаштво, процес транзиције и други фактори карактеристични за послеријатни период захтијевали су што већу ефикасност и контролу у управљању јавним финансијама, те се трезорско пословање с тим циљем и формира. Наиме, почеци развоја трезорског система у Републици Српској настали су кроз сарадњу са Владом САД, односно потписивањем Меморандума о разумијевању којим су дефинисане активности

и рокови за успостављање трезора. Једна од активности меморандума је и доношење Закона о трезору. Трезорски систем уведен је почетком 2002. године у склопу USAID пројекта „Реформа рачуноводства јавног сектора у Републици Српској”.

2.2.1. Прејед њравне реулаииве

Функционисање трезорског система у Републици Српској данас је регулисано Законом о трезору („Службени гласник Републике Српске”, бр. 28/13, 103/15), при чему трезорски систем обухвата трезор Републике и локалне трезоре. Трезор Републике организује се у оквиру Министарства финансија, док су локални трезори организационе јединице унутар општина и градова. Функционисање трезора одвија се, како је већ наведено, преко јединственог рачуна трезора на који се врше све уплате средстава на име Републике, општина и градова са рачуна јавних прихода или директно. Исто тако, са овог рачуна врше се и исплате у име Републике, општина, градова и фондова. Јединствени рачун трезора састоји се од (члан 2. Закона):

- Рачуна јавних прихода, на који се врше уплате јавних прихода Републике Српске, општина, градова и фондова и са кога се врши расподела на рачуне корисника јавних прихода;
- Инвестиционих рачуна, које трезор Републике и локални трезори отварају у Централној банци Босне и Херцеговине или у банкама овлашћеним за обављање платног промета и користе се за инвестирање расположивих јавних средстава у смислу Закона о инвестирању јавних средстава;
- Трансакционих рачуна, које трезор Републике и локални трезори отварају у овлашћеним организацијама за обављање платног промета и путем којих се врши плаћање буџетских издатака и
- Рачуна за посебне намјене, који на захтјев буџетског корисника отварају трезор Републике и локални трезори и на који се врше уплате средстава посебних намјена, као и све исплате по намјенама или пројектима.

Све готовинске трансакције, промет и салда које се врше преко трезора евидентирају се у главној књизи трезора (ГКТ), која представља књиговодствену евиденцију свих буџетских и финансијских трансакција Републике, општина, градова, фондова. У оквиру главне књиге налази се приказ прихода и расхода, средстава, извора средстава, прилива и одлива у складу са прописаним контним планом и на нивоу прописаних буџетских класификација.

Обавезе буџетских корисника у погледу финансијског извјештавања зависе од положаја који имају у оквиру главне књиге трезора при чему се прави разлика између оних чије се пословање у потпуности одвија преко ГКТ,

оних чије се пословање дјелимично одвија преко ГКТ и оних који су изван главне књиге трезора.

Буџетски корисници чија се главна књига налази у потпуности у оквиру главне књиге трезора Републике су они код којих се све уплате и исплате одвијају преко јединственог рачуна трезора. Карактеристично за те ентитете је да њихови финансијски извјештаји немају карактер финансијских извјештаја опште намјене и у систему се означавају као финансијски извјештаји појединачних буџетских корисника. Ти ентитети углавном немају своју имовину, већ се она налази у билансима јединица локалне самоуправе или билансу Републике. Они немају ни своје властите банковне рачуне. Над овим ентитетима лакше је вршити управљање будући да се информације могу добијати у реалном времену, али и сам трезорски систем пословања позитивно утиче на контролу у извршавању буџета. Буџетски корисници са властитим рачуном су они чија се главна књига не налази у оквиру главне књиге трезора Републике, општине, града или се само дјелимично налази у оквиру исте. Ови ентитети одређена плаћања врше преко својих властитих банковних рачуна, те у том погледу могу да имају већу слободу у пословању, иако је она ограничена законски усвојеним буџетом. Над овим ентитетима мањи је степен контроле у реалном времену, у трошењу средстава у односу на оне који немају властити рачун, што не значи да су у потпуности слободни да управљају својим средствима. Постоје и оне институције које су буџетски корисници, а чија главна књига се у потпуности налази изван главне књиге трезора. Те институције из буџета добијају трансфер који се елиминише приликом консолидације.

2.2.2. Техничка ојраничења шрезорској сисџема извјештавања

Како би се остварио циљ контроле над трошењем јавних средстава у трезорски систем се уносе горњи лимити расположивих средстава по различитим ставкама (за плате, за материјалне трошкове и сл.), а који су дефинисани у самом буџету, те који буџетски корисници не би смјели прекорачити. Међутим, како буџет представља план јавних прихода и јавних расхода за будући период, те у моменту доношења није могуће са потпуном прецизношћу предвидјети све околности до којих може доћи у току једне буџетске године могућа су и одређена одступања. Најбољи примјер за то су поплаве које су се у 2014. години десиле на територији Босне и Херцеговине, Хрватске и Србије. Ријеч је о елементарној непогоди која није могла бити планирана у моменту доношења буџета за 2014. годину, те средства која су намијењена за случај елементарних непогода нису довољна за санацију насталих штета. У таквим, као и неким другим непредвиђеним околности које доводе до поремећаја у привреди и у којима долази до стварања

обавеза изнад расположивих средстава у питање се доводи начин евидентирања таквих трансакција.

Од раније је познато да се путем јединственог рачуна трезора евидентирају све трансакције у вези са буџетским примањима, приходима, расходима и издацима, те је извјесно да од функционисања овог дијела трезорског система у великој мјери зависи и квалитет самог финансијског извјештавања и финансијских извјештаја. Уколико је трезорски систем, који се односи на евидентирање и извјештавање, организован тако да не дозвољава евидентирање трансакција које подразумевају стварање обавеза у износу који је изнад расположивих средстава, не евидентирање тих трансакција имало би посљедице и на финансијске извјештаје буџетских корисника који у том случају не би приказивали фер и објективно стање у пословању извјештајног ентитета. С друге стране, извјештајни ентитети у јавном сектору морају бити строго контролисани и онемогућени да стварају додатне обавезе за које немају расположива средства. Према томе, у таквим условима долази се у ситуацију да није могуће задовољење оба циља (дисциплина и контрола у управљању јавним финансијама као један циљ и стварање услова за фер и објективан приказ свих насталих трансакција) због техничког ограничења трезорског система извјештавања. Свакако да се улога трезорског система у контроли трошења средстава мора задржати, али у циљу исправније класификације и свеобухватности насталих догађаја приказаних кроз финансијске извјештаје у самом систему треба наћи рјешење које би испунило оба циља.

У Републици Српској трезорски систем извјештавања организован је на начин да онемогућава евидентирање догађаја који подразумевају настанак обавеза за које не постоје расположива средства. Рачуноводствена теорија (начела, принципи, стандарди) ипак захтијева да се евидентирају све трансакције које су се стварно и десиле без обзира да ли су у моменту настанка била на располагању средства дефинисана за ту намјену. У складу с тим, Министарство финансија издало је налог (инструкцију) да се такве трансакције морају евидентирати, али како није могуће да се евиденција изврши у категорији расхода који се заиста и десило – по природним врстама (с обзиром да не постоје расположива средства и трезорски систем не дозвољава било какав унос, јер није дозвољено да се стварају обавезе уколико нема расположивих средстава) треба користити позиције обрачунских расходи у оквиру којих се углавном евидентирају расходи који не доводе до одлива новчаних средстава, као што је нпр. амортизација и у оквиру ње евидентирају настале обавезе за које не постоје расположива средства. На овим позицијама је могуће неограничено вршити уносе јер се ту требају налазити расходи који се због своје природе и не планирају буџетом. Међутим, са аспекта истинитости финансијских извјештаја, проблем је само

дјелимично ријешен. Промјена је евидентирана, али класификација је погрешна. Расходи по основу нпр. текућег одржавања за шта је фактуру испоставио добављач није обрачунски расход и захтијева одлив новца у будућем периоду. Такође, евидентирање на наведени начин ремети и слику о извршењу буџета и захтијева додатне корекције приликом рачунања буџетског суфицита/дефицита. Да се не ради о безначајном износу говори и податак да је по том основу (и на тај начин) у Републици Српској у 2014. години евидентирано 64.186.280 КМ, у 2013. години евидентиран износ од 22.023.232 КМ, а у 2012. износ од 84.629.866 КМ (Извјештај о ревизији консолидованог годишњег финансијског извјештаја за кориснике прихода буџета Републике Српске, 2012, 2013, 2014)⁴.

Министарство финансија тренутно разматра могућност увођења, поред главне књиге трезора, и одређене помоћне књиге путем које ће се пружати податак о оном дијелу обавеза/расхода за које нема расположивих средстава, а које ће се моћи класификовати у ону групу којој по својој природи и усвојеним класификацијама расход припада.

Иако су предности трезорског система значајне и омогућавају контролу прикупљања и трошења средстава у реалном времену, поред наведеног техничког ограничења, дешава се и да се одређени пројекти успоравају у својој реализацији, те да плаћања касне што због недостатка средстава у трезору, што због комплексности самог система. Често се полемише и о адекватности обухвата институција у самом систему, ефикасности и прецизности у планирању и сл.

На основу свега до сада наведеног, предности и проблеми у трезорском систему пословања могу се сумирати на начин приказан у табели која слиједи.

Табела 1.

Предности и ограничења трезорског система

Предности трезорског система	Проблеми који се могу јавити
Концентрација новчаних средстава на једном мјесту	Неадекватан поступак планирања средстава
Транспарентност расхода буџетских корисника	Непровођење поступка набавке у складу са одобреним буџетом
Побољшање квалитета извјештавања, као предуслов реалнијем планирању буџета	Недовољна искориштеност апликације трезорског система
Могућност утврђивања и провођења рачуноводствених политика из једног центра	Проблеми у финансијском извјештавању у случајевима непланираних трансакција
Контрола трошења буџетских средстава у реалном времену	Непоступање по прописаним процедурама од стране Министарства финансија и интерним контролним поступцима

Извор: прилагођено према (Савић, 2010, стр. 202)

⁴ Износи представљају налазе ревизије.

3. Утицај трезорског система на финансијске извјештаје у јавном сектору

На основу приказаног теоријског дијела о трезорском пословању, може се примијетити да је основни концепт на којем је заснован трезор усмјерен ка остварењу контроле трошења јавних средстава и повећању финансијске дисциплине и транспарентности, што и јесте основна идеја на којој се треба заснивати. Међутим, уочава се и да обликовање тог система има утицаја на финансијске извјештаја, те се у наставку пружа преглед спроведеног истраживања које је имало за циљ да покаже управо тај однос и проблеме који могу настати на тој релацији.

3.1. Методолошке основе истраживања

Као што је у уводном дијелу наведено, у поступку доказивања постављене хипотезе биће коришћене квалитативне методе, првенствено метода анализе, индукције и дедукције и студије случаја, а биће коришћени примарни и секундарни подаци. Секундарни подаци односе се на већ публиковане радове, ревизорске извјештаје и правну и професионалну регулативу из посматране области, док су примарни подаци прикупљени техником анкетног упитника, при чему је један анкетни упитник био намијењен рачуновођама запосленим у јавном сектору, док су други анкетни упитник попуњавали доносиоци одлука у јавном сектору. У анкетним упитницима доминирају питања са понуђеним одговорима, при чему се оставља и могућност анкетираним особама да наведу или образложе и нешто што није понуђено као одговор. Спровођење истраживања вршено је након изношења основних теоријских поставки, а само анкетирање се спроводило у периоду од јуна 2014. до фебруара 2015. године. Анкетни упитник је рачуновођама достављен за вријеме трајања стручног семинара о финансијском извјештавању буџетских корисника, док су анкетни упитници за доносиоце одлука достављан путем електронске поште. Анкетна питања које ће бити графички презентована у наставку рада дио су ширег истраживања о квалитету финансијског извјештавања у јавном сектору и могу се тумачити и анализирати независно од осталих питања из анкетног упитника.

Приликом спровођења емпиријског истраживања ограничења која су се јавила огледала су се у отежаном приступу циљним групама, те значајном броју оних који нису доставили попуњене анкетне упитнике. Приступ доносиоцима одлука у јавном сектору додатно је отежан, због чињенице да у Републици Српској, ни у оквиру једне институције, не постоји преглед свих ентитета јавног сектора, који је јавности доступан. До контакта са овим лицима дошло се у сарадњи са Министарством финансија у Влади Републике

Српске, што је резултирало листом од 54 буџетска корисника Републике којима је анкета упућена. Поред тога, анкетни упитник упућен је на адресе 47 општина и градова (од 63 општине и града (Савез општина и градова Републике Српске, 2014)⁵, из разлога што неке општине немају интернетску презентацију, или немају адресу за контакте путем електронске поште и сл), те три фонда. Од укупно 104 достављена анкетна упитника, у потпуности је попуњено 50. Упитник намијењен рачуновођама попуњен је у 116 примјерака.

Као ограничење треба додати и могућност да анкетирана лица нису била у потпуности искрена, као и могућност да је у случају анкете за доносиоце одлука (која се достављала електронским путем), саму анкету могао попуњити и неко други.

Резултати добијени анкетирањем рачуновођа у јавном сектору биће представљени графиконима црвене боје, док су резултати настали анкетирањем доносиоца одлука у јавном сектору приказани графиконима плаве боје.

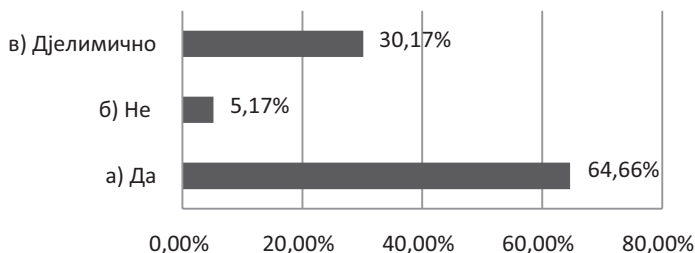
3.2. Резултати емпиријског истраживања

Подсјећања ради, истраживачка хипотеза формулисана је на сљедећи начин: „Квалитет система финансијског извјештавања може се повећати укидањем техничких ограничења у трезорском систему пословања”. У оквиру подналова 2.2. Трезорски систем извјештавања у Републици Српској, објашњено је функционисање трезорског система и као главно техничко ограничење наведена немогућност уноса обавеза за која буџетом нису предвиђена и не постоје расположива средства. Не поричући потребу да трезорски систем мора бити прецизно дефинисан и организован с циљем да елиминише маневарски простор за нерационално трошење јавних средстава, кроз тестирање дефинисане хипотезе жели се сагледати утицај ригидности таквог система на финансијске извјештаје самих ентитета.

Да је увођење трезорског система пословања повећало квалитет финансијског извјештавања у јавном сектору показује и мишљење рачуновођа запослених у јавном сектору. На питање: Да ли је увођење трезорског система пословања повећало квалитет финансијског извјештавања у јавном сектору, њих 64,66% се одлучило за одговор под а) Да, док је 5,17% одговорило са б) Не. Њих 30,17% од испитаних сматра да је пословање путем трезорског система само дјелимично унаприједило систем финансијског извјештавања, те да сам систем треба надограђивати.

⁵ У тренутку спровођења анкете Станари нису били општина.

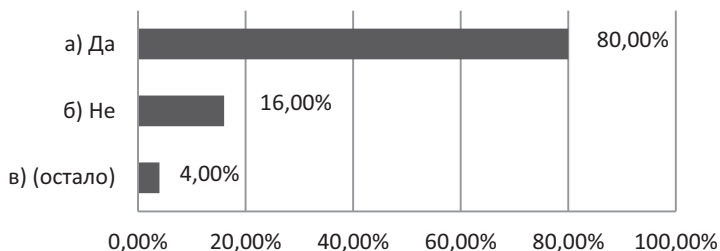
Да ли је увођење трезорског система пословања повећало квалитет финансијског извјештавања у јавном сектору?



Графикон 1. Повећање квалитета финансијског извјештавања увођењем трезорског система пословања. Извор: истраживање аутора

Слично мишљење имају и доносиоци одлука у јавном сектору, с тим што њих 80% сматра да је увођење трезорског пословања олакшало доношење и спровођење одлука, а 16% сматра супротно. Два испитаника наводе да је увођење трезорског система пословања дјелимично олакшало спровођење одлука наводећи разлог - кашњење у реализацији трезорских налога.

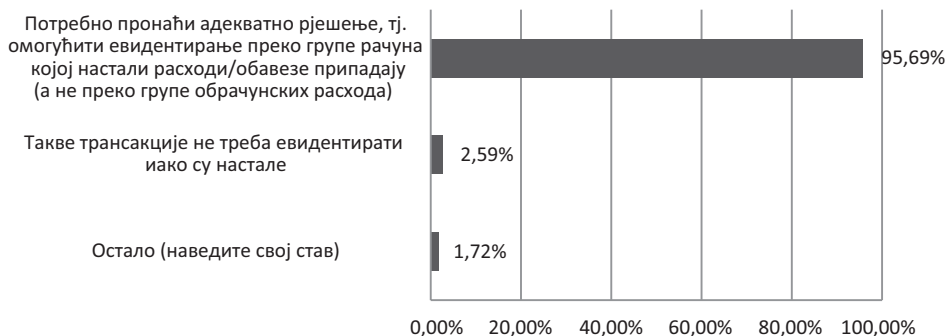
Да ли сматрате да је увођење трезорског система пословања олакшало доношење и спровођење одлука?



Графикон 2. Олакшавање при доношењу и спровођењу одлука увођењем трезорског система пословања. Извор: истраживање аутора

У вези са трезорским системом пословања је и сљедеће питање: Сматрате ли да је у оквиру трезорског система за евидентирање насталих обавеза за које у буџету не постоје расположива средства, а у циљу истинитог и фер приказа, те квалитетније информационе основе: а) Потребно пронаћи адекватно рјешење, тј. омогућити евидентирање преко групе рачуна којој настали расходи/обавезе припадају (а не преко групе обрачунских расхода), б) Такве трансакције не треба евидентирати иако су настале, в) Остало. Резултати су приказани на графikonу који слиједи.

Сматрате ли да је у оквиру трезорског система за евидентирање насталих обавеза за које у буџету не постоје расположива средства, а у циљу истинитог и фер приказа, те квалитетније информационе основе



Графикон 3. Обухват насталих обавеза за које не постоје расположива средства.
Извор: истраживање аутора

Два анкетирана лица наводе став да треба наћи право рјешење за евидентирање ових трансакција, али да треба испитати разлог настанка таквог догађаја, те уколико разлог није оправдан, одговорна лица треба казнити.

Презентовани одговори испитаника потврђују да је увођењем трезорског система унапређен сам систем извјештавања, те је омогућен већи степен надзора над трошењем јавних средстава, јер се у реалном времену може имати увид у управљање јавним финансијама сваког ентитета који је у трезорском систему пословања. Међутим, одговори потврђују и да се у оквиру трезорског система пословања, а у вези са рачуноводственим аспектима, јављају и одређена ограничења која се огледају у немогућности уноса насталих обавеза и расхода за која не постоје расположива средства. На основу добијених резултата из анкетног упитника дефинисану хипотезу можемо прихватити.

Закључак

Након изнесеног, јасно је да се буџетским корисницима треба ограничавати да стварају обавезе изнад расположивих средстава. Ономогућавање да се такве трансакције евидентирају, није довољна снажна мјера која би их спријечила у нерационалном трошењу буџетских средстава, што је показао и изнесени податак за Републику Српску. Сваки случај нерационалног трошења средстава треба строго санкционисати. Међутим, уколико ипак дође до тога да је настала обавеза за коју нису предвиђена средства у буџету, догађај треба евидентирати, након чега се разматра да ли је такав догађај по-

следица нерационалног трошења средстава или догађаја који се није могао избјећи, а који није могао бити предвиђен (или не у толиком износу) приликом израде и усвајања буџета. У зависности од тога, доноси се одлука о увођењу санкција или додијели додатних средстава путем ребаланса буџета

Када је расход настао и формирана обавеза према одређеним лицима, чак и ако је последица нерационалног трошења средстава треба бити евидентирана јер се чињеница да је настала не може избрисати не евидентирањем. Доградњом трезорског система у погледу финансијског извјештавања, нпр. увођењем поред главне и одређени вид помоћне књиге трезора гдје би се исказивале настале обавезе и расходи и при томе вршила њихова подјела на дозвољени износ и непланирани износ, не би се изгубила контрола над трошењем јавних средстава. Она би и даље постојала у реалном времену, а свака трансакција која се евидентира и кроз помоћну и кроз главну књигу била би сигнал да су расходи и обавезе формиране у износу који прелази расположива средства и основа за утврђивање стварног разлога таквих трансакција: да ли је резултат догађаја који се десио под дејством више силе и околности на које управа и запослени нису могли имати утицаја те није планиран у буџету или је последица не рационалног трошења средстава. Ове информације пружају податке од користи за израду и усвајање наредног буџета, за правилно исказивање буџетског суфицита/дефицита, за прецизнију класификацију расхода, као и за транспарентност и контролу одговорности управе буџетских корисника.

Литература

- Allen, R., & Tomassi, D. (2001). *Managing Public Expenditure – a reference book for transition countries*. Paris: OECD.
- Vašiček, D. (2009). *Računovodstvo i finansijsko izvještavanje u funkciji upravljanja u javnom sektoru*. Hrvatska javna uprava.
- Главна служба за ревизију јавног сектора (2012, 2013, 2014). *Извјештај о ревизији консолидованој годишњој финансијској извјештаја за кориснике џрихода буџета Републике Српске*. Бања Лука
- Закон о џрезору „Службени гласник Републике Српске”, бр. 28/13, 103/15. (.)*. *Закон о џрезору*.
- IFAC. (2004). Међународни рачуноводствени стандарди за јавни сектор. Презентација финансијских извјештаја, додаток 2: Квалитативне одлике финансијског извјештавања.
- Meigs, R. M. (1970). *Financial Accounting, 9th edition. Appendix H.* . New York: Irwin McGraw-Hill.
- Пољашевић, Ј. (2014). *Финансијско извјештавање у јавном сектору*. Бања Лука: Економски факултет Бања Лука и Финрар Бања Лука.

- Раичевић, Б. (2005). *Јавне финансије*. Београд: Центар за издавачку делатност Економског факултета у Београду.
- Савез општина и градова Републике Српске. (2014, 8 30). Преузето са <http://www.alvrs.com/v1/index.php/sr/opstine-clanice-sogrs>
- Савић, Б. (2010). Значај трезора у управљању јавним средствима. *Актуелности* 13.
- Handbook of International Public Sector Accounting Standards, Volume I*. (2013). New York: IFAC.
- Hashim, A.; Allan, B. (2001). Treasury Reference Model. World Bank.
- Copley, P. (2011). *Essentials of Accounting for Governmental and Not-for-Profit Organizations, 10th edition*. New York: McGraw Hill.
- World Bank. (2009). *The Treasury Function and Cash Management*.