

RAČUNOVODSTVENE MOGUĆNOSTI KONSOLIDOVANOG FINANSIJSKOG IZVJEŠTAJA U ZAJEDNIČKIM ODNOSIMA JAVNOG I PRIVATNOG SEKTORA

ACCOUNTING POSSIBILITIES OF CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS IN COMMON RELATIONS OF THE PUBLIC AND PRIVATE SECTOR

DIJANA RAĐO, MA

Univerzitet u Sarajevu – Ekonomski fakultet u Sarajevu

Sažetak: *Prema važećim zakonskim propisima, konsolidovani finansijski izvještaj je predviđen kao mogućnost u Zakonu o računovodstvu i reviziji ali samo za privredna društva. Računovodstveni standardi takođe omogućavaju izradu konsolidovanog finansijskog izvještaja, prema Međunarodnom računovodstvenom standard (MRS) 27 – Konsolidirani i odvojeni finansijski izvještaji i Međunarodnom standardu finansijskog izvještavanja (MSFI) 10 – Konsolidirani finansijski izvještaji. Problemi koji se pojavljuju kod zajedničke saradnje povezanih lica jesu prilikom spajanja i evidencije određenih transakcija, koje za pretpostavku imaju zajedničko ulaganje a za rezultat imaju potrebu podjele tog rezultata. U našoj praksi, javni sektor je različito regulisan od privatnog sektora sa fiskalnog aspekta pa se i to pojavljuje kao specifičan problem. Dakle, razlozi interesovanja za ovom temom jesu da u narednom periodu probamo istražiti mogućnosti spajanja ta dva sektora u jedno pravno lice, iznaći moguće rješenje fiskalnog obuhvatanja i podmirenja poreznih i neporeznih rezultata poslovanja, te uspostavljanju poslovne održivosti.*

Ključne riječi: *Konsolidovani finansijski izvještaj, javni sektor, privatni sektor; zajedničko poslovanje, zakonski okvir; Međunarodni računovodstveni standardi, Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja.*

Abstract: *Accounting standards also envisaged as an option the creation of the consolidated financial report, according to International Accounting Standard (IAS) 27 – Consolidated and Separate Financial Statements and International Financial Reporting Standards (IFRS) 10 – Consolidated Financial Statements. Problems that arise in the joint cooperation of related parties are when merging and recording certain transactions, which are assumed to have a joint venture, and as a result need to share their result. Another problem arising is that in the*

local practice, the public sector is regulated differently from the private sector in the fiscal aspect. Therefore, the reasons for the interest in this topic is the attempt to investigate the possibility of merging the two sectors into one legal entity, to find a possible solution of fiscal inclusion and to settlement of tax and non-tax operating results, as well as to establish business sustainability.

Key words: *Consolidated financial statements, public sector, private sector, joint venture, legal framework, International Accounting Standards, International Financial Reporting Standards.*

UVOD

Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja (MSFI) posjeduju Standard broj 10 koji nosi naziv "Kosolidovani finansijski izvještaji." Prema Zakonu o budžetu, ukoliko nije definisan poseban standard za budžet i budžetske korisnike (a time i javni sektor), primjenjuju se standardi za profitne centre tj. državna i privatna preduzeća. Ovakvu napomenu podržava Zakon o računovodstvu i reviziji Federacije Bosne i Hercegovine (FBiH), kao i Zakon o računovodstvu i reviziji Bosne i Hercegovine. Konsolidacija je regulisana i Zakonom o privrednim društvima FBiH, ali ona podrazumijeva konsolidaciju profitnih centara u osnovi privatnog sektora više pravnih lica kao da se radi o jednom pravnom licu. Kroz ovaj rad, prije nego što se upoznamo sa bitnim pojmovima konsolidacije, važno je istaći nekoliko činjenica koje su u našem zakonodavstvu ostale kao neriješene kategorije, među koje ubrajamo:

- a. pojam državnog vlasništva,
- b. pojam društvenog vlasništva,
- c. pojam javnog preduzeća,
- d. pojam ustanove, te
- e. pojam javnog preduzeća sa dioničkim vlasništvom (privatne dionice).

Svi ovi prethodno navedeni pojmovi ukazuju na potrebu preciznog definisanja istih, kako bi smo se jasno opredijelili i svoju pažnju usmjerili ka pojmu konsolidovanog izvještaja. Međunarodni računovodstveni standardi (MRS) za privatni sektor kroz različite pojmove definišu poslovanje povezanih lica u formi zajedničkog poslovanja kao što su:

- a. povezana lica,
- b. pridružena lica i
- c. zajednički poduhvati.

GLAVNI DIO RADA

Kroz praksu, a i teoriju, pravnici i ekonomisti po ovom pitanju imaju različite stavove. Drugim riječima, ono što je za ekonomistu u skladu sa standardima potrebno razlikovati kao tri različita pojma: povezano pravno lice, pridruženo pravno lice, i zajednički poduhvat (jer nas na to usmjeravaju standardi), za pravnike je to sve sinonim pod tretmanom poslovanja povezanih lica. Sa aspekta računovodstvenog izvještavanja, potrebno je detaljno poznavati sve ove pojmove, jer je međunarodna računovodstvena praksa razdvojila informacije za objavljivanje po svim ovim pojmovima, tako da ih ne vidi kao sinonime. Ovim radom želimo ukazati na taj problem, kako bi u budućoj praksi i pravnici i ekonomisti imali jedinstven stav u skladu sa važećim zakonima i međunarodnim standardima, te time ne bi dolazilo do nesuglasica koje bi završavale na sudu.

Prema našem zakonodavstvu, pojam budžeta je sinonim za javni sektor. U praksi to i nije uvijek tako jer imamo mnogo javnih preduzeća koja i službeno nose takav naglasak u svom nazivu, a u stvari nisu budžetske organizacije niti budžetska pravna lica, neke od njih su: JP BH Pošta, JP Elektroprivreda BiH i slično. Postoje javna preduzeća koja su u svom vlasništvu podijeljena na državno i privatno vlasništvo, tako da to ostavlja jednu sumnju za terminološki tretman svih ovih dilema kroz važeće zakone. Zakonom o privatizaciji različito se tretira izraz “državno” i “društveno” vlasništvo. Kao što postoji i nejasnoća u tretmanu javnih preduzeća. Primjetili smo kroz svoja istraživanja, za gore navedenu temu, da je potrebno najprije uskladiti na jednoobrazan način definicije sa kojima komuniciramo kroz sve pomenute zakone i standarde. Čitaocu navedene zakonske regulative, upoređujući sa onim što nam za primjenu nalaže Zakon o računovodstvu i reviziji, kroz naređene standarde, ostavlja se velik prostor za špekulaciju i regulisanje ovih pitanja kako to u datom momentu kome odgovara. Naše interesovanje jeste mnogo šireg zahtjeva, da probamo istražiti i predložiti moguće rješenje o usklađivanju svih pomenutih dilema za potrebe konsolidovanog finansijskog izvještaja različitih vlasničkih odnosa, ukoliko zajednički djeluju na istom projektu sa istim ciljem. Zbog toga smatramo da su ovakva pitanja veoma značajna sa aspekta interesovanja stručnih lica koja se bave računovodstvom, revizijom i računovodstvenom forenzikom, jer ćemo tako doći do mogućeg jedinstvenog rješenja i usaglašenosti oko jedinstvene računovodstvene informacije za objavljivanje.

Kroz istraživanja, došli smo do zaključka da prvi korak približavanja cilju naše teme jeste da svo vlasništvo podijelimo u dva pojma:

- a. privatno i
- b. javno vlasništvo.

Izraz privatno vlasništvo zadržat ćemo kao vlasništvo fizičkog ili građanskog lica, izraženo kroz dionice ili udjele, a javno vlasništvo tretirat ćemo sve ostale oblike vlasništva koje ne pripada privatnom vlasništvu. Kao što su slučajevi: državnog vlasništva, društvenog vlasništva i slično. Važno je naglasiti kao pojašnjenje da mi u računovodstvu razlikujemo izraz “fizičko” i “građansko” lice, posebno sa aspekta poreskih zakona. Pod izrazom fizičko lice podrazumijevamo, i tako ćemo se ponašati u daljnjim istraživanjima, registrovana lica za obavljanje samostalne djelatnosti čiji vlasnik može biti građansko lice, kao što su: samostalne trgovniske radnje, samostalne zanatske radnje i slično; a građansko lice ćemo zadržati kao zaštićeni izraz za građanina kao vlasnika dionica i udjela. U osnovi za ovu potrebu, važno je prepoznati izraz “ustanove” koje prema našim propisima nisu uvijek osnovane od strane državnih organa niti je država uvijek vlasnik kapitala, jer danas imamo mnogo ustanova tipa škola, obdaništa, zdravstvenih ustanova i slično čiji su vlasnici građanska lica. Zbog svega navedenog, trebamo biti oprezni kod korištenja izraza i pretpostavke da su danas kroz zakone razdvojeni modeli izvještavanja za privatni od modela izvještavanja za javni sektor. Nadamo se da će rezultati naših istraživanja biti i konačan rezultat izrade jedinstvenog modela informisanja u različitim vlasničkim odnosima obavljanja određenih proizvodnih ili uslužnih djelatnosti, za danas tako razdvojenih institucija, koje su na očigled zažećeg zakonodavstva apsolutno razdvojene. Ovdje postoje dileme, da li je greška nedostatka zakonske regulative kod nas, postoji li želja da se uopšte ove dvije kategorije konsoliduju u jedinstvenu informaciju ili je nebriga struke da se pozabavi ovim problemom. U međunarodnoj praksi, ove kategorije su regulisane na različite načine o čemu ćemo ubuduće istraživati i možda napraviti neki modifikovani model koji bi odgovarao našoj praksi. Znamo da je ovo zahtjevan zadatak, ali isto tako mislimo da je ovo jedan od osnovnih zadataka ka prilagođavanju i integracijama Bosne i Hercegovine prema Evropskoj Uniji.

MSFI 10 (Konsolidovani finansijski izvještaji) u okviru svog cilja navodi da mu je osnovni zadatak da utvrdi načela prezentacije i pripreme konsolidovanih finansijskih informacija, kada određeno pravno lice kontroliše jedno ili više drugih pravnih lica, kao i jedno ili više drugih lica uopšte (misli se i na fizička i građanska lica). Standard nas upozorava na nekoliko bitnih definicija bez kojih se ne može zamisliti tretman uređene konsolidacije, kao što su:

- a. Potreba definisanja “načela kontrole” i zasnivanja kontrole na osnovama konsolidacije.
- b. Potrebu definisanja subjekta (matice) i subjekta zavisnog društva kod prezentacije konsolidovanih finansijskih informacija.
- c. Definisanje načina na koji bi se mogao izvršiti sistem konsolidacije kod kontrolnog lica i kontrolisanog lica, kod koga je izvršeno ulaganje kao i priznavanja vrijednosti efekata ulaganja.

- d. Definisane računovodstvenih zahtjeva za značajnim informacijama za objavljivanje.
- e. Potrebno je i jasno definisati pod kojim uslovima se konsoliduje određeno zavisno društvo sa investicijskim subjektom.

Za čitaoca ovog rada, potrebno je navesti da se ovaj standard ne bavi računovodstvenim informacijama poslovnih spajanja i njihovog utjecaja na konsolidaciju, kako ne bi smo došli u dilemu da li je u pitanju konsolidovano pravno lice ili pravno lice kao rezultat poslovnih spajanja (Goodwill). Za nas u računovodstvu ovdje ne može biti dileme, a što želimo ukazati i drugima na potrebu razlikovanja kategorija koje su regulisane sa MSFI 10 i MSFI 3 (Poslovna spajanja). Da bi smo doveli u vezu javni i privatni sektor u mogućnost konsolidacije kao jedinstvene informacije, potrebno je poznavati nekoliko činjenica, a to je prije svega da se konsolidacija usmjerava ka finansijskom izvještaju matice prema zavisnim društvima. MSFI 10 (Konsolidirani finansijski izvještaji) se "primjenjuje na sve subjekte osim sljedećih:

Matica ne treba prezentirati konsolidirane finansijske izvještaje ako zadovoljava sve sljedeće uvjete:

- a. ako je zavisno društvo u potpunom vlasništvu ili djelimičnom vlasništvu drugog subjekta i svih njegovih drugih vlasnika, uključujući i one koji inače nemaju pravo glasanja, a koji su obavješteni o tome, i ne protive se tome, da matica neće prikazati konsolidirane finansijske izvještaje;
- b. ako se dužničkim i vlasničkim instrumentima ne trguje na javnom tržištu (domaće ili strane berze ili tržište preko pulta, uključujući lokalna i regionalna tržišta);
- c. nije podnijela, niti je u postupku podnošenja svojih finansijskih izvještaja komisija za vrijednosne papire ili drugoj regulatornoj organizaciji radi izdavanje bilo koje vrste instrumenata na javnom tržištu; i
- d. krajnji ili bilo koji drugi posredni vlasnik matice sastavlja finansijske izvještaje za javnu upotrebu u skladu sa MSFI, u kojima se zavisna društva konsolidiraju ili su vrednovana po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak, a u skladu sa ovim MSFI." (MSFI 10, paragraf 4.)

Važno je uočiti da nas ovim standard upozorava da se ne vrši konsolidacija kod društava koja mogu imati takozvani uslovni tretman zavisnog društva, ali su u potpunom vlasništvu ili djelimičnom vlasništvu drugog lica. Na ovu činjenicu ukazujemo i kod važećeg Zakona o privrednim društvima, gdje se procenat vlasništva i upravljanja može razlikovati što se reguliše statutom pravnog lica. Prema Zakonu o računovodstvu i reviziji, važno je prihvatiti ovu instrukciju kako se ne bi pod pojmom konsolidacije uključila sva pravna lica bez obzira da li ona to žele ili ne, te da li ih standard pod ovim uslovom isključuje. Zašto

ovo napominjemo, jer sa računovodstvenog aspekta trebamo znati da u praksi egzistira izraz “konsolidovani finansijski rezultat” koji je različito porezno tretiran od pojedinačnog rezultata poslovanja. Konsolidovani rezultat omogućava različit tretman poreskih olakšica, te mu zbog toga ističemo uslove pod kojima se stiču takva prava i potrebu razlikovanja pojedinačnog i konsolidovanog izvještaja. Bitna činjenica koja nam isključuje mogućnost konsolidacije jeste to da onda zahtjeva da se dužničkim i vlasničkim instrumentima zavisnih društava trguje na javnom tržištu, tj. da u koliko ovakve trgovine nema, to nas sprječava da radimo konsolidaciju matice zavisnih društava. U skladu sa prethodno navedenim, važno je uočiti još jednu obavezu gdje su vlasnička društva dužna podnijeti svoj finansijski izvještaj Komisiji za vrijednosne papire ukoliko žele do kraja ispoštovati zahtjev konsolidacije i sticanja poreskih olakšica. Tek nakon podnošenja takvih dokumenata, Komisiji vrijednosnih papira i njihovog odobravanja, potrebno je saglasnost komisije sa pratećom dokumentacijom dostaviti nadležnom registru vrijednosnih papira. Uočavamo da su svi prethodni uslovi veoma strogi kako bi smo spojili javni i privatni interes u konsolidovani izvještaj. To nam daje za pravo da istražujemo ovu temu i garantuje da će rezultat istraživanja biti korak ka približavanju rješavanja ovog problema, veoma značajnog za budućnost računovodstva povezanog poslovanja javnog i privatnog sektora.

U čitavoj ovoj problematici, jedan izraz može da nas opredijeli ka potrebi definisanja konsolidacije, a to je “kontrola.” Naši važeći propisi koji regulišu pitanje budžeta i budžetskih korisnika tj. uvrštavanja određenih lica u kategoriju javnog sektora procentom ne ograničavaju razliku budžetskog i privatnog sektora, kao što smo to imali u ranijoj praksi. U prošlosti, pod budžetskim korisnikom su se posmatrala lica čije finansiranje zavisi od budžeta 50 i više posto, to znači da se budžetski korisnik mogao 49 posto finansirati iz vlastitih sredstava a pripadao mu je izraz državnog sektora ili se mogao finansirati 50 i više posto iz vlastitih sredstava, odnosno dioničkog sektora, a manjski dio iz budžeta i nije mu pripadao izraz budžetske organizacije. Današnji Zakon o budžetu taj uslov nema, te svako ko se finansira iz budžeta sa bilo kojim procentom ili bilo kojim iznosom smatra se budžetskim korisnikom, pod uslovom da se njegovo ime kao korisnika nalazi u budžetskoj klasifikaciji na bilo kojem budžetskom nivou u BiH.

U skladu sa primjenom izraza “kontrola,” za potrebe konsolidovanog finansijskog izvještaja, važno je da ukažemo na činjenicu da se u lokalnim propisima pojavljuje još jedan izraz a to je “značajna ulaganja” ili “značajno učešće u ulaganja” što se Zakonom o privrednim društvima tretira kao učešće u drugom pavnom licu sa procentom 20 i više posto u kapitalu. Vidimo da različiti zakoni regulišu na različite načine ovaj izraz kontrole za potrebe konsolidovanog izvještaja. U MSFI 10, pored riječi kontrola postoji i izraz “moć” što proizilazi iz prava a pravo proizilazi iz kontrole vlasništva. Povodom toga, vidimo potrebu detaljnog proučavanja i poznavanja svih ovih pojmova posebno sa aspekta

kreatora ugovora o međusobnoj saradnji za potrebe zajedničkog poslovanja više različitih subjekata, kako sa aspekta vlasništva, tako i sa aspekta izvora finansiranja da bi se kao posljedica takvih aktivnosti spriječili nesporazumi kod raspodjele moći i rezultata (što nas i pomenuti standard upozorava u paragrafu 17, kao potrebu povezanosti između moći i prinosa od poslovanja). Standard insistira (bez obzira na karakter spajanja privatnog i javnog sektora) da matica treba sastavljati konsolidovani finansijski izvještaj, koristeći jedinstvene računovodstvene politike za transakcije i druge događaje u sličnim okolnostima poslovanja. To znači da u koliko imamo sučeljavanje javnog i privatnog sektora, pored ugovora o ulaganjima i zajedničkom poslovanju, potrebno je sačiniti i interni dokument između lica koji se u regularnoj proceduri usvaja kosenzusom a nosi naziv "Računovodstvene politike za transakcije i druge događaje u zajedničkom poslovanju." S obzirom da se kod konsolidacije interesa u jedinstven rezultat mogu pojaviti i učesnici sa manjinskim udjelima (a da ti manjinski udjeli budu iz javnog sektora), tada će se međusobni odnosi i interesi regulisati aktom o osnivanju novog pravnog lica i ulaganju, a potom i kroz računovodstvene politike. Danas su manjinski interesi u našoj zakonodavnoj regulativi definisani, ali veoma šturo kroz nekoliko odredbi Pravilnika Komisije vrijednosnih papira koji govori o pravima malih dioničara. Smatramo da u okviru računovodstvene politike kao neophodan dokument treba izraditi pravila knjiženja poslovnih događaja u ovako specifičnim uslovima poslovanja, kao osnovu za sačinjavanje konsolidovanog finansijskog izvještja. Pravila knjiženja podrazumijevaju izradu specifičnog kontnog plana sa svim karakteristikama koje zahtjeva evidencija poslovnih događaja i čije informacije mogu poslužiti za kreiranje konsolidovanog finansijskog izvještaja. Ovim radom najavljujemo dugotrajna istraživanja u narednom periodu, kroz koja želimo da damo doprinos rješavanju ovih problema.

LITERATURA

1. Jahić, H. (2014). *Finansijsko izvještavanje*. Fojnica: Štamparija FOJNICA D.D. Fojnica.
2. Jahić, M., Jahić, H., i Isaković-Kaplan, Š. (2012). *Finansijsko računovodstvo*. Treće izmjenjeno i dopunjeno izdanje. Sarajevo: Udruženje revizora FBiH, Sarajevo MGH d.o.o. Sarajevo.
3. Jahić, M. (2004). *Finansije i finansijsko pravo*. Sarajevo: Univerzitet u Sarajevu Pravni fakultet.
4. Međunarodni standard finansijskog izvještavanja (MSFI) 10 – Konsolidirani

- finansijski izvještaji. *Savez računovođa, revizora i finansijskih djelatnika Federacije Bosne i Hercegovine (SRRiF-FBiH)*. Dostupno na: <http://www.srr-fbih.org/File/Download?idFi=270> [Datum pristupa: 15.03.2019].
5. Međunarodni standard finansijskog izvještavanja (MSFI) 3 – Poslovna spajanja. *Savez računovođa, revizora i finansijskih djelatnika Federacije Bosne i Hercegovine (SRRiF-FBiH)*. Dostupno na: <http://www.srr-fbih.org/File/Download?idFi=609> [Datum pristupa: 15.03.2019].
 6. Zakon o izvršavanju budžeta Federacije Bosne i Hercegovine za 2018. godinu. Vlada Federacije Bosne i Hercegovine. *Službene novine Federacije BiH*. Dostupno na: <http://www.fbihvlada.gov.ba/bosanski/> [Datum pristupa: 15.03.2019].
 7. Zakon o privrednim društvima. (2015). *Službene novine Federacije BiH*. Broj 81 – Stranica 74. Dostupno na: <https://advokat-prnjavorac.com/zakoni/Zakon-o-privrednim-drustvima-Federacije-BiH-2015.pdf> [Datum pristupa: 15.03.2019].
 8. Ukaz o proglašenju zakona o budžetima u Federaciji Bosne i Hercegovine. *Službene novine broj 102*. Dostupno na: [http://www.fuzip.gov.ba/bundles/websitenews/gallery/files/47/1490693631Zakon_o_budzetima_u_FBiH_\(Sl_novine_FBiH_,_broj__102_13\).pdf](http://www.fuzip.gov.ba/bundles/websitenews/gallery/files/47/1490693631Zakon_o_budzetima_u_FBiH_(Sl_novine_FBiH_,_broj__102_13).pdf) [Datum pristupa: 15.04.2019].
 9. Zakon o računovodstvu i reviziji Bosne i Hercegovine. Dostupno na: <https://www.mft.gov.ba/bos/images/stories/zakoni/zakoni%202004/2004%20redni%20broj%2010.%20bosanski.pdf> [Datum pristupa: 15.04.2019].
 10. Zakon o računovodstvu i reviziji u Federaciji Bosne i Hercegovine. *Službene novine FBIH 83/09*. Dostupno na: https://advokat-prnjavorac.com/zakoni/Zakon_o_racunovodstvu_i_reviziji_FBiH.pdf [Datum pristupa: 15.04.2019].

