



КОМОРА ЗДРАВСТВЕНИХ УСТАНОВА СРБИЈЕ
БЕОГРАД, Хајдук Вељков венац 4 - 6
☎: 011/3615 - 371; 3622 - 523
E-mail: kzus@open.telekom.rs

БЕСПЛАТАН ПРИМЕРАК

Б и л т е н

Саветовање

Врњачка Бања, 3. 4. и 5. децембар 2014.
године

Година XIV - Број 7/2014.	Тираж 500 примерака
---------------------------	---------------------

Београд, децембар 2014. године

С а д р ж а ј

Назив	Стр.
ПРИПРЕМЕ И САСТАВЉАЊЕ ГОДИШЊЕГ ФИНАНСИЈСКОГ ИЗВЕШТАЈА ЗДРАВСТВЕНИХ УСТАНОВА ЗА 2014. ГОДИНУ	1
КОНТРОЛНЕ АКТИВНОСТИ У ОБРАСЦИМА ЗА ПИСАНЕ ПРОЦЕДУРЕ ЗДРАВСТВЕНИХ УСТАНОВА	40
ОКВИРНИ СПОРАЗУМ КАО ЈЕДАН ОД ПОСТУПАКА ЈАВНИХ НАБАВКИ	53

**ПРИПРЕМЕ И САСТАВЉАЊЕ ГОДИШЊЕГ ФИНАНСИЈСКОГ ИЗВЕШТАЈА
ЗДРАВСТВЕНИХ УСТАНОВА ЗА 2014. ГОДИНУ**

Могуће су измене образаца у складу са чланом 79. Закона о буџетском систему и у складу са извршеним допунама Контног плана за буџетски систем.

Не очекују се промене начина утерђивања и књижења резултата пословања.

Уколико дође до промене образаца подаци из датих примера о састављању финансијских извештаја се лако могу уподобити са садржајем нових образаца.

Корисници средстава Републичког фонда за здравствено осигурање - здравствене установе, су обавезне да у складу са чл. 6. и 7. Уредбе о буџетском рачуноводству ("Службени гласник РС", бр. 125/2003 и 12/2006 - у даљем тексту: Уредба) и у складу са чланом 4. Правилника о начину припреме, састављања и подношења финансијских извештаја корисника буџетских средстава и корисника средстава организација обавезног социјалног осигурања ("Службени гласник РС", бр. 51/2007 и 14/2008 (испр.) - у даљем тексту: Правилник о финансијском извештавању), припремају и састављају финансијске извештаје.

Припреме за састављање финансијских извештаја здравствене установе врше и у складу са интерном регулативом утврђеном општим актом о рачуноводству и рачуноводственим политикама - у даљем тексту: Интерни правилник о рачуноводству.

У складу са чланом 8. Уредбе, здравствене установе састављају тромесечно периодичне извештаје за приоде јануар-март, јануар-јун, јануар-септембар и јануар-децембар.

Чланом 18. Уредбе је уређено да се пре пописа имовине и обавеза и пре припреме финансијских извештаја изврши:

- усклађивање евиденција и стања главне књиге са дневником,
- усклађивање помоћних књига и евиденција са главном књигом,
- усклађивање стања имовине и обавеза у књиговодственој евиденцији са стварним стањем које се утврђује пописом на крају буџетске године на дан 31. децембра текуће године, и
- усаглашавање финансијских пласмана, потраживања и обавеза на дан састављања финансијског извештаја.

Здравствене установе врше усаглашавање стања потраживања и обавеза са Републичким фондом за здравствено осигурање – у даљем тексту: Републички фонд на основу испостављених фактура и дозначених средстава по коначном обрачуна за 2014. годину.

Полазећи од наведених одредби Уредбе здравствене установе треба да благовремено приступе обављању припремних послова и спровођења одговарајућих књижења у финансијском књиговодству ради постизања потпуне усклађености са стварним стањем имовине и обавеза на дан 31. децембра 2014. године.

1. Припремни послови за састављање годишњег финансијског извештаја

У припремне послове спадају сви они послови који претходе састављању годишњег финансијског извештаја здравствених установа за 2014. годину.

1.1. Попис имовине и обавеза

Здравствене установе су у складу са чланом 18. Уредбе дужне да изврше попис имовине и обавеза на крају буџетске године са стањем на дан 31. децембра 2014. године и да на основу тог стања изврше усклађивање стања имовине и обавеза у књиговодственој евиденцији са стварним стањем утврђеним пописом. Истовремено су у обавези да изврше усаглашавање финансијских пласмана, потраживања и обавеза на дан састављања годишњег финансијског извештаја за 2014. годину.

Пошто Министар финансија, према датом овлашћењу у члану 18. Уредбе, није донео пропис о начину и роковима вршења пописа и усклађивања књиговодственог са стварним стањем, при вршењу пописа имовине и обавеза примењује се Правилник о начину и роковима вршења пописа и усклађивања књиговодственог стања са стварним стањем ("Службени гласник РС", број 118/2013) који је донет на основу члана 16. став 5. Закона о рачуноводству и ревизији ("Службени гласник РС", број 62/2013 - у даљем тексту: Правилник о попису).

Ближе уређивање вршења пописа имовине и обавеза здравствене установе треба да регулишу интерним правилником о рачуноводству који доносе сходно одредбама члана 16. став 9. Уредбе.

Сагласно члану 14. став 1. под 3) Уредбе, здравствене установе су дужне да у помоћној књизи основних средстава обезбеде детаљне податке о свим основним средствима (некретнина и опреме) у складу са Правилником о номенклатури нематеријалних улагања и основних средстава са стопама амортизације ("Службени лист СРЈ", бр. 17/97 и 24/2000 - у даљем тексту: Правилник о амортизацији).

Чланом 5. став 8. Уредбе је регулисано да се непокретности, опрема и остала основна средства у државној својини у пословним књигама евидентирају према набавној вредности умањеној за исправку вредности по основу амортизације.

Да би се вршио попис имовине и обавеза потребно је донети акта којима се формирају комисије за попис, именују чланови комисија за попис, уређују поступци вршења пописа и утврђују рокови вршења пописа.

Директор, односно надлежни орган доноси решење о образовању комисија за попис и именује чланове комисија за попис и њихове заменике. Уз решење даје се и упутство за рад комисија за попис којим се ближе уређују поступци рада комисија за попис.

По потреби формира се и централна комисија за попис.

Директор је одговоран за организацију и правилност вршења пописа, а чланови комисија за попис одговорни су за тачност вршења пописа.

За председника и чланове комисија за попис, као и за њихове заменике не могу бити именована лица која рукују, односно која су задужена са имовином која се пописује.

Председници комисија за попис доносе планове рада комисија за попис којима се прецизира рад чланова комисије за попис у погледу начина вршења пописа и рокова вршења пописа.

Правилником о попису је регулисано да се решење о образовању комисија за попис и именовању чланова комисија за попис, као и планови рада доставе интерном ревизору и надзорном одбору.

1.2. Предмети вршења пописа

Предмети вршења пописа обухватају имовину у сталним средствима (некретнине и опрему) и имовину у залихама која је исказана у Класи 000000 - Нефинансијска имовина и финансијске пласмане и потраживања исказаних у Класи 100000 - Финансијска имовина.

Вршење пописа обавеза обухвата стања на контима Класе 200000 - Обавезе.

Приликом пописа потраживања од дужника и обавеза према добављачима неопходно је усаглашавање стања на обрасцу ИОС - Извод отворених ставки.

Пописом се обухвата и стање ванбилансне евиденције исказане на контима групе 351000 - Ванбилансна актива и групе 352000 - Ванбилансна пасива.

Уколико се ради о туђој имовини која је евидентирана у ванбилансној евиденцији неопходно је доставити власнику имовине пописну листу са стањем 31. децембра 2014. године.

1.3. Разматрање извештаја комисија за попис

Након извршеног пописа председници комисија за попис подносе директору и надлежном органу извештаје комисије за попис о извршеном попису на основу којих надлежни орган, након разматрања, доноси одлуку - решење о начину књижења мањкова, односно вишкова утврђених пописом.

Правилником о попису је регулисано да се извештај о попису мора доставити најдоцније 30 дана пре дана састављања годишњег финансијског извештаја и да се у истом року донесе одлука о усвајању извештаја о извршеном попису тј. да се до 29. јануара 2015. године доставе извештаји о извршеном попису и најкасније до тог датума донесе одлука о усвајању извештаја о извршеном попису.

Сматрамо да у наведеном року (29. јануар 2015. године) и Републички фонд за здравствено осигурање треба да донесе одлуку о усвајању извештаја о извршеном попису иако је рок за састављање завршног рачуна Републичког фонда 30. април 2015. године.

Правилником о попису је такође прописано да се разматрање извештаја о извршеном попису врши у присуству председника комисије за попис и у присуству интерног ревизора и надзорног одбора.

1.4. Књижење резултата пописа

На основу одлуке директора, односно надлежног органа у зависности да ли ће се за настале мањкове задужити одговорно лице или ће настали мањак теретити здравствену установу спроводе се одговарајућа књижења у финансијском књиговодству и у помоћним књигама (основних средстава, материјала, робе и др.).

Приликом књижења мањкова треба имати у виду порески аспект обрачуна пореза на додату вредност сагласно Закону о порезу на додату вредности ("Службени гласник РС", бр. 84/2004, 86/2004, 61/2005, 61/2007, 93/2012, 108/2013 и 68/2014 (др. закона)) као и Уредбу о количини расхода (кало, растур, квар и лом) на који се не плаћа порез на додату вредност ("Службени гласник РС", број 124/2004).

У случајевима када комисија за попис предлаже да се основна средства због дотрајалости расходују, потребно је да се у одлуци о разматрању извештаја комисија за попис утврди начин отуђења (јавно надметање, прикупљање писмених понуда или непосредна погодба).

1.5. Успостављање равнотеже конта Класе 300000 са контима Класе 000000, Класе 100000 и Класе 200000

Код здравствених установа правило је да се успостави равнотежа износа књижених на контима Класе 300000 и контима Класе 000000, Класе 100000 и Класе 200000.

Ова равнотежа се у пракси у појединим случајевима постиже док се и даље догађа да таква равнотежа још није успостављена.

Здравственим установама увек је препоручивано да, по могућству, што пре успоставе равнотежу између конта Класе 300000 и Конта класе 000000, Класе 100000 и Класе 200000. Где су постојали реални извори средстава, било је могуће успоставити равнотежу, док у недостатку реалних извора средстава равнотежа није била могућа што захтева да се у наредном периоду стварањем реалних извора средстава успостави равнотежа.

При изради годишњих финансијских извештаја за 2014. годину, неопходно је да се изврши усаглашавање конта Класе 300000 и конта Класе 000000, Класе 100000 и Класе 200000 што ће допринети реалном исказивању извора средстава у пасиви и имовине - средстава у активи. Уколико се поменути равнотежа не успостави у том случају се мора детаљно утврдити на којим контима равнотежа није успостављена и колики је њен утицај на реално исказивање финансијског резултата.

Када говоримо о успостављању равнотеже између конта Класе 300000 - Извори капитала, утврђивање резултата пословања и ванбилансна евиденција и конта Класе 000000 - Нефинансијска имовина и Класе 100000 - Финансијска имовина могуће је да су извори средстава у Класи 300000 - Извори капитала, утврђивање резултата пословања и ванбилансна евиденција већи у односу на имовину - средства у Класи 000000 - Нефинансијска имовина и Класи 100000 - Финансијска имовина, што се сматра повољним или да су извори средстава у Класи 300000 - Извори капитала, утврђивање резултата пословања и ванбилансна евиденција у односу на Класу 000000 - Нефинансијска имовина и Класу 100000 - Финансијска имовина мањи што се сматра неповољним јер треба обезбедити додатна

средства за постизање равнотеже.

Да би ближе сагледали повезаност конта Класе 300000 - Извори капитала, утврђивање резултата пословања и ванбилансна евиденција са контима Класе 000000 - Нефинансијска имовина, Класе 100000 - Финансијска имовина и Класе 200000 - Обавезе дајемо преглед који корисно може послужити за проверу успостављања равнотеже.

**Упоредни преглед за проверу успостављања
равнотеже Класе 000000 - Нефинансијска имовина,
Класе 100000 - Финансијска имовина и Класе 200000 - Обавезе
са контима Класе 300000 - Извори капитала, утврђивање
резултата пословања и ванбилансна евиденција**

Нефинансијска имовина у сталним средствима

Средства	Извори средстава
<p>Синтетички конто 011100 - Зграде и грађевински објекти умањен за исправке вредности исказане на субаналитичким контима: Конто 011119 - Исправка вредности стамбених зграда и станова Конто 011129 - Исправка вредности пословних зграда Конто 011139 - Исправка вредности пословног простора и других објеката Конто 011149 - Исправка вредности саобраћајних објеката Конто 011159 - Исправка вредности водоводне инфраструктуре Конто 011199 - Исправка вредности осталих објеката</p>	<p>Конто 311111 - Зграде и грађевински објекти Конто 331111 - Добити које су резултат промене вредности стамбених зграда и станова Конто 331121 - Добити које су резултат промене вредности пословних зграда и других објеката Конто 341111 - Друге промене у обиму стамбених зграда и станова Конто 341121 - Друге промене у обиму пословних зграда и других објеката</p>
<p>Синтетички конто 011200 - Опрема умањен за исправке вредности исказане на субаналитичким контима: Конто 011219 - Исправка вредности саобраћајне опреме Конто 011229 - Исправка вредности административне опреме Конто 011239 - Исправка вредности пољопривредне опреме Конто 011249 - Исправка вредности опреме за заштиту животне околине Конто 011259 - Исправка вредности медицинске и лабораторијске опреме Конто 011269 - Исправка вредности опреме за образовање, науку, културу и спорт Конто 011279 - Исправка вредности опреме за војску Конто 011289 - Исправка вредности опреме за јавну безбедност Конто 011299 - Исправка вредности опреме за производњу, моторне, непокретне и немоторне опреме</p>	<p>Конто 311112 - Опрема Конто 331131 - Добити које су резултат промене вредности опреме Конто 341131 - Друге промене у обиму опреме</p>
<p>Синтетички конто 011300 - Остале некретнине и опрема умањен за исправку вредности исказану на субаналитичком конту: Конто 011319 - Исправка вредности - остале некретнине и опрема</p>	<p>Конто 311113 - Остале некретнине и опрема Субаналитичка конта у оквиру синтетичког конта 331100 - Добити које су резултат промене вредности Субаналитичка конта у оквиру синтетичког конта 341100 - Друге промене у обиму</p>
<p>Синтетички конто 012100 - Култивисана имовина, умањен за исправку вредности исказану на субаналитичком конту: Конто 012119 - Исправка вредности култивисане имовине</p>	<p>Конто 311121 - Култивисана имовина Конто 331141 - Добити који су резултат промене вредности култивисане имовине Конто 341141 - Друге промене у обиму култивисане имовине</p>
<p>Синтетички конто 013100 - Драгоцености, умањен за исправку вредности исказану на субаналитичком конту: Конто 013119 - Исправка вредности драгоцености</p>	<p>Конто 311131 - Драгоцености Конто 331151 - Добити које су резултат промене вредности драгоцености</p>

Средства	Извори средстава
	Кonto 341151 - Друге промене у обиму драгоцености
Синтетички konto - 014100 - Земљиште, умањен за исправку вредности исказану на субаналитичком конту: Кonto 014119 - Исправка вредности земљишта Синтетички konto - 014200 - Подземна блага, умањен за исправку вредности исказану на субаналитичком конту: Кonto 014219 - Исправка вредности подземног блага Синтетички konto - 014300 - Шуме и воде, умањен за исправку вредности исказану на субаналитичком конту: Кonto 014329 - Исправка вредности вода	Кonto 311141 - Природна богатства Кonto 331161 - Добити које су резултат промене вредности природне имовине Кonto 341161 - Друге промене у обиму природних богатстава
Синтетички konto 015100 - Нефинансијска имовина у припреми Кonto 016181 - Нематеријална имовина у припреми Синтетички konto 015200 - Аванси за нефинансијску имовину Кonto 016191 - Аванси за нематеријалну имовину	Кonto 311151 - Нефинансијска имовина у припреми Кonto 291212 - Аванси за нематеријална улагања и основна средства
Синтетички konto 016100 - Нематеријална имовина, осим субаналитичких конта: Кonto 016181 - Нематеријална имовина у припреми, и Кonto 016191 - Аванси за нематеријалну имовину умањен за исправке вредности исказане на контима: Кonto 016119 - Исправка вредности за нематеријална улагања у компјутерски софтвер Кonto 016129 - Исправка вредности за нематеријална улагања у књижевна и уметничка дела Кonto 016139 - Исправка вредности за нематеријална улагања у патенте Кonto 016149 - Исправка вредности за нематеријална улагања у гоодвилл Кonto 016159 - Исправка вредности за нематеријална улагања у основна средства Кonto 016169 - Исправка вредности за нематеријална улагања у остала нематеријална основна средства Кonto 016179 - Исправка вредности за нематеријална улагања у осталу нематеријалну имовину	Кonto 311161 - Нематеријална имовина Кonto 331171 - Добити које су резултат промене вредности нематеријалних основних средстава Кonto 341171 - Друге промене у обиму нематеријалних основних средстава
Непоменута конта у категорији 010000 - Нефинансијска имовина у сталним средствима	Кonto 311911 - Остали сопствени извори

Нефинансијска имовина у залихама

Средства	Извори средстава
Синтетички konto 021100 - Робне резерве, умањен за исправку вредности исказану на субаналитичком конту: Кonto 021119 - Исправка вредности робних резерви	Кonto 311211 - Залихе робних резерви Кonto 331181 - Добити које су резултат промене вредности залиха Кonto 341181 - Друге промене у обиму залиха
Кonto 021211 - Материјал	Кonto 311221 - Залихе материјала за производњу
Кonto 021221 - Недовршена производња	Кonto 311231 - Залихе недовршене производње
Кonto 021231 - Готови производи	Кonto 311241 - Залихе готових производа

Средства	Извори средстава
Конто 021311 - Роба за даљу продају у промету на велико Конто 021312 - Роба за даљу продају у промету на мало умањен за износе исказане на субаналитичким контима: Конто 021313 - Укалкулисана разлика у цени робе за даљу продају Конто 021314 - Укалкулисани порез робе за даљу продају Конто 021319 - Исправка вредности робе за даљу продају Синтетички конто 022100 - Залихе ситног инвентара умањен за исправку вредности исказану на субаналитичком конту:	Конто 311251 - Залихе робе за даљу продају
Конто 022129 - Исправка вредности ситног инвентара	Конто 311271 - Залихе ситног инвентара
Синтетички конто 022200 - Залихе потрошног материјала умањен за исправке вредности исказане на субаналитичким контима: Конто 022291 - Исправка вредности залиха материјала за сталне трошкове Конто 022292 - Исправка вредности залиха материјала за поправке и одржавање Конто 022293 - Исправка вредности залиха материјала делатности	Конто 311261 - Залихе потрошног материјала

Слободна новчана средства¹

Средства	Извори средстава
Конто 121111 - Жиро-рачуни Конто 121112 - Текући рачуни Синтетички конто 121400 - Девизни рачун	Конто 311511 - Примања од продаје финансијске имовине Конто 311512 - Примања од отплате датих кредита Конто 311513 - Примања од продаје стране валуте Конто 311519 - Остали извори новчаних средстава Конто 321311 - Нераспоређени вишак прихода и примања из ранијих година

¹ Могућа је неусаглашеност стања на контима новчаних средстава са износима стања на контима извора средстава у случајевима када су вршена директна књижења на терет или у корист Конта 321311 - Нераспоређени вишак прихода и примања из ранијих година.

Неусаглашеност је могућа и у случајевима када наменска новчана средства која су у изворима средстава исказују на синтетичком конту 311700 - Пренета неутрошена средства из ранијих година (Конто 311711 – Пренета неутрошена средства од приватизације, 311712 – Пренета неутрошена средства за посебне намене и 311713 – Пренета неутрошена средства за стамбену изградњу) нису пренета са редовног текућег рачуна на посебне рачуне издвојених средстава (конта 121211 – Издвојена новчана средства за инвестиције, 121214 - Издвојена средства за сталне резерве, 121215 - Издвојена средства за посебне намене, 121216 - Издвојена средства за стамбену изградњу и 121219 - Остала издвојена средства).

Издвојена новчана средства¹

Средства	Извори средстава
Кonto 121211 - Издвојена новчана средства за инвестиције	-
Кonto 121214 - Издвојена средства за сталне резерве	Кonto 311712 - Пренета неутрошена средства за посебне намене
Кonto 121215 - Издвојена средства за посебне намене	Кonto 311713 - Пренета неутрошена средства за стамбену изградњу
Кonto 121216 - Издвојена средства за стамбену изградњу	Кonto 311711 - Пренета неутрошена средства од приватизације
Кonto 121219 - Остала издвојена средства	

Пласмани новчаних средстава

Средства	Извори средстава
Категорија 110000 - Дугорочна финансијска имовина, умањена за исправке вредности исказане на субаналитичким контима:	
Кonto 111191 - Исправка вредности дугорочних домаћих хартија од вредности, изузев акција	
Кonto 111291 - Исправка вредности кредита нивоу Републике	
Кonto 111292 - Исправка вредности кредита нивоу територијалних аутономија	
Кonto 111293 - Исправка вредности кредита нивоу градова	Кonto 311411 - Дугорочна домаћа финансијска имовина
Кonto 111294 - Исправка вредности кредита нивоу општина	
Кonto 111295 - Исправка вредности кредита организацијама обавезног социјалног осигурања	Кonto 311412 - Дугорочна финансијска имовина у страним владама, компанијама, организацијама и институцијама
Кonto 111391 - Исправка вредности кредита Народној банци Србије	
Кonto 111398 - Исправка вредности кредита осталим домаћим јавним финансијским институцијама	Кonto 311419 - Остала финансијска имовина
Кonto 111491 - Исправка вредности кредита домаћим пословним банкама	
Кonto 111591 - Исправка вредности кредита домаћим јавним нефинансијским институцијама	
Кonto 111691 - Исправка вредности кредита физичким лицима и домаћинствима у земљи	
Кonto 111791 - Исправка вредности кредита домаћим невладиним организацијама	
Кonto 111891 - Исправка вредности кредита домаћим нефинансијским приватним предузећима	
Кonto 111991 - Исправка вредности учешћа капитала у домаћим јавним нефинансијским предузећима и институцијама	
Кonto 111992 - Исправка вредности учешћа капитала у домаћим јавним финансијским институцијама	
Кonto 111993 - Исправка вредности учешћа капитала у домаћим приватним нефинансијским предузећима	

¹ Могућа је неусаглашеност стања на контима новчаних средстава са изворима стања на контима извора средстава уколико није извршен пренос са редовног текућег рачуна на посебне рачуне издвојених средстава за одређене намене (Кonto 121211 - Издвојена новчана средства за инвестиције, 121214 - Издвојена средства за сталне резерве, 121215 - Издвојена средства за посебне намене, 121216 - Издвојена средства за стамбену изградњу и 121219 - Остала издвојена средства).

Средства	Извори средстава
Кonto 111994 - Исправка вредности учешћа капитала у домаћим пословним банкама	
Кonto 112191 - Исправка вредности дугорочних страних хартија од вредности, изузев акција	
Кonto 112291 - Исправка вредности кредита датих страним владама	
Кonto 112391 - Исправка вредности кредита међународним организацијама	
Кonto 112491 - Исправка вредности кредита страним пословним банкама	
Кonto 112591 - Исправка вредности кредита страним нефинансијским институцијама	
Кonto 112691 - Исправка вредности кредита страним невладиним организацијама	
Кonto 112791 - Исправка вредности учешћа капитала у међународним финансијским институцијама	
Кonto 112792 - Исправка вредности учешћа капитала у страним компанијама и нефинансијским институцијама	

Утврђивање резултата пословања

Кonto 321111 -	Обрачун прихода и примања и расхода и издатака пословања
Кonto 321121 -	Вишак прихода и примања - суфицит
Кonto 321122 -	Мањак прихода и примања - дефицит
Кonto 321211 -	Распоред вишка прихода и примања
Кonto 321312 -	Дефицит из ранијих година.

Издаци који коригују буџетски суфицит – дефицит

Кonto 311611 -	Утрошена средства текућих прихода и примања од продаје нефинансијске имовине за отплату обавеза по кредитима
Кonto 311612 -	Утрошена средства текућих прихода и примања од продаје нефинансијске имовине за набавку финансијске имовине

Набавка нефинансијске имовине из кредит¹

Кonto 311311 -	Исправка вредности сопствених извора нефинансијске имовине, у сталним средствима, за набавке из кредита	Одговарајућа конта: Категорије 210000 - Дугорочне обавезе
----------------	---	--

Ванбилансна евиденција

Ванбилансна актива	Ванбилансна пасива
Кonto 351111 - Основна средства у закупу	Кonto 352111 - Обавезе за основна средства у закупу
Кonto 351121 - Примљена роба у јавном складишту	Кonto 352121 - Обавезе за робу у јавном складишту
Кonto 351122 - Примљена роба у комисион	Кonto 352122 - Обавезе за робу у комисиону
Кonto 351123 - Примљен материјал на обраду и доряду	Кonto 352123 - Обавезе за материјале примљене на обраду и доряду
Кonto 351131 - Хартије од вредности ван промета	Кonto 352131 - Обавезе за хартије од вредности ван промета
Кonto 351141 - Авали и друге гаранције	Кonto 352141 - Обавезе за авале и остале гаранције
Кonto 351151 - Остала ванбилансна актива	Кonto 352151 - Остала ванбилансна пасива

¹ Кonto 311311 - Исправка вредности сопствених извора нефинансијске имовине за набавке из кредита користи се у случајевима када корисници буџетских средстава и корисници средстава организација за обавезно социјално осигурање финансирају набавку основних средстава из кредита.

Стање на овом конту је у равнотежи са стањем неотплаћеног кредита за набављена основна средства евидентираног на одговарајућим субаналитичким контима у категорије 210000 - Дугорочне обавезе.

1.6. Обрачун и књижење исправке вредности – амортизације

1.6.1. Обрачун исправке вредности - амортизације

Исправка вредности - амортизација основних средстава представља посао који спада у припремне радње за састављање годишњег финансијског извештаја за 2014. годину.

Обрачун књиговодствене исправке вредности нефинансијске имовине у сталним средствима (некретнина и опреме) регулисано је чланом 14. став 1. тачка 3) Уредбе по коме корисници буџетских средстава и корисници средстава обвезног социјалног осигурања приликом обрачуна књиговодствене исправке вредности примењују Правилник о номенклатури нематеријалних улагања и основних средстава са стопама амортизације ("Службени лист СРЈ", бр. 17/97 и 24/2000 - у даљем тексту: Правилник о амортизацији).

Стопе амортизације, односно стопе за вршење књиговодственог отписа нефинансијске имовине у сталним средствима (некретнина и опреме) разврстане су у 121 амортизациону групу и утврђене су на основу века трајања за сваку некретнину и опрему у одговарајућој амортизованогрупи.

Тако на пример у амортизационој групи 109 за намештај од дрвета прописана је стопа амортизације од 12,5%, што значи да је век употребе процењен на 8 година (100 : 12,5).

Основица за обрачун књиговодствене исправке вредности некретнина и опреме је увек набавна вредност на коју се примењују прописане стопе амортизације.

Када износ књиговодствене исправке вредности некретнина и опреме достигне износ набавне вредности, сматра се да су такве некретнине и опрема књиговодствено отписане и у том случају износ набавне вредности је једнак износу извршене књиговодствене исправке вредности и нема садашње вредности.

Обрачун исправке вредности - амортизације врши се применом стопа амортизације из Правилника о амортизацији и спроводи се у књиговодственој евиденцији пре усклађивања књиговодственог са стварним стањем по попису на дан 31. децембра 2014. године.

Отпис основних средстава могућ је применом три методе:

- пропорционалне методе, односно методе једнаких годишњих квота у процењеном веку трајања, тј. применом годишњих стопа амортизације из Правилника о амортизацији,
- дегресивне методе, односно методе опадајућих годишњих квота у процењеном веку трајања, и
- функционалне методе где је дозвољена и употреба ниже годишње стопе отписа, али не нижа од половине прописане стопе и да трајање отписа не буде дуже од периода који произилази из прописане стопе.

Препоручује се да здравствене установе примењују пропорционалну методу под условом да су примену те методе уредили својим интерним правилником о рачуноводству.

Примена стопе отписа врши се од првог у наредном месецу у односу на месец набавке, а приликом отуђивања отпис се врши до краја месеца у коме је основно средство отуђено.

Обавези отписивања не подлежу:

- земљиште и шуме као природна богатства која се не троше,
- споменици културе и историјски споменици, који су музејске вредности,
- дела ликовне, вајарске, филмске и друге уметности,
- путеви локалног значаја са земљаном и макадамском подлогом, као и објекти у њиховом саставу,
- књиге и часописи у библиотекама које послују по Закону о библиотечко информативној делатности ("Службени гласник РС", број 52/2011).

Правилником о стандардном класификационом оквиру и Контном плану („Службени гласник РС“, бр. 103/2011, 10/2012, 18/2012, 45/2012, 99/2012, 22/2013, 48/2013, 61/2013, 63/2013 (испр.), 106/2013, 120/2013, 20/2014, 64/2014, 81/2014 и 117/2014) у Категорији 010000 - Нефинансијска имовина у сталним средствима, у оквиру сваког аналитичког конта прописана су посебна субаналитичка конта на којима се књижи обрачуната књиговодствена исправка вредности.

Књижење обрачунате исправке вредности - амортизације за 2014. годину спроводи се финансијском књиговодству и у помоћној књизи основних средстава за свако основно средство понаособ.

1.6.2. Књижење исправке вредности - амортизације

У вези са књижењем исправке вредности - амортизације треба имати у виду да здравствене установе, сагласно члану 47. став 2. Закона о изменама и допунама Закона о буџетском систему ("Службени гласник РС", бр. 93/2012, 62/2013 и 63/2013 (испр.)) располажу оствареним сопственим приходима до краја 2014. године.

Директни и индиректни корисници буџетских средстава у 2014. години према одредбама члана 21. Закона о буџету Републике Србије за 2014. годину ("Службени гласник РС", бр. 110/2013 и 116/2014) обрачунату исправку вредности нефинансијске имовине исказују на терет капитала односно не исказују расход амортизације и употребе средства за рад.

Међутим, финансијским плановима организација за обавезно социјално осигурање за 2014. годину није регулисано књижење исправке вредности на начин како је то регулисано Законом о буџету Републике Србије за 2014. годину за кориснике буџетских средстава.

Финансијским планом Републичког фонда за здравствено осигурање за 2014. годину ("Службени гласник РС", бр. 113/2013 и 118/2014) у складу са чланом 47. став 2. Закона о изменама и допунама Закона о буџетском систему на позицији економске класификације 742000 - Приходи од продаје добара и услуга планиран је износ од 13.692.577.000 динара, а на позицији економске класификације 430000 - Амортизација и употреба средстава за рад планиран је износ од 544.081.000 динара који би се износ покрио од износа планираних сопствених прихода.

Процент учешћа планиране амортизације у односу на укупан износ планираних сопствених прихода износи 3,97% ($544.081.000 \times 100 : 13.692.577.000$).

При састављању годишњих финансијских извештаја за 2013. годину здравствене установе су вршиле **издвајање дела остварених сопствених прихода за намене набавке основних средстава (у даљем тексту: наменско издвајање)** применом процента учешћа сопствених прихода у односу на укупне приходе и применом тог процента на износ обрачунате исправке вредности вршено је наменско издвајање коришћењем конта Категорије 430000 - Амортизација и употреба средстава за рад, односно на начин на који је вршено наменско издвајање у ранијим годинама.

Приликом наменског издвајања из дела остварених сопствених прихода по годишњем финансијском извештају за 2013. годину водило се рачуна да је за извршено наменско издвајање било покриће у износу оствареног вишка прихода - суфицита исказаног на ознаци ОП 2355 - Обрасца 2 - Биланс прихода и расхода за 2013. годину. На тај начин прекинута је пракса да се наменско издвајање врши у висини обрачунатог износа независно од висине оствареног вишка прихода - суфицита по годишњем финансијском извештају и по ком су основу исказивани знатни губици по годишњем финансијском извештају.

Очигледно је да примена методе обрачуна наменског издвајања из сопствених прихода применом процента учешћа сопствених прихода у односу на укупно остварене приходе и применом тог процента на укупан износ обрачунате исправке вредности **није адекватна** јер за добијени износ наменског издвајања на тај начин најчешће нема покрића у оствареном вишку прихода - суфицита.

Мишљења смо, да за састављање годишњих финансијских извештаја за 2014. годину треба сагледати могућност начина обрачуна и књижења наменског издвајања дела сопствених прихода према седећим варијантама:

Прва варијанта

- Да се и даље као и ранијих година задржи начин обрачуна дела сопствених прихода за наменско издвајање употребом конта Категорије 430000 - Амортизација и употреба средства за рад применом процента учешћа сопствених прихода у укупним приходима и применом тог процента на укупан износ обрачунате исправке вредности под условом да за тако обрачунати износ има покрића у оствареном вишку прихода - суфицита на ознаци ОП 2355 - Обрасца 2 - Биланс прихода и расхода.

За примену ове варијанте може се сматрати да је применљива због тога што је у Финансијском плану Републичког фонда за здравствено осигурање за 2014. годину исказана позиција по економској класификацији категорије 430000 - Амортизација и употреба средстава за рад.

Књижења на конту Категорије 430000 – Амортизација и употреба средстава за рад у складу са Правилником о садржају пореског биланса за недобитне организације – обвезнике пореза на добит правних лица („Службени гласник РС“, број 60/2014) исказују се као одбитна ставка у Обрасцу ПБН – Порески биланс за недобитну организацију која примењује Контни план за буџетски систем на редном броју 16 – Употреба основних средстава.

У вези са изнетим начином обрачуна и књижења дела сопствених прихода којим се посредством

конта Категорије 430000 - Амортизација и употреба средстава за рад врши наменско издвајање средстава у свему се приликом састављања годишњег финансијског извештаја здравствених установа за 2014. годину своди на начин обрачуна и књижења који, као што смо нагласили, су примењивани приликом састављања годишњих финансијских извештаја ранијих година.

Књижење наменског издвајања код здравствених установа под претпоставком да је утврђено учешће сопствених прихода у укупним приходима 20% илустроваћемо на примеру који следи.

Пример:

Обрачун дела наменског издвајања

- динара

Исправка вредности - амортизација	Укупно	Од тога	
		на терет капитала	20% на терет расхода
- грађевински објекти	27.000.000,00	21.600.000,00	5.400.000,00
- опрема	19.000.000,00	15.200.000,00	3.800.000,00
Свега:	46.000.000,00	36.800.000,00	9.200.000,00

Књижење

Дневник главне књиге

Ред. бр.	Број конта		Назив конта / Опис промене	Износ	
	Дугује	Потражује		Дугује	Потражује
1.	311111 431111	011129	Зграде и грађевински објекти Амортизација зграда и грађевинских објеката Исправка вредности пословних зграда - исправка вредности	21.600.000,00 5.400.000,00	27.000.000,00
2.	311112 431211	011529	Опрема Амортизација опреме Исправка вредности медицинске и лабораторијске опреме - исправка вредности	15.200.000,00 3.800.000,00	19.000.000,00
3.	311111 311112	311519-1	Зграде и грађевински објекти Опрема Остали извори новчаних средстава наменски издвајана - за део исправке вредности амортизације из сопствених средстава	5.400.000,00 3.800.000,00	9.200.000,00

Напомена: За књижење на конту 311519 - Остали извори новчаних средстава употребљен је субсубаналитички конто 311519-1 - Остали извори новчаних средстава наменски издвојена како би се омогућила евиденција наменског трошења средстава издвојених за сврху набавке основних средстава.

Друга варијанта

Да здравствене установе наменско издајање дела сопствених прихода врше на тај начин што ће износ наменског издвајања утврдити применом процента који се утврђује рачуноводственом политиком у интерном правилнику о рачуноводству на износ остварених сопствених прихода исказаних на конту 742000 – Приходи од продаје добара и услуга.

Приликом утврђивања процента за наменско издвајање треба имати у виду да тај проценат **не може бити нижи од 3,97%** који је утврђен Финансијским планом Републичког фонда за здравствено осигурање за 2014 годину као однос планираног износа амортизације на позицији економске класификације 430000 – Амортизација и употреба средстава за рад и износа планирних сопствених прихода на позицији економске класификације 742000 – Приходи од продаје добара и услуга.

Здравствене установе би у овом случају биле обавезне да својим финансијским плановима планирају износ наменског издвајања дела сопствених прихода како би се обезбедило наменско трошење тих средстава за планирне намене, односно онемогућило трошење за неке друге потребе.

Књижење наменског издвајања би се вршило као и у првој варијанти, односно употребом конта Категорије 430000 – Амортизација и употреба средстава за рад што даје могућност да се износи исказани на овом конту могу користити као одбитна ставка при утврђивању пореске основице у Обрасцу ПБН – Порески биланс за недобитну организацију која примењује Контни план за буџетски систем.

Износ наменског издвајања применом ове варијанте био би у целости покривен оствареним вишком прихода – суфицитом по годишњем финансијском извештају за 2014. годину на ознаци ОП 2355 – Обрасца 2 – Биланс прихода и расхода за 2014. годину.

Начин обрачуна и књижење наменског издвајања дела сопствених прихода применом ове варијанте и илустроваћемо примером који следи:

Пример:

Здравствена установа је рачуноводственом политиком интерним правилником о рачуноводству и финансијским планом за 2014. годину утврдила да ће извршити наменско издвајање дела сопствених прихода од укупног износа остварених сопствених прихода у висини од 7,0%.

По годишњем финансијском извештају за 2014. годину здравствена установа је остварила сопствене приходе исказане на конту 742000 – Приходи од продаје добара и услуга у износу од 80.000.000,00 динара.

Применом планираног процента за наменско издвајање од 7,0% на износ остварених сопствених прихода износи 5.600.000,00 динара (80.000.000,00 x 7,0%).

Обрчун исправке вредности за 2014. годину

Исправка вредности амортизације	Укупно	% учешћа
- грађевински објекти	27.000.000,00	58,7
- опрема	19.000.000,00	41,3
- Свега:	46.000.000,00	100,0

Да би се обезбедили подаци за спровођење књижења наменског издвајања на конта категорије 430000 – Амортизација и употреба средстава за рад потребно је претходно утврдити износ који се односи на непокретности и на опрему.

За добијање ових износа користе се утврђени проценти учешћа у претходној табели.

Структура наменског издвајања

- динара

Укупан износ	Од тога	
	Грађевински објекти 58,7%	Опрема 41,3%
5.600.000,00	3.287.200,00	2.312.800,00

Дневник главне књиге

Књижење:

Ред. бр.	Број конта		Назив конта / Опис промене	Износ	
	Дугује	Потражује		Дугује	Потражује
1.	311111 431111	011129	Зграде и грађевински објекти Амортизација зграда и грађевинских објеката Исправка вредности пословних зграда - испрвка вредности	23.712.800,00 3.287.200,00	27.000.000,00
Ред. бр.	Број конта		Назив конта / Опис промене	Износ	
	Дугује	Потражује		Дугује	Потражује
2.	311112 431211	011529	Опрема Амортизација опреме Исправка вредности медицинске и лабораторијске опреме - исправка вредности	17.687.200,00 2.312.800,00	19.000.000,00
3.	311111 311112	311519-1	Зграде и грађевински објекти Опрема Остали извори новчаних средстава наменски издвојени - за део испрвке вредности амортизације из сопствених средстава	3.287.200,00 2.312.800,00	5.600.000,00

Напомена: За књижење на конту 311519 – Остали извори новчаних средстава употребљен субсубаналитички конто 311519-1 – Остали извори новчаних средстава наменски издвојена како би се омогућила евиденција наменског трошења средстава издвојених за сврху набвке основних средстава

Независно од тога која ће се варијанта примењивати књижење износа обрачунате исправке вредности – амортизације по годишњем финансијском извештају за 2014. годину **врши се у целости на терет капитала** чиме се постиже одржавање равнотеже износа исказане садашње вредности на контима Класе 000000 – Нефинансијска имовина и те исте вредности на контима Категорије 310000 – Капитал.

Очекује се да Републички фонд размотри предложене варијанте о обрачуну и начину књижења наменског издвајања дела сопствених прихода за амортизацију које остварују здравствене установе и да благовремено заузме званичан став по овом питању.

1.7. Обрачун ревалоризације

Допуном члана 5. став 8. Уредбе која је ступила на снагу 18. фебруара 2006. године прописано је да се непокретности, опрема и остала основна средства у државној својини код корисника буџетских средстава, организација за обавезно социјално осигурање и корисника средстава Републичког фонда за здравствено осигурање у пословним књигама евидентирају према набавној вредности умањеној за исправку вредности по основу амортизације.

Из наведене одредбе члана 5. став 8. Уредбе произилази да се почев од 2006. године не врши ревалоризација основних средстава.

Престанком вршења ревалоризације нефинансијске имовине у сталним средствима (некретнине и опреме) књиговодствена евиенција се води по нереалним вредностима у односу на тржишне вредности.

2. Састављање извештаја о извршењу финансијских планова за период јануар - децембар 2014. године

На основу члана 8. став 4. Уредбе о буџетском рачуноводству ("Службени гласник РС", бр. 125/2003 и 12/2006 - у даљем тексту: Уредба) здравствене установе обавезне су да саставе Извештај о извршењу финансијских планова за период јануар - децембар 2014. године и да доставе Републичком фонду за здравствено осигурање - у даљем тексту: Републички фонд за потребе планирања и контроле извршења финансијских планова.

2.1. Рокови достављања финансијских извештаја

Здравствене установе достављају финансијске извештаје за период јануар - децембар 2014. године филијалама Републичког фонда са којима су закључиле уговор **до 10. јануара 2015. године** у два примерка у оригиналу и у електронској форми.

У складу са чланом 8. став 5. Уредбе, Републички фонд врши консолидацију примљених финансијских извештаја од здравствених установа и саставља консолидовани извештај, који доставља Управи за трезор **до 20. јануара 2015. године**.

2.2. Садржај финансијског извештаја

Здравствене установе Извештаје о извршењу финансијских планова за период јануар - децембар 2014. године састављају на Обрасцу 5 - Извештај о извршењу буџета који је прописан Правилником о начину припреме, састављања и подношења финансијских извештаја корисника буџетских средстава и корисника средстава организација обавезног социјалног осигурања ("Службени гласник РС", бр. 51/2007 и 14/2008 (испр.) - у даљем тексту: Правилник о финансијском извештавању).

Чланом 10. Правилника о финансијском извештавању дата су ближа објашњења за попуњавања Обрасца 5 - Извештај о извршењу буџета:

Кол. 4-11, уносе се подаци према броју конта из колоне 2 Обрасца 5, односно према опису из колоне 3 овог обрасца.

Колона 4 - уносе се планирани приходи из буџета и планирана примања, као и расходи и издаци одобрени буџетом.

Колона 5 - уноси се износ укупно остварених прихода - примања, односно извршених расхода - издатака и представља збир износа из кол. 6, 7, 8, 9, 10 и 11.

Део први - Укупни приходи и примања, у кол. 6, 7, 8, 9, 10 и 11, садржани су подаци о оствареним приходима по изворима.

Део други - Текући расходи и издаци у кол. 6, 7, 8, 9, 10 и 11, садржани су подаци о коришћењу средстава према изворима финансирања.

Део трећи - Утврђивање разлике између одобрених средстава и извршења, утврђује се укупан резултат пословања по изворима средстава, укључујући све приходе и примања, као и све расходе и издатке.

Здравствене установе су у обавези да у складу са усвојеним финансијским планом за 2014. годину унесу податке у Колону 4 – Износ одобрених апропријација.

Приликом уношења података у Образац 5 – Извештај о извршењу буџета треба обратити пажњу о начину исказивања појединих података садржаних у књиговој евиденцији како би се реално исказали расходи и издаци у складу са оствареним приходима и примањима по наменама односно према изворима финансирања.

Пре састављања Обрасца 5 – Извештај о извршењу буџета здравствене установе су у обавези да изврше усаглашавање добијених података од филијале са подацима у својој књиговој евиденцији и да након извршеног усаглашавања доставе филијали потписан преглед усаглашених података.

За тачност унетих података у Образац 5 – Извештај о извршењу буџета одговорна је здравствена установа.

Здравствене установе уз достављање Обрасца 5 – Извештај о извршењу буџета достављају и:

- Образац Одступања од новчаних токова,
- Образац за партиципацију и рефундацију ОЗПР,
- Образац БО – Исплаћена и рефундирана средства за боловање преко 30 дана.

Достављање података на наведеним обрасцима здравствене установе врше на добијеним обрасцима од Републичког фонда.

Здравствене установе по потреби уз Образац 5 – Извештај о извршењу буџета прилажу у присменој форми Образложење одступања између одобрених средстава и извршења у коме дају детаљнија образложења о евентуалним одступањима између одобрених средстава, сопствених прихода и слично.

2.3. Књижења која претходе састављању финансијског извештаја

Да би се у Обрасцу 5 - Извештај о извршењу буџета по финансијском извештају за период јануар - децембар 2014. године исказали подаци у складу са чланом 5. Уредбе по готовинској основи потребно је да здравствене установе пре попуњавања Обрасца 5 - Извештај о извршењу буџета спроведу одговарајућа књижења у финансијском књиговодству, која према члана 3. Правилника о финансијском извештавању обухватају:

2.3.1. Плаћени аванси за набавку материјала и куповину услуга који су књижени на одговарајућем конту синтетичког конта 123200 - Дати аванси, депозити и кауције књиже се и на одговарајући субаналитички конто класе 400000 - Текући расходи, уз одобрење конта 291211 - Плаћени аванси за набавку материјала, односно конта 291213 - Плаћени аванси за куповину услуга.

Пример:

Здравствена установа је на дан 31.12.2014. године имала исказан износ на конту 123211 - Аванси за набавку материјала од 400.000,00 динара. ПДВ на име уплаћеног аванса добављачу по авансном рачуну на име набавке лабораторијског материјала по стопи 20% износи 80.000,00 динара што укупно износи 480.000,00 динара. Коначни рачун добављача и испорука лабораторијског материјала уследили су 20.1.2015. године у истом износу колико је износио плаћени аванс. Плаћени ПДВ је без права на претходни одбитак.

Књижење:

Дневник главне књиге

31.12.2014. године

Ред. бр.	Број конта		Назив конта / Опис промене	Износ	
	Дугује	Потражује		Дугује	Потражује
1.	426721	291211	Материјал за лабораторијске тестове Плаћени аванси за набавку материјала - за плаћени аванс за набавку материјала	480.000,00	480.000,00

Дневник главне књиге

20.1.2015. године

Ред. бр.	Број конта		Назив конта / Опис промене	Износ	
	Дугује	Потражује		Дугује	Потражује
1.	022237	311261	Залихе медицинског и лабораторијског материјала Залихе потрошног материјала - по фактури добављача	480.000,00	480.000,00
2.	291211	252111	Плаћени аванси за набавку материјала Добављачи у земљи - евидентирање залиха лабораторијског материјала	480.000,00	480.000,00
3.	252111	123211	Добављачи у земљи Аванси за набавку материјала - за измирен дуг према добављачу из плаћеног аванса	480.000,00	480.000,00

2.3.2. Износи плаћених аконтација за службена путовања исказани као потраживања на субаналитичком конту 122141 - Аконтације за службено путовање у земљи, односно на конту 122142 - Аконтације за службено путовање у иностранство књиже се и на одговарајућа субаналитичка конта класе 400000 - Текући расходи, уз одобрење конта 291221 - Аконтације за пословна путовања.

Пример:

Здравствена установа исплатила је аконтацију за службено путовање у земљи запосленом у износу од 90.000,00 динара, који је износ исказан на конту 122141 - Аконтације за службено путовање у земљи од чега се 30.000,00 динара односи на име трошкова дневница (исхране), 20.000,00 динара на име трошкова превоза и 40.000,00 динара на име трошкова смештаја.

Исплаћена аконтација за службено путовање није оправдана до 31.12.2014. године. Аконтација је правдана 6.1.2015. године.

Књижење:**Дневник главне књиге****31.12.2014. године**

Ред. бр.	Број конта		Назив конта / Опис промене	Износ	
	Дугује	Потражује		Дугује	Потражује
1.	422111	291221	Трошкови дневница (исхране) на службеном путу	30.000,00	90.000,00
	422121		Трошкови превоза на службеном путу у земљи (авион, аутобус, воз и сл.)	20.000,00	
	422131		Трошкови смештаја на службеном путу	40.000,00	
			Аконтација за пословна путовања - за исплаћену аконтацију која није оправдана до 31.12.2014. године		

Дневник главне књиге**6.1.2015. године**

Ред. бр.	Број конта		Назив конта / Опис промене	Износ	
	Дугује	Потражује		Дугује	Потражује
1.	291221	122141	Аконтација за пословна путовања Аконтације за службено путовање у земљи - по коначном обрачуну аконтације за службени пут	90.000,00	90.000,00

2.3.3. За износе унапред плаћених расхода за наредни период из средстава прихода текуће године који су књижени на субаналитичким контима категорије 130000 - Активна временска разграничења књиже се и на одговарајућа субаналитичка конта класе 400000 - Текући расходи, уз одобрење одговарајућих субаналитичких конта категорије 130000 - Активна временска разграничења.

Пример:

Здравствена установа је на име закупа нестамбеног простора исплатила по рачуну добављача закупнину у износу од 200.000,00 динара која се односи на закуп за период јануар - март 2015. године, који је износ књижен на терет конта 131112 - Унапред плаћена закупнина. Плаћени ПДВ 20% износи 40.000,00 динара без права на претходни одбитак. Укупан износ плаћеног закупа износи 240.000,00 динара.

Књижење:**Дневник главне књиге****31.12.2014. године**

Ред. бр.	Број конта		Назив конта / Опис промене	Износ	
	Дугује	Потражује		Дугује	Потражује
1.	421612	131112	Закуп нестамбеног простора Унапред плаћена закупнина - за плаћени закуп за јануар - март 2015. годину	240.000,00	240.000,00

2.3.4. За износ извршене исплате који је књижен на конту 015200 - Аванси за нефинансијску имовину, када се имовина набавља из текућих прихода, задужује се субаналитички конто у оквиру класе 500000 - Издаци за нефинансијску имовину уз одобрење субаналитичком конту 291212 - Плаћени аванси за нематеријална улагања и основна средства.

Истовремено се за исти износ задужује субаналитички конто 131119 - Остали унапред плаћени расходи, уз одобрење конта 311151 - Нефинансијска имовина у припреми.

Пример:

Здравствена установа је на дан 31.12.2014. године имала исказан износ од 800.000,00 динара на конту 015225 - Аванси за медицинску и лабораторијску опрему на име датих аванса за набавку медицинске опреме. Износ ПДВ без права на порески одбитак по стопи 20% износи 160.000,00 динара. Укупан износ аванса износи 960.000,00 динара. Фактура добављача и опрема приспеле су 15.1.2015. године.

Књижење:**Дневник главне књиге****31.12.2014. године**

Ред. бр.	Број конта		Назив конта / Опис промене	Износ	
	Дугује	Потражује		Дугује	Потражује
1.	512511	291212	Медицинска опрема Плаћени аванси за нематеријална улагања и основна средства - аванс за медицинску опрему	960.000,00	960.000,00
2.	131119	311151	Остали унапред плаћени расходи Нефинансијска имовина у припреми - за медицинску опрему	960.000,00	960.000,00

Дневник главне књиге**15.1.2015. године**

Ред. бр.	Број конта		Назив конта / Опис промене	Износ	
	Дугује	Потражује		Дугује	Потражује
1.	015125	252111	Медицинска и лаборат. опрема у припреми Добављачи у земљи - по фактури добављача	960.000,00	960.000,00
2.	252111	015225	Добављачи у земљи Аванси за медицинску и лаборат. опрему - измирење обавеза према добављачу из аванса	960.000,00	960.000,00
3.	011251	015125	Медицинска опрема Медицинска и лабораторијска опрема у припреми - за стављање медицинске опреме у употребу	960.000,00	960.000,00
4.	311151	311112	Нефинансијска имовина у припреми Опрема - за набављену медицинску опрему	960.000,00	960.000,00
5.	291212	131119	Плаћени аванси за нематеријална улагања и основна средства Остали унапред плаћени расходи - за дати аванс за медицинску опрему	960.000,00	960.000,00

2.3.5. Укњижења која треба извршити у књиговодству здравствених установа под 31.12.2014. године, да би се књижења трансакција и пословних догађаја у 2014. години свела на готовинску основу која су назначена у члану 3. Правилника о финансијским извештајима, нису обухваћени случајеви и поступак књижења када се ради о извршеним књижењима расхода на терет класе 400000 - Текући расходи и издаци на терет класе 500000 - Издаци за нефинансијску имовину када тако књижени расходи односно издаци нису до 31.12.2014. године и исплаћени, односно да је књижење вршено по обрачунској основи.

За тако спроведена књижења расхода на терет одговарајућих субаналитичких конта у класи 400000 - Текући расходи и издаци на терет класе 500000 - Издаци за нефинансијску имовину треба сторнирати са тих конта уз задужење субаналитичког конта 131211 - Обрачунати неплаћени расходи, односно субаналитичког конта 131212 - Обрачунати неплаћени издаци и на тај начин извршити свођење на готовинску основу.

Пример:

Здравственој установи приспео је рачун од Предузећа ПТТ за телефонске услуге за месец децембар 2014. године у износу од 60.000,00 динара са плаћеним ПДВ 20% у износу 12.000,00 динара, што укупно износи 72.000,00 динара којом је приликом у књиговодству спроведено књижење задужењем субаналитичког конта 421411 - Телефон, телекс и телефакс, уз одобрење субаналитичком конту 252111 - Добављачи у земљи. Рачун је плаћен 9.1.2015. године. Плаћени ПДВ је без права на порески одбитак.

Књижење:

Дневник главне књиге

31.12.2014. године

Ред. бр.	Број конта		Назив конта / Опис промене	Износ	
	Дугује	Потражује		Дугује	Потражује
1.	421411	252111	Телефон, телекс и телефакс Добављачи у земљи - по фактури добављача	72.000,00	72.000,00
2.	421411 131211		Телефон, телекс и телефакс Обрачунати неплаћени расходи - сторно неплаћени рачун за ПТТ услуге	72.000,00 72.000,00	

Дневник главне књиге

9.1.2015. године

Ред. бр.	Број конта		Назив конта / Опис промене	Износ	
	Дугује	Потражује		Дугује	Потражује
1.	252111	121112	Добављачи у земљи Текући рачуни - по изводу УТ-а за плаћену фактуру добављачу	72.000,00	72.000,00
2.	421411	131211	Телефон, телекс и телефакс Обрачунати неплаћени расходи - за ПТТ услуге за децембар 2014. год.	72.000,00	72.000,00

Спроведена књижења на готовинску основу по финансијском извештају за период јануар - децембар 2014. године представљају истовремено књижења и за састављање годишњег финансијског извештаја за 2014. годину.

Образац 5 Извештај о извршењу буџета по финансијском извештају за период јануар - децембар 2014. године истовремено чини и саставни део годишњег финансијског извештаја за 2014. годину.

Приликом састављања Обрасца - Биланс прихода и расхода за период 1. јануар до 31. децембра 2014. године, при састављању годишњег финансијског извештаја за 2014. годину, мора се постићи усаглашеност износа оствареног буџетског суфицита, односно оствареног буџетског дефицита са подацима исказаним у Обрасцу 5 - Извештај о извршењу буџета за период јануар - децембар 2014. године, и то:

Ознака ОП - Обрасца 2	Ознака ОП Обрасца 5
2344	5434
2345	5435

Уколико би дошло до евентуалног неслагања треба дати образложење због чега је до неслагања дошло.

3. Састављање годишњег финансијског извештаја за 2014. годину

На основу чл. 6. и 7. Уредбе о буџетском рачуноводству здравствене установе састављају годишње финансијске извештаје за 2014. годину и достављају матичним филијалама Републичког фонда за здравствено осигурање за потребе планирања и контроле извешња финансијских планова.

3.1. Рок достављања годишњег финансијског извештаја

Здравствене установе, сходно члану 78. Закона о буџетском систему („Службени гласник РС“, бр. 59/2009, 73/2010, 101/2010, 93/2012, 62/2013, 63/2013 8 (испр.) и 108/2013) достављају годишње финансијске извештаје за 2014. годину матичним филијалама Републичког фонда за здравствено осигурање до 28. фебруара 2015. године.

Годишњи финансијски извештаји за 2014. годину здравствене установе достављају у два примерка, у писменој и у електронској форми.

Републички фонд контролише, савује податке из годишњих финансијских извештаја

здравствених установа које се налазе у његовој надлежности, консолидује податке и саставља консолидовани годишњи извештај о извршењу финансијског плана за 2014. годину који подноси Управи за трезор до 30. априла 2015. године.

3.2. Садржај годишњег финансијског извештаја

Здравствене установе састављају годишње финансијске извештаје за 2014. годину на обрасцима прописаних Правилником о начину припреме, састављања и подношења финансијских извештаја корисника буџетских средстава и корисника средстава организација обавезног социјалног осигурања, и то:

- **Образац 1 - Биланс стања;**
- **Образац 2 - Биланс прихода и расхода;**
- **Образац 3 - Извештај о капиталним издацима и примањима;**
- **Образац 4 - Извештај о новчаним токовима;**
- **Образац 5 - Извештај о извршењу буџета.**

Поред наведених образаца уз годишњи финансијски извештај за 2014. годину доставља се у писменој форми и:

- **Образложење одступања између одобрених средстава и извршења;**
- **Извештај о примљеним донацијама и задужењу на домаћем и страном тржишту новца и капитала и извршеним отплатама дугова.**

Према Инструкцији Републичког фонда здравствене установе уз годишњи финансијски извештај за 2014. годину достављају и образце:

- Образац 6 - Стање неизмирених обавеза према добљачима на дан 31. децембра 2014 године;
- Образац 7 - Ненаплаћена потраживања здравствене установе на дан 31. децембра 2014 године;
- Одступања од новачних токова у периоду 1.1. – 31.12.2014. године;
- Образац за партиципацију у периоду од 1.1. – 31.12.2014. године;
- Образац БО – Исплаћена и рефундирана средства за боловање преко 30 дана.

За случај настанка статусне промене здравствене установе су у обавези да доставе годишњи финансијски извештај за 2014. годину, и то:

За период пре статусне промене у Обрасцу 1 - Биланс стања попуњава се колона претходне године - почетно стање, не попуњавају се колоне текуће године (брuto, исправка вредности и нето).

У Обрасцу 2 - Биланс прихода и расхода, Обрасцу 3 - Извештај о капиталним издацима и примањима и у Обрасцу 4 - Извештај о новчаним токовима попуњавају се обе колоне, и колона претходне године и колона текуће године. У колони текуће године исказују се подаци од почетка текуће године до дана статусне промене.

За период после статусне промене у Обрасцу 1 - Биланс стања не попуњава се колона претходне године - почетно стање, обавезно се попуњавају колоне текуће године (брuto, исправка вредности и нето).

У Обрасцу 2 - Биланс прихода и расхода, Обрасцу 3 - Извештај о капиталним издацима и примањима и у Обрасцу 4 - Извештај о новчаним токовима попуњава се само колона текуће године, а не попуњава се колона претходне године. У колони текуће године исказују се подаци од дана статусне промене до краја године.

Здравствене установе настале статусном променом обавезно исказују податке и за здравствене установе које су престале да постоје даном статусне промене и подносе комплетне образце завршног рачуна, при чему на сваком комплету мора бити обавезно назначено "до дана статусне промене", односно "после дана статусне промене".

3.3. Утврђивање и књижење резултата пословања

Здравствене установе након спроведених књижења свих трансакција и пословних догађаја за 2014. годину приступају утврђивању, расподели и књижењу оствареног резултата послова у 2014. години.

Утврђивање резултата пословања за 2014. годину врши се, у складу са чланом 5. Уредбе о буџетском рачуноводству, по готовинској основи на Обрасцу број 2 - Биланс прихода и расхода у периоду од 1.1. до 31.12.2014. године.

Пре утврђивања резултата пословања здравствене установе треба да саставе "Закључни лист" у коме се мора постићи равнотежа дуговне и потражне стране као гаранција тачности извршених

књижења трансакција и пословних догађаја у 2014. години.

Форма обрасца "Закључни лист" није прописана па се препоручује употреба "класичног" обрасца који се већ дуго употребљава у пракси а који садржи следеће колоне:

- редни број,
- број конта,
- називи конта,
- Почетно стање:
 - колона дугује,
 - колона потражује,
- Промет у току године:
 - колона дугује,
 - колона потражује,
- Збир почетног стања и промета у току године:
 - колона дугује,
 - колона потражује,
- Салдо на крају године:
 - колона за дуговни салдо,
 - колона за потражни салдо.

3.3.1. Могући случајеви утврђивања резултата пословања

Случајеви који се могу појавити при утврђивању резултата пословања по годишњем финансијском извештају за 2014. годину могу бити:

Слу- чај	Опис	Пре корекције		После корекције	
		Буџетски суфицит ОП 2344	Буџетски дефицит ОП 2345	Укупни суфицит ОП 2355	Укупни дефицит ОП 2356
1.	Коначни суфицит је већи у односу на буџетски суфицит због извршених корекција	100	-	120	-
2.	Коначни суфицит је мањи у односу на буџетски суфицит због извршених корекција	100	-	80	-
3.	Коначни дефицит је мањи у односу на буџетски дефицит због извршених корекција	-	100	-	80
4.	Буџетски дефицит због извршених корекција постаје коначни суфицит	-	100	20	-
5.	Коначни суфицит је једнак буџетском суфициту јер није било корекција	100	-	100	-
6.	Коначни дефицит је једнак буџетском дефициту јер није било корекција	-	100	-	100

3.3.2. Корекција оствареног буџетског суфицита, односно буџетског дефицита

Корекцијом оствареног буџетског суфицита, односно буџетског дефицита у Обрасцу 2. у колони 5 на ознаци ОП 2346 - Кориговање вишка, односно мањка прихода и примања као увећање резултата на ознаци ОП 2352 - Покриће извршених издатака из текућих прихода и примања као умањење резултата, добија се коначни износ оствареног укупног суфицита односно укупног дефицита.

Корекција буџетског суфицита, односно буџетског дефицита исказује се у Обрасцу 2 у колони 5, и то:

ОП 2347 Део нераспоређеног вишка прихода и примања из ранијих година који је коришћен за покриће расхода и издатака текуће године.

На ознаци за ОП 2347 исказује се износ у висини извршених расхода из дела нераспоређеног вишка прихода који је наменски опредељен на конту 321311 - Нераспоређени вишак прихода и примања до висине износа исказаног на ознаци за ОП 2358 Обрасца 2 колона 5 по завршном рачуну за 2012. годину.

ОП 2348 Део новчаних средстава амортизације који је коришћен за набавку нефинансијске имовине.

На ознаци за ОП 2348 исказује се износ извршених набавки нефинансијске имовине из средстава амортизације која су по завршном рачуну за 2012. годину и ранијих година формирана по основу

- укалкулисане амортизације на терет конта групе 430000 - Амортизација и употреба средстава за рад, а која су евидентирана на конту 311519 - Остали извори новчаних средстава.
- ОП 2349 Део пренетих неутрошених средстава из ранијих година коришћен за покриће расхода и издатака текуће године.
На ознаци за ОП 2349 исказује се износ извршених расхода и издатака неутрошених средстава из ранијих година која су евидентирана на контима:
311712 - Пренета неутрошена средства за посебне намене
311713 - Пренета неутрошена средства за стамбену изградњу
- ОП 2350 Износ набавке нефинансијске имовине у сталним средствима, финансиране из кредита.
На ознаци за ОП 2350 исказује се износ извршених набавки нефинансијске имовине у сталним средствима књижених на терет конта 311311 - Исправка вредности сопствених извора нефинансијске имовине у сталним средствима, за набавку из кредита.
- ОП 2351 Износ приватизационих примања коришћен за покриће расхода и издатака текуће године.
На ознаци за ОП 2351 исказује се износ извршених расхода и издатака текуће године из приватизационих примања књижених на конту 311711 - Пренета неутрошена средства од приватизације.
- ОП 2353 Утрошена средства текућих прихода и примања од продаје нефинансијске имовине за отплату обавеза по кредитима.
На ознаци за ОП 2353 исказује се износ који је на дуговој страни конта 311611 - Утрошена средства текућих прихода и примања од продаје нефинансијске имовине за отплату обавеза по кредитима.
- ОП 2354 Утрошена средства текућих прихода и примања од продаје нефинансијске имовине за набавку финансијске имовине.
На ознаци за ОП 2354 исказује се износ који је књижен на терет конта 311612 - Утрошена средства текућих прихода и примања од продаје нефинансијске имовине за набавку финансијске имовине.

Извршене корекције за које се буџетски суфицит, односно буџетски дефицит повећава или смањује у зависности од износа исказаних на ознакама за ОП 2347 до 2354 Обрасца 2 се морају заснивати на спроведеним књижењима на одговарајућим контима у финансијском књиговодству.

При спровођењу књижења корекције утврђеног буџетског суфицита, односно буџетског дефицита, обратити пажњу на начин књижења износа корекције сагласно члану 13. Правилника о стандардном класификационом оквиру и Контном плану за буџетски систем, а која се састоји у томе да се корекција утврђеног буџетског суфицита, односно буџетског дефицита врши употребом аналитичког конта 321120 - Вишак или мањак прихода и примања. После спровођења књижења у финансијском књиговодству свих насталих корекција коначан - укупан износ вишка прихода и примања - суфицит на конту 321121 мора бити једнак износу на ознаци за ОП 2355, односно коначан укупни износ мањка прихода и примања - дефицит на конту 321122 мора бити једнак износу на ознаци за ОП 2356.

Утврђени коначни - укупни износ вишка прихода и примања - суфицит, односно коначни - укупни износ мањка прихода и примања - дефицит исказаних у Обрасцу 2 у колони 5 на ознаци за ОП 2355, односно на ознаци за ОП 2356, мора бити једнак износу вишка прихода и примања - буџетски суфицит на ознаци ОП 2344, односно износу мањка прихода и примања - буџетски дефицит на ознаци за ОП 2345, уколико није било књижења корекције.

Најчешће ће се у пракси појављивати случајеви књижења корекција које ће коначни - укупни износ вишка прихода и примања - суфицит, односно коначни укупни износ мањка прихода и примања - дефицит изменити у односу на утврђени буџетски суфицит, односно буџетски дефицит.

3.3.3. Примери утврђивања резултата пословања

На основу података из "Закључног листа" у периоду од 1.1. од 31.12.2014. године здравствена установа утврђује резултат пословања по годишњем финансијском извештају за 2014. годину.

У наставку дајемо примере утврђивања резултата пословања по годишњем финансијском извештају за 2014. годину за наведене случајеве из тачке 3.3.1. овог материјала.

Ради лакшег сналажења приликом уношења података у Обрзац 2 - Биланс прихода и расхода за период 1. јануар до 31. децембар 2014. године поред сваког износа у динарима назначене су одговарајуће ознаке ОП што ће олакшати попуњавање Обрасца 2, и истовремено ће обезбедити контролу тачности унетих података.

3.3.3.1. Пример утврђивања резултата пословања
када се остварени буџетски суфицит корекцијом увећава
(Случај 1)

Утврђивање буџетског вишка прихода и примања – суфицит

А. Приходи и примања

Текући приходи - Класа 700000	200.000.000,00 динара
Примања од продаје нефинансијске имовине - Класа 800000	5.000.000,00 динара
Свега приходи и примања	205.000.000,00 динара

Б. Расходи и издаци

Текући расходи - Класа 400000	198.000.000,00 динара
Издаци за набавку нефинансијске имовине - Класа 500000	4.000.000,00 динара
Свега расходи и издаци:	202.000.000,00 динара

Вишак прихода и примања - буџетски суфицит (А минус Б)	3.000.000,00 динара
---	---------------------

Подаци за корекцију буџетског вишка прихода и примања - суфицита:

- Увећање за износ дела нераспоређеног вишка прихода и примања из ранијих година који се користи за покриће расхода и издатака текуће године са конта 321311- Нераспоређени вишак прихода и примања из ранијих година	2.000.000,00 динара
- Умање за износ покриће утрошених средстава текићих прихода и примања за отплату обавеза по кредитима са конта 311611 - Утрошена средства текућих прихода и примања од продаје нефинансијске имовине за отплату обавеза по кредитима	1.000.000,00 динара

Књижење:

**Дневник главне књиге
Затварање конта**

Ред. бр.	Број конта		Назив конта / Опис конта	Износ	
	Дугује	Потражује		Дугује	Потражује
1.	Класа 700000		Текући приходи (појединачно по контима)	200.000.000,00	
		321111	Обрачун прихода и примања и расхода и издатака пословања - пренос прихода класе 700000		200.000.000,00
2.	Класа 800000		Примања од продаје нефинансијске имовине (појединачно по контима)	5.000.000,00	
		321111	Обрачун прихода и примања и расхода и издатака пословања - пренос примања класе 800000		5.000.000,00
3.		Класа 400000	Текући расходи (појединачно по контима)	198.000.000,00	
	321111		Обрачун прихода и примања и расхода и издатака пословања - пренос расхода Класе 400000		198.000.000,00
4.		Класа 500000	Издаци за нефинансијску имовину (појединачно по контима)	4.000.000,00	
	321111		Обрачун прихода и примања и расхода и издатака пословања - пренос издатака класе 500000		4.000.000,00
5.	321111		Обрачун прихода и примања и расхода и издатака пословања	3.000.000,00	
		321121	Вишак прихода и примања - суфицит - за утврђени вишак прихода - суфицит		3.000.000,00

Књижење:

**Дневник главне књиге
Корекција суфицита**

Ред.бр.	Број конта		Назив конта / Опис промене	Износ	
	Дугује	Потражује		Дугује	Потражује
6.	321311		Нераспоредени вишак прихода и примања из ранијих година	2.000.000,00	
		321120	Вишак прихода и примања - за пренос дела вишка прихода за покриће расхода		2.000.000,00
7.	321211		Распоред вишка прихода и примања	1.000.000,00	
		311611	Утрошена средства текућих прихода и примања од продаје нефинансијске имовине за отплату обавеза по кредитима - покриће исплата за отплате кредита		1.000.000,00
8.	321120		Вишак или мањак прихода и примања	1.000.000,00	
		321211	Распоред вишка прихода и примања - за покриће исплата за отплате кредита		1.000.000,00
9.	321120		Вишак или мањак прихода и примања	1.000.000,00	
		321121	Вишак прихода и примања - суфицит - корекција суфицита		1.000.000,00

Утврђивање коначног суфицита после измене корекције:

- Буџетски вишак прихода и примања - суфицит 3.000.000,00 дин.

Корекција:

- **увећање** за део вишка прихода за покриће расхода у 2014. години 2.000.000,00 дин.

- **умањење** за покриће исплата за отплате кредита 1.000.000,00 дин.

После корекције укупан вишак прихода и примања

- **коначни суфицит износи** 4.000.000,00 дин.

Остварени вишак прихода и примања - суфицит је распоређен на део који је наменски опредељен у износу 3.000.000,00 динара који се исказује на ОП бр. 2358, док се остатак износа од 1.000.000,00 динара исказује на ОП бр. 2359 као нераспоређени део вишка прихода и примања.

Приликом отварања пословних књига за 2015. годину целокупан износ оствареног вишка прихода и примања - суфицита преноси се са конта 321121 - Вишак прихода и примања - суфицит на конто 321311 - Нераспоређени вишак прихода и примања и примања из ранијих година.

У оквиру субаналитичког конта 321311 - Нераспоређени вишак прихода и примања и примања из ранијих година треба отворити посебна субсубаналитичка конта на којима ће се исказати део вишка прихода и примања - суфицита који је наменски опредељен и део који остаје нераспоређен.

Приликом утврђивања и књижења резултата пословања по годишњем финансијском извештају за 2014. годину, треба обратити пажњу да износ утврђеног вишка прихода и примања - буџетски суфицит који се исказује на ОП 2344 Обрасца 2 у колони 5 буде исказан и на конту 321121 - Вишак прихода и примања - суфицит, односно износ исказаног мањка прихода и примања - буџетски дефицит који се исказује на ОП 2345 Обрасца 2 колона 5 да буде исказан и на конту 321122 - Мањак прихода и примања - дефицит.

ГЛАВНА КЊИГА

(1) Класа 700000 - Текући приходи

1) 200.000.000,00	промет 200.000.000,00
-------------------	-----------------------

(3) Класа 400000 - Текући расходи

промет 198.000,00	3) 198.000,00
-------------------	---------------

(5) Конто 321111 - Обрачун прихода и примања и расхода и издатака пословања

3) 198.000.000,00	1) 200.000.000,00
4) 4.000.000,00	2) 5.000.000,00
202.000.000,00	205.000.000,00
5) 3.000.000,00	
205.000.000,00	205.000.000,00

Конто 321120 - Вишак или мањак прихода и примања

8) 1.000.000,00	6) 2.000.000,00
9) 1.000.000,00	
2.000.000,00	2.000.000,00

(9) Конто 311611 - Утрошена средства текућих прихода и примања од продаје нефинансијске имовине за отплату обавеза по кредитима

Промет 1.000.000,00	7) 1.000.000,00
---------------------	-----------------

(2) Класа 800000 - Примања од продаје нефинансијске имовине

2) 5.000.000,00	примет 5.000.000,00
-----------------	---------------------

(4) Класа 500000 - Издаци за нефинансијску имовину

промет 4.000.000,00	4) 4.000.000,00
---------------------	-----------------

(6) Конто 321121 - Вишак прихода и примања - суфицит

С ⁰ за изр. 4.000.000,00	5) 3.000.000,00
	9) 1.000.000,00
4.000.000,00	4.000.000,00

(8) Конто 321311 - Нераспоређени вишак прихода и примања и примања из ранијих година

6) 2.000.000,00	Поч. стање 3.000.000,00
С ⁰ за изр. 1.000.000,00	
3.000.000,00	3.000.000,00

(10) Конто 321211 - Распоред вишка прихода и примања

7) 1.000.000,00	8) 1.000.000,00
-----------------	-----------------

3.3.3.2. Пример утврђивања резултата пословања
када се остварени буџетски суфицит корекцијом умањује
(случај 2)

Утврђивање буџетског вишка прихода и примања - суфицит:

А. Приходи и примања

Текући приходи - Класа 700000	200.000.000,00 дин.
Примања од продаје нефинансијске имовине	
- Класа 800000	<u>5.000.000,00 дин.</u>
<u>Свега приходи и примања</u>	<u>205.000.000,00 дин.</u>

Б. Расходи и издаци

Текући расходи - Класа 400000	198.000.000,00 дин.
Издаци за набавку нефинансијске имовине	
- Класа 500000	<u>4.000.000,00 дин.</u>
<u>Свега расходи и издаци</u>	<u>202.000.000,00 дин.</u>

Вишак прихода и примања - буџетски суфицит (А минус Б)	<u>3.000.000,00 дин.</u>
---	--------------------------

Подаци за корекцију буџетског вишка прихода и примања - суфицита:

- увећање за износ извршене набавке нефинансијске имовине - основних средстава из кредита у висини износа књиженог на конту 311311 - Исправка вредности сопствених извора нефинансијске имовине, у сталним средствима за набавке из кредита	1.000.000,00 дин.
- увећање за износ дела наменски опредељеног вишка прихода из ранијих година исказан на конту 321311 - Исправка вредности сопствених извора нефинансијске имовине, у сталним средствима за набавке из кредита за покриће издатака у текућој години	2.000.000,00 дин.
- умањење за износ покрића дуговног износа на конту 311611 - Утрошена средства текућих прихода и примања од продаје нефинансијске имовине за отплату обавеза по кредитима	4.000.000,00 дин.

Књижење:

**Дневник главне књиге
Затварање конта**

Ред. бр.	Број конта		Назив конта / Опис промене	Износ	
	Дугује	Потражује		Дугује	Потражује
1.	Класа 700000	321111	Текући приходи/ појединачно по контима/ Обрачун прихода и примања и расхода и издатака пословања - за пренос прихода	200.000.000,00	200.000.000,00
2.	Класа 800000	321111	Примања од продаје нефинансијске имовине /појединачно по контима/ Обрачун прихода и примања и расхода и издатака пословања - за пренос примања	5.000.000,00	5.000.000,00
3.	321111	Класа 400000	Обрачун прихода и примања и расхода и издатака пословања Текући расходи /појединачно по контима/ - за пренос расхода	198.000.000,00	198.000.000,00

Ред. бр.	Број конта		Назив конта / Опис промене	Износ	
	Дугује	Потражује		Дугује	Потражује
4.	321111	Класа 500000	Обрачун прихода и примања и расхода и издатака пословања Издаци за нефинансијску имовину /појединачно по контима/ - за пренос издатака	4.000.000,00	4.000000,00
5.	321111	321121	Обрачун прихода и примања и расхода и издатака пословања Вишак прихода и примања - суфицит - за утврђени буџетски суфицит	3.000.000,00	3.000.000,00

Дневник главне књиге Корекција суфицита

Ред. бр.	Број конта		Назив конта / Опис промене	Износ	
	Дугује	Потражује		Дугује	Потражује
6.	311311	321120	Исправка вредности сопствених извора нефинансијске имовине, у сталним средствима, за набавке из кредита Вишак или мањак прихода и примања - за набавке из кредита	1.000.000,00	1.000.000,00
7.	321311	321120	Нераспоређени вишак прихода и примања из ранијих година Вишак или мањак прихода и примања - за део наменски опредељени вишак прихода	2.000.000,00	2.000.000,00
8.	321211	311611	Распоред вишка прихода и примања Утрошена средства текућих прихода и примања од продаје нефинансијске имовине за отплату обавеза по кредитима - за покриће издатака за отплату кредита	4.000.000,00	4.000.000,00
9.	321120	321211	Вишак или мањак прихода и примања Распоред вишка прихода и примања - за покриће издатака	4.000.000,00	4.000.000,00
10.	321121	321120	Вишак прихода и примања - суфицит Вишак или мањак прихода и примања - суфицит - за корекцију суфицита	1.000.000,00	1.000.000,00

Утврђивање коначног суфицита после извршене корекције:

- Буџетски вишак прихода и примања
- суфицит 3.000.000,00 дин.

Корекција:

- **увећање** за износ дела наменски опредељеног вишка прихода из ранијих година - пренос са конта 321311 1.000.000,00 дин.
- **увећање** за износ извршене набавке нефинансијске имовине из кредита у висини износа на конту 311311 2.000.000,00 дин.
- **умањење** за покриће отплате кредита исказано на конту 311611 4.000.000,00 дин.
После корекције - коначни вишак прихода и примања - суфицит износи 2.000.000,00 дин.

ГЛАВНА КЊИГА

(1) Класа 700000 - Текући приходи

1)	200.000.000,00	промет 200.000.000,00
----	----------------	-----------------------

(3) Класа 400000 - Текући расходи

промет 198.000.000,00	3)	198.000.000,00
-----------------------	----	----------------

(5) Конто 321111 - Обрачун прихода и примања и расхода и издатака пословања

3)	198.000.000,00	1)	200.000.000,00
4)	4.000.000,00	2)	5.000.000,00
	202.000.000,00		205.000.000,00
5)	3.000.000,00		
	205.000.000,00		205.000.000,00

(7) Конто 311311 - Исправка вредности сопствених извора нефинансијске имовине, у сталним средствима за набавке из кредита

6)	1.000.000,00	С ^о за изр. 1.000.000,00
	1.000.000,00	1.000.000,00

(9) Конто 321311 - Нераспоређени вишак прихода и примања из ранијих година

7)	2.000.000,00	поч. С ^о 3.000.000,00
	С ^о за изр. 1.000.000,00	
	3.000.000,00	3.000.000,00

(11) Конто 321211 - Распоред вишка прихода и примања

8)	4.000.000,00	9)	4.000.000,00
----	--------------	----	--------------

(2) Класа 800000 - Примања од продаје нефинансијске имовине

2)	5.000.000,00	промет 5.000.000,00
----	--------------	---------------------

(4) Класа 500000 - Издаци за нефинансијску имовину

промет 4.000.000,00	4)	4.000.000,00
---------------------	----	--------------

(6) Конто 321121 - Вишак прихода и примања – суфицит

10)	1.000.000,00	5)	3.000.000,00
С ^о за изр. 2.000.000,00			
	3.000.000,00		3.000.000,00

(8) Конто 321120 - Вишак или мањак прихода и примања

9)	4.000.000,00	6)	1.000.000,00
		7)	2.000.000,00
			3.000.000,00
		10)	1.000.000,00
	4.000.000,00		4.000.000,00

(10) Конто 311611 - Утрошена средства текућих прихода и примања од продаје нефинансијске имовине за отплату обавеза по кредитима

промет 4.000.000,00	8)	4.000.000,00
---------------------	----	--------------

3.3.3.3. Пример утврђивања резултата пословања када остварени буџетски дефицит корекцијом умањује (случај 3)

Утврђивање буџетског мањка прихода и примања - дефицит:

А. Приходи и примања

Текући приходи - Класа 700000	196.000.000,00 дин.
Примања од продаје нефинансијске имовине - Класа 800000	5.000.000,00 дин.
<u>Свега приходи и примања</u>	<u>201.000.000,00 дин.</u>

Б. Расходи и издаци

Текући расходи - Класа 400000 199.000.000,00 дин.

Издаци за набавку нефинансијске имовине

- Класа 500000 4.000.000,00 дин.

Свега расходи и издаци 203.000.000,00 дин.

Мањак прихода и примања - буџетски дефицит

(Б минус А) 2.000.000,00 дин.

Подаци за корекцију буџетског мањка прихода и примања - дефицит:

- **умањење** за износ дела наменски опредељеног вишка

прихода из ранијих година за покриће расхода и издатака

- пренос са конта 321311 - Нераспоређени вишак прихода

и примања из ранијих година

1.000.000,00 дин.

Књижење:

Дневник главне књиге Затварање конта

Ред. бр.	Број конта		Назив конта / Опис промене	Износ	
	Дугује	Потражује		Дугује	Потражује
1.	Класа 700000	321111	Текући приходи / појединачно по контима/ Обрачун прихода и примања и расхода и издатака пословања - за пренос прихода	196.000.000,00	196.000.000,00
2.	Класа 800000	321111	Примања од продаје нефинансијске имовине /појединачно по контима/ Обрачун прихода и примања и расхода и издатака пословања - за пренос примања	5.000.000,00	5.000.000,00
3.	321111	Класа 400000	Обрачун прихода и примања и расхода и издатака пословања Текући расходи /појединачно по контима/ - за пренос расхода	199.000.000,00	199.000.000,00
4.	321111	Класа 500000	Обрачун прихода и примања и расхода и издатака пословања Издаци за нефинансијску имовину /појединачно по контима/ - за пренос издатака	4.000.000,00	4.000.000,00
Ред. бр.	Број конта		Назив конта / Опис промене	Износ	
	Дугује	Потражује		Дугује	
5.	321122	321111	Мањак прихода и примања - дефицит Обрачун прихода и примања и расхода и издатака пословања - за утврђени буџетски дефицит	2.000.000,00	2.000.000,00

**Дневник главне књиге
корекција дефицита**

Ред. бр.	Број конта		Назив конта / Опис промене	Износ	
	Дугује	Потражује		Дугује	Потражује
6.	321311	321120	Нераспоређени вишак прихода и примања из ранијих година Вишак или мањак прихода и примања - наменски опредељен вишак прихода	1.000.000,00	1.000.000,00
7.	321120	321122	Вишак или мањак прихода и примања Мањак прихода и примања - дефицит - за корекцију дефицита	1.000.000,00	1.000.000,00

Утврђивање укупног дефицита после извршене корекције:

Буџетски мањак прихода и примања – дефицит 2.000.000,00 дин.

Корекција:

- **умањење** за износ наменски опредељени вишак прихода пренет са конта 321311 1.000.000,00 дин.

- После корекције укупан мањак прихода и примања 1.000.000,00 дин.

- дефицит износи 1.000.000,00 дин.

ГЛАВНА КЊИГА

(1) Класа 700000 - Текући приходи		(2) Класа 800000 - Примања од продаје нефинансијске имовине	
1) 196.000.000,00	промет 196.000.000,00	2) 5.000.000,00	промет 5.000.000,00
(3) Класа 400000 - Текући расходи		(4) Класа 500000 - Издаци за нефинансијску имовину	
промет 199.000.000,00	3) 199.000.000,00	промет 4.000.000,00	4) 4.000.000,00
(5) Конто 321111 - Обрачун прихода и примања и расхода и издатака пословања		(6) Конто 321122 - Мањак прихода и примања - дефицит	
3) 199.000.000,00	1) 196.000.000,00	5) 2.000.000,00	7) 1.000.000,00
4) 4.000.000,00	2) 5.000.000,00		С ^о за изр. 1.000.000,00
203.000.000,00	201.000.000,00	2.000.000,00	2.000.000,00
203.000.000,00	5) 2.000.000,00		
	203.000.000,00		
(7) Конто 321311 - Нераспоређени вишак прихода и примања из ранијих година		(8) Конто 321120 - Вишак или мањак прихода и примања	
6) 1.000.000,00	поч. ст. 2.000.000,00	7) 1.000.000,00	6) 1.000.000,00
С ^о за изр. 1.000.000,00			
2.000.000,00	2.000.000,00		

3.3.3.4. Пример утврђивања резултата пословања када
остварени буџетски дефицит корекцијом
постаје укупни суфицит (случај 4)

Утврђивање буџетског мањка прихода и примања - дефицит:

А. Приходи и примања

Текући приходи - Класа 700000	196.00.000,00 дин.
Примања од продаје нефинансијске имовине	
- Класа 800000	<u>5.000.000,00 дин.</u>
<u>Свега приходи и примања</u>	<u>201.000.000,00 дин.</u>

Б. Расходи и издаци

Текући расходи - Класа 400000	199.000.000,00 дин.
Издаци за набавку нефинансијске имовине	
- Класа 500000	<u>4.000.000,00 дин.</u>
<u>Свега расходи и издаци</u>	<u>203.000.000,00 дин.</u>

Мањак прихода и примања - буџетски дефицит (Б минус А)	<u>2.000.000,00 дин.</u>
---	--------------------------

Подаци за корекцију буџетског мањка прихода и примања - дефицит:

- умањење за износ дела наменски опредељеног вишка прихода из ранијих година за покриће расхода и издатака - пренос са конта 321311- Нераспоређени вишак прихода и примања из ранијих година	4.000.000,00 дин.
- покриће дуговног износа на конту 311612 - Утрошена средства текућих прихода и примања од продаје нефинансијске имовине за набавку финансијске имовине	
- Утрошена средства текућих прихода и примања од продаје нефинансијске имовине за набавку финансијске имовине	1.000.000,00 дин.

Књижење:

**Дневник главне књиге
Затварање конта**

Ред. бр.	Број конта		Назив конта / Опис промене	Износ	
	Дугује	Потражује		Дугује	Потражује
1.	Класа 700000	321111	Текући приходи / појединачно по контима/ Обрачун прихода и примања и расхода и издатака пословања - за пренос прихода	196.000.000,00	196.000.000,00
2.	Класа 800000	321111	Примања од продаје нефинансијске имовине /појединачно по контима/ Обрачун прихода и примања и расхода и издатака пословања - за пренос примања	5.000.000,00	5.000.000,00
3.	321111	Класа 400000	Обрачун прихода и примања и расхода и издатака пословања Текући расходи /појединачно по контима/ - за пренос расхода	199.000.000,00	199.000.000,00
4.	321111	Класа 500000	Обрачун прихода и примања и расхода и издатака пословања Издаци за нефинансијску имовину /појединачно по контима/ - за пренос издатака	4.000.000,00	4.000.000,00
5.	321122	321111	Мањак прихода и примања - дефицит Обрачун прихода и примања и расхода и издатака пословања - за утврђени буџетски дефицит	2.000.000,00	2.000.000,00

**Дневник главне књиге
Корекција дефицита**

Ред. бр.	Број конта		Назив конта / Опис промене	Износ	
	Дугује	Потражује		Дугује	Потражује
6.	321311	321120	Нераспоређени вишак прихода и примања из ранијих година Вишак или мањак прихода и примања - наменски опредељен вишак прихода	4.000.000,00	4.000.000,00
7.	321211	311612	Распоред вишка прихода и примања Утрошена средства текућих прихода и примања од продаје нефинансијске имовине за набавку финансијске имовине - покриће набавке финансијске имовине	1.000.000,00	1.000.000,00
8.	321120	321211	Вишак или мањак прихода и примања Распоред вишка прихода и примања - покриће издатака и дефицита	1.000.000,00	1.000.000,00
9.	321120	321122 321121	Вишак или мањак прихода и примања Мањак прихода и примања - дефицит Вишак прихода и примања - суфицит - за корекцију дефицита	3.000.000,00	2.000.000,00 1.000.000,00

Утврђивање коначног суфицита после извршене корекције:

Буџетски мањак прихода и примања – дефицит 2.000.000,00 дин.

Корекција:

- **умањење** за износ наменски опредељени
вишак прихода пренет са конта 321311 - Нераспоређени вишак прихода
и примања из ранијих година 4.000.000,00 дин.

- покриће за набавке финансијске имовине на конту 311612 - Утрошена средства текућих прихода и примања од продаје нефинансијске имовине за набавку финансијске имовине	1.000.000,00 дин.
После корекције коначан вишак прихода и примања - суфицит износи	1.000.000,00 дин.

ГЛАВНА КЊИГА

(1) Класа 700000 - Текући приходи	
1)	196.000.000,00 промет 196.000.000,00

(2) Класа 800000 - Примања од продаје нефинансијске имовине	
2)	5.000.000,00 промет 5.000.000,00

(3) Класа 400000 - Текући расходи	
промет 199.000.000,00	3) 199.000.000,00

(4) Класа 500000 - Издаци за нефинансијску имовину	
промет 4.000.000,00	4) 4.000.000,00

(5) Конто 321111 - Обрачун прихода и примања и расхода и издатака пословања	
3)	199.000.000,00 1) 196.000.000,00
4)	4.000.000,00 2) 5.000.000,00
	5) 2.000.000,00
203.000.000,00	203.000.000,00

(6) Конто 321122 - Мањак прихода и примања - дефицит	
5)	2.000.000,00 9) 2.000.000,00

(7) Конто 321311 - Нераспоређени вишак прихода и примања из ранијих година	
6)	4.000.000,00 С° 6.000.000,00
С° за изр. 2.000.000,00	
6.000.000,00	6.000.000,00

(8) Конто 321121 - Вишак прихода и примања - суфицит	
С° за изр. 1.000.000,00	9) 1.000.000,00
1.000.000,00	1.000.000,00

(9) Конто 321120 - Вишак или мањак прихода и примања	
8)	1.000.000,00 6) 4.000.000,00
9)	3.000.000,00
4.000.000,00	4.000.000,00

(10) Конто 321211 - Распоред вишка прихода и примања	
7)	1.000.000,00 8) 1.000.000,00

(11) Конто 311612 - Утрошена средства текућих прихода и примања од продаје нефинансијске имовине за набавку финансијске имовине	
промет 1.000.000,00	7) 1.000.000,00

**3.3.3.5. Пример утврђивања резултата пословања
када остварени буџетски суфицит није коригован (случај 5)**

Утврђивање буџетског вишка прихода и примања - суфицит:

А. Приходи и примања

Текући приходи - Класа 700000	200.000.000,00 дин.
Примања од продаје нефинансијске имовине Класа 800000	<u>5.000.000,00 дин.</u>
<u>Свега приходи и примања</u>	<u>205.000.000,00 дин.</u>

Б. Расходи и издаци

Текући расходи - Класа 400000	198.000.000,00 дин.
Издаци за набавку нефинансијске имовине - Класа 500000	<u>4.000.000,00 дин.</u>
<u>Свега расходи и издаци</u>	<u>202.000.000,00 дин.</u>

Вишак прихода и примања - буџетски суфицит (А минус Б)	<u>3.000.000,00 дин.</u>
---	--------------------------

Књижење:

**Дневник главне књиге
Затварање конта**

Ред. бр.	Број конта		Назив конта / Опис промене	Износ	
	Дугује	Потражује		Дугује	Потражује
1.	Класа 700000	321111	Текући приходи /појединачно по контима/ Обрачун прихода и примања и расхода и издатака пословања - за пренос прихода	200.000.000,00	200.000.000,00
2.	Класа 800000	321111	Примања од продаје нефинансијске имовине /појединачно по контима/ Обрачун прихода и примања и расхода и издатака пословања - за пренос примања	5.000.000,00	5.000.000,00
3.	321111	Класа 400000	Обрачун прихода и примања и расхода и издатака пословања Текући расходи /појединачно по контима/ - за пренос расхода	198.000.000,00	198.000.000,00
4.	321111	Класа 500000	Обрачун прихода и примања и расхода и издатака пословања Издаци за нефинансијску имовину /појединачно по контима/ - за пренос издатака	4.000.000,00	4.000.000,00
5.	321111	321121	Обрачун прихода и примања и расхода и издатака пословања Вишак прихода и примања - суфицит - за утврђени буџетски суфицит	3.000.000,00	3.000.000,00

На основу спроведених књижења пошто није било корекције резултата на конту 321121 - Вишак прихода и примања - суфицит, остаје износ утврђеног вишка прихода и примања - буџетски суфицит, тј. у колони 5 Обрасца 2 - Биланс прихода и расхода имаћемо приказан исти износ од 3.000.000,00 дин. на ознаци за ОП 2344, ознаци за ОП 2355 и ознаци за ОП 2357.

ГЛАВНА КЊИГА

(1) Класа 700000 - Текући приходи		(2) Класа 800000 - Примања од продаје нефинансијске имовине	
1)	200.000.000,00	промет 200.000.000,00	2)
			5.000.000,00
			промет 5.000.000,00
(3) Класа 400000 - Текући расходи		(4) Класа 500000 - Издаци за нефинансијску имовину	
промет 198.000.000,00	1)	198.000.000,00	промет 4.000.000,00
			2)
			4.000.000,00
(5) Конто 321111 - Обрачун прихода и примања и расхода и издатака пословања		(6) Конто 321121 - Вишак прихода и примања - суфицит	
3)	198.000.000,00	1)	200.000.000,00
4)	4.000.000,00	2)	5.000.000,00
5)	3.000.000,00		5)
			3.000.000,00
205.000.000,00		205.000.000,00	С ^о за изр. 3.000.000,00
			3.000.000,00
			3.000.000,00

3.3.3.6. Пример утврђивања резултата пословања
када остварени буџетски дефицит није коригован
(случај 6)

Утврђивање буџетског мањка прихода и примања - дефицит:

А. Приходи и примања

Текући приходи - Класа 700000	196.000.000,00 дин.
Примања од продаје нефинансијске имовине - Класа 800000	<u>5.000.000,00 дин.</u>
Свега приходи и примања	<u>201.000.000,00 дин.</u>

Б. Расходи и издаци

Текући расходи - Класа 400000	199.000.000,00 дин.
Издаци за набавку нефинансијске имовине Класа 500000	<u>4.000.000,00 дин.</u>
Свега расходи и издаци	<u>203.000.000,00 дин.</u>

Мањак прихода и примања - буџетски дефицит (Б минус А)	<u>2.000.000,00 дин.</u>
---	--------------------------

Књижење:**Дневник главне књиге
Затварање конта**

Ред. бр.	Број конта		Назив конта / Опис промене	Износ	
	Дугује	Потражује		Дугује	Потражује
1.	Класа 700000	321111	Текући приходи /појединачно по контима/ Обрачун прихода и примања и расхода и издатака пословања - за пренос прихода	196.000.000,00	196.000.000,00
2.	Класа 800000	321111	Примања од продаје нефинансијске имовине /појединачно по контима/ Обрачун прихода и примања и расхода и издатака пословања - за пренос примања	5.000.000,00	5.000.000,00
3.	321111	Класа 400000	Обрачун прихода и примања и расхода и издатака пословања Текући расходи /појединачно по контима/ - за пренос расхода	199.000.000,00	199.000.000,00
4.	321111	Класа 500000	Обрачун прихода и примања и расхода и издатака пословања Издаци за нефинансијску имовину /појединачно по контима/ - за пренос издатака	4.000.000,00	4.000.000,00
5.	321122	321111	Мањак прихода и примања - дефицит Обрачун прихода и примања и расхода и издатака пословања - за утврђени буџетски суфицит	2.000.000,00	2.000.000,00

На основу спроведених књижења пошто није било корекције резултата на конту 321122 - Мањак прихода и примања - дефицит остаје износ утврђеног мањка прихода и примања - буџетски дефицит, тј. у колону 5 Обрасца 2 - Биланс прихода и расхода имаћемо приказан исти износ од 2.000.000,00 динара на ознаци за ОП 2345 и ознаци за ОП 2356.

Дата књижења за наведене случајеве утврђивања резултата пословања најпре буџетског суфицита односно буџетског дефицита, а потом, после корекције и укупног суфицита, односно укупног дефицита обезбеђују податке за попуњавање Обрасца 2 - Биланс прихода и расхода у делу - Утврђивање резултата пословања (ознака за ОП 2344 до ОП 2359).

Здравствене установе на крају године врше међусобно затварање конта у Класи 600000 - Издаци за отплату главнице и набавку финансијске имовине и Класи 900000 - Примања од задужевања и продаје финансијске имовине.

ГЛАВНА КЊИГА

(1) Класа 700000 - Текући приходи		(2) Класа 800000 - Примања од продаје нефинансијске имовине		
1)	196.000.000,00	2)	5.000.000,00	
	промет 196.000.000,00		промет 5.000.000,00	
(3) Класа 400000 - Текући расходи		(4) Класа 500000 - Издаци за нефинансијску имовину		
	промет 199.000.000,00	3)	199.000.000,00	
		промет 4.000.000,00	4)	4.000.000,00
(5) Конто 321111 - Обрачун прихода и примања и расхода и издатака пословања		(6) Конто 321122 - Мањак прихода и примања - дефицит		
3)	199.000.000,00	1)	196.000.000,00	
4)	4.000.000,00	2)	5.000.000,00	
		5)	2.000.000,00	
		5)	2.000.000,00	
	203.000.000,00		203.000.000,00	
		C° за изр.	2.000.000,00	
			2.000.000,00	

3.3.4. Садржај и начин попуњавања образаца уз годишњи финансијски извештај

Конта у колони 2 Обрасца и њихови описи из колоне 3 Обрасца садрже конта из Контног плана који чини саставни део Правилника о стандардном класификационом оквиру и контном плану за буџетски систем ("Службени гласник РС", бр. 103/2011, 10/2012, 18/2012, 95/2012, 99/2012, 22/2013, 48/2013, 61/2013, 63/2013 (испр.), 106/2013, 120/2013, 20/2014, 64/2014, 81/2014 и 117/2014).

Приликом попуњавања образаца износи се уписују у хиљадама динара.

У Образац 1 - Биланс стања уносе се подаци у колоне 4-7, према броју конта из колоне 2 Обрасца, односно према опису из колоне 3 Обрасца.

У колону 4 уносе се подаци са одговарајућих конта активе и пасиве из претходне године (почетно стање).

Подаци за текућу годину, односно за период за који се саставља финансијски извештај, уносе се у колоне 5 и 6 активе и колону 5 пасиве, преузимањем стања са конта на крају периода за који се саставља финансијски извештај.

Подаци у колони 7 утврђују се одузимањем износа у колони 6 од износа у колони 5.

Под ознаком ОП број 1225 уноси се износ вишка прихода и примања - суфицит који је исказан у Обрасцу 2 - Биланс прихода и расхода на ознаци ОП број 2355.

Под ознаком ОП број 1226, уноси се износ мањка прихода и примања - дефицит који је исказан у Обрасцу 2 - Биланс прихода и расхода на ознаци ОП број 2356.

У Образац 2 - Биланс прихода и расхода уносе се подаци у колоне 4 и 5, према броју конта из колоне 2 Обрасца, односно према опису из колоне 3 Обрасца.

Подаци се уносе са одговарајућих конта означених у колони 2, тако што се у колону 4 уносе подаци са одговарајућих конта из претходне године, а у колону 5 подаци са конта из књиговодствене евиденције на крају периода за који се саставља финансијски извештај.

Резултат пословања исказује се на ознаци ОП број 2344 као вишак прихода и примања - буџетски суфицит и на ознаци ОП број 2345 као мањак прихода и примања - буџетски дефицит. Вишак прихода и примања, односно мањак прихода и примања утврђује се као разлика између остварених текућих прихода и примања од продаје нефинансијске имовине који су исказани на ознаци ОП број 2001 и текућих расхода и издатака за нефинансијску имовину који су исказани на ознаци ОП број 2129.

На ознаци ОП број 2355 исказује се вишак прихода и примања - суфицит, тако што се вишак прихода и примања (ОП број 2344) или мањак прихода и примања (ОП број 2345) коригује за износе на ознакама ОП број 2346 и ОП број 2352.

На ознаци ОП број 2356 исказује се мањак прихода и примања - дефицит, тако што се мањак прихода и примања (ОП број 2345) коригује за износе на ознаци ОП број 2346.

На ознаци ОП број 2357 (ОП 2357 = ОП 2355) исказује се вишак прихода и примања - суфицит за

пренос у наредну годину и то као део вишка прихода и примања наменски опредељен (ОП број 2358) или/и нераспоређени део вишка прихода и примања (ОП број 2359).

На ознаци ОП број 2358 уноси се део вишка прихода исказаног на конту 321121 - Вишак прихода и примања - суфицит, који је наменски опредељен за наредну годину. Наведена средства су наплаћена у текућој години, а наменски су опредељена за покриће расхода и издатака у наредној години (наплаћене школарине за целу школску годину, наменске донације, као и наменска средства за створене обавезе по основу набавке нефинансијске имовине у наредној години и слично).

На ознаци ОП број 2359 уноси се нераспоређени део вишка прихода који се преноси у наредну годину, а који је исказан на конту 321121 - Вишак прихода и примања - суфицит.

У Образац 3 - Извештај о капиталним издацима и примањима уносе се подаци у колоне 4 и 5, према броју конта из колоне 2 Обрасца, односно према опису из колоне 3 Обрасца.

Подаци се уносе са одговарајућих конта означених у колони 2, тако што се у колону 4 уносе подаци са одговарајућих конта из претходне године, а у колону 5 подаци са конта из књиговодствене евиденције на крају периода за који се саставља финансијски извештај.

Резултат извештаја о капиталним издацима и примањима утврђује се на ознаци ОП број 3160 - Вишак примања, тако што се укупно остварена примања умањују за износ укупних издатака, односно на ознаци ОП број 3161 - Мањак примања, као разлика између укупних издатака и укупних примања.

У Образац 4 - Извештај о новчаним токовима уносе се подаци у колоне 4 и 5, према броју конта из колоне 2 Обрасца, односно према опису из колоне 3 Обрасца.

Подаци се уносе са одговарајућих конта означених у колони 2, тако што се у колону 4 уносе подаци са одговарајућих конта из претходне године, а у колону 5 подаци са конта из књиговодствене евиденције о оствареним приходима и примањима и извршеним расходима и издацима на крају периода за који се саставља финансијски извештај.

На ознаци ОП број 4430 исказује се вишак новчаних прилива.

На ознаци ОП број 4431 исказује се мањак новчаних прилива.

На ознаци ОП број 4433 исказују се кориговани приливи за примљена средства у обрачуну, тако што се укупни новчани приливи (ОП број 4001) увећају за приливе који су исказани на ознаци ОП број 4434.

На ознаци ОП број 4435 исказују се кориговани одливи за исплаћена средства у обрачуну, тако што се укупни новчани одливи (ОП број 4169) умање за износ на ознаци ОП број 4436, а увећају за износ исказан на ознаци ОП број 4437.

На ознаци ОП број 4438 исказује се салдо готовине на крају године који одговара салду на текућим (динарским и девизним) рачунима, салду благајни (динарска, девизна, чекова итд.), акредитивима и новчаним депозитима последњег дана периода за који се саставља финансијски извештај, а резултат је почетног стања на текућим (динарским и девизним) рачунима, салду благајни (динарска, девизна, бензинских бонова, чекова итд.), акредитивима и новчаним депозитима (ОП број 4432) увећаног за износ коригованих прилива за примљена средства у обрачуну (ОП број 4433) и умањеног за износ коригованих одлива за исплаћена средства у обрачуну (ОП број 4435).

На основу датог описа о исказивању салда готовине на крају године на ознаци ОП 4438 у колони 5, произилази да се подаци на овом броју ознаке ОП користе износи исказани у Обрасцу 1 - Биланс стања из колоне 7. са ознакама за ОП 1051 до 1057.

У Образац 5 - Извештај о извршењу буџета уносе се подаци у колоне 4-11, према броју конта из колоне 2 Обрасца, односно према опису из колоне 3 Обрасца.

У колону 4 уносе се планирани приходи из буџета и планирана примања, као и расходи и издаци одобрени буџетом.

У колону 5 уноси се износ укупно остварених прихода - примања, односно извршених расхода - издатака и представља збир износа из колоне 6, 7, 8, 9, 10 и 11.

У делу I - Укупни приходи и примања, у колонама 6, 7, 8, 9, 10 и 11, садржани су подаци о оствареним приходима по изворима финансирања.

У делу II - Укупни расходи и издаци, у колонама 6, 7, 8, 9, 10 и 11, садржани су подаци о коришћењу средстава према изворима финансирања.

У делу III - Утврђивање разлике између одобрених средстава и извршења, утврђује се укупан резултат пословања по изворима средстава, укључујући све приходе и примања, као и све расходе и издатке.

3.3.5. Логичка контрола

Након унетих података у обрасце годишњег финансијског извештаја за 2014. годину ради провере тачности унетих података треба извршити логичку контролу према ознакама ОП, и то:

1072 = 1235
1073 = 1236
1225 = 2355
1226 = 2356
2001 = 5001= 5432
2002 = 4002 = 5002
2104 = 3002 = 4104 = 5104
2129 = 5170 = 5433
2130 = 4170 = 5171
2298 = 3068 = 4338 = 5339
2344 = 5434
2345 = 5435
3027 = 4129 = 5129 = 5436
3114 = 4384 = 5385 = 5437
4001 = 5169
4169 = 5431
4430 = 5440
4431 = 5441

3.3.6. Закључак пословних књига за 2014. годину

Чланом 17. Уредбе о буџетском рачуноводству је прописана обавеза здравствених установа да пословне књиге закључују после спроведених књижења свих трансакција и пословних догађаја и обрачуна на крају буџетске године, односно у току године, у случају статусних промена, престанка пословања и другим случајевима.

Закључивање пословних књига здравствене установе обавезне су да изврше најкасније до рока достављања годишњих финансијских извештаја - за 2014. годину тј. до 28. фебруара 2015. године.

Уколико се не изврши закључак пословних књига у складу са наведеном одредбом члана 17. Уредбе прописане су новчане казне од 500 до 50.000 динара за прекршај одговорног лица у финансијској служби корисника буџетских средстава а организацију обавезног социјалног осигурања новчаном казном од 10.000 до 1.000.000 динара.

Здравствене установе приликом израде годишњег финансијског извештаја за 2014. годину извршиле су путем закључних књижења затварање конта Класе 400000 - Текући расходи, 500000 - Издаци за нефинансијску имовину, 700000 - Текући приходи и 800000 - Примања од продаје нефинансијске имовине на тај начин што су директним књижењима по појединим контима Класе 400000 - Текући расходи, 500000 - Издаци за нефинансијску имовину, 700000 - Текући приходи и 800000 - Примања од продаје нефинансијске имовине извршиле затварање тих конта уз одобрење односно задужење конта 321111 - Обрачун прихода и примања расхода и издатака пословања, док су се конта Класе 600000 - Издаци за отплату главнице и набавку финансијске имовине и 900000 - Примања од задуживања и продаје финансијске имовине затварала међусобним задужењем односно одобрењем одговарајућих конта у оквиру тих класа.

Иако је прописано да се затварање конта Класе 600000 - Издаци за отплату главнице и набавку финансијске имовине и 900000 - Примања од задуживања и продаје финансијске имовине врши на крају године у пракси су често конта у оквиру ових класа затварана истовремено када су вршена књижења на појединим контима у току године, што се не може сматрати пропустом.

Након извршеног затварања конта у финансијском књиговодству здравствених установа на описани начин остала су у пословним књигама на крају 2014. године стања конта Класе 000000, 100000, 200000 и 300000 која се билансирају у Обрасцу 1 - Биланс стања на дан 31. децембра 2014. године.

На дан 31. децембра 2014. године врши се закључак сваке појединачне књиговодствене картице на тај начин што ће се на самој картици уписати салдо за изравнање, а потом картицу треба подвући цртом и унети укупан збир који мора бити једнак на дуговној и потражној страни, а

потом картицу треба подвући са две црте чиме се сматра да су картице закључене.

Закључни салдо по појединим картицама према стању на дан 31. децембра 2014. године се мора слагати са подацима унетим у Образац 1 - Биланс стања у коме су актива и пасива уравнотежени.

Образац 1 - Биланс стања је конципиран тако да се у њему на позицијама активе исказују бруто вредности, исправке вредности и садашње вредности што омогућава потпунији увид у стање имовине према степену истрошености (однос исправке вредности основних средстава према износу набавне вредности) као и реалног исказивања других средстава као што су залихе и ситан инвентар.

Позиције Обрасца 1 - Биланс стања се заснивају на закључна стања исказана на контима Класе 000000 - Нефинансијска имовина и 100000 - Финансијска имовина у активи и закључна стања исказана на контима Класе 200000 - Обавезе и 300000 - У пасиви.

Подаци исказани у Обрасцу 1 - Биланс стања се лако могу анализирати путем састављања пресека биланса као на пример провера усаглашености равнотеже између конта Класе 000000 - Нефинансијска имовина и Класе 300000 - Извори капитала, затим ангажованост новчаних средстава, упоредивост потраживања и обавеза и сл.

КОНТРОЛНЕ АКТИВНОСТИ У ОБРАСЦИМА ЗА ПИСАНЕ ПРОЦЕДУРЕ ЗДРАВСТВЕНИХ УСТАНОВА

Љубинко Станојевић, дипл.еџ.

1. УВОД

Иако смо у „Билтену“ број 4. од 18. јуна 2013. објавили „ВОДИЧ ЗА ПРАКТИЧНУ ПРИМЕНУ МАПЕ ПОСЛОВНИХ ПРОЦЕСА И РЕГИСТРА РИЗИКА У ЗДРАВСТВЕНОЈ УСТАНОВИ“, у коме смо дали одговор на питање са ранијих саветовања: „Да ли здравствена установа као корисник средстава РФЗО треба да има систематизовано радно место за послове финансијског управљања и контроле ?“, недавно смо од директора здравствене установе добили питање сличне садржине:

„Да ли можете да ми помогнете у вези организационе јединице Кабинет интерне контроле: која све радна места треба систематизовати (наравно носиоц послова је економиста)?“

Овакво питање указује нам на потребу да опет појаснимо основне принципе интерне финансијске контроле у здравственим установама:

Закон о здравственој заштити у члану 142. став 4. предвиђа „У здравственој установи организују се и обављају послови интерне финансијске контроле у складу са прописима којима се уређује буџетски систем.“ До 9. Августа 2011. став 4. је гласио: „У здравственој установи у државној својини успоставља се систем интерне контроле за све трансакције рачуна прихода и расхода, рачуна финансијских средстава и обавеза и рачуна финансирања, као и управљања државном имовином, организовањем посебне службе интерних контролора.“ Међутим, учестала питања о статусу интерних контролора или чак „Кабинета интерне контроле“ указују нам да још увек нису у свим здравственим установама усгалашени интерни акти са важећим Законом о здравственој заштити.

Наиме, да поновимо, за послове финансијског управљања и контроле (интерне финансијске контроле) **не треба систематизовати посебно радно место**, већ кроз опис послова у акту о организацији и систематизацији послова треба уградити елементе система интерне контроле, пре свега о одговорности за све врсте послова и радних задатака. Процедуре и правила интерне контроле су уграђене у све пословне активности, односно део су сваког пословног процеса. Руководилац установе може да једног од постојећих руководиоца посебно задужи за успостављање интерне контроле, који ће те послове обављати у оквиру својих редовних послова, овлашћења и одговорности, али **то никако не подразумева систематизовање организационе јединице „Кабинет интерне контроле“**, нити за тако нешто постоји опис систематизације.

Систем финансијског управљања и контроле најбоље је спровести следећим корацима:

- 1.1. СНИМАЊЕ СИСТЕМА (УПИТНИК ЗА САМООЦЕЊИВАЊЕ)
- 1.2. ОСНИВАЊЕ РАДНЕ ГРУПЕ
- 1.3. ДОНОШЕЊЕ ПЛАНА УВОЂЕЊА
- 1.4. ИЗРАДА ПРОЦЕДУРА
- 1.5. ИЗРАДА РЕГИСТРА РИЗИКА
- 1.6. ИЗРАДА СТРАТЕГИЈЕ

Неке од ових корака већ смо обрадили на претходним саветовањима:

Утврђивање постојећег стања и окружења, односно снимак система, начин израде Годишњег извештаја о систему финансијског управљања и контроле у здравственим установама, коришћењем Упитника за самооцењивање, детаљно је описан у „Билтену“ бр.: 8 од 4.-6. децембра.2013. године.

У „Билтену“ 4/2014 од 18.-20. јуна 2014. године објављено је „Упутство за попуњавање образаца за писане процедуре“, као погодан алат намењен за лакше и брже одређивање пословних процеса и одговарајућих система интерне контроле у здравственим установама. Током претходне вишегодишње примене овог Упутства, односно његових образаца, уочено је несналажење корисника у одређивању места и улоге контролних активности, односно интерних контрола у ужем смислу. Стога овај напис обрађује детаљно врсте интерних контрола и начин њихове конкретне примене на документовање пословних процеса у здравственим установама.

2. МЕСТО КОНТРОЛНИХ АКТИВНОСТИ У ОБРАСЦИМА ЗА ПИСАНЕ ПРОЦЕДУРЕ

У обрасцима: 1.- Листа пословних процеса;

2.- Мапа пословних процеса – документација о процесу и

3.- Документација о систему (вертикални преглед) – Процедуре, у рубрикама «активности у оквиру процеса» (за образац 1.- Листа пословних процеса), «кратак опис пословног процеса – активности» (за образац 2.- Мапа пословних процеса – документација о процесу) и «опис активности» (за образац 3.- Документација о систему - вертикални преглед), као једну од активности, усмерених на смањење ризика и обезбеђивање испуњења циља пословног процеса, неопходно је навести и разне контролне активности - интерне контроле у ужем смислу.

2.1. Дефиниција

Правилником о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање, функционисање и извештавање о систему финансијског управљања и контроле у јавном сектору (Сл.гл.РС бр. 99/2011 и 106/2013) дефинисано је да: « Контрола обухвата писане политике и процедуре и њихову примену, успостављене да пруже разумно уверавање да су ризици за постизање циљева ограничени на прихватљив ниво дефинисан у процедурама за управљање ризиком, а нарочито:

- 1) процедуре за ауторизацију и одобравање;
- 2) поделу дужности и пренос овлашћења, како би се онемогућило једном лицу да у исто време буде одговорно за ауторизацију, извршење, књижење и контролне активности;
- 3) систем дуплог потписа у коме ни једна обавеза не може бити преузета или извршено плаћање без потписа руководиоца корисника јавних средстава и руководиоца финансијске службе или другог овлашћеног лица;
- 4) правила за приступ средствима и информацијама;
- 5) претходну проверу законитости коју спроводи овлашћено лице које одреди руководиоца корисника јавних средстава;
- 6) процедуре потпуног, исправног, тачног и благовременог књижења свих трансакција;
- 7) извештавање и преглед активности - процену ефикасности и ефикасности трансакција;
- 8) надгледање процедура;
- 9) процедуре управљања људским ресурсима;
- 10) правила документовања свих трансакција и послова везаних за активност корисника јавних средстава.

Контроле морају бити одговарајуће, а трошкови за њихово увођење не смеју превазићи очекивану корист од њиховог увођења.»

Укратко, контролне активности представљају политике и процедуре, које обезбеђују спровођење радњи, које су идентификоване као неопходне за управљање ризицима на адекватан и благовремен начин.

Оне пружају сигурност да су предузете неопходне активности у односу на ризике, како би пословни процеси постигли циљеве здравствене установе.

Контролне активности јављају се у свим деловима пословних процеса здравствених установа, на свим нивоима и у оквиру свих функција. Укључују различите активности као

што су одобрења, овлашћења, потврде, усаглашавања, провере оперативног извршења, обезбеђење средстава и поделу дужности.

Контролне активности обављају запослени у циљу обезбеђења да су благовремено и на прави начин предузете активности управљања ризиком.

Најважније, контролне активности морају се уводити темељно, конзистентно, константно; процедура неће бити корисна уколико је механички обављају задужена лица, без усредсређивања на услове на које је политика усмерена.

Даље, од суштинске је важности да, као резултат обављања контролних активности, задужена лица идентификују необичне услове, истраже и предузму корективне мере.

Уопштено говорећи, једна контрола може покривати више ризика (нпр. провера фактуре за плаћање укључиће проверу да ли је плаћање у оквиру буџета, као и математичку проверу збирева).

2.2. Опште карактеристике контролних активности

Контроле треба да буду:

- Такве да њима управља адекватно обучена особа на одговарајућем нивоу (обично само једном);
- Специфичне у оквирима онога што је урађено, од стране кога и када (нпр. оверена фактура за примљену робу и услуге – не само у виду парафа или печата – досадашња пракса показује да задужена лица контроле схватају озбиљније када појединци морају да се потпишу и ставе датум, него у случају када остају непознати);
- Поновљене, уколико је контрола веома комплексна или од кључног значаја;
- Предмет надзора, који оставља траг у смислу документовања о извршеном надзору над квалитетом спроведених контролних активности.

У овом контексту напомињемо да је важно избећи дуплирање или понављање контрола, зато што се на тај начин беспотребно троше јавна средства, која би могла бити распоређена на друга подручја ризика. Такође, уколико контролом управља више људи, постоји опасност да задужена лица тој контроли неће посветити довољно пажње, јер ће се сви ослањати једни на друге. То практично значи да у малој мери има или нема никаквих контрола, што наравно обесмишљава уложене напоре.

Опште карактеристике контроле можемо шематски приказати у следећој табели:

Благовремене	Откривање проблема довољно рано како би се ограничила изложеност трошковима.
Економичне	Пружање „разумног“ уверавања за испуњење одређених резултата, уз минималне трошкове и нежељене ефекте.

Одговорне	Помажу запосленима у испољавању одговорности у додељеним задацима.
На правом месту	Смештене тамо где су најефикасније.
Флексибилне	Прилагођавање променама у складу са процедурама, без потребе промена самих контрола.
Идентификују узроке	Идентификују не само проблем већ и узрок.
Одговарајуће	Задовољавају потребе руководства.

2.3. Категорије контрола

У зависности од тога у ком делу пословног процеса се јављају, контроле можемо класификовати као:

- **Превентивне** – осмишљене да спречавају појаву неефикасности, грешака, односно неправилности. Не могу да гарантују да се контролисани фактор неће појавити, али умањују вероватноћу његовог појављивања.

Примери укључују контроле везане за поделу дужности и овлашћења.

- **Детективне** – осмишљене да детектују и исправљају грешке, неефикасности, односно неправилности. Не могу пружити апсолутну сигурност, будући да се оне активирају након одређеног догађаја, односно исхода, али могу да умање ризик од нежељених последица, пошто омогућавају предузимање корективних радњи. Детективне контроле су најефективније када чине део круга повратних информација, у којем се њихови резултати прате и користе за унапређење процедура или превентивних контрола.

Примери укључују потврђивање након плаћања, верификацију залиха или банковна усклађивања.

- **Директивне** – осмишљене су да подстакну радње и догађаје неопходне за остваривање циљева.

Примери укључују јасно дефинисање политика, утврђивање циљева, адекватну обуку и стручне и одговорне кадрове, способне за обављање специфичних пословних процеса у здравственим установама.

- **Корективне** контроле су осмишљене да исправљају детектоване грешке, утврђене током обављања пословних процеса у здравственим установама.

Примери укључују планове за случај непредвиђених ситуација, у складу са специфичним околностима сваке здравствене установе.

Наведене категорије у пракси не морају бити јасно разграничене, тако да једна контрола може да има две или више функција. Надзор, на пример, покрива све четири врсте. Добро организоване и вођене корективне радње и процеси су, очигледно и логично, такође неопходни у случају слабости или неуспеха контрола.

2.4. Врсте контрола – SOAPSPAM (акроним на енглеском језику)

Контролне активности, уопштено гледано, можемо разврстати на следећи начин:

- Подела дужности (Segregation of duties);
- Организација (Organisation) ;
- Овлашћења и одобравања (Authorisation and approval)
 - Физичке контроле (Physical)
 - Надзор (Supervision)
 - Запослени (Personnel)
 - Математичке и рачуноводствене (Arithmetical and accounting)
 - Управљачке (Management)

2.4.1. Подела дужности (принцип „два пара очију“)

Начелно посматрајући, функција одобравања, рачуноводствена функција/функција усклађивања и функција чувања средстава треба да буду раздвојене међу запосленима.

Приликом поделе дужности, руководство мора да поштује принцип да лице које је задужено за подношење захтева за набавку роба или услуга не буде задужено истовремено и за одобравање набавке. Такође, руководство мора да поштује принцип да припрему, одобравање и извршење плаћања обављају различита лица. Руководство, такође, мора да утврди да лице које одобрава набавку роба или услуга не буде истовремено задужено и за усклађивање месечних, полугодишњих и годишњих финансијских извештаја.

Уколико се не могу одвојити ове функције услед мале величине одељења, односно другог организационог дела, руководство мора да установи детаљан надзор над тим активностима, како би се надоместиле контролне активности. У случају малог броја запослених, расположивих за спровођење контролних функција, потребно је размотрити могућност додатног ангажовања осталих запослених, који имају мањак задужења на свом радном месту.

Недостатак поделе дужности постоји уколико било који појединац обавља повезане активности или уколико рачунарски систем дозвољава корисницима неограничен приступ (нпр. уколико је запослени у могућности да изврши и прикрије проневеру у свакодневном раду)

Као пример поделе дужности (уважавајући принцип „два пара очију“) могао би да буде следећи:

Руководство је установило да задужено лице - појединац не може истовремено бити одговоран за:

- Иницирање одређене трансакције,
- Одобравање те исте трансакције,
- Евидентирање трансакције у пословним књигама,

- Усаглашавање стања на рачунима,
- Руковање средствима - имовином,
- Прегледање извештаја – финансијских и функционалних.

2.4.2. Организација пословних процеса

Ова врста контроле подразумева поштовање следећих принципа – начела:

- **Руководство** је креирало и одобрило Правилник организације, који редовно ажурира, у складу са потребама и промењеним околностима;
- **Руководство** припрема, доноси и одобрава приручнике и писана упутства које редовно ажурира, у складу са измењеним активностима;
- **Руководство** утврђује јасне и документоване дефиниције одговорности појединаца и група (тимова) за ресурсе, активности, програме, пројекте и циљеве, који су им додељени;
- **Руководство** даје јасна овлашћења и одговорности руководиоцима на нижем нивоу, потребна за ефикасно обављање посла;
- **Руководство** успоставља најбољу поделу посла међу појединцима и групама (тимовима), у циљу делотворног обављања активности;
- **Руководство** избегава непотребно ослањање на само једно лице, како би избегло појаву неправилности;
- **Руководство** дели дужности са циљем да избегне конфликт интереса запослених са послом који обављају;
- **Руководство** утврђује најефективнији распон одговорности запослених;
- **Руководство** успоставља најефективније мере комуникације на нивоу целе организације - здравствене установе, односно јединице локалне самоуправе;
- **Руководство** успоставља јасне линије извештавања запослених и руководиоца.

2.4.3. Овлашћења и одобравања

Ова врста контроле подразумева поштовање следећих принципа – начела:

- **Руководство** је успоставило одговарајуће контроле, тако да нема непотписаних докумената/образаца;
- **Руководство** успоставља механизам провере да ли су све релевантне активности и трансакције одобрене на одговарајући начин;
- **Овлашћење** подразумева делегирање овлашћења, може бити опште и посебно, у складу са потребама конкретног пословног процеса;

- Одобравање трансакције значи да је лице, које одобрава трансакцију, прегледало пратећу документацију и утврдило да је трансакција исправна, тачна и у складу са важећим законима, прописима, политикама (стратешким опредељењима) и процедурама, што је и потврдило својим потписом;
- Руководство је успоставило јасне писане политике (стратешка опредељења), које се односе на овлашћења и одобравања задужених лица за поједине пословне процесе;
- Руководство је успоставило јасна ограничења по питању овлашћења или јасну дефиницију овлашћења/одобрења за активности и трансакције;
- Руководство је развило пратећу документацију о овлашћењима и одобрењима, како би сваком носиоцу била јасна његова улога;
- Руководство захтева да особа, која одобрава и/или која даје овлашћења, испитује неуобичајена питања/ставке, евидентира их на одговарајућем обрасцу и извештава надређене;
- Особа која врши одобравања, ни под којим условима не би смела да дозволи неком другом да може потписивати у име оног који одобрава;
- Особа која има овлашћења за електронско одобравање, ни под којим условима не би смела да дели шифру са другим запосленим, како би се избегле злоупотребе и недоумице.

2.4.4. Физичко обезбеђење

Ова врста контроле је највидљивија и подразумева поштовање следећих принципа – начела:

- Руководство успоставља физичко обезбеђење имовине и запослених;
- Руководство успоставља сталну евиденцију о стању и променама на имовини;
- Руководство успоставља обављање периодичних пописа залиха;
- Руководство успоставља контроле као што су шифре, легитимације, чуваре итд.;
- Руководство поставља обезбеђење физичких и интелектуалних средстава и података;
- Руководство успоставља спровођење поређења пописа са сталном евиденцијом залиха и имовине;
- Руководство успоставља праксу да се разлике истражују и да се предузимају одговарајући кораци за њихово исправљање или отклањање.

2.4.5. Надзор

Ова врста управљачке контроле подразумева поштовање следећих принципа – начела:

- Руководство успоставља надзор, проверу и подршку надређених према запосленима, приликом извршавања кључних задатака.

2.4.6. Запослени

Ова врста контроле подразумева поштовање следећих принципа – начела:

- Руководство идентификује и континуирано проверава број, оцене, искуство и стручност запослених;
- Руководство ангажује стручне кадрове, који испуњавају циљеве организације;
- Руководство утврђује ефективан процес запошљавања, у складу са дугорочним циљевима организације;
- Руководство утврђује адекватан програм обуке запослених, у складу са захтевима радног места и улоге у пословном процесу;
- Руководство утврђује одговарајући режим за праћење рада (перформанси) запослених, у циљу развоја њихових способности и нивоа вештина;
- Руководство врши годишњу оцену успешности (перформанси) запослених.

2.4.7. Математичке и рачуноводствене контроле

- Генерално, ова врста контроле значи да руководство обезбеђује да се чувају адекватне финансијске и друге информације, које омогућавају припрему рачуна у форми коју прописује закон о буџетском систему и други прописи;
- Трансакције се евидентирају у најкраћем року, прописаном Уредбом о буџетском рачуноводству;
- Руководство проверава правилност спроведених трансакција у одговарајућем периоду и прописаном року;
- Пример конкретне рачуноводствене контроле представља поређење једног сета докумената или рачуноводствених докумената са другим, нпр. поруџбенице и пријемнице;
- Провере обављају запослени који су независни од оних који ове активности извршавају;
- Редослед провера се бележи у унапред нумерисаним документима;
- Пример конкретне рачуноводствене контроле подразумева коришћење тотала скупа контрола;
- Финансијски извештаји се израђују за потребе организације и како би омогућили руководству да доноси рационалне одлуке;
- Финансијски извештаји се припремају на основу утврђених линија одговорности;

- Руководство извршава поновне провере на одређеном узорку, како би се уверило у исправност одређене трансакције.

2.4.8. Руководство

Ова врста управљачке контроле подразумева поштовање следећих принципа – начела:

- Руководство успоставља сет циљева пословних процеса, усклађених са стратешким и оперативним циљевима организације;
- Руководство процењује активности, програме и пројекте;
- Руководство прецизира жељене нивое контроле;
- Руководство успоставља стандарде или индикаторе извршења;
- Руководство дефинише резултате активности, програма и пројеката у складу са циљевима;
- Руководство дефинише критеријуме за оцену резултата;
- Руководство предвиђа које активности предузети.

2.4.9. Ефекти система информационих технологија

У савременом добу, услед брзог развоја и растуће примене технологије, све веће поверење се полаже на информационе технологије, из разлога што су такве контроле неопходне, како би се утврдило да су трансакције валидне, правилно одобрене, потпуно и тачно прослеђене.

Опште контроле у систему информационих технологија су следећих пет типова:

- Организационе контроле;
- Оперативне контроле;
- Контроле програма и података;
- Мрежне контроле и
- Контроле окружења.

Типични примери ових контрола могу бити:

- Руководство је успоставило опште контроле које се односе на контролу информационих центара, набавку и одржавање системског софтвера, приступ контролама, развој апликационих система и њихово одржавање;
- Ради осигурања одговарајуће поделе дужности, морају се узети у обзир карактеристике ИТ окружења;
- Ове контроле, поред осталог, укључују: успостављање и распоред послова, активности оператера, процедуре чувања и обнављања података и планирање за случај непредвиђених ситуација.

Апликационе контроле у систему информационих технологија су јединствене за одређену апликацију (нпр. зараде) и могу бити компјутерске (нпр. компјутерске процедуре) или мануелне - ручне. Ове контроле су осмишљене да помогну обезбеђивању комплетности, тачности, одобравања и валидности спроведених трансакција. Спроводе се у следеће четири фазе:

- Контроле уноса;
- Контроле обраде;
- Контроле резултата;
- Траг (ревизорски или од стране руководства).

2.5. Примери контролних активности из Годишњих извештаја здравствених установа

У складу са њиховом законском обавезом, од укупно 340 корисника јавних средстава из области здравства – апотеке, болнице и здравствени центри, њих 58, који располажу јавним средствима у износу од 54.190.523.491.- динара, доставили су Годишње извештаје ФУК за 2013. годину што је повећање за 32% у односу на претходну годину.

У својим Годишњим извештајима о систему финансијског управљања и контроле за 2013. годину здравствене установе су, као одговор на питање: *Да ли су за пословне процесе припремљени детаљни описи, укључујући и ток документације, кораке у доношењу одлука, рокове за завршетак посла и успостављени контролни механизми?* наводиле следеће доказе: Упутство за стерилизацију, Упутство за наплату партиципације, Упутство за одржавање хигијене, Упутство за поступак у случају акцидента.

Као доказе уз позитиван одговор на питање, *д) Да ли ова упутства садрже описе интерних контрола?* здравствене установе су, као примере, наводиле следеће описе интерних контрола: како се контролише наплата партиципације, чек листе, евиденције, извештаји, Упутство за контролу уплата прихода наплаћених преко фискалних каса.

Као доказе уз позитиван одговор на питање, *ђ) Да ли је обезбеђено да исто лице не обавља две или више следећих дужности: предлага, одобрава, извршава и евидентира пословне промене (подела дужности)?* здравствене установе су, као примере, наводиле следеће: Правилник о буџетском рачуноводству, Правилник о интерној контроли и интерним контролним поступцима.

Као доказе уз позитиван одговор на питање, *ж) Да ли је утврђена процедура приступа подацима и евиденцији (приступ само овлашћеним лицима)?* здравствене установе су, као примере, наводиле следеће: при коришћењу електронског здравственог картона сваки запослени има своју шифру, интерни информациони систем, приступне лозинке запослених одређеним деловима информационог система и ограничена могућност рада и измене података, процедура увида у медицинску документацију, Правилник о канцеларијском пословању.

3. ЗАКЉУЧНА РАЗМАТРАЊА

Да би контролне активности добро функционисале, треба узети у обзир следеће:

- Дужности су логично расподељене међу запосленима, како би се смањило ризик од проневера или неприкладних активности;
- Руководство обезбеђује одговарајуће обуке за запослене;
- Обављају се редовна усаглашавања финансијских и функционалних извештаја;
- Приступ оперативним системима је ограничен – на пример: дозвољено читање - немогућност мењања документа;
- Шифре приступа оперативним системима се редовно мењају;
- Подаци се дневно копирају, чувају и архивирају на независној меморији;
- Посебни извештаји се издају како би руководство било обавештено о великим трансакцијама;
- Руководство надгледа учинак у поређењу са месечним буџетом;
- Математичке провере се редовно обављају на одређеном узорку.

Контроле или пружају заштиту од грешака и проневера (превентивне контроле) или откривају грешке и проневере након што су се догодиле (детекционе).

Стандард: Руководство треба да успостави контролне активности како би се изложеном ризику смањило на разуман ниво.

Наредне контролне активности помажу унапређење контролног окружења:

1. Одговарајући надзор запослених;
2. Писане процедуре за обављање пословних процеса;
3. Ажурирање и редовно усаглашавање приручника и писаних упутстава ;
4. Месечни финансијски и оперативни извештаји;
5. Састанци ради дискусије о месечним извештајима;
6. Отворени разговори са свим нивоима запослених;
7. Одржавање одговарајуће кадровске структуре;
8. Кадровска подршка по питању социјалних и здравствених давања.

Ради подсећања, укратко наводимо примере основних врста контрола у оквиру система:

- *подела* захтева раздвајање оних дужности које, ако би се комбиновале, дају могућност појединцу да иницира, евидентира и обрађује једну исту трансакцију. У том случају, појединац би могао да изврши проневеру, а да не буде откривен. Такође, подела дужности пружа већу могућност откривања грешака из разлога што једна особа извршава а друга проверава. Ове контроле зависе од структуре организације и могу бити и превентивне и детекционе.
- *Физичке контроле* се обично креирају као превентивна мера, највећим делом се односе на надзор средстава и укључују мере ограничења приступа средствима особљу са одговарајућим овлашћењима. Физичка контрола се односи и на чување података који

спречава неовлашћени приступ компјутерским апликацијама, као што је на пример заштита система путем шифара.

- *Контроле овлашћења и одобрења* уобичајено функционишу на нивоу појединца и по природи су превентивне. Њихова улога је да спрече обраду трансакције, која није одобрена од стране одговарајућег нивоа. Добре контроле овлашћења су посебно по томе ко шта одобрава, степен провере пре одобрења и како документовати одобрење, на пример стављање иницијала на документ.
- *Математичке и рачуноводствене контроле* морају бити присутне у оквиру функције евидентирања, која проверава да ли су све трансакције укључене и правилно обрађене. Ове контроле укључују усаглашавања са банком - трезором.
- *Кадровске* процедуре треба да обезбеде сигурност да су запослени способни за обављање додељеног посла, по природи су превентивне и укључују надзор и обуку.
- *Контроле руководства* представљају процедуре које излазе из оквира редовних дневних активности и покривају висок ниво надзора и провера од стране руководства. Ове контроле су по природи детекционе и укључују, на пример, извештаје о одступањима, надзор стварног извршења у односу на уговор са РФЗО и извештаје интерне ревизије.

3.1. Одређивање контролних активности приликом израде процедура за пословне процесе

У „Билтену“ број 4/2014 од 18.-20. јуна 2014. године, објављено је „Упутство за попуњавање образаца за писане процедуре“, као погодан алат намењен за лакше и брже одређивање пословних процеса и одговарајућих система интерне контроле у здравственим установама, односно јединицама локалне самоуправе. У овом броју детаљно смо обрадили врсте интерних контрола и начин њихове конкретне примене на документовање пословних процеса у здравственим установама, како бисмо помогли радним групама и свим запосленима на припреми процедура, у одређивању места и улоге контролних активности, односно интерних контрола у ужем смислу. На овај начин доприносимо квалитету и употребној вредности израђених процедура, уз бржи, лакши и делотворнији рад радних група и свих запослених, који су ангажовани на документовању пословних процеса у здравственим установама.

ОКВИРНИ СПОРАЗУМ КАО ЈЕДАН ОД ПОСТУПАКА ЈАВНИХ НАБАВКИ

Зоран Живојиновић, дипл.инг.

Оквирни споразум омогућује да се на основу једног поступка јавне набавке закључи више уговора и то од стране више наручилаца са више понуђача, што би довело до закључења уговора о јавним набавкама којима не би морале да претходне дуготрајне, компликоване и скупе процедуре са неизвесним исходом.

Оквирни споразуми представљају препоручену технику (начин) набавке, који су прописани директивама Европске уније које регулишу област јавних набавки и они представљају споразум између једног или више наручилаца и једног или више понуђача, са циљем одређивања услова за набавке које ће бити спроведене у одређеном периоду, не дужем од четири године, нарочито у погледу цене и, ако је то могуће, узимајући у обзир количине. Основна карактеристика оквирних споразума је флексибилан начин набавке којим се спроводи поступак јавне набавке, али то још није нужно уговор на основу кога се може реализовати јавна набавка, јер конкретни уговори о јавној набавци се закључују у периоду важења оквирног споразума, на основу онога што је тим споразумом предвиђено. Тако се, у зависности од тога колико су услови, техничке спецификације и критеријуми дефинисани самим оквирним споразумом, и избор понуђача у периоду важења тог оквирног споразума може да се врши само на основу прикупљања неких релевантних података од понуђача или поновним отварањем конкуренције и прибављањем понуда које су сагласне општим условима тог споразума.

Оквирни споразум је погодан за оне предмете јавних набавки који се реализују сукцесивно и за чију се реализацију могу унапред прихватити одређене уговорне обавезе обухваћене тим споразумом. На основу закључених оквирних споразума са једним или више изабраних понуђача, наручиоци закључују конкретне уговоре о јавним набавкама са понуђачима.

Законом је прописано да наручилац може закључити оквирни споразум након спроведеног отвореног или рестриктивног поступка.

Дефиниција – Оквирни споразум је споразум између једног или више наручилаца и једног или више понуђача, којим се утврђују битни услови о јавној набавци, као што је цена, количина, рок и слично, као и услови и критеријуми на основу којих ће се бирати најповољнија понуда, односно закључивати уговори о јавној набавци.

Основне карактеристике:

- 1) закључује се само после спроведеног отвореног или рестриктивног поступка, са циљем закључивања оквирног споразума;
- 2) обавеза за наручиоца настаје закључењем уговора, а не оквирног споразума. Сам по себи, оквирни споразум није уговор о јавној набавци и не обавезује наручиоца да закључи уговоре са изабраним понуђачима, али ако се укаже потреба за предметом јавне набавке наведеним у споразуму, мора позвати изабране понуђаче са којим је закључио споразум;
- 3) закључује се са једним или са најмање три понуђача, с тим што је дужан да у позиву за подношење понуда, односно пријава наведе са колико понуђача закључује оквирни споразум;
- 4) ограниченог је трајања – не може трајати дуже од три године, а ако је закључен са једним понуђачем најдуже две године;

- 5) ограничен је у погледу предмета јавне набавке – не може да се закључи за финансијске услуге и за рачунарске услуге (Прилог 1. категорија 6. и 7), као и за радове за које се издаје грађевинска дозвола у смислу закона којим се уређује планирање и изградња;
- 6) процењена вредност јавне набавке у случају оквирног споразума, одређује се као вредност свих уговора предвиђених за време трајања оквирног споразума;
- 7) ако је оквирни споразум закључен са једним добављачем, наручилац закључује уговор са тим добављачем под условима и у границама прописаним оквирним споразумом. Изузетно, ако је неопходно, позваће добављача да допуни своју понуду на основу које је закључен оквирни споразум у складу са ближе дефинисаним условима;
- 8) на основу оквирног споразума наручилац може закључити уговор о јавној набавци са најповољнијим добављачем, односно најповољнијем добављачу издати наруџбеницу, ако садржи битне елементе уговора, на два начина:
 - а) применом критеријума или услова утврђених у оквирном споразуму,
 - б) достављањем понуда од стране добављача, у складу са ближе дефинисаним критеријумима или условима, уколико нису прецизно дефинисани оквирним споразумом, али који нису у супротности са оквирним споразумом и у том случају наручилац је обавезан да поступа као у другој фази рестриктивног поступка, а може користити и електронску лицитацију.
- 9) одредбе Закона којим се уређују питања везана за начин и рокове за доношење одлуке о додели уговора, и садржину одлуке о додели уговора у поступцима јавних набавки, сходно се примењују и на доношење одлуке о закључењу оквирног споразума (члан 108. став 9. Закона);
- 10) одредбе Закона које се односе на разлоге за обуставу поступка јавне набавке, односно на доношење одлуке о обустави поступка, односе се и на обуставу поступка закључења оквирног споразума (члан 109. став 1. Закона);
- 11) наручилац може да закључи оквирни споразум након доношења одлуке о закључењу оквирног споразума и ако у року предвиђеним Законом није поднет захтев за заштиту права или је захтев за заштиту права одбачен или одбијен (члан 112. став 1. Закона);
- 12) на основу закљученог оквирног споразума наручилац може да закључи уговор о јавној набавци и пре истека рока за подношење захтева за заштиту права (члан 112. став 2. Закона);
- 13) обавештење о закљученом оквирном споразуму наручилац је дужан да објави у року од пет дана од дана закључења оквирног споразума. Наручилац може квартално, у року од 15 дана по истеку квартала, објављивати обавештења о уговорима закљученим на основу оквирног споразума;
- 14) после доношења одлуке о закључењу оквирног споразума, рок за подношење захтева за заштиту права је десет дана од дана пријема одлуке. Ако је захтев за заштиту права поднет након закључења уговора на основу закљученог оквирног споразума (ако је уговор закључен пре истека рока за подношење захтева за заштиту права на одлуку о закљученом оквирном споразуму), наручилац не може извршити тако закључен уговор до доношења одлуке о поднетом захтеву, осим ако Комисија не одлучи другачије по захтеву наручиоца (члан 150. став 2. Закона).

Велика предност закљученог оквирног споразума је у томе што наручилац има право да током важења споразума закључује уговоре са најповољнијим понуђачем без поновног објављивања и оглашавања јавног позива, у оквиру сваког од уговора предвиђених споразумом.

Законом је прописано да ће Управа за јавне набавке сачинити моделе и упутство о начину закључивања оквирних споразума. Управа за јавне набавке је објавила на својој интернет презентацији "Модел и упутство о начину закључивања оквирних споразума".

Оправданост примене:

- 1) ако су предмет јавне набавке свакодневне услуге или потрошна роба које нису класификоване као трајна средства (одржавање службених просторија, одржавање канцеларијске опреме, рачуноводствене услуге, набавка потрошне робе – храна, лекови, резервни делови за машине или опрему слично);
- 2) ако су предмет уговора робе или услуге чије се цене и услови испоруке често мењају (набавка бензина, гаса, електричне енергије и слично);
- 3) ако су предмет уговора сталне поправке или радови на одржавању.

Пример оквирног споразума је споразум који регулише потребе одржавања службеног аутомобила. Тачно време и обим потреба одржавања аутомобила наручиоца нису познати. Али, оквирни споразум је закључен на основу цена и услова уобичајених потреба одржавања током, две године. Када наручиоцу затреба услуга поправке аутомобила, прецизни услови су одређени унутар оквирног споразума.

Велика предност закљученог оквирног споразума је у томе што наручилац има право да током важења споразума закључује уговоре са најповољнијим понуђачем без поновног објављивања и оглашавања јавног позива, у оквиру сваког од уговора предвиђених споразумом.

Оквирни споразум је погодан за оне предмете јавних набавки који се реализују сукцесивно и за чију се реализацију могу унапред прихватити одређене уговорне обавезе обухваћене тим споразумом.

На основу закључених оквирних споразума са једним или више изабраних понуђача, наручиоци закључују конкретне уговоре о јавним набавкама са понуђачима.

Закључивање уговора, односно наруџбенице, представља финални корак у поступку јавне набавке применом оквирног споразума. Као што је већ дефинисано, из оквирног споразума је могуће потписати неограничен број уговора односно наруџбеница уколико садржи све битне елементе уговора. Наручилац закључује оквирни споразум, након доношења одлуке о додели уговора, ако у року предвиђеном законом није поднет захтев за заштиту права или је захтев за заштиту права одбачен или одбијен.

Након закључења оквирног споразума, када настане потреба наручиоца за предметом набавке, наручилац ће упутити добављачу позив за достављање понуде у циљу закључивања појединачног уговора о јавној набавци, са јасним знацима да понуда садржи цену, рокове и све битне елементе у складу са Законом о јавним набавкама. Рок за достављање понуде мора бити дефинисан оквирним споразумом, а позив за достављање понуде ће бити упућен на адресу добављача, који је дужан да у дефинисаном року достави своју понуду на адресу наручиоца.

Важно је да сви елементи понуде за појединачни уговор, буду засновани на ценама из понуде у оквирном споразуму. У складу с тим, наручилац и добављач ће закључити појединачни уговор о јавној набавци у дефинисаном року, од дана достављања, уколико је иста достављена у свему у складу са оквирним споразумом. Уколико добављач одбије да достави понуду или је не достави у дефинисаном року, наручилац може да реализује средство обезбеђења за добро извршења посла из овог оквирног споразума.

Претходно наведено се односи на оквирни споразум закључен са једним добављачем. Али ако наручилац закључи оквирни споразум са 3 или више добављача, а притом добављач 1

није у могућности да изврши предмет набавке, наручилац ће упутити позив добављачу 2 за достављање понуде у циљу закључивања појединачног уговора о јавној набавци, па уколико и добављач 2 не може да изврши предмет набавке, наручилац ће упутити позив добављачу 3 за достављање понуде у циљу закључивања појединачног уговора о јавној набавци, по идентичној процедури.

Наручилац појединачне набавке може реализовати и издавањем наруџбенице добављачу, што некада може бити целисходније решење. Уколико се наручилац определи да на тај начин реализује појединачне набавке на основу оквирног споразума, текст оквирног споразума треба да прилагоди наведеном.

При закључењу појединачног уговора о јавној набавци наручилац може да дозволи промену цене или других битних елемената уговора само из објективних разлога који морају бити јасно и прецизно одређени у конкурсној документацији и оквирном споразуму, односно предвиђени посебним прописима.

Наручилац може квартално, у року од 15 дана по истеку квартала, објављивати обавештења о уговорима закљученим на основу оквирног споразума, тако да су уговори из оквирног споразума изузетак, јер не важи правило да је наручилац дужан да објави обавештење о закљученом уговору о јавној набавци у року од пет дана од дана закључења уговора. Чињеница да ова обавеза не постоји, не значи да се не може примењивати у пракси, па тако наручилац може да објави сваки уговор из оквирног споразума, у року дефинисаном за све остале уговоре о јавној набавци.