

RAČUNOVODSTVO TROŠKOVA U JAVNOM SEKTORU

Periš, Maja

Master's thesis / Diplomski rad

2020

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Split, Faculty of economics Split / Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:124:575488>

Rights / Prava: [In copyright](#)/[Zaštićeno autorskim pravom.](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2025-01-14**

Repository / Repozitorij:

[REFST - Repository of Economics faculty in Split](#)



**SVEUČILIŠTE U SPLITU
EKONOMSKI FAKULTET**

DIPLOMSKI RAD
**RAČUNOVODSTVO TROŠKOVA U JAVNOM
SEKTORU**

Mentor :

Izv.prof.dr.sc. Andrijana Rogošić

Student:

Maja Periš, 2181045

Split, Rujan, 2020.

SADRŽAJ:

| | |
|--|-----------|
| 1. UVOD | 4 |
| 1.1. Problem istraživanja | 4 |
| 1.2. Predmet istraživanja..... | 5 |
| 1.3. Ciljevi istraživanja..... | 6 |
| 1.4. Istraživačke hipoteze | 7 |
| 1.5. Metode istraživanja | 7 |
| 1.6. Doprinos istraživanja | 8 |
| 1.7. Struktura rada | 8 |
| 2. RAČUNOVODSTVO TROŠKOVA | 9 |
| 2.1. Mjesto i uloga računovodstva troškova | 9 |
| 2.2. Pojmovno određenje troškova | 11 |
| 2.3. Podjela troškova | 12 |
| 2.3.1. Troškovi prema prirodnim svojstvima..... | 12 |
| 2.3.2. Troškovi prema ulozi u bilanci stanja..... | 13 |
| 2.3.3. Troškovi prema mjestima i nositeljima..... | 13 |
| 2.3.4. Troškovi u odnosu na promjene u razini aktivnosti..... | 13 |
| 2.3.6. Podjela troškova ovisno o mogućnosti njihove kontrole | 14 |
| 2.3.7. Podjela troškova prema kalkulativnom obuhvatu..... | 14 |
| 2.3.8. Troškovi prema svrsi donošenja specifičnih managerskih odluka..... | 14 |
| 2.4. Metode upravljanja troškovima..... | 15 |
| 3. RAČUNOVODSTVO TROŠKOVA U JAVNOM SEKTORU RH | 18 |
| 3.1. Značaj primjene računovodstva troškova u javnom sektoru..... | 18 |
| 3.2. Mogućnost primjene računovodstva troškova u javnom sektoru..... | 19 |
| 3.3. Planiranje i kontrola troškova u javnom sektoru..... | 20 |
| 3.4. Troškovi kao instrument određivanja cijena usluga u javnom sektoru..... | 21 |
| 3.5. Pokazatelji ocjene uspješnosti izvršenja programa u javnom sektoru..... | 22 |
| 3.6. Značaj izbora koncepta troškova u procesima javnog sektora | 22 |
| 3.7. Značenje računovodstva u upravljanju javnim sektorom..... | 26 |
| 3.7.1. Upravljanje imovinom | 26 |
| 3.7.2. Upravljanje obvezama | 26 |
| 3.7.3. Upravljanje troškovima..... | 27 |
| 3.8. Međunarodni trendovi u primjeni računovodstva troškova u javnom sektoru | 29 |

| | |
|--|-----------|
| 3.8.1. Računovodstvo javnog sektora zemalja EU..... | 30 |
| 3.8.2. Primjena Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektoru u EU | 32 |
| 5. EMPIRIJSKO ISTRAŽIVANJE PRIMJENE RAČUNOVODSTVA TROŠKOVA U JAVNOM SEKTORU RH..... | 33 |
| 5.1. Analiza rezultata istraživanja..... | 34 |
| 5.2. Statistička obrada podataka | 39 |
| 5.3. Testiranje hipoteza | 45 |
| 4. ZAKLJUČAK..... | 50 |
| LITERATURA | 51 |
| PRILOZI | 53 |
| SAŽETAK..... | 56 |
| SUMMARY | 56 |

1.UVOD

1.1. Problem istraživanja

Problem istraživanja ovog rada je računovodstvo troškova javnog sektora. Računovodstvo troškova je proces prikupljanja troškovnih informacija koje su potrebne menadžerima za upravljanje poslovanjem. Problem istraživanja je ispitati učinak primjene troškovnog računovodstva u javnom sektoru Hrvatske. Pojava računovodstva troškova veže se uz doba prve industrijske revolucije i promjenu načina proizvodnje s ciljem redukcije ručnog rada. Predstavlja vezu između upravljačkog i financijskog računovodstva. Računovodstvo troškova je bazirano na mjerenju uspješnosti postizanjem bolje ekonomičnosti i učinkovitosti. Razvoj računovodstva se mora usmjeravati na rezultate događaja koji su prošli, ali i na područja koja su bazirana na budućim kontrolama i planiranjima. Unatoč brojnim posebnostima i različitostima javnoga sektora ključno je proučiti načine na koje se računovodstvo troškova može primijeniti u računovodstvenom sustavu proračunskih jedinica (Vašiček, 2009 : 413). Kada država određuje cijenu i naknadu svojih roba i usluga određivanje troškova je neizostavna odrednica. Računovodstvo troškova omogućuje mjerenje učinkovitosti javnog sektora. Smanjivanje troškova uz istodobno poboljšanje kvalitete usluga zadatak je javne uprave za dugoročnost. Razvoj računalne tehnologije značajno je pospješio razvoj državnoga računovodstva, a na to su utjecali veliki zahtjevi za pouzdanim financijskim izvještavanjem i institucionalnim razvojem infrastrukture države. Današnja očekivanja iziskuju da računovodstvo troškova postane upravljački alat suvremenog javnog managementa. Upravljanje troškova ima zadatak da nadzire i reducira troškove u cilju da se usklade s postavljenim planovima. U suvremenom poslovanju nezamislivo je uspješno upravljati poduzećem bez kvalitetnog računovodstva. Većina metoda obračuna troškova razvijena je primarno za poduzeća koja se bave proizvodnjom, ali se sve češće primjenjuju u poduzećima koja pružaju uslužne djelatnosti. Djelatnost javnog sektora većinom je uslužnog karaktera te je nužna primjena metoda obračuna troškova. Nositelji troškova u javnom sektoru su funkcije koje nose informacije. Kako bi se izmjerile vrijednosti troškova potrebno je definirati koncepte troškova u procesima javnog sektora (Gulin, Janković, Dražić Lutilsky, Perčević, Perišić, Vašiček, 2011 : 683). Ciljevi računovodstva troškova definiraju koje koncepte troškova koristiti. Računovodstvo troškova predstavlja direktnu vezu između upravljanja i ostvarenog profita. Okrenuto je internim korisnicima. To je dio računovodstva koji pruža računovodstvene informacije kako bi se definirali troškovi proizvodnje/usluga, planiranja i kontrole tih istih troškova. U javnom sektoru planiranje i kontrola obuhvaćaju procjene i

planiranja s osnovnom svrhom izrade proračuna. Planiranje i procjena za izradu proračuna su standardni procesi za jedinice koje su proračunski korisnici.

1.2. Predmet istraživanja

Predmet istraživanja ovog rada je računovodstvo troškova u javnom sektoru. S obzirom na predmet istraživanja definirat će se obilježja troškova i obratiti će se pozornost na računovodstvo troškova u javnom sektoru RH. S obzirom na današnje uvjete poslovanja značajno je pratiti i kontrolirati troškove te upravljati s njima. U ovom radu nastoji se prikazati značajnost samih troškova, te kako njihovo upravljanje pridonosi poslovanju. Računovodstvo troškova je sastavni dio upravljačkog računovodstva te je značajno za donošenje brojnih poslovnih odluka. U određivanju cijene ili naknade pruženih javnih usluga ili kupljenih javnih dobara troškovi su ključna odrednica. Djelatnost u javnom sektoru se financira pretežito iz proračunskih izvora. Računovodstvo troškova je djelatnost koja ima zadatak pratiti i analizirati unutarnje troškove poslovanja i zbog toga nije namijenjeno vanjskim korisnicima. Troškovno računovodstvo definira troškove pojedinih poslovnih procesa, elemenata poslovnih procesa, proizvoda, organizacijskih jedinica i mjesta nastanka troškova. Računovodstvo poslovnih subjekata se gradi i razvija kao jedinstveni informacijski sustav. U tom sustavu računovodstvo troškova se definira kao tehnika ili metoda za utvrđivanje troškova procesa, projekta ili predmeta (Gulin, Spajić, Spremić, Tadijančević, Žager, 2003 : 411). Računovodstvo troškova zadovoljava potrebe informiranja u svrhu : internog redovitog izvještavanja managera za planiranje i kontrolu troškova poslovanja; za interno redovito izvještavanje managera o profitabilnosti proizvoda, kupaca i sl. ; za interno ne redovito izvještavanje managera strateških i taktičkih odluke kao što su politike, dugoročni planovi, odluke o ulaganju, opremi, novim proizvodima te ostale posebne odluke u izvanrednim situacijama.

Upravljanje troškovima podrazumijeva (Belak, 1995: 130) :

- Predviđati, planirati, budžetirati i kontrolirati troškove,
- Analizirati kako se troškovi ponašaju unatoč okolnostima u kojim se nalaze,
- Analizirati uzroke odstupanja od predviđenih veličina,
- Zadržavati troškove u prihvatljivim granicama,
- Osigurati informacije koje su ključne managerima za izbor između alternativa kako bi postigli optimalne ekonomske rezultate.

U okviru računovodstva troškova nastoji se doći do odgovora na pitanja : Gdje troškovi nastaju? Zbog čega nastaju? Kakva je mogućnost poduzimanja relevantnih mjera racionalizacije troškova? Računovodstvo troškova je namijenjeno internim korisnicima. Njegovo razvijanje je pretpostavka efikasnog upravljanja javnim managementom. Upravljanje troškova ima osnovni cilj da se postigne što veća dugoročna korist od ostvarenih troškova ili da se postigne određeni managerski cilj uz što manje troškove koji nemaju dugoročne negativne posljedice.

Računovodstvo troškova u javnom proračunskom sektoru se malo primjenjuje. To se može objasniti činjenicama da se besplatno pružaju usluge, većina troškova se ne može pouzdano izračunati jer inputi njihova nastanka nisu plaćeni, nisu poznati kriteriji procjene i ocjene nekih aktivnosti, aktivnosti nisu stvar ekonomskih nego političkih potreba, proračuni države su ustrojeni na novačnom konceptu te je financiranje javnih potrošnji i likvidnosti proračuna primarna u odnosu na troškove (Vašiček, 2009 : 417).

Upravljanje troškova usmjereno je nadziranju i redukciji troškova u cilju da se usklade s postavljenim planom. Pri tome se zanemaruju mjerenja i vrednovanja aktivnosti koje su uzročnici troškova, strateških opredjeljenja ili ciljnih troškova i njihovog raspoređivanja na funkcijska područja usklađena s realnim vrednovanjem postojećih i potrebnih resursa. U javnom sektoru preporučuje se ABC metoda kao prikladna metoda implementacije (Dimitrić, Škalamera-Alilović, Vašiček, 2015 : 96).

1.3. Ciljevi istraživanja

Cilj ovog istraživanja je objasniti računovodstvo troškova ali i njegovu primjenu u javnom sektoru. Koristit će se podatci Republike Hrvatske. Računovodstvo troškova postoji kako bi se pratilo i kontroliralo nastale troškove koji su neizbježan dio svakog poslovanja.

- Da li javni sektor u Hrvatskoj primjenjuje računovodstvo troškova ?
- Na koji način ga primjenjuju i koje su njegove značajke?
- Koje metode obračuna troškova koristi javni sektor?
- Koliko je javni sektor upoznat sa računovodstvom troškova?
- Da li je potrebno uvesti načelo nastanka događaja?

1.4. Istraživačke hipoteze

U istraživačkom dijelu rada na temelju prethodnih istraživanja donose se sljedeće hipoteze koje će se prihvatiti ili odbaciti :

H₁ Računovodstvo troškova u javnom sektoru nije dovoljno razvijeno.

Sukladno istraživanju Ivane Dražić Lutilsky, Vesne Vašiček i Davora Vašičeka koji su proveli istraživanje u javnom sektoru donosi se zaključak da računovodstvo troškova nije dovoljno razvijeno i da uspjeh reformi u javnom sektoru ovisi o tome koliko je uspješno upravljanje javnim sektorom (Dražić Lutilsky, Vašiček, Vašiček, 2012 : 432). Na temelju ankete će se ispitati da li je to istinito.

H₂ Uvođenje računovodstva na osnovi nastanka događaja povećalo bi učinkovitost u javnom sektoru.

Na temelju istraživanja profesorice Andrijane Rogošić donosi se zaključak da bi se povećala učinkovitost u javnom sektoru uvođenjem načela nastanka događaja (Rogošić, Perković Palos, 2017 : 17). Suvremeni državni računovodstveni sustav se treba temeljiti na konceptu nastanka događaja koji će javnom menadžmentu generirati pouzdanu informacijsku podlogu za odlučivanje vođenja poslovanja.

1.5. Metode istraživanja

Znanstveno istraživačke metode koje se koriste u ovom radu su (Zelenika, 2000 : 322-350) :

- **Metoda analize** - znanstveno istraživanje u kojem se raščlanjuju složeni pojmovi, sudovi i zaključci na njihove jednostavnije dijelove i elemente.
- **Metoda sinteze** – istraživanje u kojem se spajaju dijelovi ili elementi u cjeline.
- **Induktivna metoda** – temeljem pojedinačnih ili posebnih činjenica dolazi se do zaključaka o temi koja se obuhvaća primjenom induktivnog načina zaključivanja.
- **Deduktivna metoda** – tema se razmatra od općeg prema pojedinačnom. Primjenjuje se za definiranje činjenica i zakona, predviđanje budućih događaja, provjeravanje hipoteza te za znanstveno izlaganje.
- **Deskriptivna metoda** – metoda u kojoj se jednostavno opisuju činjenice, predmeti i procesi te se nakon toga empirijski potvrđuju.
- **Komparativna metoda** – metoda koja uspoređuje iste ili srodne činjenice, procese, pojave i odnose. Utvrđuje njihove sličnosti i razlike.

U empirijskom dijelu rada koristit će se:

- **Metoda uzorka** – ispitivanje na temelju slučajnog izbora jedinica.
- **Metoda anketiranja** – metoda u kojoj se na temelju anketnog upitnika istražuje i prikuplja podatke, stavove i mišljenja ispitanika o predmetu istraživanja.
- **Statistička metoda** – na temelju obilježja određenog broja elemenata neke skupine izvodi se opći zaključak o prosječnoj vrijednosti obilježja, devijacija od srednje vrijednosti.
- **Komparativna metoda** – usporedba prikupljenih podataka.
- **Metoda dokazivanja** – osnovna pretpostavka je da je teza istinita te se provode analize okolnosti, istraživanja argumenata i dokazivanje da je teza istinita.

1.6. Doprinos istraživanja

Doprinos ovog diplomskog rada temelji se na proučavanju, analizi, prikupljanju i obradi podataka o računovodstvu troškova u javnom sektoru Republike Hrvatske. Definirat će se njegova primjena. Empirijskim istraživanjem analizirat će se rezultati ankete te utvrditi da li se prihvaćaju ili odbacuju postavljene hipoteze.

1.7. Struktura rada

Diplomski rad sastoji se od dva dijela. Prvi dio je teorijski, a drugi empirijski dio. Cijeli rad je podijeljen na 5 ključnih cjelina.

U prvom dijelu rada odnosno u uvodu opisuje se problem istraživanja, predmet istraživanja, ciljevi rada, hipoteze, metode rada, doprinos istraživanja i struktura rada.

U drugom dijelu rada objasnit će se računovodstvo troškova kao i značenje samih troškova u poslovanju. Definirano je mjesto i uloga računovodstva troškova. Opisuje se pojmovno određenje troškova ali i navodi njihova podjela.

U trećem dijelu rada objasnit će se računovodstvo troškova u javnom sektoru RH. Definirat će se značaj i mogućnost njegove primjene. Navest će se međunarodni trendovi u primjeni računovodstva troškova javnog sektora.

U četvrtom dijelu rada prikazat će se istraživanje računovodstva troškova na temelju anketnog upitnika. Nakon provedene ankete provest će se statistička obrada podataka i testirati hipoteze. Donit će se zaključak da li se definirane hipoteze prihvaćaju ili odbacuju.

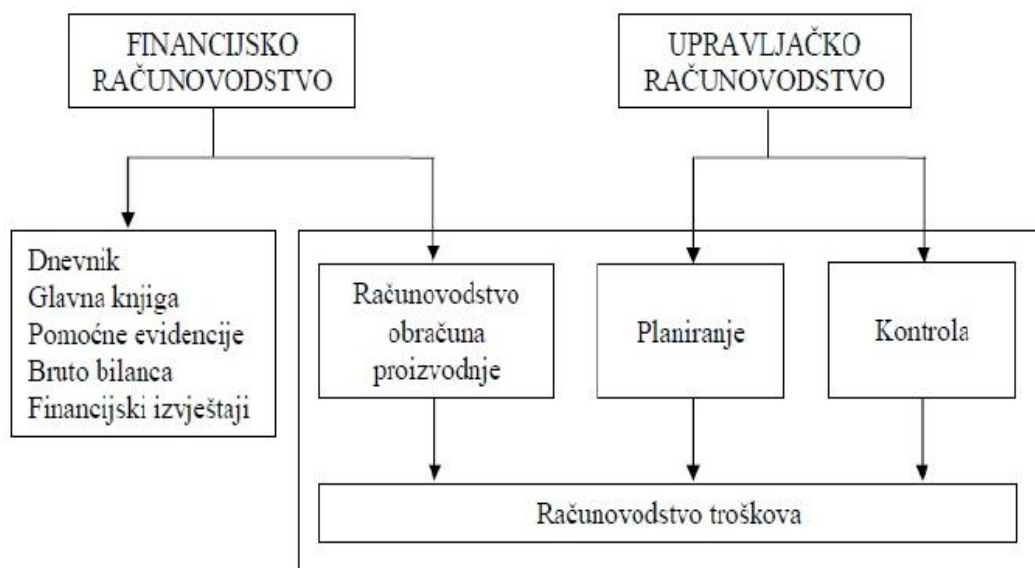
Peti dio rada odnosi se na zaključak tj. pregled i osvrt na cjelokupni rad i dobivene rezultat

2. RAČUNOVODSTVO TROŠKOVA

Svrha računovodstva je da donositeljima odluka pruži informacije koje su korisne za poslovna odlučivanja i upravljanja poduzećima. Za rast i opstanak poduzeća na tržištu potrebne su pouzdane informacije koje može omogućiti samo računovodstvo. Značajno je da računovodstvo bude ustrojeno na način da uvijek zadovoljava potrebe korisnika. Računovodstveni informacijski sustav je ključni uvjet poslovanja poduzeća kao i samo računovodstvo. U poslovnom odlučivanju značajnu podlogu čine računovodstvene informacije. One su završni proizvod računovodstvenih procesa i sastavni su dio financijskih izvješća. Računovodstvene informacije uvijek moraju biti pouzdane i relevantne kako bi se mogle ispravno donositi odluke.

2.1. Mjesto i uloga računovodstva troškova

Pojava računovodstva troškova veže se uz doba prve industrijske revolucije (1750. - 1850.) i promjenu načina proizvodnje s ciljem smanjenja ručnog rada i uvođenja strojeva. U to vrijeme naglasak je stavljen na mjerenje troškova koji su značajne komponente poslovanja. Druga industrijska revolucija (1860. - 1940.) imala je još veći utjecaj na način proizvodnje, strojevi su gotovo u potpunosti zamijenili ručni rad, stoga se javila potreba pronalaska adekvatnog načina praćenja poslovanja iz čega je proizašao razvoj računovodstva troškova. Započeo se proces detaljnog proučavanja proizvodnih procesa u cilju opisivanja tokova proizvodnje i tokova računovodstvenih procesa. U tom periodu računovodstvo troškova se poistovjećivalo s računovodstvom proizvodnje te se pretežno povezivalo uz proizvodne procese i proizvodnju proizvoda. S vremenom se primjena računovodstva troškova aktualizirala u gotovo svim područjima jer je pružala mogućnost evidencije, kontrole i planiranja troškova. Računovodstvo troškova je postalo sastavni dio upravljačkog računovodstva. Mjesto i uloga računovodstva troškova može se prikazati sljedećom slikom:



Slika 1. Podjela računovodstva

Izvor: Gulin, D. i Peričević, H. (2013): *Financijsko računovodstvo*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 6

Računovodstvo troškova je veza između upravljačkog i financijskog računovodstva. Unutar financijskog računovodstva, računovodstvo troškova iz godišnjih financijskih izvješća preuzima potrebne podatke koji su povezani s troškovima te ih plasira kao informacije koje su nužne za upravljanje poslovanjem. Ono je značajno pri donošenju poslovnih odluka te osiguranju informacija vezanim uz troškove jer nije moguće upravljati poslovanjem zaobilazeći troškove. Računovodstvo troškova namijenjeno je internim korisnicima. Osigurava menadžerima informacije za upravljanje poslovanjem. Cilj mu je osigurati pravovremene i pouzdane informacije o ostvarenim vrijednosno izraženim ciljevima. Računovodstvo troškova upravi poduzeća daje sve potrebne troškovne podatke o određenim proizvodima, zalihama i aktivnostima. Provodi usporedbu stvarnih troškova s unaprijed određenim veličinama. Računovodstvo troškova predstavlja izvor mnogih informacija koje su potrebne za donošenje brojnih odluka (Polimeni, Handy, Cashin, 1999 : 1). Računovodstvo troškova obuhvaća : računovodstvene koncepte, prikupljanje, zapisivanje, mjerenje i analiziranje troškova proizvodnje različitih proizvoda i usluga te realizaciju različitih poslovnih aktivnosti (Belak, 1995 : 129).

Različite aktivnosti računovodstva troškova koje obuhvaćaju široki spektar odgovornosti zahtijevaju (Polimeni, 1999 : 5) :

1. Izraditi podatke za planiranje i kontrolu,
2. Izraditi podatke za svakodnevne odluke ili specifične projekte koji zahtijevaju izbor između ponuđenih alternativa,
3. Sudjelovati u postavljanju i provedbi planova,
4. Uvoditi postupk poboljšanja poslovanja i snižavanja troškova,
5. Razvijati i unapređivati sisteme praćenja troškova,
6. Evidentirati i objavljevati troškove po pojedinim proizvodima i odjelima.

2.2. Pojmovno određenje troškova

Troškovi predstavljaju izdatke za dobra i usluge koji su nužni da bi se izveli poslovni procesi u određenim poslovnim sustavima. Međunarodni računovodstveni standardi definiraju troškove kao „iznos novca koji je isplaćen po fer vrijednosti, ali i druge naknade u zamjenu za nabavu imovine u vrijeme njena stjecanja ili izgradnje“ (Gulin, 2011 : 47).

Troškovi su resursi koji se trebaju žrtvovati da bi se postigli određeni ciljevi (Horngren, 2012 : 27). Troškovi se ne evidentiraju prilikom izdataka za podmirenje nego u trenutku nastanka odnosno prema načelu nastanka događaja. Da bi se u potpunosti razumio pojam troška značajno je poznavati razliku između pojmova rashoda, utroška i izdatka koji se pogrešno poistovjećuju s troškovima.

Pod pojmom utroška podrazumijeva se fizičko ulaganje materijalnih vrijednosti i dobara u stvaranju učinaka, npr. proizvoda ili usluga (Tominac, 2015 : 8). Trošak se uvijek izražava u novčanim, a utrošak u naturalim jedinicama.

Izdatak se uvijek vezuje uz smanjenje novčanih sredstava, tj. odljev novca iz poslovnog subjekta. Troškovi se uvijek evidentiraju po načelu nastanka događaja. Izdatak može nastati prije troška, nakon troška, u vrijeme nastanka troška ili uopće ne mora biti povezan s nastankom troška.

Rashodi se definiraju kao žrtvovani resursi stvaranja prihoda kojem pripadaju i koji se odnose na određena obračunska razdoblja (Belak, 1995 : 130). Predstavljaju negativnu stavku računa dobiti/gubitka. U računu dobiti/gubitka rashodi se priznaju na temelju veze između određene stavke prihoda i nastalog troška. Taj proces se naziva sučeljavanje rashoda s prihodima koji uključuje kombinirano ili istodobno priznavanje prihoda i rashoda koji prozlaže izravno ili

zajednički iz istih transakcija ili drugih događaja (Štahan, 2014 : 524). Rashodi se iskazuju prema načelu nastanka događaja u razdoblju na koje se odnose, a ne u razdoblju kad dospjevaju na naplatu.

2.3. Podjela troškova

Danas postoje brojni kriteriji podjele troškova, a ovise o potrebama managementa ili o ciljevima podjele samih troškova. Upravljanje troškova ima više ciljeva koji podrazumijevaju: planirati i budžetirati troškove, procijeniti buduće rezultate, zadržavati troškove u prihvatljivim granicama, racionirati troškove, izabrati optimalne poslovne alternative i potrebne korektivne postupake, distribucije odgovornosti za troškove pojavljuju se različiti pristupi promatranja troškova (Belak, 1995: 144). Svaki poslovni sustav mora uspostaviti upravljanja troškovima kako bi mogao nadzirati njihovo nastajanje i kretanje, odnosno kako bi zadržao kontrolu nad uporabljenim resursima (Dunković, 2010 : 93). Pitanje upravljanja troškovima od iznimne je važnosti. Stalnom težnjom da se poveća vrijednost i smanje troškovi efikasna poduzeća pružaju proizvode i usluge koje žele potrošači uz minimalne organizacijske ograničene resurse (Mihić, 2009 : 163)..

Troškovi se mogu razvrstati :

1. Prema prirodnim svojstvima,
2. Prema ulozi u bilanci stanja,
3. Prema mjestima i nositeljima,
4. U odnosu na promjene u razini aktivnosti,
5. Za potrebe usporedbe i predviđanja troškova,
6. Prema mogućnosti kontrole,
7. Prema kalkulativnom obuhvatu,
8. Prema svrsi donošenja specifičnih menadžerskih odluka.

2.3.1. Troškovi prema prirodnim svojstvima

Temeljna podjela troškova je podjela prema prirodnim svojstvima. Ona se bazira na porijeklu nastanka troškova. Prema prirodnim svojstvima može se utvrditi svrha nastanka određenih troškova (Belak, 1995 : 144). Prema prirodnim svojstvima troškovi se mogu podijeliti na : troškove materijala, usluga, osoblja, troškove amortizacije, nematerijalne troškove i troškove financiranja.

2.3.2. Troškovi prema ulozi u bilanci stanja

Troškovi prema ulozi u bilanci stanja mogu se podijeliti na uskladištive i neusklađivne troškove. Uskladištivim troškovima je dopušteno da terete zalihe, a terete se na rashode tek kada dođe do prodaje tih proizvoda. Uskladištivi troškovi su troškovi : direktnog materijala, direktnog rada i proizvodne režije. Uskladištivi troškovi se još mogu nazvati troškovi proizvoda.

Neusklađivni troškovi su oni troškovi kojima nije dopušteno teretiti zalihe (troškovi uprave i prodaje, opći troškovi financiranja i dr. opći troškovi). Neusklađivni troškovi se još mogu nazvati troškovi razdoblja. Neusklađivni troškovi postaju rashodi razdoblja u periodu kada nastanu zato što se od njih ne očekuje buduća ekonomska korist (Tominac, 2015 : 10).

2.3.3. Troškovi prema mjestima i nositeljima

Prema mjestima i nositeljima troškovi se dijele na proizvodne i neproizvodne troškove. Pod proizvodnim troškovima podrazumijevaju se troškovi koji se vežu s proizvodnim procesom. Proizvodni troškovi su primarni troškovi proizvodnje (trošak materijala i trošak rada) i troškovi proizvodne režije te se ne mogu izravno povezati s određenim proizvodom ili uslugom. Primarni troškovi su izravni troškovi, a troškovi proizvodne režije su neizravni troškovi (Belak,1995 : 149).

Neproizvodni troškovi su svi oni troškovi koji se ne mogu povezati s procesom proizvodnje, a uključuju : troškove prodaje i režije, troškove istraživanja i razvoja i troškove administracije.

2.3.4. Troškovi u odnosu na promjene u razini aktivnosti

1. Fiksni troškovi,
2. Varijabilni troškovi,
3. Mješani troškovi,
4. Diskrecijski troškovi.

Fiksni troškovi su troškovi koji su uvijek isti i ne mijenjaju se s promjenom razine aktivnosti (npr. amortizacija, najam poslovnog prostora, osiguranje..). Oni uvijek postoje bez obzira na aktivnosti u poduzeću.

Varijabilni troškovi su svi troškovi koji se mijenjaju kada se mijenja razina aktivnosti u poduzeću. Varijabilni troškovi ne postoje, ako ne postoji aktivnost. Varijabilni troškovi se mogu podijeliti na : proporcionalne, progresivne i regresivne.

Kada troškovi imaju obilježje i fiksnog i varijabilnog troška onda je riječ o mješovitom trošku. Jedan dio troška je uvijek fiksna, a drugi dio je varijabilan (npr. trošak telefona ili trošak el.energije).

Diskrecijski troškovi se javljaju kao posljedice diskrecijskih managerskih odluka (troškovi reklama, oglasa, učenja). Manageri mogu upravljati s diskrecijskim troškovima odnosno mogu ih smanjivati ili povećavati po potrebi ili ih isključiti u potpunosti, neovisno o razini proizvodnih aktivnosti (Belak, 1995 : 159).

Predviđanje troškova omogućuje managerima da izaberu između alternativa zbog postupka njihovog racioniranja te zbog izrade planova i budžeta kako bi se troškovi držali pod kontrolom (Belak, 1995: 159). Prema tome troškovi se dijele na : stvarne troškove, planske troškove, standardne troškove, marginalne troškove i prosječne troškove.

2.3.6. Podjela troškova ovisno o mogućnosti njihove kontrole

Ovisno o mogućnosti kontrole troškovi se dijele na : kontrolabilne (mogu se kontrolirati i menadžeri imaju utjecaj nad njima) i nekontrolabilne (menadžer ih ne može kontrolirati te nema utjecaja na njih).

2.3.7. Podjela troškova prema kalkulativnom obuhvatu

1. Apsorbirani troškovi,
2. Preapsorbirani troškovi,
3. Neapsorbirani troškovi.

Do preapsorbiranog troška dolazi kada su kalkulativni troškovi veći od stvarnih troškova, a kada su kalkulativni troškovi manji od stvarnih troškova riječ je o podapsorbiranom trošku. Do pojave podapsorpcije ili preapsorpcije troškova dolazi ako se odstupa od planiranih količina proizvodnje ili ako se odstupa u cijenama indirektnih troškova (Belak, 2009 : 162).

2.3.8. Troškovi prema svrsi donošenja specifičnih managerskih odluka

Svi troškovi proizvodnje i poslovanja koji se predviđaju proračunom kao i troškovi iznad tog iznosa koji su posljedica rasta proizvodnje iznad planirane, ili kao posljedica okolnosti na koje menadžer nije mogao utjecati nazivaju se opravdani troškovi (Belak, 2009: 164). Neopravdani troškovi su posljedice pogrešnih odluka poslovanja.

Neizbježivi troškovi su minimalni troškovi koji su potrebni da se održi određeni opseg proizvodnje, a izbježivi troškovi su svi troškovi iznad njih.

Kada se izabere jedna mogućnost, a druga mogućnost se propusti, koristi koje su propuštene od odbacivanja druge mogućnosti nazivaju se oportunitetni troškovi (Polimeni, 1999 : 207). Troškovi tržišne razmjene se nazivaju transakcijski troškovi.

U ulozi troškova interne cijene predstavljaju specifične troškove određenog centra odgovornosti kojim ga se tereti za interno nabavljene inpute (Belak, 2009 : 165). Troškovi konkurentnosti predstavljaju sve one troškove koji nastaju kako bi se održao konkurentni položaja na tržištu.

2.4. Metode upravljanja troškovima

Upravljanje troškovima je poseban način upravljanja poduzećem i vođenje poslovanja koji najveću važnost u postizanju organizacijskih ciljeva poklanja optimalizaciji troškova (Drljača, 2003 : 4). U cilju poboljšanja odnosa između ukupnih učinaka i ulaganja pokušava se utjecati na veličine koje ulaze u poslovne procese. Imperativ poslovnog rezultata prisiljava management organizacija da primjenjuje različite metode za upravljanje s troškovima. Dobro upravljanje troškovima odlika je uspješnih organizacija te motiviranog i organiziranog managementa. Razvile su se mnoge metode koje su potrebne managementu da donese odluke s ciljem optimizacije troškova i ciljem što boljeg troškovnog upravljanja.

Postoje sljedeće metode (Drljača, 2003 : 4) :

- *Metoda tradicionalnog upravljanja proizvodnim troškovima* – primjenjuje se kada se razgraničavaju troškovi organizacije. Bazira se na razgraničavanju troškova u skupine. Troškovi režije se dodaju izravnim troškovima. Metoda tradicionalnog upravljanja nastoji računovodstveno obuhvatiti troškove izravnog materijala i rada. Ovaj model ima zadatak odgovoriti na pitanje gdje troškovi nastaju?
- *Model upravljanja troškovima temeljenih na procesu (PBC)* – ovaj model prati proizvodne troškove kroz logične faze proizvodnog procesa. Model upravljanja troškovima temeljenih na procesu izravne troškove materijala i rada tereti i prati po fazama procesa proizvodnje, a troškove proizvodne režije dodaje izravnim troškovima na razini svake faze. Ovaj model bi trebao pokazati koji su uzroci troškova proizvodne režije i koji je stupanj njihovog pridruživanja izravnim troškovima svake faze u proizvodnog procesa. PBC model daje odgovor na pitanje gdje su uzroci troškova proizvodne režije?

- *Model upravljanja troškovima temeljem aktivnosti (ABC)* – ovaj model ima funkciju da rasporedi troškove na aktivnosti. Zadatak mu je pratiti kretanje troškova po pojedinim aktivnostima ili dijelovima poslovnog procesa. Time se omogućuje lakši nadzor troškova pojedinih ustrojstvenih dijelova te se manageri mogu lakše usredotočiti na uklanjanje suvišnih troškova. Utvrđivanje troškova temeljenih na aktivnostima omogućuje da se detektiraju i povežu stvarni troškovi sa svakim pojedinim proizvodom ili uslugom koja proizlazi iz same organizacije. Daje odgovor na pitanje zašto trošak nastaje?
- *Model ciljnih troškova (TC)* – model sustavnog mjerenja i obuhvaćanja troškova koji su uključeni u proizvod/uslugu sa kojim se ostvaruju planirani dobitci. Potrebno je dobro poznavati i razumijeti postojeću strukturu troškova kako bi se ciljni troškovi mogli razmatrati. Primarni interes organizacije je da uspostavi ravnotežu između funkcionalnosti i kvalitete u kombinaciji s razinom cijene koju tržište prihvaća. Daje odgovor na pitanje koliki troškovi smiju biti?
- *Budžetiranje temeljeno na aktivnostima (ABB)* – ovaj model utvrđuje zahtjeve kupaca/korisnika, a ne utvrđuje troškove. Interes ABB je usmjeren na kapacitete opreme i stupanj njihove dostatnosti kako bi se ispunili zahtjevi koje postavljaju kupci/korisnici. Analizirajući kapacitete značajno je da se utvrdi kapacitet opreme i broj zaposlenih. Kada se izradi početna kalkulacija ova metoda provodi analizu troškova koji su proizlašli iz korištenja materijalnih i ljudskih potencijala. Ova metoda je pogodna managementu da donosi odluke o razini raspoloživih kapaciteta. Daje odgovor na pitanje koliki su kapaciteti organizacije potrebni za zahtijevani proizvod ili uslugu?
- *Kaizen troškovi (KC)* – primjenjuju se u japanskim poduzećima, a njihova primjena i model obračuna ponajviše je došao je do izražaja u automobilskoj industriji Toyote. Ovaj model se bazira na kontinuiranom smanjenju troškova tijekom odvijanja procesa proizvodnje primjenom postupaka. Glavna pretpostavka ovog modela je da se sve uvijek može napraviti bolje. Daje odgovor na pitanje može li još bolje?
- *Analiza vrijednosti (VE)* – razvijena je 40-tih godina 20.stoljeća u kompaniji General Electric Company. Zadatak analize vrijednosti je timski riješiti konkretne probleme primjenom funkcijskih analiza. Ovaj model ima glavni zadatak da nepsrestano smanjuje troškove. Daje odgovor na pitanje mogu li se troškovi još smanjiti?

- *Model upravljanja troškovima kvalitete (QCM)* – bazira se na prepoznavanju, utvrđivanju i optimizaciji troškova kvalitete kao strukturnog elementa ukupnih troškova. Troškovi kvalitete nastaju kada se želi osigurati zadovoljavajuća kvaliteta, kao i gubici koji se trpe kada ona nije postignuta. Troškovi kvalitete se dijele na troškove kvalitete i na troškove nekvalitete. Svrha troškova kvalitete je utvrditi nesuklađenosti poslovnih procesa kako bi se trajno otklonili uzroci njihova nastanka i kako bi se poslovni procesi učinili pouzdanima. Model daje odgovor na pitanje koji troškovi ne bi nastali kada bi se svaki posao dobro obavio prvi put?

Svaki od prethodnih modela može se primjenjivati kod upravljanja troškovima. Navedeni modeli nisu isključivi. Danas se u organizacijama primjenjuje kombinacija više različitih modela upravljanja troškovima. Upravljanje troškovima moguće je provoditi na više različitih načina uz primjenu više različitih modela. Bez detaljnog poznavanja postojeće strukture ukupnih troškova organizacije ne može se očekivati pozitivan rezultat procesa upravljanja troškovima. Troškovima se najučinkovitije upravlja kroz upravljanje poslovnim procesom. Upravljanje troškovima je složen proces koji zahtijeva da se primjenjuju suvremene metode.

3. RAČUNOVODSTVO TROŠKOVA U JAVNOM SEKTORU RH

3.1. Značaj primjene računovodstva troškova u javnom sektoru

Zbog zadovoljenja javnih potreba koje zahtijevaju stvaranje javnih dobara razvio se javni sektor. Tri temeljne funkcije javnog sektora su : alokacijska, distribucijska i stabilizacijska (Harvey, 1999 : 25). Jedan od pet institucionalnih sektora je javni sektor kroz koji se promatra cjelokupna ekonomija, zadovoljavaju se javne potrebe i izvršavaju temeljne funkcije države. Središnja i lokalna država sa svojim tijelima predstavljaju izvršitelje javnih funkcija. Prema hrvatskoj pravnoj regulativi javni sektor se sastoji od : središnje države, jedinica lokalne i područne te regionalne samouprave, proračunskih korisnika i izvanproračunskih fondova državnog proračuna i proračuna jedinica lokalne i područne samouprave te financijskih i ne financijskih jedinica.

Financiranje javnih potreba provodi se putem proračuna (budžeta). Proračun kao zakonski akt države ili jedinica lokalne i područne samouprave je dokument kojim se procjenjuju prihodi i primici te rashodi i izdaci države i jedinice lokalne i područne samouprave za jednu godinu. Zbog računovodstvenog praćenja proračunskih potrošnji i aktivnosti državnih jedinica razvilo se državno (proračunsko) računovodstvo. Proračunsko računovodstvo temelji se na opće prihvaćenim računovodstvenim načelima točnosti, istinitosti, pouzdanosti i pojedinačnom iskazivanju poslovnih događaja (www.mfin.hr). Proračunsko računovodstvo tradicionalno prati velik stupanj normativizma, specifični ciljevi i zahtjevi izvještavanja koji su drugačiji od izvještavanja profitnog sektora. U okviru reforme javnog sektora pred državno računovodstvo stavljeni su novi zadaci pa je računovodstvo preraslo iz ograničenog evidencijskog sustava u upravljački alat javnog managementa i nadzorni alat javnosti.

Jednom godišnje za širok krug korisnika se sastavljaju financijski izvještaji koji sadrže informacije koje udovoljavaju većini eksternih korisnika. Takvi se nadopunjuju s dodatnim upravljačkim i financijskim informacijama. Razvijen je koncepcijski okvir vanjskog i unutarnjeg izvještavanja koji ima različite ciljeve, obilježja i sadržaje izvještaja. Na temelju toga razvila se suvremena funkcionalna struktura računovodstva koja definira razlike između financijskog računovodstva, upravljačkog računovodstva i računovodstva troškova.

Prihvatanje i razvijanje upravljačkog računovodstva i računovodstva troškova u javnom sektoru pretpostavka je efikasnog upravljanja javnog managementa. Sve izraženiji zahtjevi da javna uprava bude što učinkovitija i da rad javnog managementa bude što transparentniji nameće se potreba za izvještavanjem koje je nezamislivo bez instrumenata upravljačkog

računovodstva i računovodstva troškova. Promatranje troškova u korelaciji s kvalitetom i količinom pruženih usluga omogućava mjerenje učinkovitosti i uspješnosti u javnom sektoru. Računovodstvo troškova mjeri, analizira i pruža financijske i nefinancijske informacije koje se odnose na troškove stjecanja i korištenja resursa u organizaciji (Horngren, Datar, Foster, Rajan, Ittner, 2009 : 30).

Troškovno računovodstvo je značajno za ispunjavanje zadaća upravljačkog računovodstva. Upravljačko računovodstvo koristi se njegovim informacijama. Metodološka matrica računovodstva troškova i matrica upravljačkog računovodstva trebaju se promatrati kao jedinstveni računovodstveni i izvještajni okvir koji mora osigurati kvalitetno i cjelovito izvještavanje o internim rezultatima. Za nadzor i analizu poslovanja razvijeno je upravljačko i troškovno računovodstvo kao glavna pretpostavka kvalitetnog upravljanja. Nadzor uspješnosti poslovanja nije moguće provesti bez korištenja instrumenata upravljačkog i troškovnog računovodstva javnog sektora. Provođenje uspješnog nadzora ovisi o kvaliteti informacijske i dokumentacijske podloge upravljačkog računovodstva i računovodstva troškova.

Izvještavanje u javnom sektoru ima zadatak da osigura potpune i pouzdane informacije o svim segmentima javne potrošnje. Javnost u cijelosti treba biti upućena u sve državne aktivnosti. Računovodstvene informacije trebaju biti razumljive korisnicima. Državno računovodstvo uređeno je prema Zakonu o proračunu (Narodne novine, 2014.). Nisu definirani Međunarodni računovodstveni standardi kao ni nacionalni računovodstveni standardi za javni sektor.

3.2. Mogućnost primjene računovodstva troškova u javnom sektoru

Većina metoda za obračun troškova razvijena je primarno za poduzeća koja se bave proizvodnjom, ali se sve češće primjenjuju u uslužnim djelatnostima. Kako bi se ocijenila profitabilnost troškova bitno je da metode rasporede troškova na njihove nositelje kojima je cilj da se utvrde troškovi pružanja usluga. S obzirom da je djelatnost javnog sektora uslužna opravdano je korištenje metoda obračuna troškova u jedinicama javnog sektora. Te metode se na odgovarajući način modificiraju sukladno potrebama i specifičnostima pojedinih djelatnosti javnog sektora.

Ciljevi računovodstva troškova određuju koji koncepti troškova će se koristiti. Koncept ukupnih troškova se koristi kod planiranja s ciljem kontrole i smanjenja troškova te se povezuje s mjerenjem uspješnosti u čiju se svrhu prikazuju kontrolabilni troškovi. Marginalni troškovi također zadovoljavaju potrebe managementa za donošenje različitih odluka. Diferencijalni i inkrementalni troškovi su značajni za donošenje odluka o kupnji.

Da bi se postigao određeni rezultat troškovi propuštenih mogućnosti se baziraju na vrijednostima koje je potrebno uložiti. One provode usporedbu sadašnje novčane vrijednosti investicije sa sadašnjom vrijednosti budućih očekivanih diskontiranih novčanih tokova. Koncepti troškova u procesima javnog sektora utječu na kvalitetu i točnost informacija koje se odnose na troškove. Značajno je da se pravilno odrede i evaluiraju nositelji troškova. Nositelji troškova su jedinice čiji se troškovi trebaju izmjeriti. Nositelji troškova mogu biti različiti vladini programi, outputi različitih programa u obliku usluga ali i dobivene koristi od pojedinog programa. Za interne potrebe relevantna su mjesta troškova koja sudjeluju u procesima, aktivnostima i programima.

Kada se određuju nositelji troškova potrebno je definirati :

- Zadatke i ciljeve računovodstva i nositelje troškova,
- Odluke koje se donose na temelju informacija o troškovima,
- Frekvencije željenih informacija i troškova.

Mogućnosti utvrđivanja, raščlambe i obuhvaćanja troškova :

- Prirodna vrsta (trošak amortizacije, trošak rada, trošak materijala,..)
- Po nositeljima troškova (direktni i indirektni troškovi)
- Reagiranje na stupanj zaposlenosti (fiksni i varijabilni)
- Mogućnost dodjeljivanja segmentima (kontrolabilni i nekontrolabilni)
- Način predviđanja i pouzdanosti primjene (normalni, normativni, planski,..)
- Posebni zahtjevi (trošak kvalitete, trošak okoliša,..).

3.3. Planiranje i kontrola troškova u javnom sektoru

Planiranje i kontrola važni su proračunski procesi. Aktivnost planiranja usmjerava i alocira resurse na veliki broj pojedinačnih aktivnosti i programa. Proračun se može sastaviti na temelju novčane ili obračunske osnove. Sastavljanje proračuna na temelju računovodstvene osnove nastanka događaja podrazumijeva troškovnu korisnost aktivnosti i programa koji su nastali u prošlosti kao polaznu veličinu procjene budućih troškova i sastavljanja budućih proračuna. Informacije o troškovima mogu se koristiti kada se troškovi kontroliraju ili ako ih je potrebno smanjiti. Moguće je provoditi usporedbu ostvarenih troškova s planiranim troškovima programa, standardnim troškovima, troškovima sličnog programa ili uspoređivati troškove kroz vrijeme. Cilj je utvrditi razlike, odstupanja, revidirati troškove i poduzeti odgovarajuće mjere.

Obuhvaćanje troškova, njihovo planiranje i kontrola mogu se iskazivati kroz modificirani master proračun u smislu internog izvještavanja. U internom izvještavanju obuhvaćanje troškova treba osigurati informacijsku osnovicu za managere svih hijerarhijskih razina kada donose razne poslovne odluke. Na raznim hijerarhijskim razinama odlučivanja potrebno je jasno odrediti tekuće informacijske zahtjeve internih korisnika i udovoljiti njihovim stalnim informacijskim zahtjevima. Potrebno je da se realno procijene tehničke i kadrovske mogućnosti računovodstvene službe. Da bi troškovne informacije bile korisne u planiranju i kontroli troškova bitno je definirati vrste troškova, postaviti sustav njihova prepoznavanja, prikupiti, pratiti, evidentirati, klasificirati i analizirati troškove, što predstavlja integralni dio računovodstvenog i ukupnog informacijskog sustava koji je podržan računalnom tehnologijom.

3.4. Troškovi kao instrument određivanja cijena usluga u javnom sektoru

Kada se određuju cijene ili naknade pruženih javnih usluga ili kupljenih javnih dobara troškovi su ključna odrednica. Informacije o troškovima su značajne u slučajevima kad se roba ili usluge pružaju po cijeni koja je niža od s njima povezanih troškova i kada je to čisto političko-socijalna odluka ili kada je cijena određena temeljem kriterija i kretanja na tržištu. Kada državne jedinice trebaju utvrditi cijenu svojih usluga potrebno je koristiti računovodstvo troškova. Utvrđivanje cijena može biti potrebno iz razloga što se troškovi pružene usluge u potpunosti ili djelomično putem naknada ili taksi naplaćuju od korisnika usluge (Bhiman, Horngren, Datar, Foster, 2012 : 34).

Djelatnosti u javnom sektoru se financiraju pretežito iz proračunskih izvora tj. iz javnih prihoda odnosno poreznih i neporeznih prihoda koje temeljem svojih ovlasti naplaćuju državna tijela i tijela lokalnih jedinica. Prisutno je korištenje i ostalih izvora financiranja:

- Vlastiti prihodi proračunskih korisnika koje su ostvarili naplatom pruženih usluga
- Donacije i ostale pomoći koje su dobili od pravnih i fizičkih osoba iz zemlje i inozemstva,
- Prihodi ostvareni od posjedovanja financijske i nefinancijske imovine,
- Drugi izvori.

Kada se usluge pružaju bez naknada i kada se troškovi pruženih usluga financiraju iz proračunskih izvora nema interesa niti zahtjeva da se utvrdi cijena usluga (Bhiman, Horngren, Datar, Foster, 2012 : 34).

Kada se potpuno ili djelomično naplaćuje usluga od nekih korisnika, u određivanju cijena pruženih usluga značajne su informacije o troškovima pruženih usluga. U utvrđivanju troškova pružene usluge važno je primjeniti odgovarajući model i metodu rasporeda troškova za što je bitno poznavati obilježja djelatnosti, načine isporuka usluga, obilježja pojedinih metoda rasporeda troškova.

3.5. Pokazatelji ocjene uspješnosti izvršenja programa u javnom sektoru

Tablica 1 : Prikaz strategije profitnog i javnog sektora

| Strategija | Profitni sektor | Javni sektor |
|-------------------------------------|--|---|
| Opći strateški ciljevi | Konkurencija | Učinkovitost |
| Opći funkcijski ciljevi | Profit, rast, udio na tržištu | Smanjenje troškova, efikasnost |
| Vrijednosti | Inovacije, kreativnost, goodwill, priznavanje | Odgovornost prema javnosti, integritet, čestitost |
| Željeni ishod | Zadovoljenje korisnika | Zadovoljenje korisnika |
| Interesne skupine | Vlasnici, dioničari, tržište | Porezni obveznici, inspektori, zakonodavac |
| Prioriteti proračuna određeni prema | Zahtjevima korisnika | Vlade, zakonodavca |
| Opravljanje tajnosti | Protekcija intelektualnog kapitala, zaštita poduzetničkog znanja | Nacionalna sigurnost |

Izvor : Perišić M, Janković S.(2006): Menadžersko računovodstvo hotela, Zagreb, Hrv.zajednica računovodstva i financijskih djelatnika, str .377

Tablica pokazuje najznačajnije razlike između strateških ciljeva, općih funkcijskih ciljeva, vrijednosti, željenih ishoda, interesnih skupina, prioriteta proračuna i opravdanja tajnosti između korisnika usluga profitnog sektora i javnog sektora. Jedina sličnost je u postavljenom željenom ishodu. Kada se troškovi kombiniraju s mjerama učinkovitosti dobije se evaluacijski proces koji može ocijeniti (Perišić, Janković, 2006 : 377) :

1. Uslugu na način da se mjere troškovi kao inputi korišteni u cilju pružanja usluga,
2. Postignuće usluga koje je mjera stupnja zadovoljenja efekta te usluge,
3. Povezanost između uloženog i postignutog u procesu pružanja usluga.

3.6. Značaj izbora koncepta troškova u procesima javnog sektora

Nositelji troškova u javnom sektoru su funkcije koje nose informacije. Kako bi se izmjerile vrijednosti troškova potrebno je definirati koncepte troškova u procesima javnog sektora. Ciljevi računovodstva troškova određuju koji koncepti troškova će se upotrijebiti. Kada se određuju vrijednosti zaliha dugotrajne nematerijalne i materijalne imovine u bilanci prema konceptu ukupnih troškova primjenjuje se potpuna obračunska osnova.

Kada se planiraju troškovi s ciljem kontroliranja i redukcije istih koristi se koncept ukupnih troškova. Informacije se dobivaju iz primjene potpune obračunske osnove. Koncept ukupnih troškova povezuje se s mjerenjem uspješnosti i evaluacijom programa, ali se u te svrhe prikazuju i kontrolabilni troškovi. Marginalni troškovi također zadovoljavaju različite potrebe managementa sa svrhom donošenja različitih odluka. Kada se donose odluke o razinama usluga značajna je primjena koncepta marginalnih troškova.

Diferencijalni i inkrementalni troškovi značajni su kada se donosi odluka o „napravi ili kupi“ tj. kada se donosi odluka da jedinice javnog sektora same pružaju određene usluge ili da koriste neke druge poslovne subjekte u tu svrhu s ciljem da izbjegnu dodatne troškove.

Oportunitetni troškovi uspoređuju sadašnju vrijednost budućih očekivanih diskontiranih novčanih tokova sa sadašnjom novčanom vrijednošću investicija. Oni se baziraju na vrijednostima koje se trebaju uložiti da bi se dobili određeni rezultati. Ugovoreni troškovi se primjenjuju kada se određuju cijene programa, usluga i naknada na sklopljene ugovore posebno s dobavljačem. Bitno je pravilno odrediti i evaluirati nositelje troškova, klasificirati troškove te odabrati i primijeniti metodu obračuna troškova na njihove nositelje. U procesu javnog sektora točnost i kvaliteta informacija o troškovima ovise o konceptu troška

Nositelji troškova su jedinice čiji se troškovi trebaju izmjeriti. Za izvještavanje o informacijama o troškovima eksternim korisnicima važni nositelji troškova mogu biti različite zalihe ili neka druga konta imovine. Razni programi vlade, outputi programa, koristi od programa mogu biti nositelji troškova. Nositelji troškova su ključni za management u procesu donošenja odluka. Klasifikacija troškova je značajna pri rasporedu troškova na nositelje. Mjesta troškova koja sudjeluju u procesima, aktivnostima i programima relevantna su za interne potrebe.

Važno je razlikovati fiksne i varijabilne troškove, direktne i indirektne, diferencijalne i inkrementalne te kontrolabilne i nekontrolabilne troškove. Izabrani koncept troškova je dobar ako odgovara zadanim ciljevima obračuna troškova koji se stavljaju u kontekst vizije, misije i svrhe djelovanja proračunskog korisnika (Bhiman, Horngren, Datar, Foster, 201 : 37).

Državno računovodstvo Republike Hrvatske značajno je reformirano 2002.godine, a prvenstveno je usmjereno na eksterno izvještavanje.

Dvije glavne knjige su se spojile u jednu, računski plan se izmijenio u skladu sa zahtjevima ekonomske klasifikacije, a najznačajnija promjena je bila prelazak s načela novčanog tijeka na

modificirano načelo nastanka događaja (Bičanić, Jakir-Bajo, Maletić, Milić, 2011 : 11). Normativni okvir državnog računovodstva uređen je Zakonom o proračunu i provedbenim propisima tog zakona kojim je postavljen široki okvir i smjer za razvoj državnog računovodstva. Putem pravilnika i naputaka načelne odredbe Zakona o proračunu u dijelu računovodstva i izvještavanja dodatno su razrađene, precizirane, operativno i tehnički definirane.

Aktualni hrvatski sustav državnog računovodstva ima sljedeća kvalitativna obilježja (Vašiček, 2011 : 8) :

- Proračunsko računovodstvo i financijsko izvještavanje zakonom je obvezno za sve subjekte opće države
- Obvezna je primjena proračunskih klasifikacija : organizacijska, ekonomska, funkcijska, lokacijska i programska, te klasifikacija prema izvorima u području planiranja i izvršenja proračuna, računovodstva i financijskog izvještavanja,
- Proračunsko računovodstvo temelji se na modificiranoj računovodstvenoj osnovi nastanka događaja,
- Dosljedna primjena međunarodno priznatog i usporedivog analitičkog okvira financijskog i statističkog izvještavanja,
- Povezanost financijskog i statističkog izvještavanja je čvrsta i funkcionalna
- Obvezno je periodično i godišnje izvještavanje, te izrada konsolidiranog polugodišnjeg i godišnjeg obračuna proračuna Republike Hrvatske.

U uvjetima globalizacije i međunarodnog povezivanja značajno je da se u području državnog računovodstva i izvještavanja nacionalni sustav harmonizira i standardizira. Međunarodne stručne institucije potiču i razvijaju korištenje međunarodnih računovodstvenih načela i standarda koji su podloga da se oblikuje nacionalno zakonodavstvo (Broz Tominac, Budimir, Dragija, Dražić Lutilsky, 2005 : 1).

Međunarodna federacija računovođa i njen Odbor za međunarodne standarde javnog sektora na međunarodnoj razini potiču razvijanje državnog računovodstva i harmonizaciju računovodstvenih standarda za javni sektor. Odbor kontinuirano publicira Međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor kroz koje potiče korištenje koncepta nastanka događaja i razne studije kojima je cilj da prenose iskustva pojedinih zemalja u primjeni suvremenih trendova u razvoju državnog računovodstva.

Zahtjevi međunarodne statistike državnih financija i nacionalnih strukovnih organizacija razvijenijih zemalja pridonijeli su harmonizaciji državnih računovodstvenih sustava i njihovom usmjerenju na primjenu računovodstvene osnove nastanka događaja.

Državno računovodstvo i njegov razvoj na međunarodnoj razini pokazuje primjenu i poticanje korištenja računovodstvene osnove nastanka događaja pa perspektive primjene IPSAS u Republici Hrvatskoj treba promatrati u tom kontekstu. Republika Hrvatska može pristupiti tom na dva načina :

1. Moguće je nacionalnu računovodstvenu regulativu dalje prilagoditi IPSAS-ima,
2. Moguće je prihvatiti IPSAS-e kao standarde s obveznom primjenom u RH za sve obveznike Zakona o proračunu (Vašiček, 2011 : 8).

Reforma proračunskog računovodstva dio je cjelovite reforme javnog sektora u Republici Hrvatskoj. Proces planiranja proračuna je također jedan od proračunskih procesa koji je povezan s računovodstvom. Jedna od tehnika za unapređenje procesa planiranja je proračun po programima kojim se postavljaju napredni standardi pripreme, planiranja i praćenja ostvarenja proračuna i analiza uspješnosti programa koji su dio tog procesa. Pripremom proračuna po programima državne jedinice se trebaju okrenuti prema kvaliteti i ciljevima programa. Reforma proračunskog računovodstva može značajno utjecati na razvoj sustava internih financijskih kontrola i državne revizije. Primjena brojnih tehnika i metoda upravljačkog i troškovnog računovodstva te njihova integracija u široki spektar informacijskih tehnologija i financijskog upravljanja državnih jedinica preduvjet je i podrška za realizaciju većine navedenih procesa.

Računovodstvo troškova orijentirano je prema internim korisnicima odnosno prema menadžerima i zaposlenicima kojima su potrebne računovodstvene informacije. U RH eksterni poticaji za razvoj računovodstva troškova nisu dovoljno razvijeni. U javnom sektoru ne postoji sustavni pristup nadležnih državnih tijela promociji primjene instrumentarija računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva. Zaposlenici nisu dovoljno educirani. Razvoj internog računovodstva javnog sektora potrebno je promatrati u zavisnosti od razvoja novog javnog managementa. U odnosu na financijsko računovodstvo, računovodstvo troškova ima više osnovnih upravljačkih funkcija kao što su : budžetiranja, kontrole i smanjenja troškova, utvrđivanje cijena i naknada, mjerenje rezultata poslovanja, ocjene programa, različitosti izbora ekonomskih odluka (IFAC Public Sector Committee, 2000 : 7).

3.7. Značenje računovodstva u upravljanju javnim sektorom

Temeljna uloga računovodstva i financijskog izvještavanja u javnom sektoru ogleda se u (Vašiček, 2009 : 411) :

- a) Upravljanju imovinom,
- b) Upravljanju obvezama,
- c) Upravljanju troškovima.

3.7.1. Upravljanje imovinom

Izvještajne jedinice imaju imovinu pod svojom kontrolom i njihova obveza je da s njom upravljaju. Upravljanje imovinom podrazumijeva da se imovina učinkovito stječe, upotrebljava, zaštititi, održava i da se s njom raspolaže u okviru ciljeva i nadležnosti izvještajnih jedinica. Teško je precizno odrediti i priznati posebne oblike imovine s ciljem mogućnosti ostvarenja ekonomskih koristi u budućnosti ili korištenje budućih usluga javnog sektora. Glavni razlog tome je to što nisu poznati troškovi nabave, ne postoje opće prihvaćene metode za vrednovanje, ne postoji relevantno tržište za veliki dio specifične imovine. Troškovi nabave izgrađene ili kupljene imovine uključuju : kupovnu cijenu, ovisne troškove nabave, uvozne carine i pristojbe te druge troškove koji nastaju kako bi imovina bila u funkcionalnom stanju i na određenoj lokaciji. Ako se nabavna cijena promijeni ili ako nije poznata potrebno je naknadno procijeniti vrijednost imovine koristeći prikladne standarde računovodstva javnog sektora. Kada se procjenjuje imovina vrlo često može doći do pojave suprotnosti između kvalitativnih obilježja značajnosti imovine i realnosti procjene.

U poduzetničkom i javnom sektoru za stalnu imovinu mogu se koristiti iste metode i načela procjene izuzimajući posebne oblike imovine. Inicijalna vrijednost će tada biti mjerena uz pomoć troškova nabave. Kada se prihvati prilagođena metoda troškova nabave imovina se periodično revalorizira do iznosa koji nije veći od nadoknadive vrijednosti imovine. Može se koristiti i vrednovanje pomoću metode tekućih troškova zamjene. Specifičnosti upravljanja i izvještavanja u javnom sektoru vezana je za posebne oblike dugotrajne materijalne imovine koju čine : infrastrukturna imovina, naslijeđena imovina (nacionalna baština), vojna i obrambena imovina te prirodna bogatstva.

3.7.2. Upravljanje obvezama

Za donošenje dnevnih i strateških operativnih odluka managementu su potrebne informacije koje su vezane za strukturu, dopsijeće i iznose obveza. Razvojem tržišta kapitala i financijskog tržišta otvorile su se brojne mogućnosti za upravljanje s resursima i obvezama.

Obveze se mogu gledati i sa stajališta vremenske preferencije novca, mogućnosti izbora različitih načina i izvora njihova podmirenja, njihova restrukturiranja i konvertiranja. Kada se obveze ne prikazuju u financijskim izvještajima dolazi do značajnog smanjenja vjerodostojnosti procjene financijskog položaja izvještajnih jedinica. Glavni utjecaj na monetarnu politiku države, kamatnu stopu i inflaciju ima upravljanje obvezama. Obveze koje preuzmu prethodne generacije ostaju na teret budućih generacija. Kada se obveze multipliciraju zbog političkih svrha bez realnih pokrića i ako se prikrivaju i prenose na sljedeće vladajuće to može biti veoma opasni makroekonomski problem s obzirom na periodičnost promjene vlasti. Takvo ponašanje zbog svojih posljedica može preuzrokovati nelikvidnost i insolventnost gospodarstva. Veoma često se obveze klasificiraju prema funkciji, ali zbog potreba upravljanja i izvještavanja obveze se klasificiraju prema likvidnosti odnosno prema njihovom vremenu dospjeća.

3.7.3. Upravljanje troškovima

Dosadašnja istraživanja u Hrvatskoj, ali i mnogim razvijenim zemljama govore kako je opseg primjene računovodstva troškova u javnom sektoru veoma mal. Pretpostavka efikasnog djelovanja management je da se razviju prikladni modeli troškovnog i upravljačkog računovodstva. Zbog brojnih specifičnosti javnih sektora u odnosu na poduzetničku sferu potrebno je istražiti načine na koje se računovodstvo troškova može implementirati u računovodstvene sustave proračunskih jedinica.

Pri utvrđivanju cijena i naknada svojih roba i usluga država treba utvrditi troškove što čini ključnu odrednicu. To je značajno kada države međusobno razmjenjuju svoje jedinice ali i kada se neke usluge agencija ili uprava plaćaju iz proračuna po načelu nadoknade troškova. Uz pomoć troškovnog računovodstva mjeri se poslovna učinkovitost javnog sektora. Troškovna učinkovitost pojedine aktivnosti se dobiva kada se troškovi promatraju u korelaciji s kvalitetom i količinom izvršenih usluga. Kada se cijena usluga stavi u odnos s količinom izvršene usluge dolazi se do izračuna troška po jedinici različitih outputa koji je mjera za odnos cijene i izvršene usluge. U javnom sektoru se mogu primjenjivati metode, tehnike i troškovni koncepti računovodstva troškova, koje se nalaze u upravljačkom procesu poduzetničke sfere. Kada se uvede računovodstvo troškova potrebno je odrediti zahtjeve za informacije od strane managementa te ustroj i stupanj njegove razvijenosti. Kako bi se dugoročno održali programi i aktivnosti javne uprave potrebno je da uprava smanjuje troškove ali da istodobno poboljša kvalitetu za pružene usluge (Vašiček, 2009 : 414).

Danas se od računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva očekuje da postanu upravljački alati suvremenog javnog managementa. Javni management je baziran na maksimiziranju učinaka s načelom minimiziranja troškova i samim time smanjenju proračunskih opterećenja. Implementacija troškovnog računovodstva kao alata javnog managementa je jedan od značajnih procesa reforme javne uprave. Razvoj interno orijentiranog računovodstva promatra se kao interno i eksterno financijsko izvještavanje. Najznačajnije je kada se financijsko računovodstvo temelji na konceptu nastanka događaja, ali kada se i ne temelji moguće je razviti računovodstvo troškova. Unutar međunarodnih procesa harmonizacije prisutna je harmonizacija u internom i eksternom izvještavanju u cilju osiguranja jedinstvene metodološke osnovice za pripremu informacija za interne i eksterne korisnike. Potrebe i zahtjevi za internim izvještajima u procesu novog javnog menadžmenta nameću daljnje zahtjeve računovodstvenim obradama podataka za razvoj internog izvještavanja koje će biti metodološki usklađeno s eksternim izvještavanjem (Vašiček, 2009 : 415).



Slika 2. Tijek računovodstvenih informacija u procesu upravljanja u javnom sektor

Izvor : Vašiček, D. (2009) : Računovodstvo i financijsko izvještavanje u funkciji upravljanja u javnom sektoru, Hrvatska javna uprava, str. 393-420

3.8. Međunarodni trendovi u primjeni računovodstva troškova u javnom sektoru

Upotreba metoda računovodstva troškova nije jednaka po zemljama, a ovisi o cilju i vrsti organizacije u javnom sektoru. Najniža razina korištenja metoda je u organizacijama koje pružaju esencijalne javne usluge i proizvode bez naknade, one čiji se programi odvijaju u okviru ultimativne političke odluke. Kada se primjenjuje čisto načelo novčanog toka također je niska razina primjene metoda. Primjena računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva potaknuta je procesom jačanja javne odgovornosti i prelaskom na načelo nastanka događaja kroz tri dimenzije uspješnosti : kvaliteta, vrijeme i trošak. Navedeni uvjeti i procesi zahtijevaju da se oblikuje široki spektar kompleksnih informacija i da se postignu rezultati koji nisu mogući bez korištenja suvremenih metoda troškovnog i upravljačkog računovodstva (Dimitrić, Škalamera-Alilović, Vašiček, 2009 : 99).

Australija, Kanada, Novi Zeland i Velika Britanija primjer su zemalja koje su među prvima u javnom sektoru počele koristiti metode i tehnike računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva. Pritom se Velika Britanija unutar OCED zemalja smatra vodećom zemljom u provođenju reformi u javnom sektoru u zadnja dva desetljeća (Vašiček, 2011 : 55). Tehnike i metode koje su se među prvima počele koristiti u javnom sektoru Velike Britanije su ABC metoda, uravnotežena matrica pokazatelja, mjerenje uspješnosti pomoću financijskih i nefinancijskih pokazatelja te su vezane uz proces budžetiranja, određivanja cijena i mjerenja uspješnosti. U nekim zemljama poput Malezije računovodstvo troškova se uvodi u državne jedinice kao važan dio koncepta „value for money“ javnog menadžmenta. U Kanadi je implementacija računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva promatrana u okviru fiskalnih pritisaka te zahtjeva za isporukom efikasnijih i ekonomičnijih javnih usluga. U Novom Zelandu je zbog fiskalnih potreba prvo bila uvedena puna obračunska osnova u računovodstvo proračuna, a kasnije je slijedilo postupno uvođenje instrumentarija računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva. Vašiček, 2011 : 55).

Većina prethodno spomenutih zemalja su istovremeno i primjeri zemalja koje primjenjuju punu obračunsku osnovu za financijsko izvještavanje i sastavljanje proračuna. Zemlje koje primjenjuju punu obračunsku osnovu mogu najbrže i najlakše razviti primjenu računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva. Mogu ga razviti i zemlje koje primjenjuju novčanu osnovu ili neku modificiranu osnovu. Moguće je razviti samostalan sustav računovodstva troškova kojem se pridružuju podaci o troškovima koji dolaze iz drugih alternativnih računovodstvenih izvora i raznih operativnih sustava. Isto tako zemlje koje primjenjuju modificiranu obračunsku osnovu i financijskom računovodstvu mogu relativno jednostavno

razviti samostalan sustav računovodstva troškova ukoliko imaju dodatne podatke o imovini koje mogu koristiti za izračun amortizacije. Velika Britanija je primjer zemlje koja je među prvima krenula s provođenjem reformskih procesa u javnom sektoru. Naglasak je na zamjeni stare javne administracije s novim javnim menadžmentom koji je usredotočen na rezultate i mjerenje uspješnosti. Nužno je bilo promijeniti ulogu računovodstva u javnom sektoru Velike Britanije tako da se u postojeći računovodstveno-informacijski sustav implementira instrumentarij računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva (Vašiček, 2011 : 56).

3.8.1. Računovodstvo javnog sektora zemalja EU

Većina zemalja članica EU primjenjuje obračunsku ili modificiranu obračunsku osnovu na svim razinama državne vlasti. Države sa složenom strukturom sektora opće države imaju kompleksniju organizaciju sustava računovodstvenog javnog sektora te primjenjuju različite računovodstvene osnove u računovodstvu javnog sektora na različitim razinama vlasti što dovodi do različitog regulatornog okvira na različitim razinama vlasti u nacionalnim okvirima.

U većem broju zemalja obračunska osnova se primjenjuje na lokalnoj razini u odnosu na središnju državu te računovodstveni standardi za javni sektor koji se primjenjuju u Baltičkim zemljama su sadržajno sličniji IPSAS-ima nego u ostalim zemljama. U Sjevernoj Europi u velikoj se mjeri koristi obračunska osnova, a u zemljama Južne i Središnje Europe u većem obujmu se primjenjuje novčana osnova. Mnogo zemalja koje su članice EU primjenjuje razne računovodstvene osnove na različitim razinama ili podsektorima vlasti (Hladika, 2014 : 25).

IPSAS-i su trenutno jedini međunarodno priznati set računovodstvenih standarda za javni sektor. Razvili su se 1996. godine kako bi se uskladila i postigla konvergencije s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja koje koriste subjekti profitnog sektora. Razina usklađenosti nacionalnih regulatornih okvira za računovodstvo i financijsko izvještavanje u javnom sektoru s IPSAS-ima promatrana je kroz 4 dimenzije (Hladika, 2014 : 26) :

1. Prezentiranje financijskih izvještaja (IPSAS 1),
2. Primjenjena računovodstvena osnova (trenutak priznavanja učinaka poslovnih događaja),
3. Priznavanje i mjerenje nekretnina, postrojenja i opreme (IPSAS 17),
4. Priznavanje i mjerenje rezerviranja (IPSAS 19).

Obveza je svake države prezentirati pravovremene, pouzdane i usporedive informacije o financijskom položaju, uspješnosti poslovanja i fiskalne informacije te informirati javnost, investitore u državne obveznice i ostale zainteresirane korisnike.

| | <i>Izveštaj o financijskom položaju (bilanca)</i> | <i>Izveštaj o financijskoj uspješnosti (izveštaj o dobiti)</i> | <i>Izveštaj o promjenama u neto imovini</i> | <i>Izveštaj o novčanom toku</i> | <i>IPSAS⁸</i> |
|------------------|---|--|--|--|--|
| Austrija | obračunska osnova | obračunska osnova | modificirana novčana osnova | novčana osnova | da |
| Belgija | obračunska osnova | obračunska osnova | obračunska osnova | obračunska osnova | da |
| Bugarska | obračunska osnova | obračunska osnova | obračunska osnova | obračunska osnova | da |
| Cipar | modificirana novčana osnova - <i>središnja država</i> obračunska osnova - <i>lokalna država</i> | novčana osnova - <i>središnja država</i> obračunska osnova - <i>lokalna država</i> | modificirana novčana osnova - <i>središnja država</i> obračunska osnova - <i>lokalna država</i> | obračunska osnova - <i>lokalna država</i> | ne |
| Češka Republika | obračunska osnova | obračunska osnova | obračunska osnova | novčana osnova | da |
| Danska | obračunska osnova - <i>središnja država i regije</i> novčana i obračunska osnova - <i>općine</i> | obračunska osnova - <i>središnja država i regije</i> novčana i obračunska osnova - <i>općine</i> | | obračunska osnova - <i>regije</i> novčana i obračunska osnova - <i>općine</i> | da |
| Estonija | obračunska osnova | obračunska osnova | obračunska osnova | obračunska osnova | da |
| Finska | obračunska osnova | obračunska osnova | obračunska osnova | obračunska osnova | ne |
| Francuska | obračunska osnova - <i>središnja država</i> modificirana obračunska osnova - <i>lokalna država</i> | obračunska osnova - <i>središnja država</i> modificirana obračunska osnova - <i>lokalna država</i> | obračunska osnova | obračunska osnova | da |
| Grčka | modificirana novčana osnova | modificirana novčana osnova | modificirana novčana osnova | modificirana novčana osnova | nema informacija |
| Irska | novčana osnova - <i>središnja država</i> obračunska osnova - <i>lokalna država</i> | novčana osnova - <i>središnja država</i> obračunska osnova - <i>lokalna država</i> | | | ne |
| Italija | modificirana obračunska osnova i modificirana novčana osnova - <i>središnja i lokalna država</i> | modificirana obračunska osnova i modificirana novčana osnova - <i>središnja i lokalna država</i> | | novčana osnova | ne |
| Latvija | obračunska osnova modificirana obračunska osnova za poreze i transfere | modificirana obračunska osnova | modificirana obračunska osnova | obračunska osnova i novčana osnova | da |
| Litva | obračunska osnova | obračunska osnova | obračunska osnova | obračunska osnova | da |
| Luksemburg | obračunska osnova | obračunska osnova | | | ne |
| Mađarska | obračunska osnova | novčana osnova | | novčana osnova | ne |
| Malta | modificirana obračunska osnova - <i>središnja država</i> obračunska osnova - <i>lokalna država</i> | obračunska osnova | obračunska osnova | obračunska osnova | da |
| Nizozemska | novčana osnova - <i>središnja država</i> obračunska osnova - <i>lokalna država</i> | novčana osnova - <i>središnja država</i> obračunska osnova - <i>lokalna država</i> | obračunska osnova - <i>lokalna država</i> | novčana osnova - <i>središnja država</i> | ne |
| Njemačka | obračunska osnova - <i>manji broj saveznih država i lokalna država</i> | novčana osnova - <i>središnja država</i> obračunska osnova - <i>manji broj saveznih država i lokalna država</i> | | novčana osnova - <i>manji broj saveznih država i lokalna država</i> | ne |
| Poljska | obračunska osnova | obračunska osnova | obračunska osnova | novčana osnova | ne |
| Portugal | obračunska osnova | obračunska osnova | | novčana osnova | ne |
| Rumunjska | modificirana obračunska osnova | modificirana obračunska osnova | modificirana obračunska osnova | novčana osnova | da |
| Slovačka | modificirana obračunska osnova | modificirana obračunska osnova | | | da |
| Slovenija | modificirana obračunska osnova | modificirana obračunska osnova / novčana osnova | modificirana obračunska osnova | novčana osnova | ne |
| Španjolska | obračunska osnova | obračunska osnova | obračunska osnova | novčana osnova | da |
| Švedska | obračunska osnova | obračunska osnova | | obračunska osnova | da |
| Velika Britanija | obračunska osnova | obračunska osnova | obračunska osnova | obračunska osnova | primjena MSFI prilagođenih za javni sektor |

Slika 3 : Računovodstvene osnove i financijsko izvještavanje u zemljama članicama EU

Izvor : Hladika, M. (2014) : Prema primjeni EPSAS-a analiza stanja i trendovi u računovodstvu javnog sektora zemalja članica Europske unije, Riznica, str.25

3.8.2. Primjena Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor u EU

Na proces transformacije računovodstva javnog sektora utjecali su suvremeni globalizacijski trendovi koji su poticali implementaciju obračunske osnove. Nakon toga pokrenut je projekt donošenja i usvajanja Međunarodnih računovodstvenih standarda za javne sektore (Hladika, 2015 : 36).

Međunarodna federacija računovođa započela je s objavom MRS za javne sektore temeljene na obračunskoj osnovi u svibnju 2000.godine. Do sada je objavljeno ukupno 32 MRSJS. Svi subjekti javnog sektora obvezni su primjenjivati MRSJS, osim trgovačkih društava koja su u državnom vlasništvu. MRSJS su jedini računovodstveni standardi koji su razvijeni za subjekte u javnom sektoru. MRSJS pružaju najbolja rješenja iz područja računovodstva koja globalne računovodstvene profesije nude. MRSJS su postali priznato mjerilo vrednovanja i poboljšanja računovodstvenog javnog sektora u razvijenim zemljama, a posebno u zemljama u razvoju (Hladika, 2015 : 37).

Većina zemalja potpuno ili djelomično na području računovodstva koristi MRSJS. Glavna svrha i cilj Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor je da se potiče države i vlade da ih primjenjuju s ciljem da poboljšaju kvalitetu i usporedivost financijskih izvještavanja između subjekata javnog sektora. Odbor za MRSJS potiče države i vlade na primjenu MRSJS, ali omogućava im da primjenjuju nacionalne računovodstvene standarde za javni sektor ili drugi okvir za računovodstveno evidentiranje i financijska izvještavanja. Značajno je države poticati da harmoniziraju nacionalni računovodstveni okvir za javni sektor sa MRSJS. Ovisno o stupnju složenosti strukture sektora opće države postoje brojne razlike u korištenju računovodstvenih propisa i računovodstvene prakse.

5. EMPIRIJSKO ISTRAŽIVANJE PRIMJENE RAČUNOVODSTVA TROŠOKOVA U JAVNOM SEKTORU RH

U Republici Hrvatskoj postoji 576 jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave. Dijelev se na :

- 428 općina,
- 127 gradova,
- 20 županija,
- Grad Zagreb koji ima poseban status grada i županije.

Istraživanje anketnim upitnikom provedeno je u Srpnju 2020.godine. Anketni upitnik se slao e-poštom odgovornim osobama iz područja računovodstva javnog sektora. Istraživanjem su bili obuhvaćene JLP(R)S odnosno gradovi, općine i županije. Anketni upitnik se sastoji od 11 pitanja uz naglašenu napomenu da je za ispunjavanje potrebno 5 minuta te je bio poslan na 100 e-mail adresa. Računovođe u jedinicama lokalne i područne (regionalne) samouprave su bili upoznati da je anketa anonimna i da će se odgovori statistički obraditi. Na anketu je odgovorila 51 osoba, ali 28 osoba je dalo valjane odgovore na tvrdnje o računovodstvenim praksama.

Cilj anketnog istraživanja je dokazati da li se postavljene hipoteze prihvaćaju ili odbacuju.

U radu se koriste metode grafičkog i tabelarnog prikazivanja kojima se prezentira struktura odgovora na anketna pitanja od strane ispitanika.

5.1. Analiza rezultata istraživanja

Anketno pitanje br.1 *Ustanova u kojoj ste zaposleni obavlja djelatnost (prema funkcijskoj klasifikaciji)*

Tablica 2 : Struktura ispitanika prema djelatnosti

| | Broj ispitanika | Struktura ispitanika (u%) |
|---------------------------------------|------------------------|----------------------------------|
| <i>Opće i javne službe</i> | 44 | 86,3 |
| <i>Ekonomski poslovi</i> | 2 | 3,9 |
| <i>Rekreacija, kultura i religija</i> | 1 | 1,96 |
| <i>Obrazovanje</i> | 4 | 7,84 |
| UKUPNO | 51 | 100 |

Izvor : Izrada autora

86,3% ispitanika je zaposleno u općoj i javnoj službi; 3,9% ih je zaposleno u ekonomskim poslovima; 1,96% u području rekreacije, kulture i religije; a 7,84% ispitanika je zaposleno u obrazovanju.

Anketno pitanje br.2 *Čelnik (zakonski zastupnik) i ostali donositelji odluka koriste računovodstvene informacije za potrebe upravljanja*

Tablica 3 : Računovodstvene informacije

| | Broj ispitanika | Struktura ispitanika (u%) |
|--------------------------------------|------------------------|----------------------------------|
| <i>Potpuno se ne slažem</i> | 2 | 7,1 |
| <i>Djelomično se ne slažem</i> | 2 | 7,1 |
| <i>Niti se slažem, nit ne slažem</i> | 5 | 17,9 |
| <i>Djelomično se slažem</i> | 11 | 39,3 |
| <i>Potpuno se slažem</i> | 8 | 28,6 |
| UKUPNO | 28 | 100 |

Izvor : Izrada autora

7,1% zaposlenika se ne slaže da čelnik i ostali donositelji odluka koriste računovodstvene informacije za potrebe upravljanja; 7,1% ih se djelomično ne slaže da donositelji odluka koriste računovodstvene informacije za potrebe upravljanja; 17,9% zaposlenika se niti slaže niti ne slaže; 39,3% ispitanika se djelomično slaže da donositelji odluka koriste računovodstvene informacije za potrebe upravljanja; 28,6% ispitanika se potpuno slaže.

Anketno pitanje br.3 *Računovodstvene informacije o troškovima utječu na formiranje cijene usluga u javnom sektoru*

Tablica 4 : Formiranje cijena

| | Broj ispitanika | Struktura ispitanika (u%) |
|--------------------------------------|------------------------|----------------------------------|
| <i>Potpuno se ne slažem</i> | 4 | 14,3 |
| <i>Djelomično se ne slažem</i> | 6 | 21,5 |
| <i>Niti se slažem, nit ne slažem</i> | 8 | 28,6 |
| <i>Djelomično se slažem</i> | 5 | 17,8 |
| <i>Potpuno se slažem</i> | 5 | 17,8 |
| UKUPNO | 28 | 100 |

Izvor : Izrada autora

14,3% ispitanika se u potpunosti ne slaže s činjenicom da računovodstvene informacije o troškovima utječu na formiranje cijena usluga u javnom sektoru; 21,5% ispitanika se djelomično ne slaže; 28,6% ispitanika se niti slaže niti ne slaže s činjenicom da računovodstvene informacije o troškovima utječu na formiranje cijena usluga u javnom sektoru; 17,8% ispitanika se djelomično slaže; 17,8% ispitanika se potpuno slaže s činjenicom da računovodstvene informacije o troškovima utječu na formiranje cijena usluga u javnom sektoru.

Anketno pitanje br.4 *Osim propisanih financijskih izvještaja, sastavljamo dodatne interne računovodstvene izvještaje*

Tablica 5 : Računovodstveni izvještaji

| | Broj ispitanika | Struktura ispitanika (u%) |
|--------------------------------------|------------------------|----------------------------------|
| <i>Potpuno se ne slažem</i> | 1 | 3,6 |
| <i>Djelomično se ne slažem</i> | 1 | 3,6 |
| <i>Niti se slažem, nit ne slažem</i> | 5 | 17,8 |
| <i>Djelomično se slažem</i> | 5 | 17,8 |
| <i>Potpuno se slažem</i> | 16 | 57,2 |
| UKUPNO | 28 | 100 |

Izvor : Izrada autora

75% ispitanika sastavlja dodatne računovodstvene izvještaje uz propisane financijske izvještaje; 17,8% ih je neodlučno; a 7,2% ispitanik ne sastavljaju dodatne interne računovodstvene izvještaje.

Anketno pitanje br.5 *Precizno planiramo troškove*

Tablica 6 : Planiranje troškova

| | Broj ispitanika | Struktura ispitanika (u%) |
|--------------------------------------|------------------------|----------------------------------|
| <i>Potpuno se ne slažem</i> | 0 | 0 |
| <i>Djelomično se ne slažem</i> | 2 | 7,1 |
| <i>Niti se slažem, nit ne slažem</i> | 4 | 14,3 |
| <i>Djelomično se slažem</i> | 9 | 32,2 |
| <i>Potpuno se slažem</i> | 13 | 46,4 |
| UKUPNO | 28 | 100 |

Izvor : Izrada autora

46,4% ispitanika precizno planira troškove; 32,2% ih djelomično precizno planira; 14,3% ih precizno niti planira niti ne planira; 7,1% ispitanika precizno ne planira troškove.

Anketno pitanje br.6 *Provodimo detaljnu analizu troškova*

Tablica 7 : Analiza troškova

| | Broj ispitanika | Struktura ispitanika (u%) |
|--------------------------------------|------------------------|----------------------------------|
| <i>Potpuno se ne slažem</i> | 0 | 0 |
| <i>Djelomično se ne slažem</i> | 2 | 7,1 |
| <i>Niti se slažem, nit ne slažem</i> | 6 | 21,3 |
| <i>Djelomično se slažem</i> | 9 | 32,2 |
| <i>Potpuno se slažem</i> | 11 | 39,3 |
| UKUPNO | 28 | 100 |

Izvor : Izrada autora

71,5% ispitanika provodi analizu troškova; 21,3% ispitanika je neodlučno ; 7,1% ispitanika ne provodi detaljnu analizu troškova.

Anketno pitanje br.7 *Imamo dobru kontrolu troškova*

Tablica 8 : Kontrola troškova

| | Broj ispitanika | Struktura ispitanika (u%) |
|--------------------------------------|------------------------|----------------------------------|
| <i>Potpuno se ne slažem</i> | 0 | 0 |
| <i>Djelomično se ne slažem</i> | 1 | 3,6 |
| <i>Niti se slažem, nit ne slažem</i> | 6 | 21,4 |
| <i>Djelomično se slažem</i> | 7 | 25 |
| <i>Potpuno se slažem</i> | 14 | 50 |
| UKUPNO | 28 | 100 |

Izvor : Izrada autora

75% ispitanika ima dobru kontrolu troškova; 21,4% ih je neodlučno; 3,6% ispitanika nemaju dobru kontrolu troškova.

Anketno pitanje br.8 *Računovodstvo troškova se dobro primjenjuje:*

Tablica 9 : Primjena računovodstva troškova

| | Broj ispitanika | Struktura ispitanika (u%) |
|--------------------------------------|------------------------|----------------------------------|
| <i>Potpuno se ne slažem</i> | 0 | 0 |
| <i>Djelomično se ne slažem</i> | 2 | 7,1 |
| <i>Niti se slažem, nit ne slažem</i> | 5 | 17,8 |
| <i>Djelomično se slažem</i> | 8 | 28,6 |
| <i>Potpuno se slažem</i> | 13 | 46,5 |
| UKUPNO | 28 | 100 |

Izvor : Izrada autora

75,1% ispitanika se slaže da se računovodstvo troškova dobro primjenjuje; 17,8% ispitanika se niti slaže niti ne slaže; a 7,1% ispitanika se djelomično ne slaže s činjenicom da se računovodstvo troškova dobro primjenjuje.

Anketno pitanje br.9 *Primjenjujete li metodu ActivityBasedCosting (ABC)?*

Tablica 10 : Primjena ABC metode

| | Broj ispitanika | Struktura ispitanika (u%) |
|---------------|------------------------|----------------------------------|
| <i>DA</i> | 3 | 10,7 |
| <i>NE</i> | 25 | 89,3 |
| UKUPNO | 28 | 100 |

Izvor : Izrada autora

10,7% ispitanika primjenjuje ABC metodu, a 89,3% ispitanika je ne primjenjuje.

Anketno pitanje br.10 *Je li po Vama potrebno uvesti načelo nastanka događaja?*

Tablica 11 : Načelo nastanka događaja

| | Broj ispitanika | Struktura ispitanika (u%) |
|---------------|------------------------|----------------------------------|
| <i>DA</i> | 19 | 67,9 |
| <i>NE</i> | 9 | 32,1 |
| UKUPNO | 28 | 100 |

Izvor : Izrada autora

67,9% ispitanika smatra da je potrebno uvesti načelo nastanka događaja, a 32,1% ispitanika smatra da nije potrebno uvesti načelo nastanka događaja.

Anketno pitanje br.11 *U kolikoj mjeri se slažete da će uvođenje EPSAS-a dovesti do učinkovitije javne uprave?*

Tablica 12 : Uvođenje EPSAS-a

| | Broj ispitanika | Struktura ispitanika (u%) |
|--------------------------------------|------------------------|----------------------------------|
| <i>Potpuno se ne slažem</i> | 1 | 4,8 |
| <i>Djelomično se ne slažem</i> | 2 | 9,5 |
| <i>Niti se slažem, nit ne slažem</i> | 10 | 47,6 |
| <i>Djelomično se slažem</i> | 7 | 33,3 |
| <i>Potpuno se slažem</i> | 1 | 4,8 |
| UKUPNO | 21 | 100 |

Izvod : Izrada autora

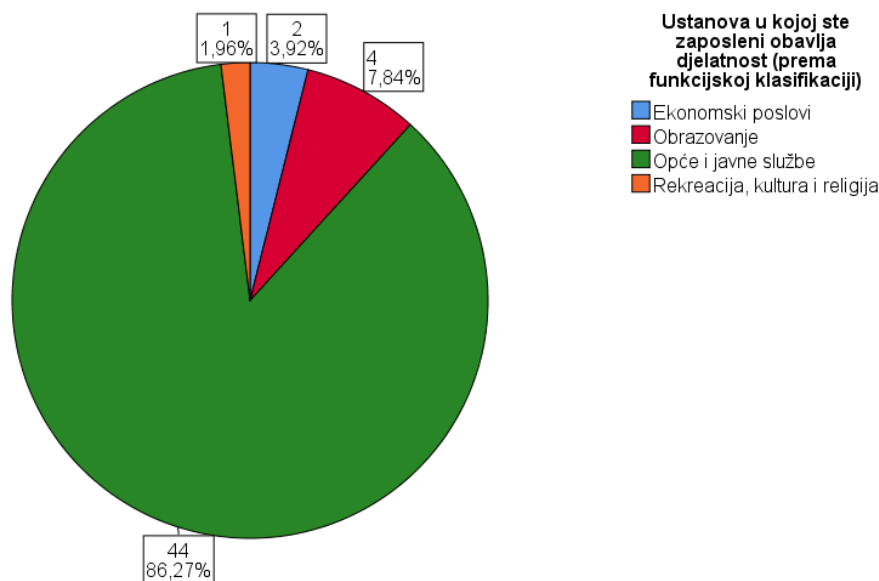
21 ispitanik je dao ispravan odgovor. 47,6% ispitanika je neodlučno; 4,8% ispitanika se potpuno ne slaže da će uvođenje EPSAS-a dovesti do učinkovitije javne uprave; 9,5% ih se djelomično ne slaže; 33,3% ispitanika se djelomično slaže ; 4,8% ispitanika se potpuno slaže da će uvođenje EPSAS-a dovesti do učinkovitije javne uprave.

5.2. Statistička obrada podataka

Metode deskriptivne statistike se koriste među tvrdnjama gdje su ispitanici iskazivali stupanj slaganja sa ponuđenim tvrdnjama, i to aritmetička sredina, mod i medijan kao srednje vrijednosti, te standardna devijacija, minimum, maksimum, te interkvartilni raspon kao pokazatelji odstupanja vrijednosti oko aritmetičke sredine.

Hipoteze se ispituju upotrebom T-testa za jedan zavisni uzorak, te T-testa za nezavisne uzorke. Analiza je rađena u statističkom softveru SPSS 25.

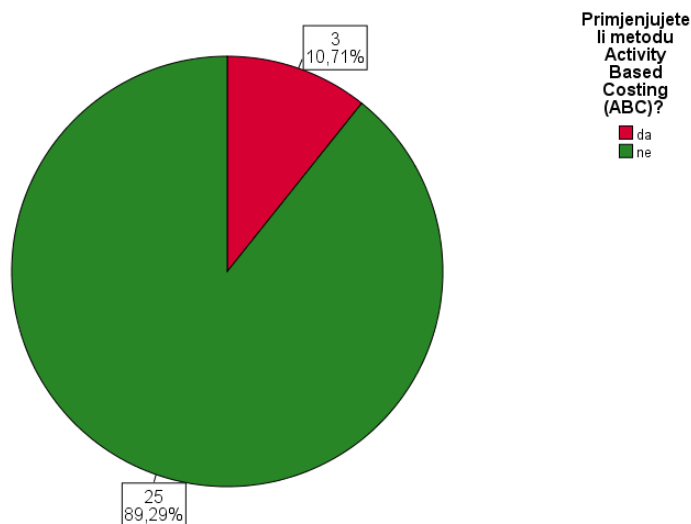
U prvom dijelu se prezentira razdioba odgovora na anketna pitanja, nakon čega se ispituju hipoteze.



Graf 1 : Struktura ispitanika prema djelatnosti

Izvor : izrada autora

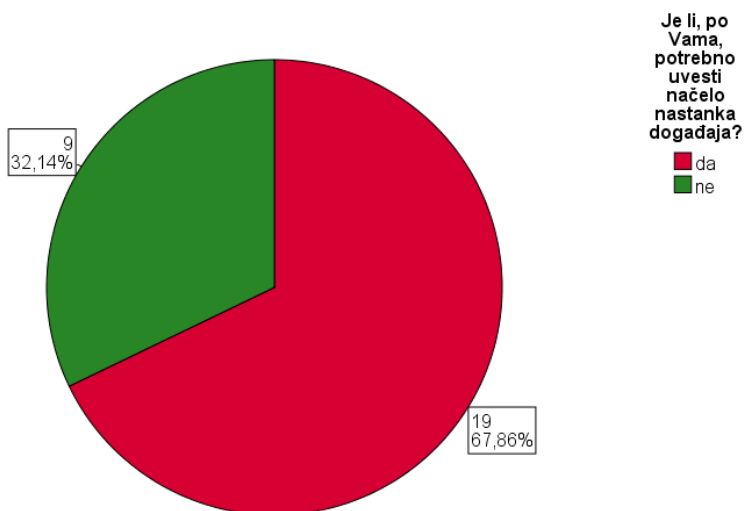
Najveći broj ispitanika je zaposlen u ustanovi koja obavlja djelatnost opće i javne službe odnosno njih 44; 4 ispitanika su zaposlena u obrazovanju; 2 ispitanika u ekonomskim poslovima; a 1 ispitanik je zaposlen u području rekreacije, kulture i religije.



Graf 2 : Primjena ABC metode

Izvor : Izrada autora

Veći broj ispitanika je potvrdio da se u ustanovi ne koristi Activity based costing (ABC) metoda. 25 ispitanika ne primjenjuje metodu, a preostala 3 ispitanika primjenjuju ABC metodu.



Graf 3 : Načelo nastanka događaja

Izvor : Izrada autora

Prema mišljenju većeg broja ispitanika potrebno bi bilo uvesti načelo nastanka događaja. 19 ispitanika smatra da ga je potrebno uvesti, a 9 ispitanika smatra da ga nije potrebno uvesti.

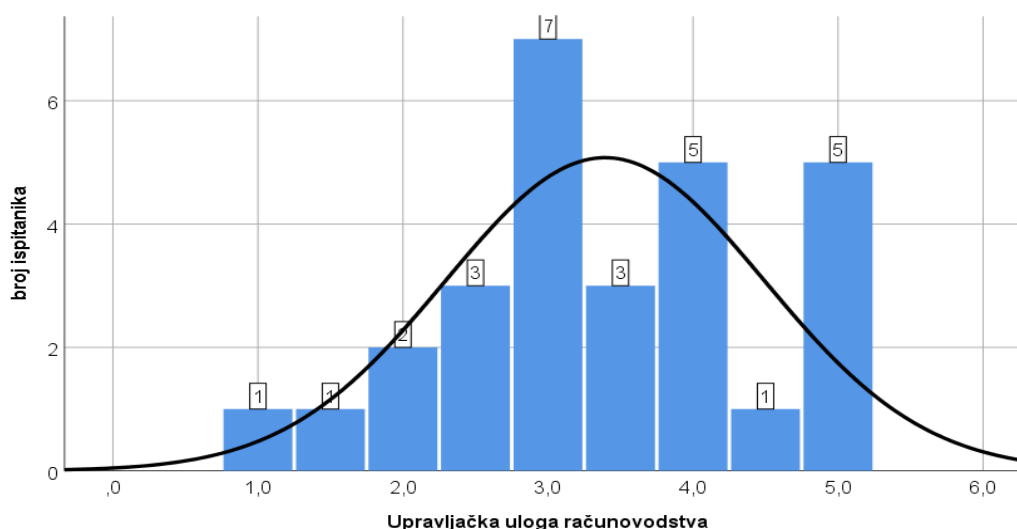
Tablica 13 : Upravljačka uloga računovodstva

| | Čelnik (zakonski zastupnik) i ostali donositelji odluka koriste računovodstvene informacije za potrebe upravljanja. | Računovodstvene informacije o troškovima utječu na formiranje cijene usluga u javnom sektoru. | Upravljačka uloga računovodstva |
|-------------|---|---|---------------------------------|
| N | 28 | 28 | 28 |
| Prosjeak | 3,75 | 3,04 | 3,39 |
| Medijan | 4,00 | 3,00 | 3,25 |
| Mod | 4,00 | 3,00 | 3,00 |
| Stand. Dev. | 1,17 | 1,32 | 1,10 |
| Minimum | 1,00 | 1,00 | 1,00 |
| Maksimum | 5,00 | 5,00 | 5,00 |
| Q1 | 3,00 | 2,00 | 2,63 |
| Q3 | 5,00 | 4,00 | 4,00 |

Izvor : Izrada autora

Upravljačka uloga računovodstva ispitana je upotrebom dvije tvrdnje gdje je veća razina slaganja na tvrdnju da čelnik (zakonski zastupnik) i ostali donositelji odluka koriste računovodstvene informacije za potrebe upravljanja gdje je utvrđena prosječna razina slaganja 3,75 sa prosječnim odstupanjem od aritmetičke sredine 1,17. Na tvrdnju da računovodstvene informacije o troškovima utječu na formiranje cijene usluga u javnom sektoru utvrđeno je prosječno slaganje 3,04 sa prosječnim odstupanjem od aritmetičke sredine 1,32.

Ukupna razina upravljačke uloge računovodstva dobiva se temeljem dvije navedene tvrdnje, te je utvrđena prosječna razina upravljačke uloge računovodstva 3,39 sa prosječnim odstupanjem od aritmetičke sredine 1,10.

**Graf 4 : Upravljačka uloga računovodstva**

Izvor : Izrada autora

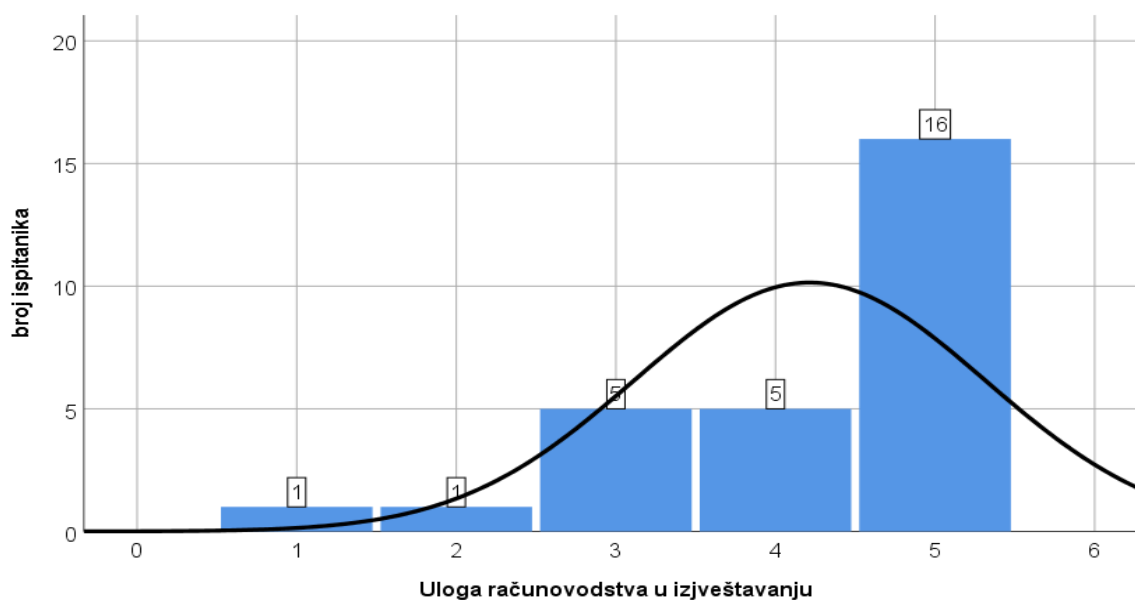
Tablica14 : Uloga računovodstva u izvještavanju

| | Osim propisanih finansijskih izvještaja, sastavljamo dodatne interne računovodstvene izvještaje | Uloga računovodstva u izvještavanju |
|-------------|---|-------------------------------------|
| N | 28 | 28 |
| Prosjeak | 4,21 | 4,21 |
| Medijan | 5,00 | 5,00 |
| Mod | 5,00 | 5,00 |
| Stand. Dev. | 1,10 | 1,10 |
| Minimum | 1,00 | 1,00 |
| Maksimum | 5,00 | 5,00 |
| Q1 | 3,25 | 3,25 |
| Q3 | 5,00 | 5,00 |

Izvor : Izrada autora

Uloga računovodstva u izvještavanju dobivena je temeljem tvrdnje da osim propisanih finansijskih izvještaja, sastavljamo dodatne interne računovodstvene izvještaje.

Uloga računovodstva u izvještavanju je imala prosječnu razinu razinu 4,21 sa prosječnim odstupanjem 1,10.



Graf 5 : Uloga računovodstva u izvještavanju

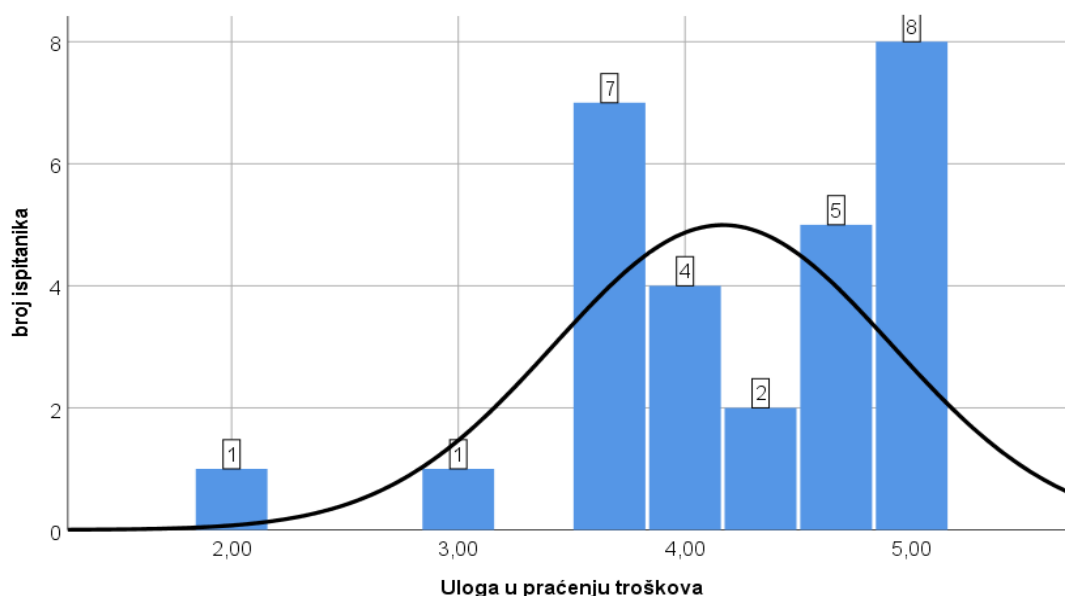
Izvor : Izrada autora

Tablica 15 : Uloga računovodstva u praćenju troškova

| | Precizno planiramo troškove | Provodimo detaljnu analizu troškova | Imamo dobru kontrolu troškova | Računovodstvo troškova se dobro primjenjuje | Uloga računovodstva u praćenju troškova |
|-------------|-----------------------------|-------------------------------------|-------------------------------|---|---|
| N | 28 | 28 | 28 | 28 | 28 |
| Prosjek | 4,18 | 4,04 | 4,21 | 4,14 | 4,17 |
| Medijan | 4,00 | 4,00 | 4,50 | 4,00 | 4,33 |
| Mod | 5,00 | 5,00 | 5,00 | 5,00 | 5,00 |
| Stand. Dev. | 0,94 | 0,96 | 0,92 | 0,97 | 0,75 |
| Minimum | 2,00 | 2,00 | 2,00 | 2,00 | 2,00 |
| Maksimum | 5,00 | 5,00 | 5,00 | 5,00 | 5,00 |
| Q1 | 4,00 | 3,00 | 3,25 | 3,25 | 3,67 |
| Q3 | 5,00 | 5,00 | 5,00 | 5,00 | 4,96 |

Izvor : Izrada autora

Razina uloge računovodstva u praćenju troškova u javnom sektoru je dobivena temeljem četiri tvrdnje tj. precizno planiramo troškove, provodimo detaljnu analizu troškova, imamo dobru kontrolu troškova, računovodstvo troškova se dobro primjenjuje. Najniža razina slaganja utvrđena je na tvrdnju da provode detaljnu analizu troškova gdje je utvrđena prosječna razina slaganja 4,04 sa prosječnim odstupanjem od aritmetičke sredine 0,96. Najveća prosječna razina slaganja 4,21 utvrđena je na tvrdnju da u ustanovi imaju dobru kontrolu troškova. Ukupna uloga u praćenju troškova u javnom sektoru je 4,17 sa prosječnim odstupanjem od aritmetičke sredine 0,75.

**Graf 6 : Uloga u praćenju troškova**

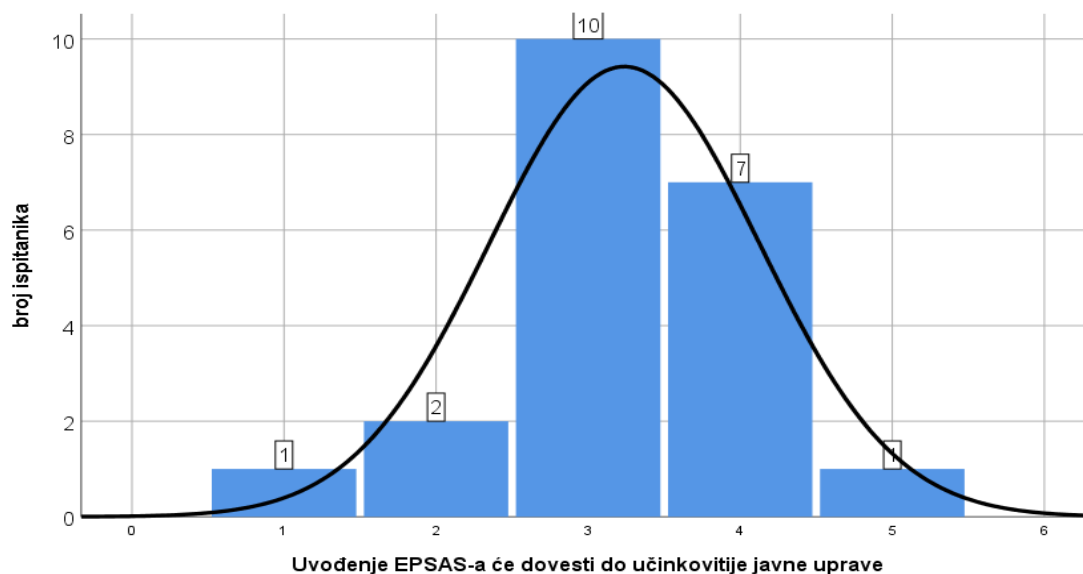
Izvor :Izrada autora

Tablica 16 : Uvođenje EPSAS-a će dovesti do učinkovitije javne uprave

| | Uvođenje EPSAS-a će dovesti do učinkovitije javne uprave |
|-------------|--|
| N | 21 |
| Prosjek | 3,24 |
| Medijan | 3,00 |
| Mod | 3,00 |
| Stand. Dev. | 0,89 |
| Minimum | 1,00 |
| Maksimum | 5,00 |
| Q1 | 3,00 |
| Q3 | 4,00 |

Izvor : Izrada autora

Prosječna razina slaganja na tvrdnju da će uvođenje EPSAS-a dovesti do učinkovitije javne uprave je imala prosječno slaganje 3,24 sa prosječnim odstupanjem od aritmetičke sredine 0,77.



Graf 7 : Uvođenje EPSAS-a

Izvor : Izrada autora

5.3. Testiranje hipoteza

H_1 Računovodstvo troškova u javnom sektoru nije dovoljno razvijeno.

Računovodstvo troškova je razvijeno ukoliko se koristi kao podloga za donošenje odluka, izvještavanje, te ako osigurava praćenje troškova.

Tablica 17 : One sample statistics

| One-Sample Statistics | | | | |
|-------------------------------------|----|------|----------------|-----------------|
| | N | Mean | Std. Deviation | Std. Error Mean |
| Upravljačka uloga računovodstva | 28 | 3,39 | 1,10 | ,21 |
| Uloga računovodstva u izvještavanju | 28 | 4,21 | 1,10 | ,21 |
| Uloga u praćenju troškova | 28 | 4,17 | ,75 | ,14 |

Izvor : Izrada autora

Najveća razvijenost je utvrđena na području izvještavanja gdje je utvrđena prosječna razina slaganja 4,21 sa prosječnim odstupanjem od aritmetičke sredine 1,10, dok je najniža razina razvijenosti utvrđena kod uloge računovodstva troškova kod donošenja odluka od strane upravljačkih struktura, te je prosječna razina slaganja 3,39 sa prosječnim odstupanjem od aritmetičke sredine 1,10.

Da je riječ o visokoj razini razvijenosti se može utvrditi ukoliko je srednja vrijednost veća od granične vrijednosti 3,50 (sredina između indiferentnosti i slaganja na ponuđene tvrdnje). Razlika se ispituje T-testom.

Tablica 18 : T-test

| One-Sample Test | | | | | | |
|-------------------------------------|-------|----|-----------------|-----------------|---|-------|
| Test Value = 3.50 | | | | | | |
| | T | Df | Sig. (2-tailed) | Mean Difference | 95% Confidence Interval of the Difference | |
| | | | | | Lower | Upper |
| Upravljačka uloga računovodstva | 0,515 | 27 | ,611 | -,11 | -,53 | ,32 |
| Uloga računovodstva u izvještavanju | 3,434 | 27 | ,002 | ,71 | ,29 | 1,14 |
| Uloga u praćenju troškova | 4,733 | 27 | ,000 | ,67 | ,38 | ,96 |

Izvor : izrada autora

Nakon provedenog testiranja utvrđeno je da je upravljačka uloga računovodstva mala ($t = 0,515$; $p = 0,611$). Uloga računovodstva u izvještavanju je visoka ($t = 3,343$; $p = 0,002$), kao i uloga računovodstva u praćenju troškova ($t = 4,733$; $p = 0,001$).

Postavljena hipoteza koja glasi : *Računovodstvo troškova u javnom sektoru nije dovoljno razvijeno* može se odbaciti. Na temelju provedenog istraživanja utvrđeno je da se računovodstvo troškova dobro primjenjuje. Računovođe u javnom sektoru precizno planiraju troškove i provode detaljnu analizu troškova.

H₂ Uvođenje računovodstva na osnovi nastanka događaja povećalo bi učinkovitost u javnom sektoru.

Na temelju istraživanja profesorice Andrijane Rogošić donosi se zaključak da bi se povećala učinkovitost u javnom sektoru uvođenjem načela nastanka događaja (Rogošić, Perković Palos, 2017: 17). Suvremeni državni računovodstveni sustav se treba temeljiti na konceptu nastanka događaja koji će javnom managementu generirati pouzdanu informacijsku podlogu za odlučivanje vođenja poslovanja.

Tablica 19 : Potreba uvođenja načela nastanka događaja

| Group Statistics | | | | | |
|---|---|----|------|----------------|-----------------|
| | Je li, po Vama, potrebno uvesti načelo nastanka događaja? | N | Mean | Std. Deviation | Std. Error Mean |
| Upravljačka uloga računovodstva | Da | 19 | 3,37 | 1,04 | ,24 |
| | Ne | 9 | 3,44 | 1,29 | ,43 |
| Uloga računovodstva u izvještavanju | Da | 19 | 4,16 | 1,21 | ,28 |
| | Ne | 9 | 4,33 | ,87 | ,29 |
| Uloga računovodstva u praćenju troškova | Da | 19 | 4,12 | ,73 | ,17 |
| | Ne | 9 | 4,26 | ,82 | ,27 |

Izvor : Izrada autora

Prosječna razina percepcije razvijenosti računovodstva u ulozi upravljanja je veća za 0,07 bodova među ispitanicima koji smatraju da nije potrebno uvesti načelo nastanka događaja u odnosu na ispitanike koji smatraju da je potrebno uvesti načelo nastanka događaja.

Percipirana razina razvijenosti računovodstva u ulozi izvještavanja je za 0,17 bodova veća kod ispitanika koji smatraju da nije potrebno uvesti načelo nastanka događaja u odnosu na ispitanike koji smatraju da je potrebno uvesti načelo nastanka događaja.

Razina percepcije razvijenosti računovodstva u ulozi praćenja troškova je za 0,14 bodova veća kod ispitanika koji smatraju da nije potrebno uvesti načelo nastanka događaja u odnosu na ispitanike koji smatraju da je potrebno uvesti načelo nastanka događaja.

Razlika se ispituje T-testom

Tablica 20 : Levene's test

| Independent Samples Test | | | | | | | | | |
|---|---|------|------------------------------|----|-----------------|------------|-----------------|---|-------|
| | Levene's Test for Equality of Variances | | t-test for Equality of Means | | | | | | |
| | F | Sig. | t | df | Sig. (2-tailed) | Mean Diff. | Std. Error Diff | 95% Confidence Interval of the Difference | |
| | | | | | | | | Lower | Upper |
| Upravljačka uloga računovodstva | ,826 | ,372 | ,168 | 26 | ,868 | -,08 | ,45 | -1,01 | ,86 |
| Uloga računovodstva u izvještavanju | ,916 | ,347 | ,388 | 26 | ,701 | -,18 | ,45 | -1,11 | ,75 |
| Uloga računovodstva u praćenju troškova | ,875 | ,358 | ,446 | 26 | ,660 | -,14 | ,31 | -,77 | ,49 |

Izvor : Izrada autora

U prvom koraku je Levene's testom ispitana jednakost razdiobe kod percepcije upravljačke uloge računovodstva ($F=0,826$; $p=0,372$), uloge računovodstva u izvještavanju ($F=0,916$; $p=0,347$), te uloge u praćenju troškova ($F=0,875$; $p=0,358$).

Nakon provedenog testiranja nije utvrđeno postojanje razlike u razini upravljačke uloge računovodstva ($t=0,168$; $p=0,868$), uloge računovodstva u izvještavanju ($t=0,388$; $p=0,701$), te uloge računovodstva u praćenju troškova ($t=0,446$; $p=0,660$).

Tablica 21 : Utjecaj EPSAS-a na učinkovitost javne uprave

| Group Statistics | | | | | |
|------------------|---|---|------|----------------|-----------------|
| | Je li, po Vama, potrebno uvesti načelo nastanka događaja? | N | Mean | Std. Deviation | Std. Error Mean |
| | | | | | |
| | Ne | 9 | 2,89 | ,928 | ,309 |

Izvor : Izrada autora

Prosječna razina slaganja na tvrdnju da bi uvođenje EPSAS-a dovelo do učinkovitije javne uprave je 2,89 među ispitanicima koji smatraju da nije potrebno uvođenje načela nastanka događaja, dok je prosječna razina slaganja 3,32 među ispitanicima koji smatraju da je potrebno uvesti načelo nastanka događaja.

Hipoteza se testira T-testom.

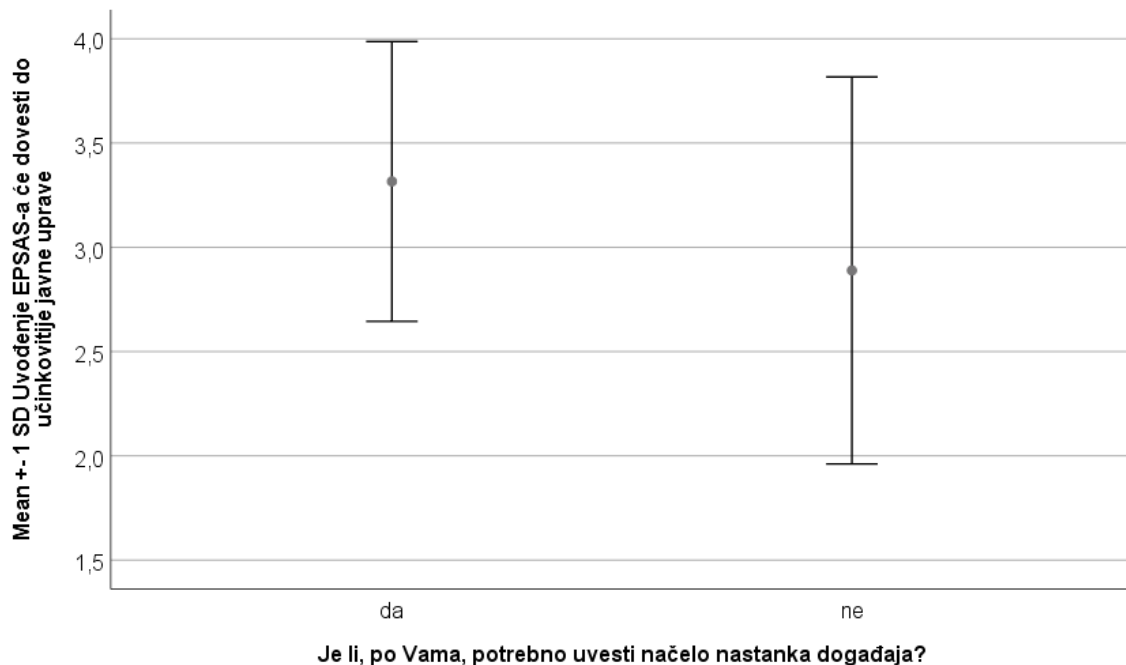
Tablica 22 : Levene's test

| Independent Samples Test | | | | | | | | | | |
|--|-------------------------|---|------|------------------------------|----|-----------------|------------|------------------|---|-------|
| | | Levene's Test for Equality of Variances | | t-test for Equality of Means | | | | | | |
| | | F | Sig. | T | df | Sig. (2-tailed) | Mean Diff. | Std. Error Diff. | 95% Confidence Interval of the Difference | |
| | | | | | | | | | Lower | Upper |
| Uvođenje EPSAS-a će dovesti do učinkovitije javne uprave | Equal variances assumed | ,167 | ,686 | 1,389 | 26 | 0,089 | ,427 | ,307 | -,205 | 1,059 |

Izvor : Izrada autora

Empirijska F vrijednost 0,167 pri graničnoj razini signifikantnosti 0,686 upućuje na zaključak da je uvjet jednakosti varijance među promatranim skupinama ispitanika utvrđena.

Testiranjem je utvrđeno da postoji veća razina slaganja da će uvođenje EPSAS-a dovesti do učinkovitije javne uprave. Zaključak je donesen temeljem empiriske t vrijednosti 1,389 pri graničnoj razini signifikantnosti od 0,089 (empirijska p vrijednost = 0,089).



Graf 8 : Djelovanje EPSAS-a na učinkovitost javne uprave

Izvor : Izrada autora

Nakon provedenog testiranja nije utvrđena razlika u razini upravljačke uloge računovodstva, uloge računovodstva u izvještavanju, te uloge računovodstva u praćenju troškova među zaposlenicima koji smatraju da treba i da ne treba uvesti načelo nastanka događaja, dok je utvrđeno postojanje razlike u razini preferencije uvođenja EPSAS-a kako bi došlo do učinkovitije javne uprave među zaposlenicima koji smatraju da treba i da ne treba uvesti načelo nastanka događaja.

Hipoteza se može prihvatiti kao istinita.

Razvoj i implementacija jedinstvenih računovodstvenih standarda za javni sektor doprinosi poboljšanju transparentnosti i troškovnoj učinkovitosti što dovodi do poboljšanja kvalitete procesa donošenja odluka i upravljanja javnim sektorom. U razvoju budućih europskih standarda za javni sektor značajan doprinos ima IPSAS pri čemu su prihvaćeni kao polazišna osnova.

4. ZAKLJUČAK

Računovodstvene informacije i financijsko izvještavanje od ključne su važnosti za upravljanje proračunom. Osnovni elementi sustava računovodstva postavljeni su u odnosu prema informacijskim ciljevima. Suvremeni trendovi u razvoju računovodstvenih sustava idu u smjeru djelomičnog ili potpunog uvođenja obračunskog računovodstva koje pruža informacije o korištenju javnih resursa kao i informacija potrebnih za praćenje javnog upravljanja. Razvijanje računovodstva troškova u javnom sektoru je značajno za efikasno upravljanje javnim menadžmentom. Nema dovoljno eksternih poticaja za razvoj računovodstva troškova u javnom sektoru. Iako primjena računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva daje pozitivne rezultate, u većini zemalja nije dovoljno prisutna. Utjecaj politike narušava provođenje reforme i primjene računovodstva troškova. Upotreba računovodstva troškova donosi maksimalnu korist jedino potpunom primjenom u svim područjima. Ne korištenje dobivenih informacija, te pogrešno interpretiranje u procesima planiranja troškova i nadzora poslovanja umanjuje vrijednost i uspješnost računovodstva troškova i proračunskog računovodstva. Računovodstvo troškova definira koji će se koncepti troškova koristiti. Planiranje i kontrola troškova su važni proračunski procesi.

Na temelju provedenog istraživanja je dokazano da se računovodstvo troškova dobro primjenjuje u javnom sektoru Hrvatske. Precizno se planiraju troškovi, provode se detaljne analize troškova. U javnom sektoru se ne koristi ABC metoda. Kroz istraživanje je dokazano da bi trebalo uvesti načelo nastanka događaja. Kroz istraživanje je donesen zaključak da bi uvođenje EPSAS-a dovelo do učinkovitije javne uprave. Osim propisanih financijskih izvještaja u računovodstvu javnog sektora se sastavljaju i dodatni interni računovodstveni izvještaji. Računovodstvene informacije se koriste za potrebe upravljanja.

Zadatak računovodstvenog sustava svake pojedine države je osigurati odgovarajuću informacijsku podlogu za sastavljanje financijskih izvještaja i međunarodno izvještavanje o poslovanju države. Računovodstveni sustav koji primjenjuje obračunsku osnovu jedini daje pouzdane informacije financijskog položaja i uspješnosti države. Nepostojanje transparentnog računovodstva javnog sektora dovodi do povećanja rizika neefikasnog pružanja javnih usluga

LITERATURA

1. Belak, V. (1995) : Menadžersko računovodstvo, RRIIF, Zagreb
2. Belak, V. (2009): Računovodstvo proizvodnje, RRIIF plus, Zagreb
3. Bičanić, N., Jakir-Bajo, I., Maletić, I., Milić, A., (2011) : Proračunsko računovodstvo – Primjena računskog plana s primjerima knjiženja, TEB – poslovno savjetovanje, Zagreb
4. Broz Tominac, S., Budimir, V., Dragija, M., Dražić Lutilsky, I., Hladika, M., Mrša, J., Peršić, M., Roje, G., Sohora Bukovac, M., Vašiček, D., Vašiček, V., (2005) : Harmonizacija proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj s međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor, TIM4PIN d.o.o za savjetovanje, Zagreb
5. Dimitrić, M., Škalamera-Alilović, D., i Vašiček, D., (2009) : Učinci primjene suvremenih metoda troškovnog i upravljačkog računovodstva u javnom sektoru Republike Hrvatske i Republike Slovenije, Ekonomski Fakultet Rijeka
6. Dražić Lutilsky, I., Vašiček, V., Vašiček, D., (2012) : Cost planning and control in Croatian public sector, Economic research
7. Drljača, M. (2003) : Karakteristike troškova kvalitete, Kvaliteta, br. 7-8, Infomart, Zagreb
8. Dunković, D. (2010): Kako unaprijediti upravljanje troškovima u poslovanju, RRIIF, br. 8, str. 93.
9. Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Perišić, M., Vašiček, V., (2011) : Upravljačko računovodstvo, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb
10. Gulin, D., Peričević, H., (2013) : Financijsko računovodstvo, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb
11. Gulin, D., Spajić, F., Spremić, I., Tadijančević, S., Vašiček, V., Žager, K., Žager, L. (2003) : Računovodstvo, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb
12. Hladika, M. (2014) : Prema primjeni EPSAS-a - analiza stanja i trendovi u računovodstvu javnog sektora zemalja članica Europske unije, Riznica, str. 23-28
13. Hladika, M (2015) : Računovodstvena zrelost zemalja članica Europske Unije, Riznica, str. 36 - 43

14. Horngren, C.T., Datar, S. M., Foster, G., Rajan, M., Ittner, C. (2009.): Cost accounting: A managerial emphasis, 13th edition, Pearson-Prentice Hall, New Jersey, str. 30.
15. Horngren, C. T. i dr. (2012): Cost accounting, 14th edition, Pearson Prentice Hall, Boston
16. IFAC PublicSectorCommittee (2000): Perspectives on CostAccounting for Government, Study 12, September, str. 7.
17. Mihić, M. (2009): Upravljanje troškovima u malim i srednjim poduzećima, Zbornik Ekonomskog fakulteta, br. 1., Zagreb, str. 163
18. Narodne Novine, (2014) : Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 124.
19. Narodne Novine, (2019) : Zakon o računovodstvu, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 120.
20. Perišić M, Janković S.(2006): Menadžersko računovodstvo hotela, Zagreb, Hrv.zajednica računovodstva i financijskih djelatnika
21. Polimeni, R.S., Handy, S.A., Cashin, J.A., (1999.) : Troškovno računovodstvo, Faber&Zgombić Plus, Zagreb
22. Rogošić, A., Paloš, K. (2017) : Public Sector Accounting – Transparency Issues, 6th Eursian Multidisciplinary Forum, Vienna
23. Rosen, S. Harvey, (1999): Javne financije, Institut za javne financije, Zagreb
24. Štahan, M. (2014): Računovodstvo trgovačkih društava, TEB-poslovno savjetovanje d.o.o., Zagreb
25. Tominac, B. (2015): Upravljačko računovodstvo – studija slučajeva, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb
26. Vašiček, D. (2009.) Računovodstvo i financijsko izvještavanje u funkciji upravljanja u javnom sektoru, Hrvatska javna uprava, str. 393-420
27. Vašiček D., Blažić Lutilsky I., Dragija M., Peršić M., Hladika M., Broz TominacS., Budimir V., Bosilj Vukšić V., Vašiček V., (2011.) Upravljačko računovodstvo i računovodstvo troškova u javnom sektoru, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
28. Zelenika, R. (2000) : Metodologija i tehnika izrade znanstvenog i stručnog djela, Ekonomski fakultet u Rijeci, Rijeka
29. www.mfin.hr

PRILOZI

Popis slika :

| | |
|---|----|
| Slika 1: Podjela računovodstva..... | 10 |
| Slika 2 : Tijek računovodstvenih informacija u procesu upravljanja u javnom sektor..... | 28 |
| Slika 3 : Računovodstvene osnove i financijsko izvještavanje u zemljama EU..... | 31 |

Popis tablica :

| | |
|--|----|
| Tablica 1 : Prikaz strategije profitnog i javnog sektora..... | 22 |
| Tablica 2 : Struktura ispitanika prema djelatnosti..... | 34 |
| Tablica 3 : Računovodstvene informacije..... | 34 |
| Tablica 4 : Formiranje cijena..... | 35 |
| Tablica 5 : Računovodstveni izvještaji..... | 35 |
| Tablica 6 : Planiranje troškova..... | 36 |
| Tablica 7 : Analiza troškova..... | 36 |
| Tablica 8 : Kontrola troškova..... | 37 |
| Tablica 9 : Primjena računovodstva troškova..... | 37 |
| Tablica 10 : Primjena ABC metode..... | 38 |
| Tablica 11 : Načelo nastanka događaja..... | 38 |
| Tablica 12 : Uvođenje EPSAS-a..... | 38 |
| Tablica 13 : Upravljačka uloga računovodstva..... | 41 |
| Tablica 14 : Uloga računovodstva u izvještavanju..... | 42 |
| Tablica 15 : Uloga računovodstva u praćenju troškova..... | 43 |
| Tablica 16 : Uvođenje EPSAS-a će dovesti do učinkovitije javne uprave..... | 44 |
| Tablica 17 : One sample statistics..... | 45 |
| Tablica 18 : T-test..... | 45 |
| Tablica 19 : Potreba uvođenja načela nastanka događaja..... | 46 |
| Tablica 20 : Levene's test..... | 47 |
| Tablica 21: Utjecaj EPSAS-a na učinkovitost javne uprave..... | 48 |
| Tablica 22 : Levene's test..... | 48 |

Popis grafova

| | |
|--|----|
| Graf 1 : Struktura ispitanika prema djelatnosti..... | 39 |
| Graf 2 : Primjena ABC metode..... | 40 |
| Graf 3 : Načelo nastanka događaja..... | 40 |

| | |
|---|----|
| Graf 4 : Upravljačka uloga računovodstva..... | 41 |
| Graf 5 : Uloga računovodstva u izvještavanju..... | 42 |
| Graf 6 : Uloga u praćenju troškova..... | 43 |
| Graf 7 : Uvođenje EPSAS-a | 44 |
| Graf 8 : Djelovanje EPSAS-a na učinkovitost javne uprave..... | 49 |

Anketni upitnik

Upitnik za računovođe u javnom sektoru

1. Obavljam računovodstvene poslove :
 - Proračuna (grad, općina, županija)
 - Proračunskog korisnika (škola, muzeji, bolnice, dr..)
2. Ustanova u kojoj ste zaposleni obavlja djelatnost (prema funkcijskoj klasifikaciji) :
 - Opće i javne službe
 - Obrana
 - Javni red i sigurnost
 - Ekonomski poslovi
 - Zaštita okoliša
 - Usluge unapređenja stanovanja i zajednice
 - Zdravstvo
 - Rekreacija, kultura i religija
 - Obrazovanje
 - Socijalna zaštita

3. Čelnik (zakonski zastupnik) i ostali donositelji odluka koriste računovodstvene informacije za potrebe upravljanja

1 2 3 4 5

Potpuno se ne slažem ○ ○ ○ ○ ○ Potpuno se slažem

4. Računovodstvene informacije o troškovima utječu na formiranje cijena usluga u javnom sektoru :

1 2 3 4 5

Potpuno se ne slažem ○ ○ ○ ○ ○ Potpuno se slažem

5. Osim propisanih finansijskih izvještaja sastavljamo dodatne interne računovodstvene izvještaje

1 2 3 4 5
Potpuno se ne slažem Potpuno se slažem

6. Precizno planiramo troškove :

1 2 3 4 5
Potpuno se ne slažem Potpuno se slažem

7. Provodimo detaljnu analizu troškova :

1 2 3 4 5
Potpuno se ne slažem Potpuno se slažem

8. Imamo dobru kontrolu troškova :

1 2 3 4 5
Potpuno se ne slažem Potpuno se slažem

9. Računovodstvo troškova se dobro primjenjuje :

1 2 3 4 5
Potpuno se ne slažem Potpuno se slažem

10. Primjenjujete li metodu ActivityBasedCosting (ABC) ?

- Da
- Ne

11. Je li, po Vama, potrebno uvesti načelo nastanka događaja?

- Da
- Ne

12. U kolikoj se mjeri slažete da će uvođenje EPSAS-a dovesti do učinkovitije javne uprave:

1 2 3 4 5
Potpuno se ne slažem Potpuno se slažem

SAŽETAK

Računovodstvo troškova iz godišnjih financijskih izvještaja u okviru financijskog računovodstva preuzima potrebne podatke te ih plasira kao informacije potrebne za upravljanje poslovanjem. Ono je značajno za donošenje odluka o troškovima. Cilj mu je osigurati pravovremene i pouzdane informacije o izraženim ciljevima. Razvijeno računovodstvo troškova je pretpostavka za uspješno i kvalitetno upravljanje poslovanjem. Izvještavanje u javnom sektoru treba osigurati potpune informacije o javnoj potrošnji. Računovodstvene informacije trebaju biti razumljive i jasne. Državno računovodstvo u Hrvatskoj je definirano Zakonom o proračunu. Sadašnja iskustva u Hrvatskoj i drugim razvijenim zemljama pokazala su da je opseg primjene računovodstva troškova u javnom sektoru vrlo mali. Za dugoročnost javna uprava treba smanjivati troškove kako bi istovremeno utjecala na poboljšanje kvalitete usluga. Iznimno je važno planirati troškove jer su oni dio

Ključne riječi : računovodstvo, troškovi, proračun

SUMMARY

The accounting of costs from the annual financial statements in the context of financial accounting takes over the necessary data and places them as information necessary for managing the business. It is important for making cost decisions. The goal is to provide timely and reliable information on expressed goals. Developed cost accounting is a precondition for successful and quality business management. Public sector reporting should provide complete information on public spending. Accounting information should be understandable and clear. State accounting in Croatia is defined by the Law on budget. Current experiences in Croatia and other developed countries have shown that the scope of applying cost accounting in the public sector is very low. In the long term, public administrations need to reduce costs in order to simultaneously improve the quality of services. It is extremely important to plan the costs because they are part of the budget.

Keywords: accounting, costs, budget